



Opastus pitkäaikaishankkeen osatuloutukseen rakennusliikkeen kirjanpidossa

Joona Toivanen

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Amk-opinnäytetyö

2022

Tradenomin tutkinto

Tiivistelmä

Tekijä(t)

Joona Toivanen

Tutkinto

Tradenomi

Raportin/Opinnäytetyön nimi

Opastus pitkäaikaishankkeen osatuloutukseen rakennusliikkeen kirjanpidossa

Sivu- ja liitesivumäärä

29 + 33

Tämä toiminnallinen opinnäytetyö keskittyy osatuloutukseen ja sen periaatteisiin, edellytyksiin ja kirjanpidollisiin menetelmiin. Työn lopullinen produkti on aihetta käsittelevä opas havainnollistavine ja käytännönläheisine esimerkkeineen. Oppaan pääasiallinen tarkoitus oli sekä tekijän että työn toimeksiantajan, tilitoimisto Satakerta Rödl & Partner Oy:n kirjanpitäjien asiantuntijuuden vahvistaminen ja ylläpitäminen teemaan liittyen. Opinnäytetyön aihe rajattiin käsittelemään osatuloutusta ainoastaan rakennusalan kirjanpidon näkökulmasta, jolloin verotuksellista puolta painotettiin tarkoituksella vähemmän.

Pitkän valmistusajan vaativan hankkeen tulon pääasiallinen kirjaamisperuste on suoritteen luovuttaminen ja menon kirjaamisperuste tuotannon tekijän vastaanottaminen. Osatuloutuksen (engl. Percentage Of Completion Method) mukaan pitkäaikaishanke voidaan tietyin edellytyksin tulouttaa sen valmistusasteensa perusteella. Edellytykset suoritteen osatuloutukselle ovat sen pitkäaikaisuuden piirteiden täytyminen, erilliskatteen ennakoitavuus, johdonmukaisuus samantyyppisten suoritteiden välillä sekä varovaisuuden noudattaminen.

Työ havainnollistaa pitkäaikaishankkeen osatuloutuksen neljällä eri tavalla: kustannusperusteisesti, laskutusperusteisesti, fyysisen valmistusasteensa mukaan tai valitun tuotannon tekijämäärän mukaan. Teos käsittelee myös osatuloutusta perustajaurakoinnin näkökulmasta ja demonstroi virheellisen kustannuslaskennan negatiiviset vaikutukset hankkeen katteen jaksottumiselle. Lisäksi oppaaseen sisällytettiin aiheeseen liittyvää teoriaa soveltuvin osin ja havainnollistettiin osatuloutuksen edellyttämät liitetietovaatimukset rakennusliikkeen tilinpäätöksessä.

Opinnäytetyön produktiosio toteutettiin teoreettiseen tietoperustaan nojautuen ja toimeksiantajan tarpeet huomioiden. Prosessin aloittaminen edellytti riittävää tiedonkeruuta, soveltuvimpien työmenetelmien valitsemista, kokonaisvaltaista projektisuunnitelmaa ja aikataulutusta. Oppaan havainnollistavat esimerkit laadittiin Excel-laskentakaavioilla, joista ne tuotiin osaksi lopullista, PowerPoint-diaesityksen muodossa olevaa kokonaisuutta.

Oppaalla kyettiin toivotulla tasolla vastaamaan toimeksiantajan tarpeeseen lisätä osatuloutukseen liittyvää osaamista ja oppimateriaalia. Valmiilla oppaalla onnistuttiin yhdistämään useita osatuloutusta koskevia aihealueita kokonaisuudeksi ja keskittämään tieto, joka ilman opasta vaatisi useaan eri tiedonlähteeseen perehtymisen. Produktin valmistusprosessia johdonmukaisti jäsennely projektisuunnitelma ja ongelmia ennakoivat työtavat. Haasteelliseksi koitui saatavilla olevan käytännönläheisen materiaalin niukkuus, mikä korosti omatoimisen tiedon soveltamisen ja yhdistelemisen tärkeyttä.

Opinnäytetyöprosessi ajoittui marraskuun 2021 ja huhtikuun 2022 väliselle ajalle.

Asiasanat

osatuloutus, pitkäaikaishanke, valmistusaste, perustajaurakointi, kirjanpito

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoite	1
1.2	Raportin rakenne	1
1.3	Rajaukset.....	2
2	Tietoperusta	3
2.1	Luovutuksen mukainen tuloutus	3
2.2	Osatuloutus ja sen edellytykset.....	4
2.3	Valmistusasteen määrittäminen	7
2.4	Perustajaurakointi ja osatuloutus	8
2.5	Osatuloutuksen esittäminen tilinpäätöksessä.....	8
2.5.1	Tuloslaskelma	9
2.5.2	Tase.....	9
2.5.3	Liitetiedot	10
2.6	Tuloutustapojen vertaileminen esimerkeillä.....	10
2.6.1	Esimerkki luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta.....	11
2.6.2	Esimerkki osatuloutuksesta.....	12
2.6.3	Tulosvaikutusten eroavaisuudet.....	14
3	Osatuloutuksen oppaan luominen	15
3.1	Oppaan merkitys ja motiivit.....	15
3.2	Kohderyhmä ja käytännöllisyys	16
3.3	Projektisuunnitelma ja toimintatavat.....	16
3.4	Työn toteutus	17
3.4.1	Alustavat materiaalit ja tiedonkeruu.....	17
3.4.2	Kirjausesimerkkien laatiminen	18
3.4.3	Liitetieto-osio.....	22
4	Johtopäätökset ja pohdinta.....	24
4.1	Arviointi produktista.....	24
4.2	Arviointi prosessista	25
4.3	Jatkokehittämisideat	26
4.4	Pohdinta.....	27
	Lähteet	29
	Liitteet.....	31
	Liite 1. Pitkäaikaishankkeen osatuloutus rakennusliikkeen kirjanpidossa	31

1 Johdanto

Rakennusala pitää sisällään useita ominaisia erityispiirteitä. Alalla korostuvat suuret ja pitkäkestoiset rakennusprojektit aliurakoitsijoinen ja -hankkijoinen, jotka luonteeltaan eroavat monesta muusta elinkeinotoiminnasta ja niiden kirjanpidollisista säännöistä. Rakennusyritysten on huomioitava tilinpäätöksissään kirjanpidolainsäädännön asettamia erityisvaatimuksia. (Lahti & Viljaranta 2013, 5.)

Rakennusyritysten kirjanpito on oma osaamisalueensa, jonka hallitseminen on oleellista alan yritysten kirjanpitoa hoitaville. Tässä opinnäytetyössä keskitytään yhteen rakennusalaalla sovellettuun menetelmään, osatuloutukseen, sekä sen periaatteisiin, edellytyksiin ja kirjanpidollisiin käytäntöihin. Työ keskittyy osatuloutukseen pääosin suomalaisen lainsäädännön ja kotimaisten kirjanpidon asetusten näkökulmasta. Kyseessä on toiminnallinen opinnäytetyö, jossa lopullinen produkti on aihetta käsittelevä opas havainnollistavine ja käytännönläheisine esimerkkeineen.

Työn toimeksiantaja on työnantajani, tilitoimisto Satakerta Rödl & Partner Oy, jonka kirjanpitäjille lopullinen opas on pääasiallisesti suunnattu. Yrityksen asiakkaisiin kuuluu enenevässä määrin rakennustoimintaa harjoittavia yrityksiä, joiden kirjanpidossa hyödynnetään osatuloutusta. Luodulla oppaalla pyritään vastaamaan toimeksiantajan ajankohtaiseen tarpeeseen lisätä rakennusalan kirjanpitoon liittyvää osaamista.

1.1 Työn tavoite

Työssä dokumentoidun produktin tarkoitus on toimia sekä toimeksiantajan kirjanpitäjien asiantuntijuutta että omaa oppimistani ylläpitävänä ja vahvistajana tekijänä. Onnistunut produkti madaltaa aiheen sisäistämisen kynnyistä, toimii helposti sovellettavana käsikirjana käytännön kirjanpidon työssä ja tuo myös lisäarvoa itse toimeksiantajalle. Tavoite on luoda selkeästi jäsenelty ohje, jota kirjanpitäjä voi hyödyntää osatuloutuksen tehtäviä suorittaessaan. Kuvaamalla myös oppaan valmistusprosessin kulkua, lukijan on mahdollista saada laajempi kuva niistä aihealueeseen kuuluvista periaatteista, jotka liittyvät osatuloutukseen.

1.2 Raportin rakenne

Opinnäytetyön raporttiosio alkaa aiheeseen liittyvien avainkäsitteiden selittämällä ja etenee tuotetun oppaan luomisprosessin esittämiseen ja saatujen tulosten arviointiin. Tietoperustassa (luku 2) kerrotaan, mitä osatuloutuksella tarkoitetaan ja miten se eroaa pääsäännön mukaisesta, luovutusperusteisesta tuloutuksesta. Tietoperustassa käsitellään

myös osatuloutuksen edellytyksiä, erilaisia valmistusasteen määrittämistapoja sekä osatuloutusta perustajaurakoinnin näkökulmasta. Lisäksi kyseinen osio demonstroi osatuloutuksen esittämisen tilinpäätöksessä liitetietovaatimuksineen ja havainnollistaa kahden tuloustustavan erot kirjausesimerkkeineen.

Tietoperustan jälkeen raportin loppupuolisko paneutuu tarkemmin toiminnallisessa opinnäytetyössä valmistettuun tuotteeseen. Raportin luku 3 keskittyy luodun tuotteen projektisuunnitelman, työtapojen ja valmistusprosessin vaiheittaisen etenemisen kerronnalle. Luvussa 4 peilataan saatua lopputulosta ja prosessia työn tavoitteiden asettamiin mittareihin, esitetään jatkokehittämissideoita ja pohditaan käsiteltyä aihealuetta yleisellä tasolla. Opinnäytetyöraportin lopussa esitetään luotu tuote kokonaisuudessaan liitteenä.

1.3 Rajaukset

Aiheen keskittämiseksi opinnäytetyö ja siinä dokumentoitu opas on rajattu koskemaan ainoastaan rakennusalan pitkäaikaishankkeita ja niiden osatuloutusta. Työ keskittyy pääasiallisesti kirjanpitoon, joten esimerkiksi verotuksellisia asioita käsitellään vähemmän ja lähinnä sillä tarkkuudella, mitä niitä on syytä osatuloutuksessa käsitellä.

2 Tietoperusta

Toiminnallisessa opinnäytetyössä tutkittavaa kohdetta tarkastellaan aiheeseen liittyvän teorian ja käsitteiden näkökulmasta. Nämä keskenään luovat työlle rajatun tietoperustan ja teoreettisen viitekehyksen, jonka kautta aihetta lähestytään käytännön ratkaisujen kehittämiseksi. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 42.)

Opinnäytetyön tietoperustaan on valittu seuraavat käsitteet: luovutuksen mukainen tuloutus, pitkäaikaishanke, osatuloutus ja sen edellytykset, perustajaurakointi eli gryndaus sekä valmistusaste ja sen määrittämisen erilaiset tavat. Kyseiset käsitteet muodostavat perustan osatuloutuksen ymmärtämiselle ja ovat myös oleellinen osa oppaan luomisprosessia.

2.1 Luovutuksen mukainen tuloutus

Kirjanpitolain (1336/1997) 2 luvun 3 §:n mukaan pääasiallinen tulon kirjaamisperuste on suoritteen luovuttaminen ja menon kirjaamisperuste tuotannontekijän vastaanottaminen. Lahden ja Viljarannan (2013, 18) mukaan suoriteperusteeseen kuuluu tulon kirjaaminen tuloslaskelmaan silloin, kun suorite on luovutettu asiakkaalle. Samaa perustetta noudatetaan menon kirjaamisessa, eli tuotannontekijää vastaava kulu voidaan kirjata tuloslaskelmaan sen vastaanottamisen perusteella. Kummassakaan tapauksessa ei siis oteta huomioon sitä, onko tuloa vastaava rahallinen suoritus saatu tai onko kulun mukainen summa maksettu.

Jos rakennusyritys tulouttaa hankkeen luovutuksen mukaisesti, kirjataan projektin aikana saadut, esimerkiksi maksuerätaulukon mukaiset ennakkomaksut taseen saatuihin ennakoihin projektin ollessa kesken. Hankkeen valmistuttua ja luovutettua saadut ennakot -tilin saldo puretaan taseesta ja kirjataan liikevaihdoksi tuloslaskelmaan. (Lahti & Viljaranta 2013, 18.) Meno tulon kohdalle -periaatetta noudattaen myös hankkeelle kohdistuvat menot tulee kirjata taseen vaihto-omaisuuteen projektin aikana ja tuloslaskelmaan kuluiksi vasta hankkeen valmistumisen ja luovutuksen jälkeen (Tomperi 2021, 19).

Hankkeen tuotoista on vähennettävä sellaiset aikaisempaan tai päättyneeseen tilikauteen liittyvät menot, joiden toteutumista pidetään varmana tai todennäköisenä. Myös sellaiset menot on vähennettävä, jotka perustuvat lakiin tai joiden vastaava tulo ei ole todennäköinen tai varma. Jos hanke arvioidaan valmistusvaiheessa tappiolliseksi, on toteutumaton tappio kirjattava pakolliseksi varaukseksi tilinpäätökseen heti, kun sen toteutumista pidetään todennäköisenä. (KILA 2008, 3.) Luovutuksen mukaisessa tuloutuksessa keskeneräisen työn havaittu tappio – eli negatiivinen erilliskate – kirjataan varaston muutoksen kautta kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana tappio todetaan (Lahti & Viljaranta 2013, 202).

2.2 Osatuloutus ja sen edellytykset

Pääsääntöiseen tuloutusperusteeseen tehdään poikkeus kirjanpitolain 5 luvun 4 §:ssä, jonka mukaan pitkän valmistusajan vaativa suorite voidaan tietyin edellytyksin tulouttaa valmistusasteensa perusteella. Kyseisen tuloutusperiaatteen mukaan pitkäaikaishankkeesta syntyvät tulot ja siitä aiheutuvat menot kirjataan sitä mukaa, kun suoritteen valmistusprosessi etenee (KILA 2008, 3). Hankkeen tilaaja sen sijaan ei kirjaa projektia valmistusasteen mukaisesti menoksi tuloslaskelmaan, vaan käsittelee kulut yleensä ennakkomaksuina taseessa, kunnes projekti valmistuu (Kaisanlahti & Leppiniemi 2020, 82).

Osatuloutuksen (engl. Percentage of Completion Method) soveltaminen mahdollistaa sen, että kirjanpitovelvollisen liikevaihto – ja täten myös tulos – kertyy tilikaudesta toiseen taiseemmin kuin luovutukseen perustuvaa tuloutusta käytettäessä. Tuottojen ja menojen jakautuminen hankkeen eri ajankohdille parantaa myös tilikausien lukujen vertailukelpoisuutta. (KILA 2008, 3.) Osatuloutuksen riskinä voi olla hankkeen erilliskatteen virheellinen arviointi, jonka seurauksena kate tulee tuloutetuksi liian suurena liian aikaiselle tilikaudelle (Kaisanlahti & Leppiniemi 2020, 85).

Pitkän valmistusajan vaativalle suoritteelle kohdistetaan sellaiset menot, jotka ajoittuvat projektin aloitus- ja lopettamisajankohtien välille. Projektia edeltäviä menoja ei tule ottaa huomioon kokonaiskustannuksia arvioitaessa. Sen sijaan valmistumisen jälkeiselle ajalle ajoittuvat, todennäköisinä pidetyt projektin menot tulee käsitellä pakollisina varauksina. (KILA 2008, 4.) Mikäli projektilla on luovutuksen yhteydessä vielä merkittäviä tekemättömiä lopputöitä, saadaan ne tulouttaa vasta valmistusasteen ollessa 100 prosenttia. Suuruudeltaan vähäiset tekemättömät työt käsitellään luovutuksen yhteydessä jälkitöinä, jolloin hankkeen valmistusaste on 100 prosenttia ja jälkitöitä vastaavat menot kirjataan siirtovelkoihin. (Lahti & Viljaranta 2013, 192.)

Pitkäaikaishankkeelle luettavia tuloja ovat pääurakoitsijan ja tilaajan sopimuksen mukainen kauppahinta sekä siihen kuuluvat lisäykset ja vähennykset. Kauppahinnan lisäykseen kuuluvat sopimukseen lukeutumattomat lisätyöt, jotka eivät muodosta omaa erillistä hanketta, tilaajalta tai ulkopuoliselta veloitetut, esimerkiksi viivytyksestä aiheutuneet korvaukset sekä valmistajan saamat bonukset ja palkkiot. Kauppahinnan vähennyksiä ovat pääurakoitsijan viivästyksestä johtuvat vähennykset, mikäli osapuolet ovat sopineet sen vaikuttavan kokonaishinnan määrään. (KILA 2008, 5.)

Pitkäaikaishankkeelle kohdistetaan projektin aikaiset muuttuvat menot, sekä sille kuuluva osuus projektin kiinteistä menoista (Lahti & Viljaranta 2013, 192-193). Muuttuviin kustan-

nuksiin voidaan lukea muun muassa valmistuksen ja työnjohdon palkkamenot henkilösivukuluihin, suunnittelumenot, materiaalimenot, alihankinnat, vakuutukset, takuut sekä viivästysseuraamuksista aiheutuvat kulut. Kiinteisiin kuluihin luetaan muun muassa tuotantotilojen ja koneiden vuokramenot, hankkeessa käytetyn kaluston poistot, käyttö- ja kunnossapitomenot sekä hanketuotannon hallinnon menot. Menetelmät, joilla kiinteitä menoja olennaisin osin kohdistetaan hankkeelle, tulee olla systemaattisia ja johdonmukaisia. (KILA 2008, 5.)

Osatuloutus on vuodesta 1993 asti hyväksytty vaihtoehtoisena pitkäaikaishankkeiden tuloutusmenetelmänä Suomessa kirjanpitolain uudistuksen myötä. Olennainen osa suurista ja keskisuurista rakennusyrityksistä on siirtynyt sen soveltamiseen. Kansainvälisten IFRS-standardien (International Financial Reporting Standards) mukaan pitkän valmistusajan vaativien suoritteiden ainoa tuloutusmenetelmä on valmistusasteen mukainen tulouttaminen. (Lahti & Viljaranta 2013, 191.) Tuloutettaessa valmistusasteen perusteella tulo luetaan sen verovuoden tuotoksi, jota vastaavalle tilikaudelle se on kirjattu (EVL 19.2 §).



Kuva 1. Osatuloutuksen edellytykset

Yksi osatuloutuksen edellytyksistä on, että kohde täyttää pitkän valmistusajan vaativan suoritteen määritelmät (Lahti & Viljaranta 2013, 191). Pitkäaikaishankkeeksi voidaan kutsua suoritetta, jonka valmistus perustuu sitovaan tilaukseen, jolle on määritetty sopimuksen mukainen kauppahinta ja jonka valmistusaika on vähintään yksi vuosi. Alle vuoden kestoista hanketta voidaan kuitenkin pitää pitkäaikaisena edellyttäen, että sen aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilikausille ja hankkeesta muodostuva tulo vaikuttaa merkittävästi kausien liikevaihtoon. (KILA 2008, 3-4.) Euromääräistä vähimmäisrajaa ei pitkäaikaishankkeelle ole määritetty, mutta yleisvaatimuksen mukaan sen on oltava määrältään olennainen yrityksen liikevaihtoon nähden (Kaisanlahti & Leppiniemi 2020, 82). Pitkäaikaishankkeen aloituspäivänä pidetään sopimuksen allekirjoittamispäivää ja lopetuspäivänä sitä päivää, jolloin olennaisilta osin valmis suorite luovutetaan asiakkaalle (KILA 2008, 4).

Osatuloutuksen soveltamisen edellytyksiin kuuluu myös, että pitkäaikaishankkeesta syntyvän erilliskatteen on oltava luotettavalla tasolla ennakoitavissa (KPL 5:4 §). Erilliskate saa-

daan vähentämällä hankkeen kokonaismyyntituloista eli kauppahinnasta sen kokonaiskustannukset eli hankintameno. Luotettava erilliskatteen ennakoiminen edellyttää, että hankkeen kokonaistulot ja -menot ovat realistisesti arvioitavissa, suoriteperusteisesti aiheutuneet menot ovat kustannuslaskennan avulla tarkasti selvitettävissä ja hankkeen valmistusaste on tilikauden päätösvaiheessa uskottavasti määritettävissä. Hankekohtainen kustannuslaskenta on sekä toteutettava että dokumentoitava säännöllisin väliajoin. (KILA 2008, 6-7.)

Luotettavan kustannusvalvonnan mahdollistamiseksi käytetään tarkkailulaskentaa, jota hyödyntämällä saadaan tietoa kohteen etenemisestä arvioituihin lukuihin verrattuna. Hankkeen alkuvaiheessa rakennusyritys määrittää kustannusvalvonnan periaatteet kustannusvalvonnan käynnistyspalaverissa. Palaverissa tehdään päätökset muun muassa kustannusten seurannan ja kirjaamisen vastuuhenkilöistä, toteutumien kirjaamisesta oikeille litteroille ja siitä, tehdäänkö joidenkin litteroiden kohdalla muita tarkempaa seuranta. (Talonstrakennusteollisuus ry 2018, 85.) Seurantajärjestelmälle oleellista on kustannuslaskennan ja liikekirjanpidon tietojen projektikohtainen täsmäytettävyys (Lahti & Viljaranta 2013, 193).

Tilinpäätöstä laadittaessa on varmistuttava käytettyjen kirjanpidon menetelmien johdonmukaisesta soveltamisesta tilikausien välillä (KPL 3:3 §). Mikäli rakennusyritys valitsee osatuloutuksen tuloutusmenetelmäkseen, on tämän kirjanpitolain 5 luvun 4 §:n mukaan osatuloutettava muutkin luonteeltaan samanlaiset hankkeet tilikaudesta toiseen johdonmukaisuuden periaatteen nimissä. Osatuloutusta hyödynnettäessä on suotavaa soveltaa samaa tuloutusmenetelmää kaikissa kustannuslaskentaan perustuvissa projekteissa, vaikka jokin yksittäinen hanke ei tyypillisesti vaatisi valmistusasteen mukaista tuloutusta. Merkitykseltään vähäiset hankkeet voidaan kuitenkin näissä tapauksissa jättää osatuloutuksen ulkopuolelle. (KILA 2008, 7-8.)

Kirjanpitovelvollisen on osatuloutusta sovellettaessa noudatettava varovaisuutta pitkäaikaishankkeen tulojen, menojen ja valmistusasteen määrittämisessä. Valmistusasteen mukainen tuloutus edellyttää, että erilliskatteen ennakoinnista on olemassa luotettavaa kokemusperäistä tietoa. Lisäksi varovaisuuteen kuuluu, että olennaiset ulkomaanrahan kassavirrat suojataan valuuttakurssien muutosten varalta, mikäli sopimus on sidottu tiettyyn kurssiin. (KILA 2008, 7.) Ennen osatulouttamista on myös varmistuttava siitä, että pääura-koitsijalle maksetaan projektista ja että se on toteutettavissa loppuun (Lahti & Viljaranta 2013, 193).

Pitkän valmistusajan vaativan projektin alkuvaiheessa on varovaisuuden mukaan suositeltavaa tulouttaa nollakatteen mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että ensimmäiselle tilikaudelle

kirjataan hankkeesta tulosvaikutteisesti yhtä paljon tuloja ja menoja, kunnes varmistutaan erilliskatteen määrästä luotettavalla tavalla. Mikäli pitkäaikaishankkeen taloudellista lopputulosta ei voida ennakoida uskottavalla tavalla, valmistusasteen mukaista tuloutusta ei voida soveltaa. (KILA 2008, 7.)

2.3 Valmistusasteen määrittäminen

Pitkäaikaishankkeen valmistusastetta määritettäessä on luotava luotettavat periaatteet kustannuslaskennalle projektinjohdon ja taloushallinnon toimesta. Osatuloutusta käytettäessä valmistusasteen määrittämisperusteet ja projektikustannuslaskennan periaatteet on tarkistettava ja dokumentoitava säännöllisin väliajoin. (KILA 2008, 8.)

Yksi tapa projektin valmistusasteen määrittämiselle on suhteuttaa hankkeen toteutuneet menot sen viimeisimpään kokonaismenojen arvioon. Käytettäessä kyseistä valmistusasteen määrittämistä voidaan toteutuneissa menoissa huomioida ainoastaan ne kustannukset, joita vastaava valmistustyö on tehty. Näin ollen esimerkiksi projektia varten hankittuja, vielä käyttöön ottamattomia materiaaleja – jotka eivät ole suuruudeltaan olennaisia – ei tule huomioida toteutuneita menoja määritettäessä. (KILA 2008, 8-9.) Kertyneisiin kustannuksiin tulee toisaalta sisällyttää jo käytetty materiaali, jota ei vielä ole laskutettu (Lahti & Viljaranta 2013, 194).

$$\text{Kustannusperusteinen valmistusaste (\%)} = \frac{\text{toteutuneet kustannukset}}{\text{arvioidut kokonaiskustannukset}} * 100$$

Aiemman menetelmän tavoin valmistusaste on mahdollista määrittää myös suhteuttamalla hankkeen toteutunut laskutus sen arvoituun kokonaislaskutukseen (RaksaControllerit 4.12.2020). Kertomalla budjetoidut kokonaiskustannukset valmistusaste prosentilla kirjataan laskennallisia kustannuksia samassa suhteessa tilikaudella (Admicom 5.3.2015).

$$\text{Laskutusperusteinen valmistusaste (\%)} = \frac{\text{toteutunut laskutus}}{\text{budjetoitu liikevaihto}} * 100$$

Projektin etenemisen tilanne voidaan määrittää myös fyysisen valmistusasteen perusteella. Tässä menetelmässä valmistusprosessi jaetaan välivaiheisiin ja valmistusaste määritetään vertaamalla projektin todellista vaihetta niihin. Jokainen välivaihe tuo oman lisänsä hankkeen kokonaisvalmistusasteeseen. (KILA 2008, 9.) Kyseinen osatuloutusmenetelmä sekä kustannuksiin perustuva osatuloutus ovat yleisesti sovellettuja rakennusyri-tysten keskuudessa (Lahti & Viljaranta 2013, 193).

$$\text{Fyysinen valmistusaste (\%)} = \text{välivaiheiden valmistusaste prosenttien summa}$$

Pitkäaikaishankkeella voidaan katsoa jonkin tietyn tuotannontekijämäärän olevan vaadittu projektin valmistumista varten. Valmistusaste on mahdollista määrittää myös vertaamalla kyseisen tuotannontekijämäärän toteumaa siihen arvioituun kokonaismäärään, joka katsotaan oleelliseksi hankkeen valmistumisen kannalta. (KILA 2008, 9.) Seurattava tuotannontekijä voi olla esimerkiksi työtunnit, käytetty materiaali tai jokin muu asia, joka antaa luotettavan kuvan projektin etenemisestä (Lahti & Viljaranta 2013, 193).

$$\text{Tuotannontekijäperusteinen valmistusaste (\%)} = \frac{\text{toteutuneet tuotannontekijät}}{\text{valmistumista varten vaaditut tuotannontekijät}} * 100$$

2.4 Perustajaurakointi ja osatuloutus

Perustajaurakoinnilla – eli gryndauksella – tarkoitetaan liiketoimintaa, jossa rakennusyritys suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy rakennuksen, jonka osakkeita rakennuksen tilaaja hankkii saadakseen hallintaoikeuden siihen (Verohallinto 2018). Käytännössä siis rakennusyritys perustaa joko asunto-osakeyhtiön tai keskinäisen kiinteistöyhtiön, solmii tämän kanssa urakkasopimuksen rakentamisesta ja myy kyseisen kohdeyhtiön osakkeet tilaajalle (Lahti & Viljaranta 2013, 139).

Perustajaurakan tulot muodostuvat sekä rakennusurakan myynnistä kohdeyhtiölle että kohdeyhtiön osakkeiden myynnistä ulkopuoliselle tilaajalle. Menot puolestaan koostuvat rakentamisen kustannuksista ja kohdeyhtiöön tehdyistä osakepääoma- sekä rakennusrahastosijoituksista. (Azets 3.12.2018.) Ne tuotto- ja kuluerät, jotka tapahtuvat perustajaurakoitsijan ja kohdeyhtiön välillä (itsekontrahointi) on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi netotettava keskenään tilinpäätöksessä (KILA 2006, 6-7).

Kirjanpitolautakunnan 5.6.2017 annettu yleisohje perustajaurakoinnista tuo rakennusurakan osatulouttamisen osaksi hyvää kirjanpilotapaa. Perustajaurakka voidaan siis tulouttaa valmistusasteen mukaisesti lautakunnan osatuloutusyleisohjeen mukaisella tavalla. (KILA 2018.) Menettely on verotuksen kanssa yhtenevämpi kuin aiemmassa yleisohjeessa, jonka mukaan rakennusyritys sai kirjata liikevaihdokseen vain sen osuuden tilaajalle myytyjen osakkeiden myyntihinnoista, joka vastaa rakentamisen valmistusastetta (KILA 2006, 7).

2.5 Osatuloutuksen esittäminen tilinpäätöksessä

Seuraavaksi eritellään valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittäminen yrityksen tuloslaskelmassa, taseessa ja liitetiedoissa. Tuloslaskelman ja taseen erät esitetään tässä Kirjanpitoasetuksen (30.12.1997/1339) määrittämien, 1:1 §:n ja 1:6 §:n mukaisten kaavojen numerointien mukaisesti.

Tuloslaskelma	Tase
1. LIIKEVAIHTO	V a s t a a v a a
5. Materiaalit ja palvelut	B VAIHTUVAT VASTAAVAT
6. Henkilöstökulut	I Vaihto-omaisuus
7. Poistot ja arvonalentumiset	1. Aineet ja tarvikkeet
8. Liiketoiminnan muut kulut	II Saamiset
	7. Siirtosaamiset
	V a s t a t t a v a a
	C PAKOLLISET VARAUKSET
	3. Muut pakolliset varaukset
	D VIERAS PÄÄOMA
	5. Saadut ennakot

Kuva 2. Osatuloutusta koskevat erät tilinpäätöksessä

2.5.1 Tuloslaskelma

Kuvassa 2 luetellaan ne tuloslaskelman erät, jotka ovat kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan asianmukaisia osatuloutuksen esittämiselle. Eriin kuuluvat muun muassa seuraavat tulo- ja menokirjaukset:

- *Liikevaihto* pitää sisällään valmistusasteen mukaisen, päättyneelle tilikaudelle jakotetun osuuden pitkän valmistusajan vaativan suoritteiden myyntituloista (KILA 2008, 9).
- *Materiaalit ja palvelut, Henkilöstökulut, Poistot ja arvonalentumiset ja Liiketoiminnan muut kulut* pitävät sisällään osatuloutettavaan projektiin kuuluvat, tilikauden aikana suoriteperusteisesti toteutuneet kulut. Ainoastaan projektiin liittyvän käyttöomaisuuden poisto- ja arvonalentumiskirjaukset voidaan kohdistaa hankkeelle. (KILA 2008, 9.)
- *Materiaalit ja palvelut* -erään lukeutuva *Varaston muutos* oikaisee tilikauden aikana kirjattuja menoja vastaamaan valmistusasteen mukaista määrää (KILA 2008, 9). Tarve kyseiselle menettelylle voi syntyä esimerkiksi silloin, kun valmistusaste määritetään fyysisesti (Lahti & Viljaranta 2013, 195).

2.5.2 Tase

Kuva 2 esittää myös kirjanpitolautakunnan nimeämät, osatuloutuksen esittämiselle relevantit taseen erät. Nämä erät pitävät sisällään muun muassa seuraavat kirjaukset:

- Vaihtuvissa vastaavissa *Vaihto-omaisuuden Aineet ja tarvikkeet* -erä sisältää sen osan pitkäaikaishankkeen suoriteperusteisesti toteutuneista aine- ja tarvikemenoista, joka ylittää valmistusastetta vastaavan menojen määrän (KILA 2008, 9-10).

- Vaihtuvissa vastaavissa *Saamisten Siirtosaamiset* -erässä esitetään valmistusasteen mukainen, laskuttamaton osuus myyntitulosta (Lahti & Viljaranta 2013, 195).
- Pakollisten varausten *Muut pakolliset varaukset* -erässä esitetään tappiollisen hankkeen myyntitulon ylittävä tappion määrä. Hankkeen valmistumis- ja luovutustilikaudella erä sisältää myös suuruksiltaan merkittävien jälkitöiden ennakoidun summan. (Lahti & Viljaranta 2013, 196.)
- Vieraan pääoman *Saadut ennakot* -erä pitää tilinpäätöksessä sisällään valmistusasteen mukaisen tulon ylittävän osuuden tilaajan maksamista ennakoista (Lahti & Viljaranta 2013, 195).

2.5.3 Liitetiedot

Hyvään kirjanpito tapaan kuuluu, että yrityksen tilinpäätöksen on annettava tuloksestaan ja taloudellisesta asemastaan oikea ja riittävä kuva toimintansa laadun ja laajuuden mukaisesti. Mikäli oikean ja riittävän kuvan antamista ei saada aikaan, on sitä varten ilmoitettava olennaiset seikat yrityksen tilinpäätöksen liitetiedoissa. (KPL 3:2 §.) Seikka on olennainen silloin, kun sen liitetiedoista pois jättäminen voi merkittävästi muuttaa tilinpäätöksen sisältöä ja vaikuttaa kohtuullisesti sen perusteella tehtyihin päätöksiin (KPL 3:2 a §).

Keskeneräisistä osatuloutetuista projekteista on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa. Niissä tulee käydä ilmi osatuloutetun laskituksen osuus tilikauden koko liikevaihdosta, osatuloutettujen projektien kumulatiivisten kirjattujen tuottojen määrä sekä osatuloutettujen hankkeiden laskituksen tuloutumaton määrä eli tilauskantaosuus. Liitetiedoissa on kerrottava eri projektien tuloutusmenetelmät ja perustelut niiden valitsemiselle sekä valmistusasteiden määrittämistavat. (Lahti & Viljaranta 2013, 196.) Projektia koskevat vaihtomaisuuden, saamisten ja saatujen ennakoiden arvot tulee liitetiedoissa eritellä, mikäli summat on hankekohtaisesti netotettu taseessa. Myös pakolliset varaukset ja niiden merkitykseltään oleelliset muutokset on eriteltävä liitetiedoissa. (KILA 2008, 11-12.)

2.6 Tuloutustapojen vertaileminen esimerkeillä

Seuraavaksi havainnollistan luovutuksen mukaisen tuloutuksen ja osatuloutuksen kuvitteellisin esimerkein ja kirjausketjuin. Yhteenvetona esitän myös tuloutustapojen tulosvaikutusten erot tilikausien välillä. Kummassakin esimerkissä käytetään samoja lukuja vertailukelpoisuuden varmistamiseksi.

Luovutuksen mukaisen tuloutuksen esimerkissä sovelletaan Tomperin (2021, 18) teoksessa esitettyä esimerkkiä muunnetuin luvuin. Osatuloutusesimerkki mukailee Kaisanlahden ja Leppiniemen (2020, 83-85) teoksessa esitettyä esimerkkiä myöskin muunnetuilla

Keskeneräisten töiden muutos -tilille Per Keskeneräisten töiden muutos An Keskeneräinen tuotanto 250 000. Näin ollen projektin valmistumista vastaavalle tilikaudelle kirjataan katteeksi $650\,000 - 250\,000 - 210\,000 = 190\,000$ euroa. Kuvassa 4 esitetään toisen tilikauden tilinpäätöksen kirjaukset.

	Pankkitili	Saadut ennakot	Menot	Myynti
	(70 000)	(320 000)		
1.	330 000	330 000		
2.	210 000		210 000	
3.	190 000	650 000	210 000	650 000
				650 000
	Keskeneräinen tuotanto	Keskeneräisten töiden muutos	Tulostili	Tasetili
	(250 000)			
4.	250 000	250 000	250 000	
		250 000	650 000	
			210 000	
			190 000	
				190 000
				190 000

Kuva 4. Luovutuksen mukainen tuloutus, toisen tilikauden kirjaukset (mukaillen Tomperi 2021)

2.6.2 Esimerkki osatuloutuksesta

Rakennus Oy rakentaa pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kahdelle tilikaudelle. Rakennus Oy on sopinut tilaajansa, Asiakas Oy:n kanssa projektin kauppahinnaksi 650 000 euroa. Hankkeen kokonaiskustannuksiksi on arvioitu 460 000 euroa, jolloin projektin erilliskatteeksi muodostuu $650\,000 - 460\,000 = 190\,000$ euroa. Rakennus Oy päättää tulouttaa hankkeen osatulouttamalla, jossa valmistusaste lasketaan toteutuneiden kustannusten mukaisesti.

Ensimmäisen tilikauden tilinpäätöksen vaiheessa Rakennus Oy on laskuttanut projektista Asiakas Oy:tä 320 000 euron verran. Hankkeelle kohdistuneita, toteutuneita kuluja on kertynyt 250 000 euroa. Projektin valmistusasteeksi saadaan $250\,000 / 460\,000 = 54,35\%$, jonka perusteella tuloutetaan ensimmäiselle tilikaudelle $650\,000 * 54,35\% = 353\,261$ euroa. Projektin toteutuneeksi kokonaiskatteeksi saadaan $353\,261 - 250\,000 = 103\,261$ euroa.

Asiakas Oy:n maksamat ennakkomaksut kirjataan Rakennus Oy:n kirjanpitoon Per Pankkitili An Saadut ennakot 320 000. Projektin toteutuneet menot kirjataan asianomaisten menojen tilille Per Menot An Pankkitili 250 000. Tilikaudella tuloutettava liikevaihto kirjataan purkamalla Saadut ennakot -tilin saldo ja kirjaamalla yli menevä summa siirtosaamiseksi

3 Osatuloutuksen oppaan luominen

Oleellinen osa toiminnallista opinnäytetyötä on luodun produktin – tässä tapauksessa osatuloutuksen oppaan – suunnitelman ja toteutuksen dokumentointi. Kyseisille töille ominaista on se, että raportti jäsentee kaikki produktin valmistamisen kannalta oleelliset asiat ja selittää tuotteen pääsiallisen olemassaolon merkityksen. (Vilkkä & Airaksinen 2003, 84.) Tässä osiossa syvennytään osatuloutuksen oppaan toteuttamiseen esittelemällä projektin suunnitelma ja tavoitteet sekä dokumentoimalla produktin tärkeimmät työvaiheet.

3.1 Oppaan merkitys ja motiivit

Toteutettu produkti on informatiivinen opas tai käsikirja, jonka tarkoitus on toimia oleellisilta osin osatuloutuksen tiivistävänä kokonaisuutena toimeksiantajayrityksen kirjanpitäjille. Valtaosa oppaasta keskittyy osatuloutuksen käytännön demonstroimiseen, mikä on toteutettu havainnollistavien tiliristikoesimerkkien avulla. Aiheeseen liittyvä teoria, säännöt ja käytännöt eivät kuitenkaan ole erotettavissa käytännöllisyydestä, minkä vuoksi oppaassa avataan myös aihetta tukevaa teoriaa siltä osin, kuin sitä edellytetään.

Oppaan on tarkoitus havainnollistaa valmistusasteen mukaisen tuloutuksen edellytykset, eri valmistusasteiden määrittämistavat sekä niiden ilmeneminen kirjausketjussa. Osatuloutus konkretisoituu kuitenkin ennen kaikkea tilinpäätöksessä, minkä vuoksi oppaan esimerkeissä esitetään luvut myös tulos- ja tasekaavoihin sovitettuina. Lisäksi opas ottaa kantaa liitetietovaatimuksiin, joita rakennusliikkeen on annettava tulouttaessaan valmistusasteen mukaisesti.

Oppaan esimerkit käsittelevät osatuloutusta kuudella eri tavalla:

- Osatuloutus toteutuneiden kustannusten suhteessa arvioituihin kokonaiskustannuksiin
- Osatuloutus toteutuneet laskutuksen suhteessa budjetoituun liikevaihtoon
- Osatuloutus fyysisen valmistusasteen mukaisesti
- Osatuloutus valitun tuotannon tekijämäärän suhteessa sen arvioituun kokonaismäärään
- Osatuloutus perustajaurakoinnissa
- Riittämättömän kustannuslaskennan vaikutukset osatuloutukseen

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mainitsemien valmistusasteen määrittämistapojen lisäksi – kustannusperusteinen, tuotannon tekijäperusteinen ja fyysiseen valmistusasteeseen perustuva osatuloutus – oppaaseen on sisällytetty myös esimerkki laskutukseen perustuvasta osatuloutuksesta. Syy tähän piilee sekä toimeksiantajan pyynnössä että kyseisen osatuloutustavan käytön yleisyydessä rakennusalalla. Monet toimeksiantajan rakennusalan asiakkaiden projekteista ovat luonteeltaan perustajaurakoita, minkä vuoksi myös

perustajaurakoinnin osatuloutus on tuotu osaksi oppaan sisältöä. Lisäksi opinnäytetyön ohjaajan pyynnöstä yksi oppaan esimerkeistä on valittu havainnollistamaan kustannuslaskennan tärkeyttä esittämällä tämän puutteellisuuden negatiiviset vaikutukset hankkeen katteen jaksottamiseen.

Saatavilla oleva, käytännön menetelmiin keskittyvä materiaali osatuloutuksesta vaikuttaisi olevan teoreettista materiaalia vähäisempää. Yhtenä motiivina oppaan luomiselle onkin osatuloutuksen käytännönläheisten menetelmien jäsenneily keskittäminen yhdeksi kokonaisuudeksi. Motiivina on myös halu esittää kirjausesimerkit monivaiheisempina ja totuudenmukaisempina, kuin mitä aiemmissa samankaltaisissa esimerkeissä on usein ollut tapana esittää.

3.2 Kohderyhmä ja käytännöllisyys

Opas on ennen kaikkea luotu palvelemaan toimeksiantajan, Satakerta Rödl & Partner Oy:n, rakennusalan asiakkaita hoitavia kirjanpitäjiä. Produktin visuaalinen ilme on suunniteltu vastaamaan toimeksiantajan konsernin standardeja vahvistaakseen työn tosiasiallista kohderyhmää. Myös oppaan varsinainen sisältö on laadittu yrityksen ajankohtaisten tarpeiden mukaisesti, eli rakennusalan kirjanpidon osaamisen lisäämiseksi. Opas käsittelee osatuloutusta ja sen käytännön toteuttamista kuitenkin tarpeeksi yleisellä tasolla, jolloin se on käyttöön sopiva muillekin kuin vain eksklusiivisesti toimeksiantajalle.

Produkti käsittelee lähinnä oleellisilta osin niitä pohjustavia käsitteitä ja periaatteita, joita osatuloutuksen sisäistämässä on otettava huomioon. Opas on täten suunnattu pääosin sellaisille henkilöille, joilla on jo entuudestaan kirjanpidon kokemusta joko työelämästä tai koulutuksen kautta. Produkti pyrkii kuitenkin samanaikaisesti kannustamaan aiheen syväluotaavampaan ymmärtämiseen ohjaamalla lukija aiheeseen liittyviin tietolähteisiin.

Produkti on pääasiallisesti suunniteltu ad hoc-tilanteisiin, joissa kirjanpitäjä voi käyttää opasta muistiomaisesti kohdatessaan osatuloutukseen liittyviä erityiskysymyksiä. Oppaan jäsenneilyllä rakenteella pyritään helpottamaan lukijan navigointia ja sujuvoittaa tarvittujen asioiden löytämistä. Oppaasta saatu hyöty ei siis välttämättä edellytä koko teoksen kronologista sisäistämistä.

3.3 Projektisuunnitelma ja toimintatavat

Oppaan rakenne koostuu kolmesta pääkappaleesta: tietoperustasta, kirjausesimerkeistä sekä liitetieto-osuudesta. Produktin pääasiallinen tarkoitus on havainnollistaa osatuloutuksen kirjanpidon käytäntöjä, minkä vuoksi kirjausesimerkit muodostavat valtaosan (n. 85 %) oppaan sisällöstä.

Oppaan valmistumiseen vaadituksi työtuntimääräksi suunniteltiin 200 tuntia, eli puolet koko opinnäytetyön vaatimasta 400 tunnin viitteellisestä määrästä. Projekti alkoi joulukuussa 2021 ja sen suunnitelman mukainen valmistuminen ajoittui maaliskuulle 2022. Tämän perusteella vaadittu viikkotyötuntimäärä oli 16 tuntia, jotka jaettiin pääasiallisesti kahdelle päivälle viikkoa kohden. Taulukko 1 esittää projektin työvaihekohtaisen aikataulusuunnitelman.

Taulukko 1. Produktin aikataulusuunnitelma

Työvaihe	joulu.21		tammi.22				helmi.22				maalis.22	
	vk 51	vk 52	vk 1	vk 2	vk 3	vk 4	vk 5	vk 6	vk 7	vk 8	vk 9	vk 10
Alustavat materiaalit ja tiedonkeruu												
Tietoperustaosuus												
Kirjausesimerkit												
Kustannusperusteinen												
Fyysinen valmistusaste												
Perustajaurakointi												
Laskutusperusteinen												
Tuotannon tekijäperusteinen												
Virheellinen kustannuslaskenta												
Liitetieto-osuus												

Oppaan luotettavuus pyrittiin takaamaan laadukkaiden ja ajankohtaisten lähteiden käytöllä sekä vuorovaikutuksella toimeksiantajan ja opinnäytetyön ohjaajan kanssa. Produktin työstäminen perustui teoreettiseen tietoperustaan nojautumiseen ja toimeksiantajan tarpeiden huomioimiseen. Työn aloittaminen edellytti aiheen riittävää sisäistämistä, jotta oppaan luomisvaiheessa osattiin huomioida halutut asiat mahdollisimman sujuvasti. Varsinaisen opinnäytetyöraportin kirjoittaminen aloitettiin tietoperustasta, sillä tämä auttoi hahmottamaan käsiteltävää asiakokonaisuutta ja lopulta sitä, minkälainen rakenne luodulla oppaalla tulisi olla.

Produktin työstäminen tapahtui paljolti proaktiivisesti, eli ongelmat pyrittiin ennakoita mahdollisimman hyvin ennen toteuttamista. Työtavat ja -menetelmät valittiin tämä ennakoitavuus huomioiden, jolloin mahdollisten virheiden ilmentyessä ne olisivat johdonmukaisesti korjattavissa. Luomisvaiheessa pyrittiin minimoimaan ajallisten resurssien liiallinen käyttö virheiden korjaamiseen, mikä osaltaan myös selittää projektisuunnitelmaan panostamisen tärkeyden.

3.4 Työn toteutus

3.4.1 Alustavat materiaalit ja tiedonkeruu

Oppaan valmistuksen aloittamista edelsi tarvittujen materiaalin, työkalujen ja tiedonlähteiden kerääminen. Merkittävä osa produktista koostuu visuaalisista kirjausesimerkeistä, minkä vuoksi oppaan lopulliseksi alustaksi valittiin pdf-tiedostoksi viety PowerPoint-diaesitys.

Toimeksiantajalta pyydettiin konserninsa Rödl & Partnerin mukaista diaesityspohjaa, joka omalta osaltaan määritti oppaan sivujen ilmettä ja esitystapaa. Suurpiirteinen sisällysluettelo ja oppaan rakenne suunniteltiin heti projektin alussa, jotta kokonaisuuden jäsenteleminen helpottuisi työn edetessä vaiheesta toiseen.

Produktin tietoperustaosio rakentui paljolti yhtäaikaaisesti opinnäytetyöraportin vastaavanlaisen osion kanssa. Oppaan teoriaosuus jätettiin kuitenkin tätä väljemmäksi, koska sen tarkoituksena on toimia lähinnä olennaisilta osin osatuloutuksen tiivistävänä ja kirjausesimerkkejä tukevana osuutena. Sekä raporttiosion että produktin tietoperustaan panostaminen oli tärkeä osa projektin alkuvaihetta, koska oppaassa esitetyt kirjausesimerkit perustuvat merkittävästi osatuloutuksen sääntöihin ja periaatteisiin. Oppaassa käytettyjä tiedonlähteitä ovat kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja tiedotteet, kirjanpitolain osatuloutusta koskevat pykälät, rakennusalan kirjanpitoa käsittelevät oppimateriaalit sekä erilaiset taloushallinnon ammattilaisten blogit.

Oppaan johdantoluvun tarkoitus on osatuloutuksen periaatteiden tiivistäminen ennen kirjausesimerkkien demonstrointia. Lukuun valittiin selitettäväksi, mitä osatuloutuksella tarkoitetaan, kuinka se tekee poikkeuksen pääsäännön mukaiseen tuloutukseen, missä tilanteissa osatuloutusta käytetään ja mitkä ovat osatuloutuksen vahvuudet ja riskit. Johdanto käsittelee myös kirjanpitolautakunnan yleisohjeen asettamia edellytyksiä osatuloutuksen käytölle. Teoriaan perustuviin dioihin merkittiin lähdemerkinnät sekä vahvistamaan tiedon luotettavuutta että ohjaamaan lukija tarvittaessa tarkemmin aiheen pariin.

3.4.2 Kirjausesimerkkien laatiminen

Oppaan varsinaisten kirjausesimerkkien työstäminen aloitettiin laatimalla tiliristikkopohja, joka tulisi säilymään yhtenäisenä esimerkkien välillä. Tiliristikkopohja pyrittiin luomaan sellaiseksi, että tapauskohtaiset muokkaukset ja asettelut voitaisiin toteuttaa mahdollisimman vaivattomasti ja että ristikoiden rakenne pysyisi selkeänä pidemmissäkin esimerkeissä. Tiliristikkopohjan vasemmalle puolelle tehtiin vientiselitesarake, joka kertoo kunkin rivin kirjausten tarkoituksen. Rivit korostettiin vuoron perään harmaalla ja valkoisella värillä lukemisen helpottamiseksi. Oppaan esimerkkitilikausien tiliristikot luotiin omille välilehdilleen yhteen Excel-tiedostoon, josta ne liitettiin lopulliseen PowerPoint-esitykseen kuvankaappauksella.

Kirjausesimerkit noudattavat johdonmukaista kaavaa, jossa ensiksi kerrotaan kuvitteellisten osapuolten, Rakennus Oy:n ja Asiakas Oy:n solmimasta rakennusprojektista, valmistusasteen määrittämistä sekä muista erityishuomioista. Tämän jälkeen esitetään ku-

viimeisellä tilikaudella kokonaiskustannuksiin sisällytettiin myös projektin jälkeiset takuuajan menot, jotka käsiteltiin pakollisina varauksina. Kyseiset menoerät valittiin esittämään niitä muuttuvia ja kiinteitä menoja, joita kirjanpitolautakunta mainitsee osatuloutuksen yleisohjeessaan tyypillisiksi rakennushankkeiden kustannuksiksi. Perustajaurakoinnin esimerkissä tilikauden menoissa huomioitiin myös kohdeyhtiön perustaminen ja sijoitukset sen rakennusrahastoon.

Esimerkeissä, joissa valmistusaste määritetään muutoin kuin kustannusperusteisesti, päätettiin tilikausikohtaisena kustannustoteumana käyttää erisuuruista summaa, kuin mitä valmistusasteen mukainen summa olisi. Tämä osaltaan siksi, että tosielämässä valmistusasteen mukaiset kustannukset harvoin täsmäävät tarkalleen toteutuneisiin kustannuksiin. Toinen syy on se, että tällä tavoin esimerkissä pakotetaan käsittelemään toteutuneiden ja valmistusasteen mukaisten kustannusten erotuksen oikaiseminen tilinpäätöksessä.

Oppaan esimerkkien kirjausketjut alkavat tilikauden aikaisilla vienneillä, jotka tuotiin tiliristikkopohjaan joko soluviittausten tai laskentafunktioiden avulla (kts. kuva 7). Kyseisiin vienteihin kuuluvat yleensä tilikauden toteutuneet kustannukset sekä asiakkaan maksamat suoritukset, jotka käsitellään aluksi saatuina ennakkoina. Tilinpäätösvientejä edeltävät kirjaukset toteutettiin lähes identtisellä kaavalla kussakin oppaan esimerkissä. Perustajaurakoinnin esimerkissä tilikauden aikaisiin vienteihin sisällytettiin kuitenkin myös perustajaurakoinnille ominaiset erät, kuten tonttiin ja kohdeyhtiön perustamiseen liittyvät tapahtumat, kohdeyhtiön ennakkojen maksaminen urakoitsijalle sekä huoneisto-osakkeiden myyntiä koskevat kirjaukset. Tilikauden aikaiset viennit valittiin varta vasten esitettäväksi siksi, että esimerkit demonstroisivat näiden erien oikaisutarpeet tilinpäätöksessä, olettaen kirjanpidon olevan toteutettu juoksevasti.

Seuraavaksi esimerkeissä esitettiin tilinpäätöksessä huomioitavat, pääosin osatuloutukseen liittyvät viennit, jotka koskevat kuvitteellista projektia. Esimerkit havainnollistavat tapauskohtaiseen valmistusasteeseen perustuvan tuloutuksen toteuttamisen ja sen, mitkä tuloslaskelman ja taseen tilit tulevat tässä kysymykseen. Valmistusasteeseen muodostettiin aina joko esimerkissä käytettyjen lukujen perusteella (kustannus- ja laskutusperusteisuus) tai erillisen dokumentin perusteella, joka esitetään esimerkin taustatiedoissa (fyysinen valmistusaste ja tuotannontekijäperusteisuus).

Osatuloutusvienneillä haluttiin osoittaa, kuinka paljon kunakin tilikautena voidaan esittää liikevaihtoa tuloslaskelmassa ja mitä on kirjattava taseen mihinkin erään. Esimerkeistä käy ilmi valmistusasteen mukaisen myynnin kirjaaminen liikevaihdoksi projektin kauppahinnan ja valmistusasteeseen tulon verran. Osatuloutuksen mukaisen myynnin ja maksuerä-

taulukon määrittämien ennakkomaksujen erotus esitetään joko siirtosaamisissa tai saaduissa ennakoissa sen mukaan, onko toteuma valmistusasteen määrittämää summaa suurempi vai pienempi. Perustajaurakoinnin esimerkki demonstroi lisäksi huoneisto-osakkeiden myynnin suoriteperusteisen tulouttamisen myyntiä vastaavana tilikautena, vaikka muu urakka osatuloutettaisiin. Esimerkit osoittavat, miten valmistusasteen ylittävä tai alittava liikevaihto säilyy taseessa siihen asti, kunnes projekti valmistuu ja taseen erät puretaan tuloslaskelmaan.

Osassa oppaan esimerkeissä huomioitiin tuloutus nollakatteella havainnollistamaan varovaisuuden tärkeyttä hankkeen alkuvaiheessa, kunnes kokonaiskustannukset on arvioitu riittävän tarkasti. Näissä esimerkeissä ensimmäisen tilikauden tilinpäätösvientien kohdassa tuloutettiin liikevaihtoa yhtä paljon, kuin mitä tilikaudella oli toteutuneita kustannuksia, jolloin hankkeesta ei muodostu katetta. Yksi produktin esimerkeistä keskittyy nimenomaisesti virheellisen kustannusarvioinnin haittapuolen – eli katteen etupainotteisen tuloutumisen – esittämiselle, minkä vuoksi esimerkissä jätettiin myös nollakatteen havainnollistamisen tarkoituksella huomioimatta.

Kirjausesimerkkien tilinpäätösvienneissä demonstroitii myös kustannusten oikaiseminen hankkeen valmistusasteen mukaisiksi tilanteissa, joissa valmistusaste määritettiin muutoin kuin toteutuneiden kustannusten mukaisesti. Tällaisissa esimerkeissä näytettiin, miten valmistusasteen mukaisten menojen ylittävä määrä kullakin tilikaudella on oikaistava varaston muutoksen kautta taseeseen, jolloin tuloslaskelmaan jää ainoastaan valmistusasteen mukaista liikevaihtoa vastaavat menot. Yhteen esimerkkiin valittiin näytettäväksi tilanne, jossa toteutuneet kustannukset jäivät valmistusasteen mukaista määrää pienemmäksi, jolloin erotus kirjataan siirtovelkoihin ja erilliselle kustannusjaksotustilille. Perustajaurakoinnin esimerkissä esitettiin lisäksi myymättömien huoneistojen hankintahinnan siirtäminen vaihto-omaisuuteen, jolloin niihin liittyvät menot saadaan oikaistua tulon kohdalle. Valmistusasteen ylittävät tai alittavat menot säilytetään liikevaihdon tapaan taseessa projektin valmistumiseen ja luovutukseen saakka, jolloin ne puretaan tuloslaskelmaan.

Kun esimerkeissä oli havainnollistettu sekä viennit tilikauden aikana että tilinpäätöksessä, käytettyjen tilien saldot päätettiin joko debet- tai kredit-kirjauksella. Kunkin tilin saldo laskettiin soluviittauksilla, joissa huomioitiin kaikki tilikauden viennit sekä aiemman tilikauden saldo toiselta Excel-välilehdeltä, mikäli kyseessä oli taseen tili. Tilien loppusaldot liitettiin soluviittauksilla tulos- ja tasetilille. Tämän jälkeen tehtiin tarkistustoimenpiteet saaduista luvuista, eli varmistettiin tilikauden kateprosentin oikeellisuus ja taseen täsmäytyminen.

Oppaaseen valittiin näytettäväksi jokaisen päättyneen tilikauden luvut kirjanpitoasetuksen mukaisen tuloslaskelman ja taseen kaavojen mukaisesti kirjausesimerkkien jälkeen. Tämän tarkoituksena on havainnollistaa osatuloutettavan projektin eri erien ilmeneminen tilinpäätöksessä kirjanpitolaikun 30.9.2008 antaman yleisohjeen mukaisella tavalla. Myös tuloslaskelman ja taseen rakenne laadittiin Excelissä, johon luvut tuotiin soluvuittauksilla tiliristikoesimerkkien välilehdiltä.

Jokaisen kirjausesimerkin valmistumisen jälkeen laadittiin myös koontitaulukko projektin kunkin tilikauden avainluvuista. Taulukon tarkoituksena on jo taustatiedoissa esittää lukijalle tilikausikohtainen kulku esimerkissä käsitellyn projektin kulusta ja täten helpottaa esimerkin seuraamista. Koonnissa huomioidaan hankkeen kauppahinnan, kokonaiskustannusten ja erilliskatteen lisäksi muun muassa tilikausien toteutuneet menot, valmistusaste ja valmistusasteen mukaiset menot ja tulot sekä kumulatiivisesti että tilikausikohtaisesti. Oppaan teon kannalta vaihe oli tärkeä myös sisäisen tarkistuksen kannalta, sillä viimeistään tässä vaiheessa pystyttiin havaitsemaan ja paikantaa mahdolliset virheet saaduissa luvuissa.

3.4.3 Liitetieto-osio

Työn suunnitteluvaiheessa katsottiin kohderyhmän kannalta oleelliseksi sisällyttää produktiin osio osatuloutuksen edellyttämistä liitetiedoista rakennusliikkeen tilinpäätöksessä. Osio sisältää listauksen liitetiedoissa mainittavista asioista sekä havainnollistavan mallin, jossa hyödynnetään lukuja oppaan eri esimerkeistä.

Liitetieto-osion tietoperustana käytettiin pääosin kirjanpitolaikun osatuloutuksen yleisohjetta, joka sisältää sekä luettelon osatuloutuksessa vaadituista liitetietomainnoina että erillisen esimerkkiliitteen tällaisesta tapauksesta. Yleisohjeen liitetä hyödynnettiin soveltuvin osin produktin samankaltaisen esimerkin luomisessa. Osa tiedonkeruusta kyseistä osiota varten suoritettiin jo projektin alkuvaiheessa muun tietoperustan kokoamisen yhteydessä.

Liitetietoesimerkki on jaettu tuloslaskelmaa ja tasetta koskeviin liitetietoihin, jotka kukin esitetään omina dioinaan. Osion kussakin kohdassa sovellettiin lukuja oppaan fyysisen valmistusasteen esimerkin eri tilikausista (oppaan luku 2.3.1). Näiden perusteella esitettiin projektin jaksotuseriaatteen ja -menetelmät, eli mainittiin hankkeen pitkäaikaisuudesta, osatulouttamisesta sekä valmistusasteen määrittämistä. Tämän jälkeen esitettiin kirjausesimerkin toisen tilikauden liikevaihdon erittely valmistusasteen mukaiseen liikevaih-

toon sekä muuhun liikevaihtoon, sekä hankkeen kumulatiivisen tuloutuksen määrä. Samalla esitettiin myös rakennusliikkeen hankkeiden toisen tilikauden tilauskanta, eli niiden tuotoiksi vielä kirjaamaton määrä tuloutustapojensa mukaan eriteltynä.

Esimerkin toinen dia keskittyy tasetta koskeviin liitetietoihin, jossa annettiin erittely niistä vastaavien ja vastattavien eristä, jotka on esimerkin 2.3.1 toisella tilikaudella netotettu oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Esimerkin mukaisiin eriin kuuluvat vaihto-omaisuudessa esitetyt valmistusasteen ylittävät kustannukset sekä valmistusasteen mukaisten siirtosaamisten ja saatujen ennakkojen netottaminen. Lopuksi annettiin erittely hankkeen pakollisista varauksista, jossa sovellettiin lukua samaisen esimerkin kolmannesta tilikaudesta.

4 Johtopäätökset ja pohdinta

Tässä osiossa keskitytään luodun produktin pohjalta päästyihin johtopäätöksiin ja sitä ympäröivään pohdintaan. Luvussa arvioidaan valmiin osatuloutuksen oppaan lopputulosta kohderyhmänsä ja tietoperustansa näkökulmasta, reflektoidaan koko työn prosessin kulua ja omaa oppimista, esitetään jatkokehittämisideoita sekä pohditaan osatuloutusta syväluotaavammin.

4.1 Arviointi produktista

Oppaan pääasiallinen tarkoitus on toimeksiantajayritysten kirjanpitäjien asiantuntijuuden ylläpitäminen. Asiantuntijuus on paljolti sidoksissa ajankohtaisen tiedon hallitsemiseen ja niiden soveltamiseen käytännön työssä. Oppaalla pyritään palvella kumpaakin näistä yhdistämällä laadukas tietoperustaan pohjautuva osatuloutuksen teoria ja mekaanisempi käytännön toteuttaminen. Produkti nivoo useita osatuloutusta koskevia aihealueita yhteen ja keskittää tiedon, joka tyypillisesti vaatisi useaan eri tiedonlähteeseen perehtymisen. Oppaalla on tästä huolimatta selkeä rajaus ja se jättää ulkopuolelle yksityiskohdat, jotka ovat vähemmän oleellisia aiheeseen opastamisen kannalta.

Käytännön tasolla valmis opas on tavoitteellisimmassa käytössä silloin, kun kirjanpitäjä hyödyntää sitä työnsä ohella tapauskohtaisesti ja niin sanotusti käsitteellisesti. Tämä tavoite on huomioitu produktin valmistusvaiheessa jäsentelemällä opas aiheen mukaisiin kappaleisiin ja lisäämällä sisällysluettelo navigoinnin helpottamiseksi. Työskentelyä tukevaa käyttöä sujuvoittaa oppaan digitaalinen tiedostotyyppi, joka tukee toimeksiantajan kirjanpitäjien käyttämiä tietokoneohjelmia ja -alustoja.

Oppaan ulkoasun johdonmukaisuus toteutuu sillä, että samanluonteiset asiat on valittu esitettäväksi visuaalisesti yhtenevästi. Etenkin kirjausesimerkeissä noudatetaan toistuvaa ja kaavamaista jäsentelyä, jotta lukijan on mahdollista löytää etsimänsä kohdat kustakin esimerkistä mahdollisimman vaivattomasti. T-tiliristikot toimivat standardoituina ja yleisesti ymmärrettyinä tapoina esittää debet- ja kredit-kirjaukset kirjausketjuna, mikä voi sujuvoittaa oppaan esimerkkien luettavuutta ja seuranta.

Lopullisella produktilla haluttiin eniten painottaa kirjanpidon havainnollistamista, mistä syystä valtaosa oppaasta keskittyykin eri osatuloutustapojen kirjausesimerkkeihin. Mielenkiintoiseksi nähtäväksi jää kuitenkin, millä laajuudella oppaan esimerkit kykenevät tuottamaan hyötyä toimeksiantajalle pitkällä aikavälillä. Esimerkit esitetään – laajuuksistaan huolimatta – tietynlaisella strukturoidulla tavalla, jolloin riskinä on, etteivät ne välttämättä

palvele yhtä vahvasti sekä kokeneita että uudempia kirjanpitäjiä. Opas käsittelee osatuloituksen teoriaa, mutta sen laaja-alaisempi peilaaminen muun muassa verotukseen, kansainvälisiin standardeihin ja juridiikkaan voisi hyödyntää toimeksiantajan kirjanpitäjiä myös jatkossa, kun aiheeseen perehtyneitä osajia on enemmän.

Opas onnistuu nykyisessä muodossaan palvella toivotulla tasolla toimeksiantajan tarvetta osatuloituksen oppimateriaalin lisäämiselle. Produkti vastaa samalla toimeksiantajan lisääntyneeseen kysyntään panostaa yleisesti rakennusalan kirjanpidon osaamiseen, sillä yrityksellä on viime aikoina ollut enenevässä määrin alan asiakkaita. Opas kykeni täyttämään myös asettamani oman oppimisen tavoitteen, sillä aiheeseen perehtymisen myötä olen muun muassa päässyt työssäni hoitamaan kuukausikohtaisia osatuloituksia yhdelle rakennusalan asiakkaalle. Toimeksiantajan kanssa on sovittu oppaan mahdollisista täydennyksistä tulevaisuudessa, mikäli esimerkiksi aiheeseen liittyvien lakien tai asetusten uudistukset tulisivat edellyttämään nykyisten tietojen päivittämistä.

4.2 Arviointi prosessista

Produktiosion valmistamisessa pyrittiin pitämään kiinni alustavasta projektisuunnitelmasta, aikataulutuksesta ja loogisesta etenemisestä työvaiheesta toiseen. Ajankäytön suunnitelmalla onnistuttiin huomioimaan työvaiheiden ajalliset vaatimukset niin, että täydennyksille, tarkistukselle ja virheiden korjaamiselle olisi tarpeeksi tilaa. Ongelmatilanteet saatiin pääosin korjattua aikatehokkaasti, koska oppaan valmistusmenetelmät oli onnistuttu suunnittelemaan tämä huomioiden jo projektin alkuvaiheessa.

Produktin tiedonkeruuvaiheessa arvokkaiksi katsottiin etenkin sellaiset materiaalit, jotka käsittelevät osatuloitusta konkreettisten kirjausten näkökulmasta. Käytännönläheisen materiaalin suhteellinen vähäisyys verrattuna aiheen teoriaan vaati ajoittain tarkkaa tiedon oma-aloitteista soveltamista, mikä saattoi tehdä esimerkkien luotettavuuden varmistamisesta haastavaa. Käytännön esimerkkien niukkuus vahvisti kuitenkin lopulta valmistettavan oppaan merkityksellisyyttä, sillä se tulisi itsessään vastaamaan kyseisten esimerkkien tarjonnan puutteeseen.

Oppaan kirjausesimerkit ja muut visuaaliset elementit muotoiltiin aluksi kokonaisuudessaan Excelissä, josta ne sittemmin liitettiin diaesityspohjaan ruudunkaappauksilla. Mikäli kirjausesimerkkiä korjattiin, oli muokkaus tehtävä Excelissä ja ruudunkaappaus toistettava, mikä vaati erityistä tarkkuutta esimerkin lukujen ja eri vaiheiden johdonmukaisuuden tarkistamisen kannalta. Mikäli opasta on syytä päivittää jatkossa, tiliristikoiden suora kopiointi ja liittäminen Excelistä PowerPointiin mahdollistaisi reaaliaikaisen päivittymisen kummankin Office-järjestelmän välillä ja karsisi täten työn määrää.

Työn varsinainen raporttiosio kyettiin toteuttamaan luontevasti aikataulun puitteissa ja produktiosion ohella. Opinnäytetyön toiminnallinen luonne toi entuudestaan uusia ja mielenkiintoisia haasteita raportoinnille. Toteutustapa antoi myös mahdollisuuden avata luodun produktin prosessin kulkua yksityiskohtaisesti, mikä myös oli osaltaan yksi projektin tarkoituksista. Raportin tietoperustalla pyrittiin kattavuuteen ensinnäkin antaakseen lukijalle kuvan sekä osatuloutuksesta että sitä pohjustavista käsitteistä, ja toiseksi palvellakseen aiheeseen virittäytymistä kirjoittamisen kannalta.

Osatuloutuksen oppaan – ja varsinaisen opinnäytetyöraportin – luominen toimi ennen kaikkea keskeisenä tekijänä itseoppimisen näkökulmasta. Pohjustava perehtyneisyys, henkilökohtainen mielenkiinto ja työelämästä saatu kokemus tukivat projektin aloittamista ja aiheen kokonaisuuden hahmottamista jo varhaisessa vaiheessa. Tietoperustan kokoaminen opetti vahvistamaan käsitystä osatuloutukseen liittyvistä käsitteistä ja siitä, mitä kaikkea produktin on syytä sisältää aihe ja kohderyhmä huomioiden. Lisäksi opas palvelee myönteisesti omaa laskentatoimen opintosuuntautumistani sekä kirjanpidon työtäni; jälkimmäistä eritoten siksi, että osatuloutus ja rakennusalan kirjanpito tulevat olemaan alati ajankohtaisia osa-alueita työssäni tulevaisuudessa.

4.3 Jatkokehittämissideat

Kuten luvussa 4.1 esitetään, oppaan kirjanpidollisen puolen ohelle voisi jatkossa harkita nykyisessä oppaassa tarkoituksella vähäiseksi jätetyn verotuksellisen puolen sisällyttämistä. Etenkin perustajaurakoinnin osatuloutuksessa verottajan näkemys on syytä tiedostaa, vaikka kirjanpitolautakunnan uudempi yleisohje yhtenäistääkin kirjanpidon ja verotuksen periaatteita. Osatuloutuksen ohella oppaan kuvitteellisissa hankkeissa voitaisiin käsitellä myös muita rakennusalan erityiskysymyksiä, kuten käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta tai oman käytön arvonlisäveroa, sillä yksi pitkäaikaishanke saattaa pitää sisällään useitakin alalla huomioitavia ominaispiirteitä.

Nykyisen oppaan esimerkit on esitetty yleistettävässä muodossa ja tavalla, joka ei tee niistä liian järjestelmä- tai tapaussidonnaisia. Toimeksiantajan niin halutessa on oppaan kirjausesimerkit kuitenkin mahdollista esittää myös käytettyjen ohjelmistojen ja työkalujen näkökulmasta niin, että esimerkkejä voitaisiin suhteuttaa välittömämmin työelämään. Käytännössä tämä tarkoittaisi muun muassa tiliristikoiden korvaamista esimerkeillä, jotka on esitetty toimeksiantajan ohjelmistojen – Procountorin, Adminetin tai Jydaomin – ominaisuuksien perusteella. Tätä tukien myös esimerkiksi tosielämän case-esimerkkejä ja ruudunkaappauksia ohjelmistoympäristöistä voisi tuoda osaksi oppaan sisältöä.

Osalle toimeksiantajan rakennusalan asiakkaista kirjanpito suoritetaan juoksevasti ja raportointi tehdään kuukausittain, jolloin nousee tarve kuukausikohtaisten osatuloutuskirjausten tekemiselle. Produktin valmistuksen aikana muodostui jatkokehitysidea oppaan liitteenä toimivasta Excel-muotoisesta osatuloutuspohjasta. Pohja voisi toimia työtä sujuvoittavana työkaluna kuukausittaisille osatuloutuksille muodostamalla rutiininomaiset debet- ja kredit-viennit laskentafunktiolla kirjanpitäjän syöttämien lukujen mukaisesti. Excel-pohja mahdollistaisi osatuloutuskirjausten tekemisen kaikilla oppaan esimerkkien mukaisilla tavoilla. Toimeksiantajalla on jo entuudestaan käytössä pohjia muistiotositekirjauksia varten, mutta laaja-alainen osatuloutuspohja voisi tulla tarpeeseen rakennusalan asiakkaiden – ja samalla mahdollisten osatuloutusten – lisääntyessä.

4.4 Pohdinta

Osatuloutusta tutkittaessa voidaan huomata sen käytön edellytysten rinnastettavuus yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin. Johdonmukaisuuden näkökulmasta osatuloutus edellyttää, että samanluonteiset pitkäaikaishankkeet tuloutetaan yhtäläisiä kirjanpidollisia menetelmiä hyödyntäen. Monipuoliset liitetietovaatimukset palvelevat mielestäni hyvin yrityksen toiminnan oikean ja riittävän kuvan antamista. Oikea ja riittävä kuva toteutuu myös sillä, että rakennusliike voi osatuloutuksella tulouttaa keskeneräistenkin hankkeiden katetta ja antaa täten totuudenmukaista kuvaa harjoittamansa liiketoiminnan etenemisestä. Varovaisuuden periaatteen voi nähdä toteutuvan muun muassa tuloutettaessa nollakatteella ja varmistettaessa kustannuslaskennan riittävä luotettavuus.

Verrattaessa eri osatuloutustapoja voidaan päätellä, että pitkäaikaishankkeen valmistusaste on mahdollista määrittää periaatteessa millä tahansa tavalla, joka voidaan luotettavasti mitata ja joka antaa todenmukaisen kuvan projektin etenemisestä. Tästä näkökulmasta pitäisin loogisena, että myös toteutuneeseen ja budjetoituun liikevaihtoon perustuva valmistusasteen määrittämistapa tuotaisiin osaksi kirjanpitolautakunnan yleisohjetta. Mikäli asiakas maksaa rakennusyriitykselle ennakkomaksuja työvaiheisiin perustuvan maksuerätaulukon mukaisesti, koen tämän antavan realistisen kuvan hankkeen laskutuksen etenemisestä. Toteutuneen laskutuksen seuraamisen voisi olettaa olevan myös yksinkertaisempaa kuin vaikkapa käytetyn materiaalin tai jonkin muun tuotannontekijän toteumat.

Valmistusasteen mukainen tuloutus on kansainvälisen IFRS-standardin mukaan ainoa tapa pitkäaikaishankkeen tulouttamiselle. Pohdittavaksi jääkin, tulisiko myös Suomessa osatuloutuksen korvata kirjanpitolain 2 luvun 3 §:n määrittämä pääsääntö luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta tulevaisuudessa. Oikean ja riittävän kuvan näkökulmasta hank-

keen valmistumisen mukaisen tuloutuksen voidaan nähdä antavan tulojen ja menojen aktivoimista totuudenmukaisempi kuva rakennusyrityksen liiketoiminnasta. Osatulouttamalla hankkeitaan yritys voi näyttää parempaa tulosta näiden vielä ollessa keskeneräisiä, millä puolestaan voi olla positiivisia vaikutuksia muun muassa projektin rahoitukseen sijoittajien ja muiden sidosryhmien kannalta. Lisäksi osatuloutuksen kirjanpidon ja verotuksen näkemyksiä on ajan myötä yhtenäistetty entuudestaan, mikä myös voi osaltaan kannustaa rakennusyritystä valitsemaan kyseisen tuloutustavan projekteilleen.

Lähteet

Admicom 5.3.2015. Osatuloutus helpottaa urakoitsijan päätöksentekoa – asiantuntijablogi. Luettavissa: <https://www.raksacontrollerit.fi/post/pitk%C3%A4aikaisten-hankkeiden-osatuloutus-p%C3%A4hkin%C3%A4nkuoressa>. Luettu: 25.2.2022.

Azets 3.12.2018. Perustajaurakointi eli gryndaus kirjanpidossa ja verotuksessa – asiantuntijablogi. Luettavissa: <https://www.azets.fi/blogi/perustajaurakointi-eli-gryndaus-kirjanpidossa-ja-verotuksessa/>. Luettu: 17.3.2022.

Kaisanlahti, T. & Leppiniemi, J. 2020. Oikeat ja riittävät kirjaukset. Alma Talent Oy. Helsinki.

KILA 2006. Kirjanpitolautakunta 17.1.2006. Kirjanpitolautakunnan yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KILA 2008. Kirjanpitolautakunta 30.9.2008. Yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KILA 2018. Kirjanpitolautakunta 23.5.2018. Valmistusasteen mukaisen tuloutusmenettelyn käyttämisestä perustajaurakoinnissa. Luettavissa: <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/valmistusasteen-mukaisen-tuloutusmenettelyn-kayttamisesta-perustajaurakoinniss-1>. Luettu: 22.2.2022.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Lahti, P. & Viljaranta, J. 2013. Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös. Suomen Rakennusmedia Oy. Helsinki.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

RaksaControllerit 4.12.2020. Pitkäaikaisten hankkeiden osatuloutus pähkinänkuoressa – Taloushallinnon asiantuntijoiden blogi. Luettavissa: <https://www.raksacontrollerit.fi/post/pitk%C3%A4aikaisten-hankkeiden-osatuloutus-p%C3%A4hkin%C3%A4nkuoressa>. Luettu: 25.2.2022.

Talonrakennusteollisuus ry. 2018. Rakennushankkeen kustannushallinta. Rakennustieto Oy. Helsinki.

Tomperi, S. 2021. Kehittyvä kirjanpitoaito. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Verohallinto 2018. Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47925/perustajaurakointiliiketoiminta-verotuksessa/>. Luettu: 21.12.2021.

Vilka, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Liitteet

Liite 1. Pitkäaikaishankkeen osatuloutus rakennusliikkeen kirjanpidossa

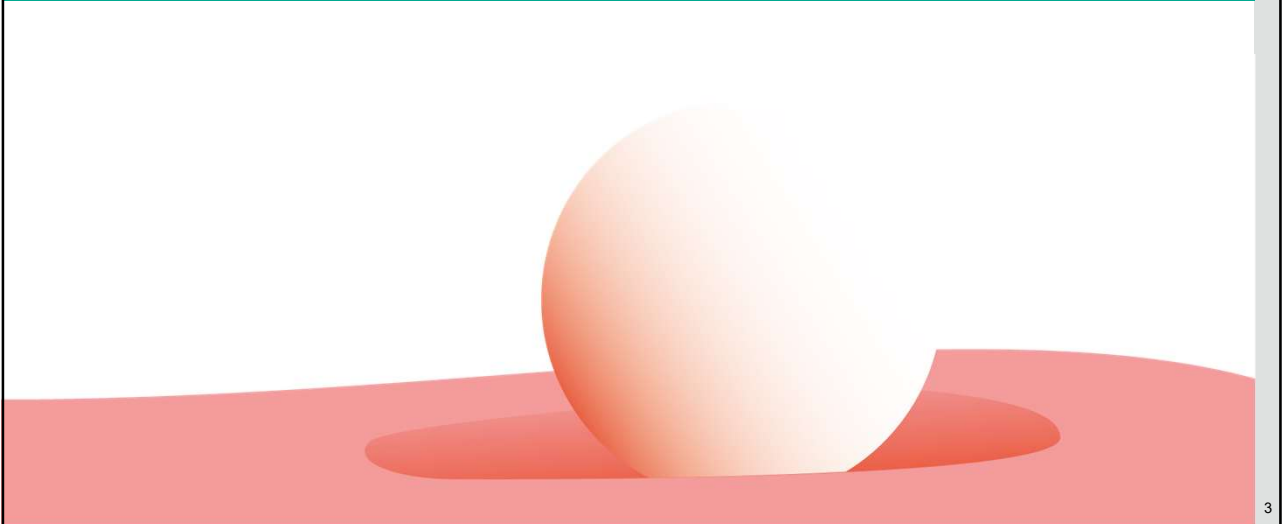
PITKÄAIKAISHANKKEEN OSATULOUTUS RAKENNUSLIIKKEEN KIRJANPIDOSSA

 **SATAKERTA**
Rödl & Partner

SISÄLLYS

1	Yleistä osatuloutuksesta	
	1.1 Osatuloutuksen periaatteet	4
	1.2 Osatuloutuksen edellytykset	5
	Osatuloutuksen toteutus	
	2.1 Kustannusperusteinen osatuloutus	7
	2.2 Laskutusperusteinen osatuloutus	16
2	2.3 Fyysisen valmistusasteen mukainen osatuloutus	25
	2.4 Tuotannontekijäperusteinen osatuloutus	35
	2.5 Osatuloutus perustajaurakoinnissa	44
	2.6 Virheellisen kustannuslaskennan vaikutukset	53
	Tilinpäätöksen liitetiedot	
3	3.1 Osatuloutuksessa vaaditut liitetiedot	63
	3.2 Esimerkki liitetiedoista	64
	Lähteet	66

1 YLEISTÄ OSATULOUTUKSESTA



1.1 OSATULOUTUKSEN PERIAATTEET

- **Osatuloutuksella** tarkoitetaan menetelmää, jossa pitkän valmistusajan vaativa suorite kirjataan tuloksi valmistusasteensa perusteella
- Osatuloutus tekee poikkeuksen KPL 5:1 §:n asettamaan pääsääntöön, jonka mukaan pitkän valmistusajan vaativa suorite tuloutetaan **luovutuksen mukaisesti**
- **Pitkäaikaishankkeella** tarkoitetaan yleensä yli vuoden kestävä hanketta. Alle vuoden kestävä hanketta voidaan kuitenkin pitää pitkäaikaisena, jos sen aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilikausille
- Valmistusasteen mukainen tuloutus mahdollistaa **liikevaihdon ja tuloksen tasaisen kertymisen** tilikaudesta toiseen. Täten tilikausien lukujen **vertailukelpoisuus** ja **toiminnan kehityksen arvioiminen** on helpompaa kuin tuloutettaessa luovutuksen mukaisesti
- Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen riskinä on **kustannusten virheellinen arviointi**, jonka seurauksena hankkeen kate tulee tuloutetuksi liian suurena liian aikaiselle tilikaudelle

(KPL 5:4 §)

(KILA 2008, 2-4)

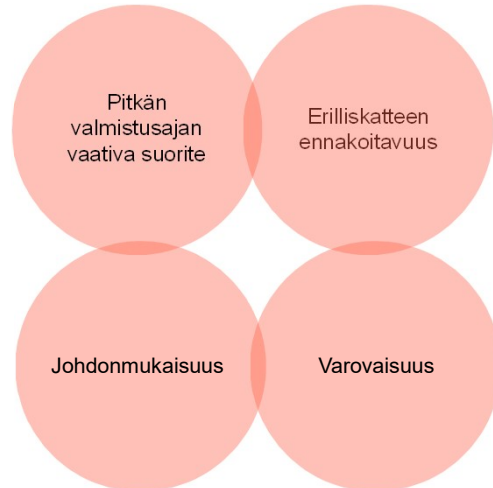
(Lahti & Viljaranta 2013, 192)

(KILA 2008, 3)

(Kaisanlahti & Leppiniemi 2020, 85)

1.2 OSATULOUTUKSEN EDELLYTYKSET

- Osatuloutuksen hyödyntäminen edellyttää luotettavaa **erilliskatteen ennakointia** (tulot – menot). Erilliskatteen luotettavuuden pohjalla on toimiva hankekohtainen kustannuslaskenta
- Osatuloutuksessa tulee noudattaa **johdonmukaisuutta**, eli varmistaa samanlaiset tuloutusperiaatteet ja -menetelmät samankaltaisille projekteille tilikaudesta toiseen
- Pitkäaikaishankkeen tulojen, menojen ja valmistusasteen arvioimisessa tulee noudattaa **varovaisuutta**. Osatuloutusta ei tule käyttää, jos erilliskatteen ennakoinnista ei ole olemassa luotettavaa kokemusperäistä tietoa
- Käytetty tuloutusmenetelmä on mainittava rakennusyrityksen tilinpäätöksen **liitetiedoissa**

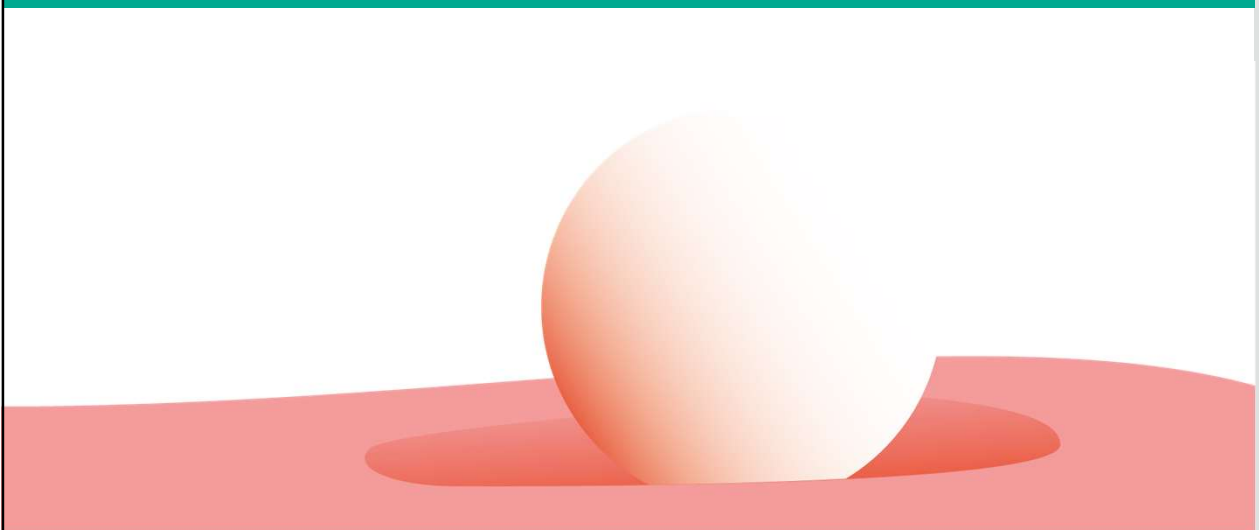


(KILA 2008, 6-7)

(Lahti & Viljaranta 2013, 192)

5

2 OSATULOUTUKSEN TOTEUTUS



6

2.1 KUSTANNUSPERUSTEINEN OSATULOUTUS

- Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa rakennusprojektin valmistusaste (%) määritetään **kumulatiivisten kertyneiden kustannusten ja arvioitujen kokonaiskustannusten** suhteen perusteella
- Päätyneelle tilikaudelle kirjataan liikevaihtoa **valmistusasteen ja projektin kauppahinnan tulon verran**
- Kyseisessä tuloutustavassa huomioidaan vain ne **kustannukset, joita vastaava työ on tehty**. Toteutuneisiin kustannuksiin ei lueta sellaisia materiaaleja tai työkustannuksia, jotka eivät vielä tuloutushetkellä ole realisoituneet
- Varovaisuutta noudattaen tuloutus voidaan projektin alkuvaiheessa tehdä **nollakatteella**, eli esittää yhtä paljon liikevaihtoa ja kuluja

$$\frac{\text{kertyneet kustannukset}}{\text{arvioitut kokonaiskustannukset}} = \text{valmistusaste (\%)}$$

$$\text{valmistusaste} * \text{kauppahinta} = \text{tuloutuva liikevaihto}$$

(Lahti & Vijjaranta 2013, 193)
(KILA 2008, 8)

7

2.1.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **1 000 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi projektin alkuvaiheessa arvioidaan **800 000 euroa**.

Asiakas Oy:tä laskutetaan 24:ssä erässä, joista kukin erä on suuruudeltaan **41 667 euroa**.

Rakennus Oy päättää osatulouttaa projektin **toteutuneiden kustannusten mukaisesti**.

jatkuu →

© Pöytä & Partner

8

2.1.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Kauppahinta	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Kokonaiskustannusarvio	800 000	850 000	850 000
Erilliskate	200 000	150 000	150 000
Erilliskate-%	20 %	15 %	15 %
Projektin kertyneet kustannukset	198 000	646 000	850 000
Tilikauden kustannukset	198 000	448 000	204 000
Projektin valmistusaste (kertyneet kustannukset / kokonaiskustannusarvio)	24,75 %	76 %	100 %
VA:n mukainen liikevaihto yhteensä (valmistusaste-% * kauppahinta)	198 000 <small>(nollakate)</small>	760 000	1 000 000
VA:n mukainen liikevaihto tilikaudella (VA:n mukainen liikevaihto - aiemmin tuloutettu liikevaihto)	198 000	562 000	240 000
Kumulatiivinen kate	0	114 000	150 000
Kumulatiivinen kate-%	0 %	15 %	15 %
Tilikauden kate	0	114 000	36 000

jatkuu →

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa
1.	31.7.2022	41 667 €
2.	31.8.2022	41 667 €
3.	30.9.2022	41 667 €
4.	31.10.2022	41 667 €
5.	30.11.2022	41 667 €
6.	31.12.2022	41 667 €
7.	31.1.2023	41 667 €
8.	28.2.2023	41 667 €
9.	31.3.2023	41 667 €
10.	30.4.2023	41 667 €
11.	31.5.2023	41 667 €
12.	30.6.2023	41 667 €
13.	31.7.2023	41 667 €
14.	31.8.2023	41 667 €
15.	30.9.2023	41 667 €
16.	31.10.2023	41 667 €
17.	30.11.2023	41 667 €
18.	31.12.2023	41 667 €
19.	31.1.2024	41 667 €
20.	29.2.2024	41 667 €
21.	31.3.2024	41 667 €
22.	30.4.2024	41 667 €
23.	31.5.2024	41 667 €
24.	30.6.2024	41 667 €

2.1.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut	Osatuloutus
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)					
Asiakas Oy:n laskutus (6 maksuerää)	250 000	250 000			
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	50 000		50 000		
Alihankintamenot	48 000		48 000		
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	80 000		80 000		
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	10 000			10 000	
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	10 000			10 000	
Tilinpäätösviennit					
Tuloutus nollakatteen mukaisesti		198 000			198 000
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	52 000	52 000	178 000	20 000	198 000
				Tulostili	Tasetili
				178 000	198 000
				20 000	0
				0	52 000
					52 000

2.1.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy		Tase	31.12.2022
Tilinpäätös 1.1.2022-31.12.2022			
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2022	VASTAAVAA	
LIIVEVAIHTO	198 000	VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Materiaalit ja palvelut		Rahat ja pankkisaamiset	52 000
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>52 000</u>
Ostot tilikauden aikana	-50 000	VASTATTAVAA	
Ulkoiset palvelut		OMA PÄÄOMA	
Alihankinnat	-48 000	Tilikauden voitto / tappio	0
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-98 000	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>0</u>
Henkilöstökulut		VIERAS PÄÄOMA	
Palkat ja palkkiot	-80 000	Pitkäaikainen vieras pääoma	
Henkilöstökulut yhteensä	-80 000	Saadut ennakot	52 000
Liiketoiminnan muut kulut	-20 000	Pitkäaikainen vieras pääoma yhteensä	<u>52 000</u>
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>0</u>	VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	52 000
		VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>52 000</u>

2.1.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut	Osatuloutus	Osatuloutus (SS)	Osatuloutus
Saldot 31.12.2022	(52 000)	(52 000)					
2. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2023)							
Asiakas Oyn laskutus (12 maksuerää)	500 000	500 000					
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	100 000		100 000				
Alihankintamenot	150 000		150 000				
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	160 000		160 000				
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	18 000			18 000			
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	20 000			20 000			
Tilinpäätösviennit							
Tuloutus valmistusasteen mukaisesti		552 000			10 000		562 000
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	104 000		410 000	38 000	10 000		562 000
					Tulostili	Tasetili	
					410 000	562 000	10 000
					38 000		104 000
					114 000		114 000

2.1.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2023-31.12.2023

Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2023
LIIKEVAIHTO	562 000
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-100 000
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-150 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-250 000
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-160 000
Henkilöstökulut yhteensä	-160 000
Liiketoiminnan muut kulut	-38 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	114 000

Tase	31.12.2023
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Lyhytaikaiset saamiset	
Siirtosaamiset	10 000
Lyhytaikaiset saamiset yhteensä	10 000
Rahat ja pankkisaamiset	104 000
VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ	114 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	114 000
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	0
Tilikauden voitto / tappio	114 000
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	114 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	114 000

2.1.1 ESIMERKKI

	Pankkitili (104 000)	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut	Osatuloutussaa- miset (SS) (10 000)	Osatuloutus	Pakolliset varaukset
Saldot 31.12.2023							
3. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)							
Asiakas Oy:n laskutus (6 maksuerää)	250 000	250 000					
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	38 000		38 000				
Alihankintamenot	44 000		44 000				
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	80 000		80 000				
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	12 000			12 000			
Tuotantolajien ja käytelyn kaluston vuokrat	10 000			10 000			
Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle							
Tuloutetaan purkamalla saadut ennakot ja siirtosaamiset		250 000			10 000	240 000	
Tilinpäätösviennit							
Projektin jälkeiset takuuajan menot pakollisiin varauksiin			20 000				20 000
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	170 000		182 000	22 000		240 000	20 000
						Tulostili	Tasetili
						182 000	240 000
						22 000	170 000
						36 000	(114 000)
							36 000
							20 000

2.1.1 ESIMERKKI

<i>Rakennus Oy</i>		<i>Tase</i>	31.12.2024
<i>Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024</i>			
		VASTAAVAA	
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2024	VAIHTUVAT VASTAAVAT	
LIIVEVAIHTO	240 000	Rahat ja pankkisaamiset	170 000
Materiaalit ja palvelut		VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>170 000</u>
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		VASTATTAVAA	
Ostot tilikauden aikana	-58 000	OMA PÄÄOMA	
Ulkopuoliset palvelut		Edellisten tilikausien voitto / tappio	114 000
Alihankinnat	-44 000	Tilikauden voitto / tappio	<u>36 000</u>
<i>Materiaalit ja palvelut yhteensä</i>	<u>-102 000</u>	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	150 000
Henkilöstökulut		PAKOLLISET VARAUKSET	
Palkat ja palkkiot	-80 000	Muut pakolliset varaukset	20 000
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>	<u>-80 000</u>	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>170 000</u>
Liiketoiminnan muut kulut	-22 000		
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>36 000</u>		

2.2 LASKUTUSPERUSTEINEN OSATULOUTUS

- Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa hankkeen valmistusaste (%) määritetään **suhteuttamalla hankkeen toteutunut laskutus budjetoituun liikevaihtoon**
- Tilikaudelle kirjataan laskennallisia kustannuksia **valmistusasteen ja kokonaiskustannusten tulon verran**, jolloin kustannusten ja valmistusasteen välinen suhde säilyy
- Kyseisessä osatuloutustavassa **kustannuksia oikaistaan** valmistusasteen mukaisesti, kun taas kustannusperusteisessä osatuloutuksessa **oikaistaan myyntiä**

$$\frac{\text{toteutunut laskutus}}{\text{budjetoitu liikevaihto}} = \text{valmistusaste (\%)}$$

$$\text{valmistusaste} * \text{kokonaiskustannukset} = \text{laskennalliset kustannukset}$$

2.2.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **1 340 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi arvioidaan **1 020 000 euroa**.

Asiakas Oy:tä laskutetaan 20:ssä erässä, joista kukin erä on suuruudeltaan **67 000 euroa**.

Rakennus Oy päättää osatulouttaa projektin toteutuneen laskituksen perusteella.

jatkuu →

2.2.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Kauppahinta	1 340 000	1 340 000	1 340 000
Kokonaiskustannusarvio	1 020 000	1 020 000	1 020 000
Erilliskate	320 000	320 000	320 000
Erilliskate-%	24 %	24 %	24 %
Projektin toteutunut laskutus	201 000	1 005 000	1 340 000
Tilikauden laskutus	201 000	804 000	335 000
Projektin valmistusaste (toteutunut laskutus / budjetoitu liikevaihto)	15 %	75 %	100 %
VA:n mukaiset kustannukset yhteensä (valmistusaste-% * kokonaiskustannusarvio)	153 000	765 000	1 020 000
VA:n mukaiset kustannukset tilikaudella (VA:n mukaiset kustannukset - aiemmin kirjatut VA:n mukaiset kustannukset)	153 000	612 000	255 000
Kumulatiivinen kate	48 000	240 000	320 000
Kumulatiivinen kate-%	24 %	24 %	24 %
Tilikauden kate	48 000	192 000	80 000

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa	
1.	31.10.2022	67 000 €	} 201 000 €
2.	30.11.2022	67 000 €	
3.	31.12.2022	67 000 €	
4.	31.1.2023	67 000 €	} 804 000 €
5.	28.2.2023	67 000 €	
6.	31.3.2023	67 000 €	
7.	30.4.2023	67 000 €	
8.	31.5.2023	67 000 €	
9.	30.6.2023	67 000 €	
10.	31.7.2023	67 000 €	} 335 000 €
11.	31.8.2023	67 000 €	
12.	30.9.2023	67 000 €	
13.	31.10.2023	67 000 €	
14.	30.11.2023	67 000 €	
15.	31.12.2023	67 000 €	
16.	31.1.2024	67 000 €	
17.	29.2.2024	67 000 €	
18.	31.3.2024	67 000 €	
19.	30.4.2024	67 000 €	
20.	31.5.2024	67 000 €	

2.2.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)				
Asiakas Oy:n laskutus (3 maksuerää)	201 000	201 000		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	11 500		11 500	
Alihankintamenot	10 500		10 500	
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	40 000		40 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	15 500			15 500
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	6 000			6 000
	117 500		62 000	21 500
Tilinpäätösviennit				
Saatujen ennakkojen purku liikevaihtoon	201 000	201 000		
Menojen oikaiseminen valmistusasteen mukaisiksi			69 500	69 500
			69 500	69 500
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille				
	201 000		62 000	117 500
			69 500	48 000
			21 500	69 500
			48 000	

19

2.2.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy		Tase		31.12.2022
Tilinpäätös 1.1.2022-31.12.2022				
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2022	VASTAAVAA		
LIIVEVAIHTO	201 000	VAIHTUVAT VASTAAVAT		
Materiaalit ja palvelut		Rahat ja pankkisaamiset		117 500
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		VASTAAVAA YHTEENSÄ		<u>117 500</u>
Ostot tilikauden aikana	-11 500	VASTATTAVAA		
Kustannusjaksotus	-69 500	OMA PÄÄOMA		
Ulkopuoliset palvelut		Tilikauden voitto / tappio		48 000
Alihankinnat	-10 500	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ		<u>48 000</u>
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-91 500	VIERAS PÄÄOMA		
Henkilöstökulut		Lyhytaikainen vieras pääoma		
Palkat ja palkkiot	-40 000	Siirtovelat		69 500
Henkilöstökulut yhteensä	-40 000	Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä		<u>69 500</u>
Liiketoiminnan muut kulut	-21 500	VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ		69 500
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	48 000	VASTATTAVAA YHTEENSÄ		<u>117 500</u>

20

2.2.1 ESIMERKKI

	Pankkitili (231 500)	Saadut ennakot	Aineet ja tarvikkeet (8 500)	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut		
<i>Saldot 31.12.2023</i>							
3. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)							
Asiakas Oyn laskutus (5 maksuerää)	335 000	335 000					
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	73 500			73 500			
Alihankintamenot	70 000			70 000			
Valmistuksen ja työnohjdon palkat	66 000			66 000			
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	7 000				7 000		
Tuotantolaitosten ja käytetyn kaluston vuokrat	10 000				10 000		
	340 000				17 000		
	Osatuloutus				Pakolliset varaukset	Varaston muutos	
Tilinpäätösviennit							
<i>Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle</i>							
Saatujen ennakkojen purku liikevaihtoon	335 000	335 000					
Projektin jälkeiset takuuaian menot pakollisiin varauksiin				20 000	20 000		
Menojen oikaiseminen valmistusasteen mukaisiksi purkamalla varaston saldo			8 500			8 500	
					20 000	8 500	8 500
					Tulostili	Tasetili	
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	335 000			229 500	229 500	340 000	(240 000)
					8 500	80 000	20 000
					17 000		
					80 000		

2.2.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy		Tase		31.12.2024
Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024				
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2024	VASTAAVAA		
LIIVEVAIHTO	335 000	VAIHTUVAT VASTAAVAT		
Materiaalit ja palvelut		Rahat ja pankkisaamiset		340 000
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		VASTAAVAA YHTEENSÄ		<u>340 000</u>
Ostot tilikauden aikana	-93 500	VASTATTAVAA		
Varastojen muutos	-8 500	OMA PÄÄOMA		
Ulkopuoliset palvelut		Edellisten tilikausien voitto / tappio		240 000
Alihankinnat	-70 000	Tilikauden voitto / tappio		80 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	<u>-172 000</u>	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ		<u>320 000</u>
Henkilöstökulut		PAKOLLISET VARAUKSET		
Palkat ja palkkiot	-66 000	Muut pakolliset varaukset		20 000
Henkilöstökulut yhteensä	<u>-66 000</u>	VASTATTAVAA YHTEENSÄ		<u>340 000</u>
Liiketoiminnan muut kulut	-17 000			
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>80 000</u>			

2.3 FYYSISEN VALMISTUSASTEEN MUKAINEN OSATULOUTUS

- Fyysiseen valmistusasteeseen perustuvassa osatuloutuksessa pitkäaikashanke jaetaan **välivaiheisiin** ja valmistusaste (%) määritetään **suhteuttamalla projektin todellista vaihetta niihin**
- Välivaiheet tuovat kukin oman lisänsä projektin **kokonaisvalmistusasteeseen**, jonka perusteella osatuloutus tehdään
- Valmistusasteen mukainen liikevaihto ja sitä vastaavat menot saadaan **kertomalla sekä kauppahinta että arvioidut kokonaiskustannukset kokonaisvalmistusasteella**
- Tuloutus voidaan toteuttaa ensimmäisellä tilikaudella nollakatteella

$$\frac{\text{välivaiheiden valmistusasteiden summa}}{\text{kokonaisvalmistusaste (\%)}} = \text{kokonaisvalmistusaste (\%)}$$

$$\begin{aligned} \text{kok.valmistusaste} * \text{kauppahinta} &= \text{tuloutuva liikevaihto} \\ \text{kok.valmistusaste} * \text{kokonaiskustannukset} &= \text{valmistusasteen mukaiset menot} \end{aligned}$$

(KILA 2008, 8)

25

2.3.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **1 500 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi projektin alkuvaiheessa arvioidaan **1 250 000 euroa**.

Asiakas Oy:tä laskutetaan 25:ssä erässä, joista kukin erä on suuruudeltaan **60 000 euroa**.

Rakennus Oy päättää osatulouttaa projektin **fyysisen valmistusasteensa perusteella**.

jatkuu →

26

2.3.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Kauppahinta	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Kokonaiskustannusarvio	1 250 000	▲ 1 290 000	1 290 000
Erilliskate	250 000	210 000	210 000
Erilliskate-%	17 %	14 %	14 %
Projektin kertyneet kustannukset	555 000	1 190 000	1 290 000
Tilikauden kustannukset	555 000	635 000	100 000
Projektin fyysinen kokonaisvalmistusaste	40 %	92 %	100 %
VA:n mukaiset menot yhteensä (valmistusaste-% * kokonaiskustannusarvio)	500 000	1 186 800	1 290 000
VA:n mukaiset menot tilikaudella (VA:n mukaiset menot - aiempien tilikausien VA:n mukaiset menot)	500 000	686 800	103 200
VA:n mukainen liikevaihto yhteensä (valmistusaste-% * kauppahinta)	500 000 <small>(voilukato)</small>	1 380 000	1 500 000
VA:n mukainen liikevaihto tilikaudella (VA:n mukainen liikevaihto - aiemmin tuloutettu liikevaihto)	500 000	880 000	120 000
Kumulatiivinen kate	0	193 200	210 000
Kumulatiivinen kate-%	0 %	14 %	14 %
Tilikauden kate	0	193 200	16 800

jatkuu →

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa
1.	31.3.2022	60 000 €
2.	30.4.2022	60 000 €
3.	31.5.2022	60 000 €
4.	30.6.2022	60 000 €
5.	31.7.2022	60 000 €
6.	31.8.2022	60 000 €
7.	30.9.2022	60 000 €
8.	31.10.2022	60 000 €
9.	30.11.2022	60 000 €
10.	31.12.2022	60 000 €
11.	31.1.2023	60 000 €
12.	28.2.2023	60 000 €
13.	31.3.2023	60 000 €
14.	30.4.2023	60 000 €
15.	31.5.2023	60 000 €
16.	30.6.2023	60 000 €
17.	31.7.2023	60 000 €
18.	31.8.2023	60 000 €
19.	30.9.2023	60 000 €
20.	31.10.2023	60 000 €
21.	30.11.2023	60 000 €
22.	31.12.2023	60 000 €
23.	31.1.2024	60 000 €
24.	29.2.2024	60 000 €
25.	31.3.2024	60 000 €

600 000 €

720 000 €

180 000 €

2.3.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
VALMISTUSASTETODISTUS

31.12.2022		Projektin valmistusaste välivaiheittain (%)	
Projektin välivaiheet (% kokonaiskustannuksista)			
Maa- ja pohjarakennus	22 %		6 %
Perustukset	21 %		8 %
Runkorakenteet	30 %		12 %
Täydentävät rakenteet	27 %		14 %
YHTEENSÄ	100 %		40 %

31.12.2023		Projektin valmistusaste välivaiheittain (%)	
Projektin välivaiheet (% kokonaiskustannuksista)			
Maa- ja pohjarakennus	22 %		22 %
Perustukset	21 %		21 %
Runkorakenteet	30 %		26 %
Täydentävät rakenteet	27 %		23 %
YHTEENSÄ	100 %		92 %

31.12.2024		Projektin valmistusaste välivaiheittain (%)	
Projektin välivaiheet (% kokonaiskustannuksista)			
Maa- ja pohjarakennus	22 %		22 %
Perustukset	21 %		21 %
Runkorakenteet	30 %		30 %
Täydentävät rakenteet	27 %		27 %
YHTEENSÄ	100 %		100 %

2.3.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)				
Asiakas Oy:n laskutus (10 maksuerää)	600 000	600 000		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	90 000		90 000	
Alihankintamenot	180 000		180 000	
Valmistuksen ja työjohtoon palkat	260 000		260 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	10 000			10 000
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	15 000			15 000
	45 000		530 000	25 000
	Osatuloutus		Aineet ja tarvikkeet	Varaston muutos
Tilinpäätösviennit				
Menojen oikaiseminen VA:n mukaisiksi			55 000	55 000
Tuloutus nollikatteen mukaisesti	500 000	500 000	55 000	55 000
			Tulostili	Tasetili
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	500 000	100 000	530 000 25 000 0	55 000 45 000 0 100 000

2.3.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy		Tase	31.12.2022
Tilinpäätös 1.1.2022-31.12.2022		VASTAAVAA	
		VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2022	VAIHTO-OMAISUUS	
LIIKEVAIHTO	500 000	Aineet ja tarvikkeet	55 000
Materiaalit ja palvelut		VAIHTO-OMAISUUS YHTEENSÄ	<u>55 000</u>
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		Rahat ja pankkisaamiset	45 000
Ostot tilikauden aikana	-90 000	VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>100 000</u>
Varastojen muutos	55 000	VASTATTAVAA	
Ulkopuoliset palvelut		OMA PÄÄOMA	
Alihankinnat	-180 000	Tilikauden voitto / tappio	0
Materiaalit ja palvelut yhteensä	<u>-215 000</u>	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>0</u>
Henkilöstökulut		VIERAS PÄÄOMA	
Palkat ja palkkiot	-260 000	Pitkäaikainen vieras pääoma	
Henkilöstökulut yhteensä	<u>-260 000</u>	Saadut ennakot	100 000
Liiketoiminnan muut kulut	-25 000	Pitkäaikainen vieras pääoma yhteensä	100 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u><u>0</u></u>	VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>100 000</u>
		VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u><u>100 000</u></u>

2.3.1 ESIMERKKI

© Risti & Partner

Saldot 31.12.2023	Pankkitili (130 000)	Saadut ennakot	Osatuloutussaaamiset (SS) (60 000)	Pakolliset varaukset	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
3. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)						
Asiakas Oyn laskutus (3 maksuerää)	180 000	180 000				
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	7 500				7 500	
Alihankintamenot	17 500				17 500	
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	50 000				50 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	2 000					2 000
Tuotantilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	3 000					3 000
	230 000					
	Osatuloutus					
Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle						
Tuloutetaan purkamalla saadut ennakot ja siirtosaamiset	120 000	180 000	60 000			
Tilinpäätösviennit						
Projektin jälkeiset takuuajan menot pakollisiin varauksiin				20 000	20 000	
	120 000				95 000	5 000
	Aineet ja tarvikkeet (3 200)	Varaston muutos			Tulostili	Tasetili
Oikaistaan menot valmistusasteen mukaisiksi purkamalla varaston saldo	3 200	3 200				
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille						
		3 200		20 000	95 000 3 200 5 000 16 800	120 000 16 800
					230 000	(193 200) 16 800 20 000 20 000

33

2.3.1 ESIMERKKI

© Risti & Partner

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024

Tuloslaskelma 1.1.-31.12.2024

LIIKEVAIHTO	120 000
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-27 500
Varastojen muutos	-3 200
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-17 500
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-48 200
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-50 000
Henkilöstökulut yhteensä	-50 000
Liiketoiminnan muut kulut	-5 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	16 800

Tase 31.12.2024

VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Rahat ja pankkisaamiset	230 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	230 000
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	193 200
Tilikauden voitto / tappio	16 800
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	210 000
PAKOLLISET VARAUKSET	
Muut pakolliset varaukset	20 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	230 000

34

2.4 TUOTANNONTEKIJÄPERUSTEINEN OSATULOUTUS

- Projektin valmistuminen voi edellyttää jonkin tietyn **tuotannontekijämäärän** täyttymistä. Pitkäaikaishankkeen valmistusaste voidaan määrittää **suhteuttamalla tuotannontekijämäärän toteuma valmistumista varten vaadittuun määrään**
- Valmistusasteen määrittävä tuotannontekijä voi olla esimerkiksi **työtunnit** tai projektissa käytetty **materiaali**. Hyväksyttäviä ovat myös muunlaiset tuotannontekijät, jotka **antavat realistisen kuvan projektin etenemisestä**

$$\frac{\text{toteutuneet tuotannontekijät}}{\text{valmistumista varten vaaditut tuotannontekijät}} = \text{valmistusaste (\%)}$$

$$\begin{aligned} \text{valmistusaste} * \text{kauppahinta} &= \text{tuloutuva liikevaihto} \\ \text{valmistusaste} * \text{kokonaiskustannukset} &= \text{valmistusasteen mukaiset menot} \end{aligned}$$

(KILA 2008, 9)
(Lahti & Viljaranta 2013, 193)

35

2.4.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **950 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi projektin alkuvaiheessa arvioidaan **700 000 euroa**. Työnjohto on arvioinut, että hankkeen valmistuminen edellyttää **3 000 työtuntia**.

Asiakas Oy:tä laskutetaan 18 erässä, joista kukin erä on suuruudeltaan **52 778 euroa**.

Rakennus Oy päättää osatulouttaa projektin **toteutuneiden työtuntien perusteella**.

jatkuu →

36

2.4.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Kauppahinta	950 000	950 000	950 000
Kokonaiskustannusarvio	700 000	700 000	700 000
Erilliskate	250 000	250 000	250 000
Erilliskate-%	26 %	26 %	26 %
Projektin kertyneet kustannukset	135 000	624 000	700 000
Tilikauden kustannukset	135 000	489 000	76 000
Projektin valmistusaste (toteutuneet työtunnit / valmistumista varten vaadittu työtunnit)	17,23 %	82,5 %	100 %
VA:n mukaiset menot yhteensä (valmistusaste-% * kokonaiskustannusarvio)	120 633	577 500	700 000
VA:n mukaiset menot tilikaudella (VA:n mukaiset menot - aiempien tilikausien VA:n mukaiset menot)	120 633	456 867	122 500
VA:n mukainen liikevaihto yhteensä (valmistusaste-% * kauppahinta)	163 717	783 750	950 000
VA:n mukainen liikevaihto tilikaudella (VA:n mukainen liikevaihto - aiemmin tulotettu liikevaihto)	163 717	620 033	166 250
Kumulatiivinen kate	43 083	206 250	250 000
Kumulatiivinen kate-%	26 %	26 %	26 %
Tilikauden kate	43 083	163 167	43 750

	toteutuneet tunnit	tunnit yhteensä	VA-%
1. tk	517	3 000	17,23 %
2. tk	2 475	3 000	82,5 %
3. tk	3 000	3 000	100 %

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa	
1.	31.10.2022	52 778 €	158 333 €
2.	30.11.2022	52 778 €	
3.	31.12.2022	52 778 €	
4.	31.1.2023	52 778 €	633 333 €
5.	28.2.2023	52 778 €	
6.	31.3.2023	52 778 €	
7.	30.4.2023	52 778 €	
8.	31.5.2023	52 778 €	
9.	30.6.2023	52 778 €	
10.	31.7.2023	52 778 €	158 333 €
11.	31.8.2023	52 778 €	
12.	30.9.2023	52 778 €	
13.	31.10.2023	52 778 €	
14.	30.11.2023	52 778 €	
15.	31.12.2023	52 778 €	
16.	31.1.2024	52 778 €	
17.	29.2.2024	52 778 €	
18.	31.3.2024	52 778 €	

2.4.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Osatuloutus	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)					
Asiakas Oy:n laskutus (3 maksuerää)	158 333		158 333		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot				21 000	
Alihankintamenot				62 500	
Valmistuksen ja työnjohdon palkat				30 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista					9 500
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat					12 000
	23 333			113 500	21 500
Tilinpäätösviennit					
Menojen oikaiseminen VA:n mukaisiksi				14 367	14 367
Tuloutus VA:n mukaisesti	163 717	158 333	5 383	14 367	14 367
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	163 717		5 383	113 500 21 500 43 083	14 367 5 383 23 333 43 083

2.4.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2023-31.12.2023

Tuloslaskelma 1.1.-31.12.2023

LIIKEVAIHTO	620 033
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-147 000
Varastojen muutos	32 133
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-175 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-289 867
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-120 000
Henkilöstökulut yhteensä	-120 000
Liiketoiminnan muut kulut	-47 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	163 167

Tase	31.12.2023
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
VAIHTO-OMAISUUS	
Aineet ja tarvikkeet	46 500
VAIHTO-OMAISUUS YHTEENSÄ	46 500
Rahat ja pankkisaamiset	167 667
VASTAAVAA YHTEENSÄ	214 167
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	43 083
Tilikauden voitto / tappio	163 167
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	206 250
VIERAS PÄÄOMA	
Lyhytaikainen vieras pääoma	
Saadut ennakot	7 917
Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä	7 917
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	7 917
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	214 167

2.4.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Pakolliset varaukset	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokat, huolto ja hallintokulut		
Saldot 31.12.2023	(167 667)	(7 917)					
3. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)							
Asiakas Oy:n laskutus (3 maksuerää)	158 333	158 333					
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	3 500			3 500			
Alihankintamenot	6 000			6 000			
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	35 000			35 000			
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	7 500				7 500		
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	4 000				4 000		
	270 000				11 500		
	Osatuloutus				Aineet ja tarvikkeet	Varaston muutos	
					(46 500)		
Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle							
Tuloutus VA:n mukaisesti	166 250	166 250					
Oikaistaan menot VA:n mukaisiksi purkamalla varaston saldo					46 500	46 500	
Tilinpäätösviennit							
Projektin jälkeiset takuajan menot pakollisiin varauksiin			20 000	20 000			46 500
					Tulostili	Tasetili	
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	166 250		20 000	64 500	64 500	166 250	270 000
					46 500		(206 250)
					11 500		43 750
					43 750		20 000

2.4.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024

Tuloslaskelma

	1.1.-31.12.2024
LIIKEVAIHTO	166 250
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-23 500
Varastojen muutos	-46 500
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-6 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-76 000
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-35 000
Henkilöstökulut yhteensä	-35 000
Liiketoiminnan muut kulut	-11 500
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>43 750</u>

Tase

	31.12.2024
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Rahat ja pankkisaamiset	270 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>270 000</u>
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	206 250
Tilikauden voitto / tappio	43 750
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>250 000</u>
PAKOLLISET VARAUKSET	
Muut pakolliset varaukset	20 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>270 000</u>

2.5 OSATULOUTUS PERUSTAJAURAKOINNISSA

- **Perustajaurakoinnissa** eli *gryndaussessa* rakennusyriitys suunnittelee ja tuottaa rakennuksen (asunto-osakeyhtiö tai keskinäinen kiinteistöyhtiö), jonka **hallintaan oikeuttavia osakkeita tilaaja ostaa itselleen**
- Perustajaurakan tulot muodostuvat kohdeyhtiölle (rakennettava kohde) tehdystä **urakkamyynnistä** ja **osakkeiden myynnistä** ulkopuoliselle tilaajalle. Menot puolestaan muodostuvat **rakentamisen kustannuksista** sekä **kohdeyhtiöön tehdystä osakepääoma- ja rakennusrahastosijoituksista**
- Perustajaurakoitsijan ja kohdeyhtiön välillä tapahtuvat tuotto- ja kuluerät **netotetaan keskenään tilinpäätöksessä**
- Perustajaurakka voidaan osatulouttaa **osatuloutusyleisohjeen mukaisesti**. Osakkeiden myynti tuloutetaan **sitovan sopimuksen tekemishetken mukaisesti**.

(Lahti & Viljaranta 2013, 139)
(KILA 2006, 6-7)
(KILA 2018)
(Azets 3.12.2018)

2.5.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle. Projekti on luonteeltaan perustajaurakka.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **1 000 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi arvioidaan **800 000 euroa**.

Rakennus Oy osatulouttaa urakan **fyysisen valmistusasteensa mukaisesti**. Osakemyynti tuloutetaan **luovutuksen mukaisesti**. Yritys saa katteensa ainoastaan **rakennusurakasta**.

jatkuu →

2.5.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Urakan kauppahinta	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Urakan kokonaiskustannusarvio	800 000	800 000	800 000
Urakan erilliskate	200 000	200 000	200 000
Urakan erilliskate-%	20 %	20 %	20 %
Osakkeiden velallinen myyntihinta	300 000	300 000	300 000
Osakkeiden hakintahinta	300 000	300 000	300 000
Osakkeiden kate	0	0	0
Projektin kertyneet kustannukset	310 000	668 000	700 000
Projektin kustannukset tilikaudella	310 000	358 000	32 000
Rakennusurakan valmistusaste	37 %	83 %	100 %
VA:n mukaiset menot yhteensä (valmistusaste-% * urakan kokonaiskustannusarvio)	296 000	664 000	800 000
VA:n mukaiset menot tilikaudella (VA:n mukaiset menot - aiempien tilikausien VA:n mukaiset menot)	296 000	368 000	136 000
VA:n mukainen liikevaihto yhteensä (valmistusaste-% * kauppahinta)	370 000	830 000	1 000 000
VA:n mukainen liikevaihto tilikaudella (VA:n mukainen liikevaihto - aiemmin tuloutettu liikevaihto)	370 000	460 000	170 000
Kumulatiivinen kate	74 000	166 000	200 000
Kumulatiivinen kate-%	20 %	20 %	20 %
Tilikauden kate	74 000	92 000	34 000

Osakkeiden (huoneistojen) lkm	5
Osakkeen velallinen hinta	60 000
Osakkeiden velallinen hinta yhteensä	300 000
Osakepääoma	-100 000
Rakennusrahastosijoitukset	-200 000
Osakkeiden kate	0
Projektia varten otettava laina	700 000

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa	
1.	31.1.2022	100 000 €	} 400 000 €
2.	30.4.2022	100 000 €	
3.	31.7.2022	100 000 €	
4.	31.10.2022	100 000 €	} 400 000 €
5.	31.1.2023	100 000 €	
6.	30.4.2023	100 000 €	
7.	31.7.2023	100 000 €	} 200 000 €
8.	31.10.2023	100 000 €	
9.	31.1.2024	100 000 €	
10.	30.4.2024	100 000 €	

2.5.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Osakemenot	Urakointimenot	Urakointituotot	Myyntisaamiset	Saadut ennakot	Ostovelat	Osaketuotot
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)								
Tontin ostaminen	100 000		100 000					
Kohdeyhtiön perustaminen	100 000	100 000						
Tontin siirtäminen kohdeyhtiön nimiin				100 000	100 000			
Kohdeyhtiön laskutus rakennusurakasta (4 maksuerää)					400 000	400 000		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	110 000		110 000					
Alihankintamenot	95 000		95 000					
Valmistuksen ja työnjohtajan palkat	105 000		105 000					
Sijoitus rakennusrahastoon		200 000					200 000	
Kohdeyhtiö nostaa puolet lainasta ja maksaa ensi- ja jälkimmäisen osan (350 000 + osakepääoma)	450 000					450 000		
Myydään kolme huoneistoa	180 000							180 000
	120 000	300 000						
	Varaston muutos	Aineet ja tarvikkeet						
Tilinpäätösviennit								
Urakan tuloutus valmistusasteen mukaisesti				270 000	500 000	570 000	200 000	
							Vaihto-omaisuusosakkeet	
Urakan kustannusten oikaiseminen valmistusasteen mukaisesti	114 000	114 000						
Myyntöomien huoneistojen siirto vaihto-omaisuuteen	120 000						120 000	
							120 000	180 000
							Tulostili	Taselli
Tilien päättäminen tulos- ja taselle	234 000	114 000	410 000	370 000		280 000	410 000	370 000
							300 000	180 000
							74 000	280 000
								120 000

2.5.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy		Tase	31.12.2022
Tilinpäätös 1.1.2022-31.12.2022		VASTAAVAA	
		VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2022	VAIHTO-OMAISUUS	
LIIKEVAIHTO	550 000	Aineet ja tarvikkeet	234 000
Materiaalit ja palvelut		VAIHTO-OMAISUUS YHTEENSÄ	234 000
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		Rahat ja pankkisaamiset	120 000
Ostot tilikauden aikana	-510 000	VASTAAVAA YHTEENSÄ	354 000
Varastojen muutos	234 000	VASTATTAVAA	
Ulkopuoliset palvelut		OMA PÄÄOMA	
Alihankinnat	-95 000	Tilikauden voitto / tappio	74 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-371 000	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	74 000
Henkilöstökulut		VIERAS PÄÄOMA	
Palkat ja palkkiot	-105 000	Lyhytaikainen vieras pääoma	280 000
Henkilöstökulut yhteensä	-105 000	Saadut ennakot	280 000
		Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä	280 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	74 000	VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	280 000
		VASTATTAVAA YHTEENSÄ	354 000

2.5.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Urakointimenot	Urakointituotot	Myyntisaamiset	Saadut ennakot	Osaketuotot
Saldot 31.12.2022	(120 000)				(280 000)	
2. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2023)						
Kohdeyhtiön laskutus rakennusurakasta (4 maksuerää)				400 000	400 000	
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	98 000	98 000				
Aineerikittimenot	160 000	160 000				
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	100 000	100 000				
Kohdeyhtiön nostaa loput lainasta ja maksaa ensiskoa rakennuslaskelle (350 000 e)	350 000				350 000	
Myydään loput kaksi huoneistoa	120 000					120 000
	232 000	358 000				
	Varaston muutos	Aineet ja tarvikkeet				
Tilinpäätösviennit		(114 000)				
Urakan talous valmistusasteen mukaisesti			460 000	400 000	860 000	
Urakan kustannusten oikaiseminen valmistusasteen mukaisiksi	10 000	10 000				Vaihto-omaisuusosakkeet (120 000)
Vaihto-omaisuusosakkeiden purku tuloslaskelmaan	120 000					120 000
					120 000	
					Tulostili	Tasetili
Tilien päättäminen tulos- ja tasetille	130 000	104 000	460 000		358 000	460 000
					130 000	120 000
					92 000	(74 000)
				170 000		104 000
						92 000
						232 000
						170 000

2.5.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2023-31.12.2023

Tase 31.12.2023

Tuloslaskelma

1.1.-31.12.2023

LIIKEVAIHTO	580 000
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-98 000
Varastojen muutos	-130 000
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-160 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-388 000
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-100 000
Henkilöstökulut yhteensä	-100 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>92 000</u>

VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
VAIHTO-OMAISUUS	
Aineet ja tarvikkeet	104 000
VAIHTO-OMAISUUS YHTEENSÄ	104 000
Rahat ja pankkisaamiset	232 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>336 000</u>
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	74 000
Tilikauden voitto / tappio	92 000
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	166 000
VIERAS PÄÄOMA	
Lyhytaikainen vieras pääoma	
Saadut ennakot	170 000
Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä	170 000
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	170 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>336 000</u>

2.5.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Urakointimenot	Aineet ja tarvikkeet	Urakointituotot	Myyntisaamiset	Saadut ennakot
Saldot 31.12.2023	(232 000)		(104 000)			(170 000)
3. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)						
Kohdeyhtiön laskutus rakennusurakasta (2 maksuerää)					200 000	200 000
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	3 000	3 000				
Alihankintamenot	11 000	11 000				
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	8 000	8 000				
	210 000					
	Varaston muutos					
Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle						
Tuloutetaan purkamalla myyntisaamiset ja saadut ennakot				170 000	200 000	370 000
Puretaan aineet ja tarvikkeet tuloslaskelmaan	104 000		104 000			
				170 000		
				Pakolliset varaukset	Tulostili	Tasetili
Tilinpäätösviennit						
Projektin jälkeiset takuuajan menot pakollisiin varauksiin		10 000		10 000		
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	104 000	32 000		10 000	32 000	170 000
					104 000	210 000
					34 000	(166 000)
						34 000
						10 000

2.5.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024

Tuloslaskelma		Tase	31.12.2024
1.1.-31.12.2024			
LIIKEVAIHTO		VASTAAVAA	
	170 000	VAIHTUVAT VASTAAVAT	
		Rahat ja pankkisaamiset	210 000
Materiaalit ja palvelut		VASTAAVAA YHTEENSÄ	210 000
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		VASTATTAVAA	
Ostot tilikauden aikana	-13 000	OMA PÄÄOMA	
Varastojen muutos	-104 000	Edellisten tilikausien voitto / tappio	166 000
Ulkopuoliset palvelut		Tilikauden voitto / tappio	34 000
Alihankinnat	-11 000	OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	200 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-128 000	PAKOLLISET VARAUKSET	
Henkilöstökulut		Muut pakolliset varaukset	10 000
Palkat ja palkkiot	-8 000	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	210 000
Henkilöstökulut yhteensä	-8 000		
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	34 000		

2.6 VIRHEELLISEN KUSTANNUSLASKENNAN VAIKUTUKSET

- Virheellinen tai puutteellinen kustannuslaskenta voi johtaa tilanteeseen, jossa kokonaiskustannusten määrää ei ole arvioitu tarpeeksi tarkasti ja **hankkeen kate tulee tuloutetuksi liian suurena liian aikaiselle tilikaudelle**
- Vaikka hankkeen lopullinen erilliskate olisi positiivinen, voi riittämätön kustannusten ennakointi johtaa niiden epäonnistuneeseen jaksottamiseen ja täten **tappiolliseen katteeseen tietyllä tilikaudella** (kts. esimerkki 2.6.1)
- **Nollakatteen** huomioiminen projektin alkuvaiheessa mahdollistaa katteen etupainotteisuuden välttämisen

(Kaisanlahti & Leppiniemi 2020, 85)

2.6.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy toteuttaa Asiakas Oy:lle pitkäaikaishankkeen, jonka valmistus ajoittuu kolmelle tilikaudelle.

Hankkeen kauppahinnaksi sovitaan **1 100 000 euroa** ja kokonaiskustannuksiksi projektin alkuvaiheessa arvioidaan **900 000 euroa**. Virheellisen kustannuslaskennan vuoksi kokonaiskustannusarvion määrä vaihtelee tilikaudesta toiseen.

Asiakas Oy:tä laskutetaan 20:ssä erässä, joista kukin erä on suuruudeltaan **55 000 euroa**.

Rakennus Oy päättää osatulouttaa projektin toteutuneiden kustannusten mukaisesti.

jatkuu →

2.6.1 ESIMERKKI

	1. tk	2. tk	3. tk
Kauppahinta	1 100 000	1 100 000	1 100 000
Kokonaiskustannusarvio	900 000	1 000 000	1 050 000
Erilliskate	200 000	100 000	50 000
Erilliskate-%	18 %	9 %	5 %
Projektin kertyneet kustannukset	210 000	878 000	1 050 000
Tilikauden kustannukset	210 000	668 000	172 000
Projektin valmistusaste (kertyneet kustannukset / kokonaiskustannusarvio)	23,33 %	87,8 %	100 %
VA:n mukainen liikevaihto yhteensä (valmistusaste-% * kauppahinta)	256 667	965 800	1 100 000
VA:n mukainen liikevaihto tilikaudella (VA:n mukainen liikevaihto - aiemmin tuloutettu liikevaihto)	256 667	709 133	134 200
Kumulatiivinen kate	46 667	87 800	50 000
Kumulatiivinen kate-%	18 %	9 %	5 %
Tilikauden kate	46 667	41 133	-37 800

Varovaisuuden tärkeyden havainnollistamiseksi esimerkissä ei huomioida nollakatetta

MAKSUERÄTAULUKKO

erä	päivämäärä	summa
1.	30.9.2022	55 000 €
2.	31.10.2022	55 000 €
3.	30.11.2022	55 000 €
4.	31.12.2022	55 000 €
5.	31.1.2023	55 000 €
6.	28.2.2023	55 000 €
7.	31.3.2023	55 000 €
8.	30.4.2023	55 000 €
9.	31.5.2023	55 000 €
10.	30.6.2023	55 000 €
11.	31.7.2023	55 000 €
12.	31.8.2023	55 000 €
13.	30.9.2023	55 000 €
14.	31.10.2023	55 000 €
15.	30.11.2023	55 000 €
16.	31.12.2023	55 000 €
17.	31.1.2024	55 000 €
18.	29.2.2024	55 000 €
19.	31.3.2024	55 000 €
20.	30.4.2024	55 000 €

2.6.1 ESIMERKKI

	Pankkitili	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
1. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2022)				
Asiakas Oy:n laskutus (4 maksuerää)	220 000	220 000		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	68 000		68 000	
Alihankintamenot	50 000		50 000	
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	80 000		80 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	4 000			4 000
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	8 000			8 000
	10 000			12 000
	Osatuloutus			Osatuloutus (SS)
Tilinpäätösviennit				
Tuloutus valmistusasteen mukaisesti	256 667	220 000		36 667
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	256 667		198 000	36 667
			Tulostili	Tasetili
			198 000	36 667
			12 000	10 000
			46 667	46 667

2.6.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2022-31.12.2022

Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2022
LIIKEVAIHTO	256 667
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-68 000
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-50 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-118 000
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-80 000
Henkilöstökulut yhteensä	-80 000
Liiketoiminnan muut kulut	-12 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>46 667</u>

Tase	31.12.2022
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Lyhytaikaiset saamiset	
Siirtosaamiset	36 667
Lyhytaikaiset saamiset yhteensä	<u>36 667</u>
Rahat ja pankkisaamiset	10 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>46 667</u>
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Tilikauden voitto / tappio	46 667
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>46 667</u>
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>46 667</u>

2.6.1 ESIMERKKI

Saldot 31.12.2022	Pankkitili (10 000)	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihankinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut
2. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2023)				
Asiakas Oy:n laskutus (12 maksuerää)	660 000	660 000		
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	168 000		168 000	
Alihankintamenot	225 000		225 000	
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	240 000		240 000	
Hankkeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	11 000			11 000
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	24 000			24 000
	2 000			35 000
	Osatuloutus			Osatuloutus
Tilinpäätösviennit				(SS)
Tuloutus valmistusasteen mukaisesti	709 133	660 000		(36 667)
Tilien päättäminen tulos- ja tasetiille	709 133		633 000	49 133
			Tulostili	Tasetili
			633 000	85 800
			35 000	(46 667)
			41 133	41 133

2.6.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2023-31.12.2023

Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2023
LIIKEVAIHTO	709 133
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-168 000
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-225 000
Materiaalit ja palvelut yhteensä	-393 000
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-240 000
Henkilöstökulut yhteensä	-240 000
Liiketoiminnan muut kulut	-35 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	41 133

Tase	31.12.2023
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Lyhytaikaiset saamiset	
Siirtosaamiset	85 800
Lyhytaikaiset saamiset yhteensä	85 800
Rahat ja pankkisaamiset	2 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	87 800
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	46 667
Tilikauden voitto / tappio	41 133
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	87 800
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	87 800

2.6.1 ESIMERKKI

	Pankkitili (2 000)	Saadut ennakot	Aineet, palkat ja alihakinnat	Vuokrat, huolto ja hallintokulut		
Saldot 31.12.2023						
2. tilikauden viennit (1.1.-31.12.2024)						
Asiakas Oyn laskutus (4 maksuerää)	220 000	220 000				
Toteutuneet materiaali- ja tarvikemenot	30 000		30 000			
Alihankintamenot	32 000		32 000			
Valmistuksen ja työnjohdon palkat	75 000		75 000			
Hankeelle kohdistettu osuus hallinnon menoista	7 000			7 000		
Tuotantotilojen ja käytetyn kaluston vuokrat	8 000			8 000		
	70 000			15 000		
	Osatuloutus			Osatuloutussaamiset (SS)	Pakolliset varaukset	
				(85 800)		
Tilinpäätösviennit						
Hanke valmistuu ja luovutetaan tilaajalle						
Tulotus valmistusasteen mukaisesti	134 200	220 000		85 800		
Projektin jälkeiset takuuajan menot pakollisiin varauksiin			20 000			20 000
Tilien päättäminen tulos- ja tasetilille	134 200		157 000			20 000
				Tulostili	Tasetili	
				157 000	134 200	70 000 (87 800)
				15 000	37 800	37 800 20 000

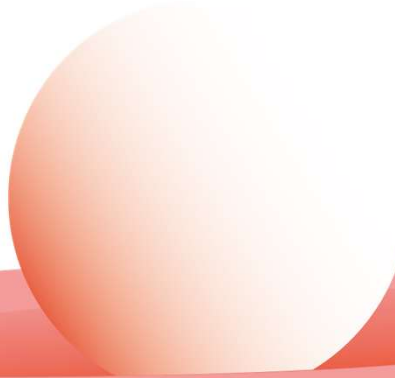
2.6.1 ESIMERKKI

Rakennus Oy
Tilinpäätös 1.1.2024-31.12.2024

Tuloslaskelma	1.1.-31.12.2024
LIIKEVAIHTO	134 200
Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	-50 000
Ulkopuoliset palvelut	
Alihankinnat	-32 000
<i>Materiaalit ja palvelut yhteensä</i>	<u>-82 000</u>
Henkilöstökulut	
Palkat ja palkkiot	-75 000
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>	<u>-75 000</u>
Liiketoiminnan muut kulut	-15 000
TILIKAUDEN VOITTO / TAPPIO	<u>-37 800</u>

Tase	31.12.2024
VASTAAVAA	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
Rahat ja pankkisaamiset	70 000
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>70 000</u>
VASTATTAVAA	
OMA PÄÄOMA	
Edellisten tilikausien voitto / tappio	87 800
Tilikauden voitto / tappio	-37 800
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>50 000</u>
PAKOLLISET VARAUKSET	
Muut pakolliset varaukset	20 000
VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>70 000</u>

3 TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT



3.1 OSATULOUTUKSESSA VAADITUT LIITETIEDOT

- Valmistusasteen mukaista tuloutusta käytettäessä on rakennusyhtiön annettava tilinpäätöksessään **seuraavat tiedot:**
 - Pitkän valmistusajan vaativissa suoritteissa hyödynnetty tuloutustapa ja kriteerit sen valitsemiselle
 - Tapa, jolla pitkäaikaishankkeen valmistusaste on määritetty
 - Osatuloutetun liikevaihdon osuus koko tilikauden liikevaihdosta
 - Tilaajalle luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden osatuloutettu määrä päätyneellä ja aiemmilla tilikausilla
 - Pitkäaikaishankkeiden tilauskanta, eli vielä kirjaamattomien tuottojen yhteismäärä. Osatuloutettavien, luovutuksen mukaisesti tuloutettavien projektien sekä perustajaurakoiden tilauskannat esitetään omina erinään
 - Erittely vaihto-omaisuuden, saamisten ja saatujen ennakkojen tilinpäätöksessä netotetusta summasta
 - Erittely osatuloutettaviin projekteihin liittyvistä pakollisista varauksista, mikäli se on tarpeellista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi

(KILA 2008, 11-12)

(Lahti & Viljaranta 2013, 196)

3.2 ESIMERKKI LIITETIEDOISTA

LIITETIEDOT

Jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (esimerkki 2.3.1)

Pitkäaikaishankkeesta syntyvä tulo on kirjattu tuotoksi sen valmistusasteensa perusteella. Pitkäaikaishankkeeksi katsotaan hankkeet, joiden aloitus- ja lopetusajankohdat ajoittuvat eri tilikausille. Pitkäaikaishanke on tuloutettu fyysisen valmistusasteensa mukaisesti.

Liikevaihdon erittely (esimerkki 2.3.1, toinen tilikausi)

Valmistusasteen mukainen liikevaihto	880 000
Muu liikevaihto	0
Liikevaihto yhteensä	880 000

Tilaajalle luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden osatuloutettu määrä päätyneellä ja aiemmilla tilikausilla

1 380 000 $500\,000 + 880\,000$

Pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva määrä (esimerkki 2.3.1, toinen tilikausi)

Osatuloutettavat hankkeet	120 000
Luovutuksen mukaan tuloutettavat hankkeet	0
Tilauskanta yhteensä	120 000

$1\,500\,000 - 1\,380\,000$

jatkuu →

(Sovellettu KILA 2008:n 2. liitteestä)

3.2 ESIMERKKI LIITETIEDOISTA

Erittely yhdistellyistä vastaavien ja vastattavien eristä (esimerkki 2.3.1, toinen tilikausi)

Vaihto-omaisuuden aineet ja tarvikkeet	3 200
Valmistusasteen mukaiset siirtosaamiset	880 000
Tilaaajalta saadut ennakot	-820 000
Osatuloutussaamiset	60 000

Erittely pakollisista varauksista (esimerkki 2.3.1, kolmas tilikausi)

Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset	20 000
--	--------

(Sovellettu KILA 2008:n 2. liitteestä)

LÄHTEET

Admicom 5.3.2015. Osatuloutus helpottaa urakoitsijan päätöksentekoa – asiantuntijablogi. Luettavissa: <https://www.raksacontrollerit.fi/post/pitk%C3%A4aikaisten-hankkeiden-osatuloutus-p%C3%A4hkin%C3%A4nkuoressa> .
Luettu: 25.2.2022.

Azets 3.12.2018. Perustajaurakointi eli gryndaus kirjanpidossa ja verotuksessa – asiantuntijablogi. Luettavissa: <https://www.azets.fi/blogi/perustajaurakointi-eli-gryndaus-kirjanpidossa-ja-verotuksessa/> .
Luettu: 15.3.2022.

Kaisanlahti, T. & Leppiniemi, J. 2020. Oikeat ja riittävät kirjaukset. Alma Talent Oy, Helsinki.

KILA 2006. Kirjanpitolautakunta 17.1.2006. Kirjanpitolautakunnan yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Kauppa- ja teollisuusministeriö, Helsinki.

KILA 2008. Kirjanpitolautakunta 30.9.2008. Yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. Työ- ja elinkeinoministeriö, Helsinki.

KILA 2018. Kirjanpitolautakunta 23.5.2018. Valmistusasteen mukaisen tuloutusmenettelyn käyttämisestä perustajaurakoinnissa. Luettavissa: <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/valmistusasteen-mukaisen-tuloutusmenettelyn-kayttamisesta-perustajaurakoinniss-1> . Luettu: 22.2.2022.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Lahti, P. & Viljaranta, J. 2013. Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös. Suomen Rakennusmedia Oy, Helsinki.

Joona Toivanen
Satakerta Rödl & Partner Oy
Haaga-Helia ammattikorkeakoulu
2022