

Janina Himmanen

Elinkaarimalliin liittyvät kirjanpidolliset ongelmat

Metropolia Ammattikorkeakoulu
Tradenomi
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Elokuu 2012

Tekijä(t) Otsikko	Janina Himmanen Elinkaarimalliin liittyvät kirjanpidolliset ongelmat
Sivumäärä Aika	41 sivua + 2 liitettä Elokuu 2012
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Talous ja rahoitus
Ohjaaja(t)	Lehtori Iris Kähkönen
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, minkälaisia kirjanpidollisia ongelmia elinkaarihanketta varten perustetun projektiyhtiön kirjanpidossa voi tulla vastaan. Opinnäytetyö keskittyi tiehankkeissa käytettyihin projektiyhtiöihin eli tieyhtiöihin. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää tiehankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ja se miten ongelmat on ratkaistu.</p> <p>Työn toteuttamisessa käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimustapaa. Teoreettinen viitekehys muodostui alan kirjallisuudesta ja artikkeleista, sekä sähköisistä internet-lähteistä. Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluilla ja haastateltavina oli henkilöitä merkittävistä toimialan yrityksistä.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että tieyhtiöiden kirjanpidollisia ongelmia ovat yhtiön elinkaaren rajallisuus, vaara joutua selvitystilaan, tieyhtiöiden kirjanpitoon liittyvien lakien ristiriitaisuudet, suoriteperusteinen kirjaustapa kirjanpidossa ja erityislaatuinen mahdollisuus tehdä suunnitelman mukaiset poistot täsmälleen oikean suuruisina. Kirjanpidollisten ongelmien ratkaisemiseen ja kirjanpidon suunnitteluun on tarvittu monia alan ammattilaisia useista eri maista. Tutkimuksessa selvisi myös, että ongelmien ratkominen näkyy parhaiten lakimuuksissa, joita on jouduttu tekemään tieyhtiöiden kirjanpidon toteuttamisen mahdollistamiseksi.</p> <p>Elinkaarimallilla toteutettua hanketta varten perustetun tieyhtiön kirjanpito ei eroa normaalin osakeyhtiön kirjanpidosta millään tavalla, vaan tieyhtiö noudattaa samoja lainalaisuuksia kuin muutkin yhtiöt. Tieyhtiön kirjanpidon sisällä on kuitenkin muutamia erikoispiirteitä ja ongelmia. Tieyhtiöiden kirjanpidollisten ongelmien ratkaiseminen on vaatinut toimenpiteitä, mutta kaikki ongelmat ovat olleet lopulta ratkaistavissa.</p>	
Avainsanat	kirjanpito, elinkaarimalli, elinkaarihanke, projektiyhtiö, tieyhtiö

Author(s) Title	Janina Himmanen Accounting problems related to public private partnership model
Number of Pages Date	41 pages + 2 appendices August 2012
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor(s)	Iiris Kähkönen, Senior Lecturer
<p>The aim of the present thesis was to solve the type of accounting issues that a project company in a public-private partnership can encounter. The thesis focused on special purpose vehicles used in road projects. The goal of the thesis was to identify the accounting issues emerging in the special purpose vehicles founded for road projects', and how these issues have been solved.</p> <p>A qualitative method of study was applied while executing the thesis. The theoretical framework consisted of professional literature and articles related ppp –model and accounting. The research data was collected by theme interviews of central persons on the line of business working in noticeable companies.</p> <p>The study showed that the problems in accounting in the special purpose vehicles were the limitedness of the company's life cycle: the danger of ending up in liquidation; contradictions in the laws concerning accounting in special purpose vehicles', performance-based accounting and the particular possibility of conducting planned depreciations in the exact magnitude. Various trade professionals in many countries have been needed to solve the accounting issues and to plan the accounting. The study also revealed that solving the accounting issues shower clearly in the amendments of a law that have been implemented in order to enable the accounting in special purpose project companies.</p> <p>The accounting in the special purpose vehicle does not differ from the accounting of a limited company at all, and the special purpose vehicle follows the same conformities to law as other companies. The bookkeeping in the special purpose vehicles contains a few specialties and problems, though and solving accounting issues has required procedures, but all of the issues have been solvable in the end.</p>	
Keywords	Accounting, public private partnership (ppp) –model, public private partnership project, special purpose vehicle, special purpose vehicle for roadproject

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Taustaa	1
1.2	Elinkaarihanketta varten perustetut projektiyhtiöt	1
1.3	Tutkimusmenetelmät	2
1.4	Käsitteistö	3
1.5	Aiheen rajaus, näkökulmat ja aineisto	4
1.6	Opinnäytetyön eteneminen	5
2	Elinkaarimalli	5
2.1	Elinkaarimalli käsitteenä	5
2.2	Elinkaarimallin edut ja riskit	7
2.3	Elinkaarihankkeen vaiheet	9
2.4	Elinkaarihankkeita	12
2.4.1	Tieyhtiöt Suomessa	12
2.4.2	Muita elinkaarihankkeita	14
3	Rakennusalan kirjanpito	15
3.1	Rakennusalan kirjanpidolliset erityispiirteet	15
3.2	Kirjauseruste	16
3.3	Työyhteenliittymät	16
3.4	Suunnitelman mukaiset poistot	17
3.5	Käännetty arvonlisäverovelvollisuus	19
4	Projektiyhtiön kirjanpito	21
4.1	Projektiyhtiön tunnusluvut tilinpäätöksessä	21
4.2	Lakimuutokset	22
4.3	Tuloutusmuodot	24
4.4	Selvitystila	25
5	Tutkimusympäristö	26
5.1	Skanska Oy	26
5.2	Ernst & Young	27
6	Tutkimus projektiyhtiöiden kirjanpidollisista ongelmista	28

6.1	Tutkimusmenetelmät	28
6.2	Tutkimusprosessi	29
6.3	Haastattelut	29
6.3.1	Haastattelu projektiyhtiön kirjanpidollisista erityispiirteistä	29
6.3.2	Haastattelu Projektiyhtiön kirjanpidosta käytännössä	31
6.3.3	Haastattelu kirjanpidollisten ongelmien ratkaisusta	32
6.4	Tutkimustulokset	33
6.4.1	Tutkimustulokset projektiyhtiöiden kirjanpidollisista erityispiirteistä	33
6.4.2	Tutkimustulokset projektiyhtiön kirjanpidosta käytännössä	34
6.4.3	Tutkimustulokset kirjanpidollisten ongelmien ratkaisusta	35
7	Tutkimustuloksien yhteenveto	36
7.1	Tutkimuksen arviointi	36
7.2	Johtopäätökset	36
7.3	Tutkimuksen validiteetti	38
7.4	Tulevaisuuden näkymät ja jatkotutkimusehdotus	41
	Lähteet	42
	Liitteet	
	Liite 1. Tutkimukseen liittyvän haastattelun kysymykset	
	Liite 2. Teoriaosioon liittyvän haastattelun kysymykset	

1 Johdanto

1.1 Taustaa

Elinkaarimalli on rakennusalan termi, jolla tarkoitetaan hankintatapaa, jossa toteuttaja kantaa rakennusprojektista perinteistä takuu-aikaa laajemmän ja pidemmän vastuun. Elinkaarimallia pidetään uusien mahdollisuuksien avaajana ja tulevaisuuden toimintatapana. Suomessa elinkaarimallilla on jo toteutettu tai toteutetaan parhaillaan muun muassa sairaaloita, kouluja ja moottoriteitä. Elinkaarimallitoimintatapaa on siis alettu jo käyttää, ja tulevaisuudessa sen käyttö luultavasti vain lisääntyy. Tästä huolimatta elinkaarimallin kirjanpitoon liittyvää kirjoitettua teoria-aineistoa ja aiheesta tehtyjä tutkimuksia ei oikeastaan ole.

Opinnäytetyöni tutkimusongelmana ovat elinkaarimallihanketta varten perustetun projektiyhtiön kirjanpidolliset ongelmat. Tutkimusongelma on jaettu kolmeen tutkimuskysymykseen: Millaisia kirjanpidollisia ominaispiirteitä projektiyhtiöiden kirjanpidossa esiintyy, mitä pitää ottaa huomioon projektiyhtiön kirjanpidossa käytännössä ja miten kirjanpidolliset ongelmat on ratkaistu? Opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää tiehankkeita varten perustettujen tieyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ja se, miten ongelmat on ratkaistu.

Julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyöllä eli elinkaarimallilla toteutetaan Suomessa nykyään niin toimitiloja kuin tiehankkeitaakin. Tutkimukseni elinkaarimallia varten perustetun projektiyhtiön kirjanpidollisista ongelmista pohjautuu kolmeen Suomessa elinkaarimallilla toteutettuun tiehankkeeseen. Opinnäytetyössäni tutkin, mitä elinkaarimallin kirjanpidossa on otettava huomioon, mitkä ovat elinkaarimallin kirjanpidolliset ongelmat ja kuinka ne on ratkaistu.

1.2 Elinkaarihanketta varten perustetut projektiyhtiöt

Opinnäytetyöni tutkimusongelmaa selvitän tutkimalla suomalaisia projektiyhtiöitä ja erityisesti kohdistan tutkimukseni kolmeen elinkaarihanketta varten perustettuun tieyhtiöön. Nämä kolme Suomessa olemassa olevaa tieyhtiötä ovat Tieyhtiö Nelostie Oy,

Tieyhtiö Ykköstie Oy ja Tieyhtiö Valtatie Oy. Suomen elinkaarimallia varten perustetuista tieyhtiöistä vanhin on Tieyhtiö Nelostie Oy, jonka rakennustyöt aloitettiin vuonna 1997, ja uusin Suomessa esiintyvä elinkaarimallia varten perustettu tieyhtiö on Tieyhtiö Valtatie 7, jonka rakennustyöt alkoivat marraskuussa 2011.

Tutkimukseni aiheeseen sain innoitteen Skanska Oy:stä, joka on tällä hetkellä rakentajana kahdessa elinkaarihankkeessa: Tieyhtiö Nelostie Oy:ssä ja Tieyhtiö Ykköstie Oy:ssä. Skanska Oy on osa maailmanlaajuisista Skanska-konsernia, jonka emoyhtiö on ruotsalainen Skanska AB. Skanska-konserni toimii Euroopassa, Yhdysvalloissa ja Latinalaisessa Amerikassa ja se kuuluu maailman kymmenen suurimman rakennusyhtiön joukkoon. Skanska jakautuu neljään toimialaan, jotka ovat rakentamispalvelut sekä asuntojen, toimitilojen ja infrastruktuurin projektikehitys. (Skanska-konserni. 2012.) Olen itse töissä kohdeyrityksessä kirjanpitäjänä.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmäksi opinnäytetyöhöni valitsin kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimusmenetelmän. Laadullinen tutkimus on tieteellisen tutkimuksen menetelmä, jossa pyritään ymmärtämään tutkittavan kohteen laatua, ominaisuuksia ja merkityksiä kokonaisvaltaisesti. Laadullisella tutkimuksella etsitään säännönmukaisuuksia ja monimuotoisuutta (Laadullinen tutkimus. 2012). Tämän vuoksi laadullinen tutkimus sopii opinnäytetyöhöni, sillä pyrin tutkimuksessani selvittämään kokonaisuutta enkä tutki yksittäisiä komponentteja. Laadullista menetelmää on suositeltava käyttää sellaista kohdetta tutkiessa, joka on vielä toistaiseksi niin epäselvä, että siitä ei ole vielä mielekästä tehdä määrällistä analyysia. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 26.) Elinkaarimalli ja sen kirjanpito ovat asioina vielä niin uusia, että laadullinen menetelmä sopii työn tekemiseen parhaiten.

Tutkimukseni toteutin teemahaastattelulla eli puolistrukturoidulla haastattelulla. Teemahaastattelun valitsin siksi, että teemahaastattelussa haastattelija tekee kysymykset etukäteen, mutta kysymyksiä on kuitenkin mahdollisuus muuttaa myös itse haastattelutilanteessa. Tämä haastattelun ominaisuus on hyödyllinen, kun tutkitaan aihetta, jota on kartoitettu aikaisemmin vain vähän, ja kun tutkijan on vaikea tietää etukäteen vastausten suuntia. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 35.)

1.4 Käsitteistö

Opinnäytetyöni pääaiheena ovat kirjanpidolliset ongelmat, mutta tämän lisäksi opinnäytetyössä esiintyy runsaasti rakennusalan käsitteitä. Tässä on luettelo opinnäytetyössä useimmin esiintyvistä harvinaisista termeistä:

- Elinkaarimalli
 - Elinkaarimalli on suomalainen mallinnus kansainvälisestä Public Private Partnership – mallista. Elinkaarimalli on julkisen ja yksityisen sektorin välinen yhteistyösopimus, jossa rakennushankkeen toteuttaja kantaa rakennusprojektista perinteistä takuu-aikaa laajemman ja pidemmän vastuun. (Mitä elinkaarimallit ovat. 2012.)

- Public Private Partnership (PPP) – malli
 - Public Private Partnership on kansainvälinen termi suomalaisesta elinkaarimallista. PPP–malli on vaihtoehtoinen menetelmä julkishallinnolle toteuttaa julkisen infrastruktuurin tarpeet (Institute for Public- Private Partnerships. 2012).

- Projektityhtiö
 - Kun rakennusprojektintuottajan tehtäviin kuuluu myös rakennettavan kohteen rahoittaminen, niin yleensä hanketta varten perustetaan erillinen projektityhtiö, jonka omistus on jaettu hanketta toteutettavien tahojen kesken. Projektityhtiön elinkaari loppuu kun elinkaarimallin sopimus-aika päättyy. (Junnonen 2006, 7.)

- Tieyhtiö
 - Elinkaarihanketta varten perustetaan lähes poikkeuksetta erillinen projektityhtiö. Elinkaarimallilla toteutetun tiehankkeen projektityhtiötä kutsutaan tieyhtiöksi. (Schmidt 2012.)

- Työyhteenliittymä
 - Suuriin rakennushankkeisiin kuuluu monenlaisia riskejä ja rahoituksellisia haasteita. Tämän vuoksi suuret rakennushankkeet toteutetaan usein työyhteenliittymällä, joka koostuu kahdesta tai useammasta rakennusalan yrityksestä. Työyhteenliittymään kuuluvat yritykset tekevät keskenään sopimuksen toteutettavan rakennushankkeen toteuttamisesta (Lahti & Viljaranta 2008, 169 - 170).

1.5 Aiheen rajaus, näkökulmat ja aineisto

Opinnäytetyössäni tutkin projektiyhtiön kirjanpitoa pääosin Skanskan talouden palvelukeskuksen kirjanpito-osaston näkökulmasta. Kirjanpito-osaston näkökulman lisäksi tarkastelen elinkaarimalliin liittyviä kirjanpidollisia ongelmia myös tilintarkastajan näkökulmasta. Elinkaarimallia käytetään rakennusosalalla Suomen lisäksi myös laajasti muualla maailmassa. Tämä tutkimus keskittyy kuitenkin ainoastaan Suomessa toteutettuihin elinkaarihankkeisiin ja suomalaisissa elinkaarihankkeissa tiehankkeisiin. Elinkaarimallista kirjoitettua opinnäytetyötä tai tutkielmaa kirjanpidon näkökulmasta ei ole kirjoitettu. Esa-Ville Ylätupa on kirjoittanut pro gradu -tutkielman elinkaarimallista hankintalainsäädännön näkökulmasta ja Mikko Övermark on kirjoittanut opinnäytetyönsä elinkaarimallista osana tilahankintaa (Övermark 2010; Ylätupa 2005).

Opinnäytetyöni teoriaosion materiaali on kerätty aihetta käsitteleviltä Internetsivuilta sekä elinkaarimalliin ja kirjanpitoon liittyvistä kirjoista. Elinkaarimallihankkeita käsitteleviä lehtiartikkeleita ja tieyhtiöiden tilinpäätösaineistoja on myös käytetty aineistona teoriaosuudessa. Teoriaosuuden rakentamiseen on käytetty myös Tom Schmidin haastattelua. Tom Schmidt on toiminut Tieyhtiö Nelostie Oy:n ja Tieyhtiö Ykköstie Oy:n toimitusjohtajana. Tällä hetkellä Schmidt toimii Destia Oy:ssä johtajana, ja hänen vastuunaan ovat PPP-hankkeet ja kuntasektorin asiakkuudet. Tom Schmidin haastattelu ei liity opinnäytetyöni tutkimusosioon, vaan se täydentää tekijänä opinnäytetyön teoriapohjaa. Tom Schmidt vastasi viiteen haastattelukysymykseen, ja haastattelu tehtiin 27.6.2012.

Tutkimusosuuden aineistot on kerätty teemahaastatteluilla. Haastateltavina ovat olleet Skanskalta Tieyhtiö Ykköstie Oy:n ja Tieyhtiö Nelostie Oy:n kirjanpitäjä Päivi Al Kurdi

sekä Skanskan kirjanpitoapäällikkö Riitta Kankaanpää. Skanska kirjanpito-osaston edustajien lisäksi haastateltavana oli myös projektiyhtiöiden tilintarkastaja Ernst & Youngilta.

1.6 Opinnäytetyön eteneminen

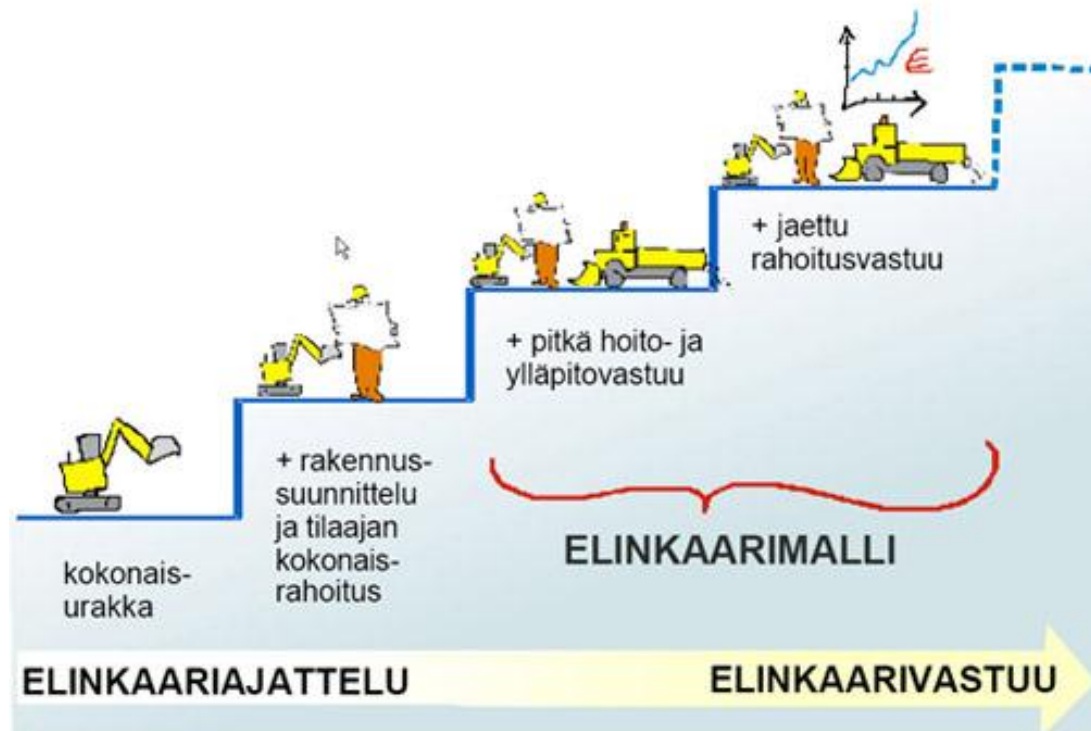
Opinnäytetyöni projektiyhtiöiden kirjanpidollisista ongelmista alkaa teoriaosuudella. Teoria-osuus käsittelee muun muassa elinkaarimallia, rakennusalan kirjanpidollisia erityispiirteitä sekä projektiyhtiöiden kirjanpitoon liittyviä seikkoja. Teoriaosuutta seuraa opinnäytetyön tutkimusosuus. Tutkimusosuus sisältää lyhyen katsauksen haastattelun kohteena oleviin yrityksiin.

Tutkimusosiosta löytyy myös kuvaus tutkimusprosessista ja tutkimusongelmaan liittyvät haastattelut. Tutkimusosio päättyy haastattelujen tuloksiin. Opinnäytetyön lopussa on päätäntö, joka sisältää muun muassa yhteenvedon tutkimustuloksista sekä tutkimustulosten arvioinnin. Päätäntö loppuu jatkotutkimusehdotukseen sekä katsaukseen tulevaisuudennäkymistä.

2 Elinkaarimalli

2.1 Elinkaarimalli käsitteenä

Elinkaarimalli on suomalainen mallinnus julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyöhön perustuvasta Public Private Partnership (PPP) -mallista (Moottoritien rakentaminen, 2012). Elinkaarimallin kansainvälinen versio Public Private Partnership-malli on vaihtoehtoinen menetelmä julkishallinnolle julkisen infrastruktuurin tarpeiden toteuttamisessa (Institute for Public- Private Partnerships. 2012). Kansainvälinen Public Private Partnership -malli sai alkunsa 1970-luvulla kun valtioiden velkataakka alkoi käydä liian suureksi ja Public Private Partnership -mallin mukanaan tuoma uusi rahoitusmuoto tarjosi tilanteeseen ratkaisun. (Public Private Partnership (PPP). 2012).



Kuvio 1. Elinkaariajattelu (Helsinki – Lahti moottoritie. 2012).

Elinkaarimalli on hankintatapa, jossa toteuttaja kantaa rakennusprojektista perinteistä takuu-aikaa laajemman ja pidemmän vastuun. Elinkaarimallissa projektin suunnittelun ja rakentamisen lisäksi toteuttaja vastaa myös projektin ylläpidosta erikseen sovittavan ajanjakson ajan. Niin kuin kuviossa 1 näkyy, elinkaarimallisopimukseen yhdistetään joskus myös vastuuta rahoituksesta tai erilaisista rakennusprojektin käyttöön liittyvistä palveluista, kuten vartiointi- tai ravintolapalveluista. (Mitä elinkaarimallit ovat. 2012.) Näiden tehtävien yhdistäminen on kuitenkin vasta lähtökohta ja elinkaarimalli – käsitteen alle kuuluukin lukuisia erityyppisiä toimintaratkaisuja sen mukaan, mikä on kulloinkin hankittu palvelukokonaisuus (Elinkaarimalli on monien mahdollisuuksien maailma. 2012).

Elinkaarimalliratkaisuun päädyttäessä tilaaja hakee yhtenä kokonaisuutena toteutettavaa, toimivaa ja edullista toimitilaratkaisua (Mitä elinkaarimallit ovat? 2012). Elinkaarimallissa projektin ja palveluiden liiketoiminnallisen kannattavuuden riskit ja mahdollisuudet ovat pääosin toteuttajalla ja kiinteistösijoittajilla. Näin ollen riskit siirretään niille osapuolille, joilla on parhaat edellytykset niitä hallita. (Elinkaarimallissa riskit jaetaan täsmällisesti. 2012.) Elinkaarimalli on julkisen ja yksityisen sektorin välinen sopimus, ja se mahdollistaa yksityisen sektorin innovaatiot osana julkisia hankintoja (Elinkaarihankkeet. 2011).

Mikäli projektintuottajan tehtäviin kuuluu myös rakennettavan kohteen rahoittaminen, niin pääsääntöisesti hanketta varten perustetaan erillinen projektiyhtiö, jonka omistus on jaettu hanketta toteutettavien tahojen kesken. Perustetun projektiyhtiön hankkimalla rahoituksella katetaan projektin investointikustannukset, jotka hankkeen tilaaja maksaa takaisin käytönaikaisina palvelumaksuina. (Junnonen 2006, 7.) Elinkaarimallihankkeiden suuruuden mukanaan tuomista riskeistä, asiantuntemuksen tarpeesta ja rahoituksellisista haasteista voi olla suurenkin rakennusyrityksen vaikea selvitä. Tämän vuoksi elinkaarimallin toteuttajana toimii usein työyhteenliittymä, joka koostuu kahdesta tai useammasta rakennusalan yrityksestä. Kun rakennusprojekti aiotaan toteuttaa työyhteenliittymällä, työyhteenliittymän jäsenet tekevät keskenään yhteistoimintasopimuksen ja tämän lisäksi työyhteenliittymä tekee vielä urakkasopimuksen kohteen tilaajan kanssa. (Lahti & Viljaranta 2008, 169 – 170.) Koko elinkaarimallin toiminta perustuu eri osapuolien tekemiin moniin sopimuksiin.

2.2 Elinkaarimallin edut ja riskit

Elinkaarimallin käytössä etuna on se, että sen monet eri sopijapuolet tarkastelevat toteutettavan projektin yksityiskohtia, kun taas yleensä projektin kannattavuutta on arvioimassa vain yksi yritys. Elinkaarimallia käytettäessä sekä tilaaja että toteuttaja arvioivat jo projektin alkuvaiheessa hankkeen kannattavuutta, kustannuksia, hyötyjä ja riskejä koko projektin elinkaaren pituudelta. Elinkaarimallissa kaikenlaiset riskit otetaan jo alussa huomioon ja ne jaetaan selkeästi toteuttajan ja tilaajan kesken parhaiten kyseisen riskin hallitsevalle. Myös pitkäaikainen kumppanuussopimus ja yhteistyö toteuttajan ja tilaajan välillä motivoi palvelujen kehittämiseen. (Elinkaarimallien etuja ja riskejä. 2012).

Tom Schmidtin mukaan elinkaarihankkeina valmistettujen teiden etuna nähdään myös tien laadun pysyminen korkeana ja tasaisena ja tämän kautta myös turvallisuus on saatu lisääntymään teillä. Teiden laatu pysyy korkeana, sillä huonosta tien laadusta seuraa elinkaarihankkeen palvelun tuottajalle ankarat sanktiot. Schmidtin mukaan elinkaarihankkeella vältetään myös korjausvelan syntymisen, jota Suomen muille tieverkostoille kertyy koko ajan enemmän ja enemmän kun teiden kunnossapitoon ei käytetä tarpeeksi rahaa. (Schmidt 2012.)

Elinkaarimallilla toteutettu rakennuskohde saadaan yleensä nopeammin käyttöön kuin rakennusprojektit yleensä, sillä toteuttaja alkaa saada rahaa vasta, kun rakennuskohde on otettu käyttöön (Elinkaarimallien etuja ja riskejä. 2012). Nopeus näyttääkin olevan elinkaarimallin parhaiten toteutuneita etuja. Suomen ensimmäinen elinkaarimallilla toteutettu tiehanke Järvenpää– Lahti moottoritie valmistui melkein vuoden etuajassa ja tie saatiin otettua käyttöön kuukauden etuajassa (Palveluntuottaja: Tieyhtiö Nelostie Oy. 2012).

Myös Tieyhtiö Ykköstien ja Tieyhtiö Nelostien entinen toimitusjohtaja Tom Schmidt pitää nopeutta elinkaarihankkeiden suurimpana vahvuutena. Schmidtin mukaan Lahden moottoritien 70 kilometrin puolikkaan moottoritien valmistumiseen meni ainoastaan kaksi ja puoli vuotta, joka oli todellinen ennätys. Schmidtin mukaan tiehankkeiden nopean valmistumisen mahdollistaa tieyhtiöissä käytetty rahoitusmuoto, jota käytettäessä rakennushankkeella on rahaa käytössä koko ajan sen verran kuin tarve vaatii. Edellä mainittujen elinkaarihankkeiden hyötyjen lisäksi Schmidt lisää vielä, että elinkaarihankkeet mahdollistavat rakennushankkeen oman identiteetin, brändin tai leiman jota palveluntuottaja vaalii. Tällöin hankkeella on omistaja ja se saa ikään kuin kasvot. (Schmidt 2012.)

Elinkaarimallin käytössä on myös omat riskinsä. Elinkaarimalli tarkoittaa pitkäaikaista sopimusta, ja näin ollen tilaajan on tiedettävä ja määriteltävä tarpeensa rakennushankkeen kannalta jo projektin suunnitteluvaiheessa. Tarvetta tehdä muutoksia tilaajan ja toteuttajan välisiin pitkäaikaisiin sopimuksiin voi olla hankalaa ennakoida, ja sopimuksia voi olla vaikea muuttaa jälkikäteen. Tämän lisäksi elinkaarimalli on Suomessa vielä melko tuore käsite, minkä vuoksi kokemusta elinkaarimalleista on vain muutamalla tilaajalla ja toteuttajalla. (Elinkaarimallien etuja ja riskejä. 2012.)

Elinkaarimallien edullisuudesta on myös ollut paljon kiistaa. Elinkaarimallissa tilaaja saa melko tarkan kustannusarvion jo projektin alussa ja tilaajaa myös laskutetaan ainoastaan rakennuskohteen käytöstä. Tästä huolimatta elinkaarimallin vaatimaan tarjouskilpailuun osallistuminen voi olla melko kallista ja luotettavien vertailulaskelmien aikaansaaminen ja tarjousten vertailu perinteisiin hankintatapoihin saattaa olla monimutkaista. (Elinkaarimallien etuja ja riskejä. 2012.) Myös elinkaarimallin tunnusomainen piirre,

jossa yksityinen yritys ottaa lainan projektin rahoittamista varten, on herättänyt epäilyksiä. Kunnathan saavat lainaa halvemmalla kuin yksityiset yritykset ja näin ollen lainaraha käy elinkaarimallissa kalliimmaksi kuin se, että kunta ottaisi itse lainan projektin rahoittamista varten. (Salonen 2012.)

Myös Tom Schmidtin mielestä rahan hintaa voi sanoa yhdeksi elinkaarihankeen heikkoudeksi. Schmidtin mukaan elinkaarihankeissa on usein mukana Pohjoismaiden Investointipankki tai Euroopan Investointipankki, joilta saadut lainaehdot ovat erittäin hyviä ja näin ollen sillä ei ole kovin suurta eroa ottaako lainan yksityinen vai julkinen sektori. Tämän lisäksi Schmidt kertoo, että kun rahoituksen kustannusta peilataan siitä saatuihin hyötyihin, hyödyt ovat haittoihin verrattuna moninkertaiset. Jos esimerkiksi rakennusajan voimakas lyheneminen muutetaan rahaksi, saadaan aikaan suuria säästöjä. (Schmidt 2012.)

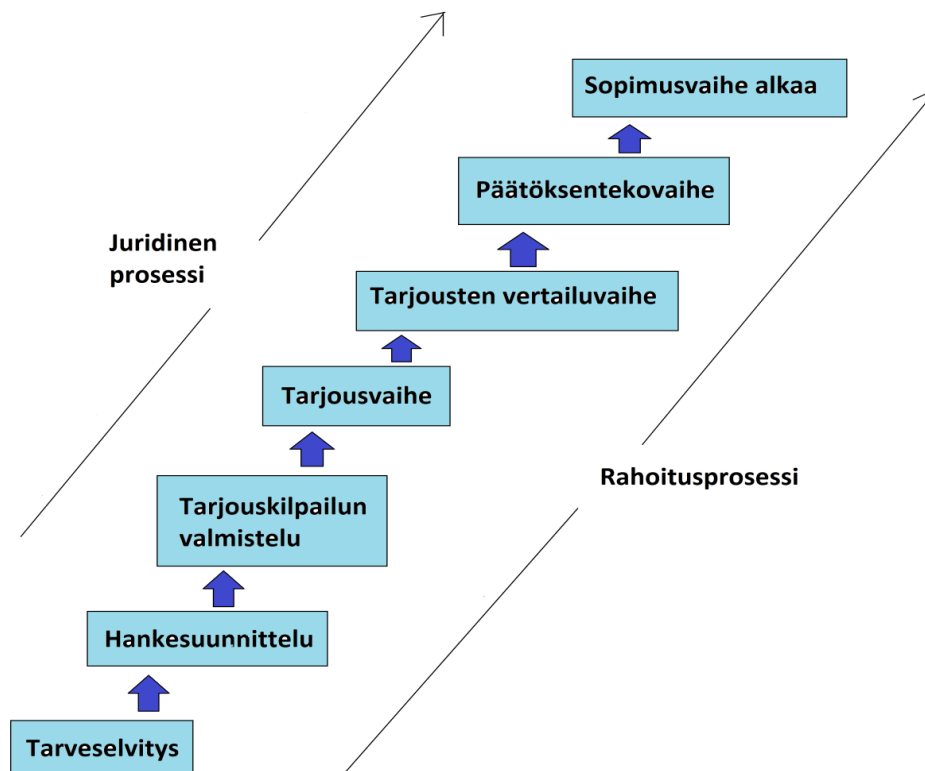
2.3 Elinkaarihanke vaiheet

Elinkaarihanke on pitkä prosessi, johon kuuluu monia eri vaiheita niin kuin kuvio 2 osoittaa. Elinkaarimallien hankintatapoja ovat avoin tai rajoitettu menettely, neuvottelumenettely, suora hankinta tai kilpailullinen neuvottelumenettely (Junnonen 2006, 15). Hankintamenettelyistä yleisimmin käytetty on kilpailullinen neuvottelumenettely, jonka perustana on neuvottelujen mahdollistaminen ja hankintalainsäädännön periaatteiden riittävä toteutuminen (Elinkaarimallit, Rak-63.3260 Rakennus- ja kiinteistöalan hankinnat 2011, 6). Ennen varsinaisen elinkaarimalliprosessin hankintamenettelyn aloittamista, hankintayksikön tulee valita hankintalainsäädännön menettelyistä tarkoituksenmukaisin (Junnonen 2006, 21). Elinkaarihanke varsinaisten vaiheiden rinnalla etenee myös muita prosesseja, kuten juridinen prosessi, joka luo edellytykset hankkeen lainmukaiselle etenemiselle ja mahdollinen rahoitusprosessi, mikäli palveluntuottajan tehtäväkokonaisuuteen kuuluu myös sen rahoitus. (Junnonen 2006, 41).

Elinkaarihanke alkaa tarveselvityksellä, jonka tavoitteena on määrittää hankkeen tarpeellisuus käyttäjän toiminnallisten tarpeiden pohjalta. Elinkaarihanke edellytyksenä on palveluiden selkeä tarve sekä ennustettava tulevaisuuden kehitys, jotta mahdolliset riskit ovat arvioitavissa. Tarveselvityksen jälkeen määritellään hankkeen laadullinen sisältö, minkä jälkeen tarveselvitysvaihe päättyy jatkoselvityspäätökseen ja tätä kautta

hankesuunnitteluvaiheeseen. Hankesuunnittelussa määritellään hankeen aikataulu, laajuus ja sopimuskauden pituus ja tehdään alustava kustannus- ja talousarvio. Hankesuunnitteluvaihe päättyy hankesuunnitelman avulla tehtyyn investointipäätökseen, joka toimii myöhemmin keskeisenä lähtötietona tarjouskilpailun valmistelussa. (Junnonen 2006, 41 – 43.)

Hankesuunnitteluvaiheen jälkeen päästään tarjouskilpailun valmisteluvaiheeseen, joka koostuu tarjouspyynnön valmistelusta sekä muista siihen liittyvistä tehtävistä. Hankinta käynnistyy ennakoilmoituksesta, jonka sisältämät riittävän yksityiskohtaiset tiedot mahdollistavat varsinaisen tarjousmenettelyn tarjousajan lyhentämisen. Ennen varsinaisen tarjouskilpailun aloittamista on laadittava hankinnasta hankintailmoitus, joka toimitetaan julkaistavaksi kauppa- ja teollisuusministeriön määräämälle taholle, joka toimittaa sen vielä eteenpäin Euroopan unionin viralliseen lehteen julkaistavaksi. (Junnonen 2006, 43.) Seuraavaksi valmistellaan tarjouspyyntö, jonka on oltava selkeä ja jonka on myös tuotettava vertailukelpoisia tarjouksia (Junnonen 2006, 47).



Kuvio 2. Elinkaarihankkeen vaiheet (mukaillen Junnonen 2006, 41–60).

Seuraavana vuorossa on tarjousvaihe, joka käynnistyy, kun tilaaja lähettää valituille tarjoajille tarvittavat tarjouspyyntöasiakirjat. Elinkaarihanke sisältää suuren palvelukonaisuuden, minkä takia keskeinen osa tarjouskilpailua on kohteen suunnittelu ja mahdolliset ehdotukset siitä, kuinka rakennettavan kohteen käyttökustannuksia voidaan minimoida. (Junnonen 2006, 51.) Tarjousten vertailuvaiheen tavoitteena on valita rakennushankkeelle paras ratkaisu ja toteuttaja. Verratessaan tarjouksia hankintayksikkö käy erikseen jokaisen tarjoajan kanssa neuvottelut, jossa osapuolet määrittelevät ja kartoittavat parhaat keinot tilaajan tarpeiden tyydyttämiseksi. (Elinkaarimallit, Rak-63.3260 Rakennus- ja kiinteistöalan hankinnat 2011, 8.) Tarjousten vertailusta on tehtävä kirjallinen hankintapäätös, jossa perustellaan vertailuun vaikuttaneet kriteerit. Oikeudenmukaisen tarjousvertailun edellytyksenä on kaikkien tarjouksien vertailu kaikkien tarjouspyynnössä esitettyjen osa-alueiden osalta. (Junnonen 2006, 55.)

Elinkaarimallin tässä vaiheessa elinkaariyhtiön on hankittava rahoittajilta lopullinen rahoitussopimus, jonka antamiseksi rahoittajien tulee valmistella perusteellinen riski- ja kassavirtatarkastelu ja muotoilla perusteellinen rahoituspaketti. Tässä vaiheessa sovi- taan myös lainaehdoista. Elinkaarisopimus ei ole ainoa elinkaariyhtiön tekemä sopimus, vaan elinkaariyhtiö tekee useita muitakin sopimuksia muun muassa rahoittajien ja urakoitsijoiden kanssa. (Junnonen 2006, 58.)

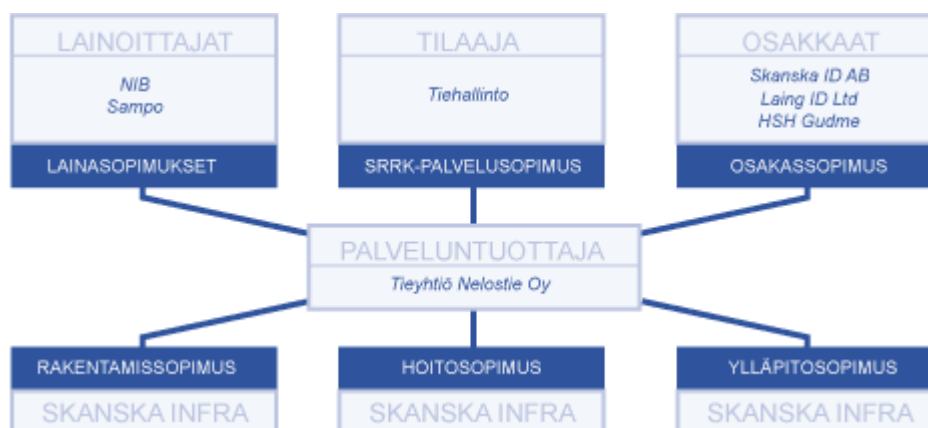
Kun päätös on tehty, hankinnasta tulee laatia kirjallinen päätös, joka annetaan tiedoksi kaikille osallistujille. Kirjallisen päätöksen tulee sisältää tiedot tarjouskilpailun ratkeamisesta ja siihen vaikuttaneista seikoista. Hankintapäätöksen valmistumisen ja tiedottamisen jälkeen voidaan tehdä kirjallinen sopimus koskien hankintapäätöstä. Jälki-ilmoitus EY:n viralliseen lehteen lähetetään Editan välityksellä 48 päivän kuluessa hankintasopimuksen tekemisestä. (Junnonen 2006, 59 - 60). Sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen alkaa elinkaarihankkeen varsinainen sopimusvaihe.

2.4 Elinkaarihankkeita

2.4.1 Tieyhtiöt Suomessa

Tom Schmidtin mukaan PPP-malli eli elinkaarimalli sai alkunsa Englannissa, missä ei ollut samanlaista verotusoikeutta kuin Suomessa ja omiin hankkeisiin oli vaikea saada rahoitusta. Elinkaarimalli syntyi rahoitusratkaisuna edellä mainittuihin ongelmiin. Vuonna 1994 elinkaarihanke tuli Suomeen. Schmidtin mukaan elinkaarihankkeen rantautuminen Suomeen johtui Suomen sen aikaisesta pahasta lamasta ja tarpeesta saada tiehanke liikkeelle. (Schmidt 2012.)

Suomen ja kaikkien Pohjoismaiden ensimmäinen elinkaarimallilla toteutettu tiehanke on Järvenpää–Lahti-moottoritie, jonka rakennustyöt aloitettiin vuonna 1997 ja joka valmistui vuonna 1999 (Järvenpää–Lahti-moottoritie valmistui ennätysajassa. 2012). Elinkaarimallihanketta varten perustettu Tieyhtiö Nelostie Oy on allekirjoittanut 15 vuoden mittaisen palvelusopimuksen moottoritiestä, eli se vastaa tien kunnossapidosta vuoteen 2012 saakka. Kuviosta 3 näkyy, että tilaajana Järvenpää –Lahti moottoritiehankeessa on tiehallinto ja pääsijoittajina toimivat Skanska Infrastructure Development AB ja Laing Infrastructure Development Ltd ja rakentajana toimii Skanska Infra Oy. (Palveluntuottaja: Tieyhtiö Nelostie Oy. 2012.) Schmidtin mukaan Järvenpää–Lahti-moottoritiehanke oli erittäin onnistunut, sillä tie valmistui nopeammin kuin alun perin odotettiin ja turvallisuus tiellä lisääntyi merkittävästi (Schmidt 2012).



Kuvio 3 Sopimusrakenne (Palveluntuottaja: Tieyhtiö Nelostie Oy. 2012).

Suomen toinen elinkaarimallilla toteutettu tiehanke on Muurla–Lohja-moottoritiehanke. Tiehanke parantaa huomattavasti lännen ja idän välistä liikennöintiä ja tieosuus on osa Eurooppa 18 -moottoritietä, joka on Suomen tärkein yhteys kansainvälisen liikenteen kannalta. E18-tie yhdistää Pohjoismaiden pääkaupungit toisiinsa sekä Keski-Eurooppaan että Venäjälle. (Ykköstie on Suomen nykyaikaisin liikenneväylä. 2012.) Valtatie 1:n ensimmäinen moottoritieosuus valmistui jo 1960-luvulla ja rakentamista on sen jälkeen jatkettu uudelleen 1990-luvulla. Viimeisen tieosuuden eli Muurla–Lohja-moottoritien valmistuttua vuonna 2009, on Turku–Helsinki väli kokonaan moottoritietä. Valtatie 1 oli Muurlasta Lohjanharjulle kaksikaistainen valtatie, jonka liikenneturvallisuus ja liikenteen sujuvuus oli erittäin heikko sen kapeuden, kaarteisuuden, mäkisyyden sekä lukuisien liittymien vuoksi. (Turun moottoritien historiaa. 2012.)

E18 Muurla–Lohja-tiehankeeseen palvelusopimuksen toteuttamisesta vastaa Tieyhtiö Ykköstie Oy. Tieyhtiö Ykköstie Oy:n osakkaina ovat Skanska Finland Invest AB, JLIF Limited Partnership Isosta-Britanniasta ja Lemminkäinen Oyj Suomesta. Tieyhtiö Ykköstien tiehankeeseen suunnittelu- ja rakentamistyöt teetettiin työyhteisliittymällä, jonka muodostavat Skanska Infra Oy ja Lemminkäinen Infra Oy. Sama työyhteisliittymä hoitaa myös tiehankeeseen kunnossapitotyöt vuoteen 2029 saakka, jolloin kohde luovutetaan liikennevirastolle. Hankkeen lainoittajien joukkoon kuuluu muun muassa Euroopan investointipankki (EIB) ja Pohjoismaiden investointipankki (NIB). (Tieyhtiö Ykköstie Oy. 2012.)

Kolmas Suomalainen elinkaarimallilla toteutettu tiehanke on E18 Koskenkylä–Kotka-moottoritie. Tiehankeeseen toteuttajana toimii Tieyhtiö Valtatie 7, joka on Destian, YIT:n, Meridiam Infrastructure Projects S.á.r.l:n ja Keskinäinen Eläkevakuutusyhtiö Ilmarisen omistama. Tiehankeeseen rakentamisesta ja kunnossapidosta vastaa YIT:n ja Destian muodostama työyhteisliittymä. Tieyhtiö Valtatie 7 Oy:n omistaa Meridiam Infrastructure Projects S.á.r.l (60 %), Keskinäinen Eläkevakuutusyhtiö Ilmarinen (19,9 %), Destia (10,05 %) ja YIT (10,05 %). Hanketta rahoittavat Euroopan Investointipankki, Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjola Pankki Oyj. Tieosuuden rakennustyöt aloitettiin marraskuussa 2011 ja tieosuus on tarkoitus avata liikenteelle osittain vuonna 2013 ja kokonaisuudessaan vuonna 2014. Tiehankeeseen palvelusopimus päättyy vuonna 2026. (Destian, YIT:n, Meridiamin ja Ilmarisen omistama Tieyhtiö Valtatie 7 Oy allekirjoitti

Liikenneviraston kanssa palvelusopimuksen E18 Koskenkylä–Kotka-moottoritien toteuttamisesta. 2011.)

2.4.2 Muita elinkaarihankkeita

Elinkaarimallia on käytetty tiehankkeiden toteuttamisen lisäksi myös rakentamishankkeisiin. Elinkaarimallilla on Suomessa toteutettu muun muassa kouluja ja sairaaloita. Tom Schmidin mukaan elinkaarimallilla toteutetut rakennushankkeet eivät kuitenkaan ole täydellisiä elinkaari- tai PPP-mallilla toteutettuja hankkeita. Elinkaarihankkeella toteutetut rakennushankkeet poikkeavat tiehankkeista siinä, että rahoitus hankkeisiin on järjestetty kokonaan leasing-rahoituksena. Joissain rakennushankkeissa ei ole mukana ollenkaan rahoituskomponenttia vaan elinkaarisolmukseen kuuluu ainoastaan pitkä vastuu-aika kohteesta. Schmidin mukaan Suomen nykyinen lainsäädäntö ei mahdollista projektirahoitusta kuin ainoastaan moottori- ja rautatiehankkeille. Tätä lakia on vuosien varrella yritetty ja yritetään tälläkin hetkellä muuttaa, jotta myös rakennuskohteilla olisi mahdollisuus täydelliseen elinkaarihankkeen toteutustapaan. Lakimuutos ei ole kuitenkaan vielä mennyt eduskunnassa läpi. (Schmidt 2012.)

Suomen ja samalla myös Pohjoismaiden ensimmäinen julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuusprojektilla toteutettu kiinteistö on Kaivomestarin lukio ja uimahalli Espoossa. Tämä projekti sai alkunsa vuosituhatien alussa, ja hankkeen toteuttajana toimi NCC. Kaivomestarin lukiota koskevassa elinkaarihankkeessa käytettiin PPP-mallille tunnusmaisesti yksityisrahoitusta, ja tällä kertaa merkittäviä kustannussäästöjä ei saatu. (NCC toteuttaa elinkaarihankkeen Haukiputaalla. 2011.) Tämän jälkeen elinkaarimallia käyttäen Espooseen valmistui kolme koulua ja Tapiolan terveysasema, jonka rakennustyöt aloitettiin elokuussa 2004 ja jonka rakennus valmistui ja otettiin käyttöön syyskuussa 2005. Espoon kaupunki on vuokrannut terveysaseman käyttöönsä 25 vuoden ajaksi, ja NCC vastaa kohteen kunnossapidosta ja palveluiden kilpailuttamisesta. Espoon kaupungilla ei ole velvollisuutta lunastaa terveysasemaa itselleen elinkaarisolmuksen päätyttyä, mutta siihen on mahdollisuus. (Tapiolan terveysasema valmistui kolme kuukautta etuajassa. 2012.)

Ilmatieteen laitos ja Merentutkimuslaitos saivat uudet toimitilat syyskuussa 2005 Helsingin Kumpulasta. Rakennushanke toteutettiin elinkaarimallilla Senaattikiinteistöjen ja

YIT- Rakennus Oy:n yhteistyönä. Elinkaarisopimus sisältää rakennuksen suunnittelun, rakentamisen rahoituksen, omistuksen järjestämisen sekä elinkaarivastuun jopa 30 vuoden ajaksi. Hankkeen rahoittajana yhteistyönä YIT:n kanssa toimii OKO Osuuspankkien keskuspankki Oy. (Ilmatieteenlaitos ja Merentutkimuslaitos muuttavat uusiin toimitiloihin. 2012.) Haapavedellä sijaitseva Partaterän jätevedenpuhdistamo on myös uusittu elinkaarimallin avulla. Hankkeen osakkaita ovat Haapaveden kaupunki, YIT Environment sekä Kemwater Services Oy. Rakennustyöt aloitettiin vuonna 2002, ja jätevedenpuhdistamo valmistui reilun vuoden päästä vuonna 2003. Palvelusopimus on tehty 12 vuodeksi ja Haapaveden Kaupunki on lupautunut ostamaan kaikki puhdistamon osakkeet itselleen palvelusopimuksen päättyttyä. Tämän edellytyksenä on se, että jätevedenpuhdistamo on silloinkin vielä toimintakuntoinen. (Partaterän Jätevedenpuhdistamo. 2012.)

3 Rakennusalan kirjanpito

3.1 Rakennusalan kirjanpidolliset erityispiirteet

Rakennusalalla on omat erityispiirteensä ja se eroaa monella tavalla muusta elinkeinotoiminnasta. Yksi rakennusalan erityispiirteistä on siihen liittyvät monet erilaiset vastuut ja erityislainsäädännöt. Rakennusalalle ovat tyypillisiä suuret, pitkäkestoiset kertaprojektit, jotka toteutetaan käyttämällä monia alihankkijoita sekä aliurakoitsijoita. (Lahti & Viljaranta 2008, 5.)

Kirjanpitolain mukaan kirjanpidon yleisperiaatteina todetaan, että kirjanpidon tulee olla hyvän kirjanpitotavan mukaista ja se on pidettävä kahdenkertaisena (Kirjanpitolaki, luku 1 luku, 2§ & 3§). Tilikauden tulee olla 12 kuukautta ja poikkeuksellisesti tätä lyhyempi tai pidempi, maksimissaan kuitenkin 18 kuukautta (Kirjanpitolaki, luku 1, 4§).

3.2 Kirjauseruste

Kirjanpitolain mukaan tilikauden aikainen kirjanpito on mahdollista tehdä suoriteperusteisesti tai maksuperusteisesti, vaikka arvonlisäverolaki edellyttää pääsääntöisesti suoriteperusteisuutta. Mikäli kirjanpitoa tehdään maksuperusteisesti, ostovelat ja myyntisaamiset on voitava jatkuvasti selvittää. Tilinpäätöksessä maksuperusteiset kirjaukset on kuitenkin oikaistava suoriteperusteiseksi, koska ainoastaan ammatinharjoittajille on annettu mahdollisuus laatia tilinpäätös maksuperusteisesti. Tilikauden aikana on myös mahdollista käyttää laskutusperustetta, jossa kirjaus tapahtuu laskun päiväyksen mukaan. Tilinpäätös on kuitenkin arvonlisäverolain mukaan tehtävä suoriteperusteisesti. (Suoriteperuste kirjanpidossa. 2008.) Suoriteperusteista kirjaustapaa käytetään usein yrityksissä, joissa on vain vähän tapahtumia tilikauden aikana ja tällöin tapahtumia on helppo seurata ja kirjanpito saadaan pidettyä ajan tasalla.

Pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvä tulo voidaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Tällaisia suoritteita ovat esimerkiksi rakennushankkeet ja pitkän ajan vaativat suunnittelutyöt. Valmistusasteen mukaisesta tuloutuksesta käytetään myös nimeä osatuloutus. Osatuloutus on vaihtoehtoinen tulosmenettely pääsäännölle eli luovutuksen mukaiselle menettelylle, jonka mukaan tulot kirjataan tuotoksi silloin kun suorite luovutetaan tilaajalle. Osatuloutuksessa eli valmistuksen mukaisessa tuloutuksessa rakennustyötä tuloutetaan sen edistymisen mukaan. Osatuloutusmenettely hyväksyttiin vaihtoehtoiseksi pitkän valmistusajan vaativien suoritteiden tulouttamismenetelmäksi kirjanpitolain muutoksen yhteydessä vuonna 1993. Valtaosa suurista ja huomattava osa myös keskisuurista rakennusyrityksistä on siirtynyt käyttämään osatuloutusta kirjanpidossaan. (Lahti & Viljaranta 2008, 181.) Skanska Oy:n suurien rakennusyritysten kuten Skanska Talonrakennus Oy:n, kirjanpidossa käytetään maksuperusteista kirjaustapaa, sillä suoriteperusteinen kirjaustapa ei ole mahdollista niin suuressa yrityksessä niin monien tilitapahtumien vuoksi.

3.3 Työyhteenliittymät

Työyhteenliittymäksi kutsutaan kahden tai useamman verovelvollisen elinkeinoharjoittajan muodostamaa yhteistyösopimusta toteuttaa jokin projekti yhdessä. Varsinkin rakennusalalla suuret rakennus- tai tiehankkeet toteutetaan usein työyhteenliittymillä.

(Työyhteensiittymät kirjanpidossa ja verotuksessa. 2011.) Elinkaarihankkeissa työn toteuttajana toimii lähes poikkeuksetta työyhteensiittymä.

Verolain neljännen pykälän mukaan työyhteensiittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai siihen rinnastettavan työn suorittaminen, ei katsota verotuksessa itsenäiseksi yhtymäksi eli se ei siis ole erillinen tuloverovelvollinen. Tämän vuoksi verotuksellisesti on edullisempaa käyttää rakennushankkeen toteutuksessa työyhteensiittymää kuin perustaa erillinen yhtiö sitä varten. Työyhteensiittymän liiketoiminta käsitellään kirjanpidollisesti osana sen perustamien yhtiöiden liiketoimintaa. Työyhteensiittymän perustajayritykset kirjaavat kirjanpitoonsa kuukausittain oman osuutensa mukaisen osan työyhteensiittymän liiketapahtumista eli tuloista, menoista sekä rahoitustapahtumista. Työyhteensiittymällä tulee olla myös oma erillinen kirjanpito, jonka joku työyhteensiittymän jäsenistä yleensä hoitaa korvausta vastaan. (Lahti & Viljaranta 2008, 169-172.) Tieyhtiö Ykköstie Oy:n rakennusurakan toteuttaa työyhteensiittymä E18. Työyhteensiittymän E18 muodostaa Skanska Infra Oy sekä Lemminkäinen Infra Oy.

Työyhteensiittymän kirjanpidossa kirjataan sen omat liiketapahtumat pääkirjan tileille ja kuukausittain laaditaan kirjanpidon perusteella tilitykset jäsenyrityksille. Työyhteensiittymän tulot, menot, velat, saatavat ja rahavarat jaetaan kuukausittain jäsenyrityksien kirjanpitoihin kirjattavaksi työyhteensiittymän työnumerolle. Työyhteensiittymästä ei tehdä varsinaista julkista tilinpäätöstä, sillä niiden tilinpäätösten tuottamalla informaatiolla on merkitystä vain työyhteensiittymän jäsenille. Työyhteensiittymästä laaditaan aina kuitenkin välitilinpäätös silloin kun jonkin jäsenen tilikausi päättyy. Työyhteensiittymän tilintarkastus, johon osallistuu myös jäsenien omia tilintarkastajia, on hyvin tavanomainen ja suositeltava käytäntö. (Lahti & Viljaranta 2008, 172.)

3.4 Suunnitelman mukaiset poistot

Kirjanpitolain mukaan aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20:tä vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena (Kirjanpilolaki 1997, 5 luku 5 §). Rakennusalalla suunnitelman mukaiset poistot eivät ole kovinkaan keskeistä tilinpäätösinformaatiota, sillä rakennusalalla käyt-

töomaisuuden määrä on yleensä vähäinen. Poikkeuksen tästä voivat tehdä kuitenkin maanrakennus- ja asfaltointiyritykset.

Suunnitelman mukaisilla poistoilla tarkoitetaan aineellisten sekä aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista kuluksi niiden taloudellisena vaikutusaikana. Hankintamenojen kulut kirjataan etukäteen laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Taloudellisella vaikutusajalla ei tarkoiteta hyödykkeen fyysistä kestoaikaa, vaan aikaa, jolloin tämän hyödykkeen avulla voidaan tuottaa yritykselle taloudellista hyötyä. Rakennusalan yritysten poistosuunnitelmissa rakennusten poistot vaihtelevat 15–40 vuoteen, rakennelmien 5–10 vuoteen, raskaiden rakennuskoneiden 8-15 vuoteen, muiden koneiden ja kaluston 3–8 vuoteen ja muiden aineellisten hyödykkeiden 5–20 vuoteen. (Lahti & Viljaranta 2008, 198 - 199.)

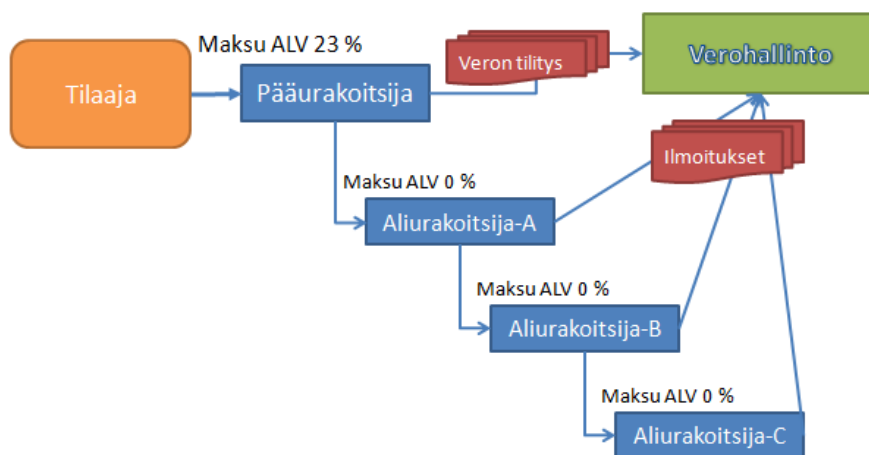
Valmiiksi tehtyä poistosuunnitelmaa tulee tarkastaa tietyin väliajoin, varsinkin silloin kun hyödykkeen taloudellinen käyttöaika muuttuu. Poistosuunnitelman tarkastaminen ja sen muuttaminen tapahtuu aina tarkastusajankohdasta eteenpäin, eli suunnitelmaa ei muuteta takautuvasti. Kun hyödykkeen taloudellinen käyttöaika muuttuu merkittävästi, saatetaan joutua tekemään kertaluontoinen poisto, jotta hyödykkeen poistamatta olevan hankintameno määrä saadaan vastaamaan tulonodotuksia. Suunnitelman mukaisen poistojen tekeminen aloitetaan hyödykkeen käyttöönottoajankohdasta, ja jos hyödykkeen käyttöönotto tapahtuu kesken tilikauden, poistojen jaksottamiseen käytetään puolta koko tilikauden poistoista. Jos hyödyke myydään, poistot lasketaan myyntiajankohtaan saakka. (Lahti & Viljaranta 2008, 199 – 201.)

Poistojen perustana toimii hyödykkeen hankintameno, joka koostuu yleensä hankinnasta ja valmistukseen liittyvistä muuttuvista menoista, mutta hankintameno voidaan lukea mukaan myös hankinnan ja valmistuksen kiinteät menot sekä hyödykkeen valmistamisesta aiheutuneet lainan korkomenot. Tuloslaskelmassa suunnitelman mukaiset poistot esitetään kohdassa suunnitelman mukaiset poistot jos käytetään kululajikohtaista tuloslaskelmaa, jota rakennusyritykset yleensä käyttävät. Jos käytössä on kuitenkin toimintokohtainen tuloslaskelma, poistoja ei esitetä siinä erikseen, vaan ne kohdistetaan siinä toiminnoittain. (Lahti & Viljaranta 2008, 199 - 201.)

3.5 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Laki käännetyistä arvonlisäverosta astui voimaan rakennusalaalla 1.4.2011 (Käännetty arvonlisävero. 2012). Käännetyllä arvonlisäverolla tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen on poikkeuksellisesti palvelun ostaja eikä myyjä eli ostaja saa verottoman laskun myyjältä ja myyjän tulee myös pitää huolta asianmukaisista laskumerkinnöistä. Laskussa tulee olla merkintä verottomuuden perusteesta ja siitä, että ostaja on verovelvollinen. Laskussa on myös oltava ostajan sekä myyjän ALV-tunnisteet sekä teksti käänteisestä arvonlisäverosta esimerkiksi näin: ”Lasku ei sisällä arvonlisäveroa. Ostaja on verovelvollinen AVL 8 c §:n mukaan”. (Urakoitsijat. 2012.)

Käännettyä arvonlisäveroa noudattaessa arvonlisävero maksetaan ainoastaan kerran ketjun alussa kun aikaisemmin arvonlisäveroa on peritty kaikissa vaiheissa. (Rakennusalan käännetty arvonlisävero lyhyesti. 2011). Tätä on havainnollistettu kuviossa 4. Skanskan yrityksistä Skanska Talonrakennus Oy, Skanska Infra Oy sekä Skanska Asfaltti Oy kuuluvat käänteisen arvonlisäverotuksen piiriin. Skanska Oy ja Skanska Rakennuskone eivät kuulu käännetyyn arvonlisäverotuksen piiriin, sillä ne eivät myy arvonlisäverolain 31.§ mukaisia rakennuspalveluita (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 31 §). Skanska Rakennuskone Oy vuokraa rakennuskoneita rakennusprojektien käyttöön ja Skanska Oy sisältää Skanskan Suomen ja Viron tukitoiminnot.



Kuvio 4. Käännetty arvonlisävero (Urakoitsijat. 2012).

Käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella pyritään torjumaan talousrikollisuutta ja harmaata taloutta. Talousrikollisuudella tarkoitetaan taloudelliseen hyötyyn tähtääviä rangaistavia tekoja, jotka tapahtuvat jonkin yhteisön tai yrityksen toiminnan nimissä.

Harmaa talous on osa talousrikollisuutta ja sillä tarkoitetaan sinällään laillista liiketoimintaa jota harjoitetaan viranomaisilta salassa tai jonka tuottama tulo pidetään salassa siitä menevän veron ja muiden maksujen välttämiseksi. Rakennusalan harmaata taloutta tavataan usein pitkissä aliurakointiketjuissa, pienissä järjestäytymättömissä yrityksissä. Harmaasta taloudesta aiheutuu monenlaisia haittoja, se vääristää kilpailua, heikentää työntekijöiden asemaa ja yhteiskuntamoraalia sekä lisää kansainvälisen rikollisuuden uhkaa. (Täsmäaseita talousrikollisuuden torjuntaan 2011, 2-3.)

Käännetyssä arvonlisäverossa ongelmana on lain tulkinnanvaraisuus eli kuuluuko kyseisessä tilanteessa käyttää käännettyä arvonlisäveroa vai ei (Täsmäaseita talousrikollisuuden torjuntaan 2011, 9). Pääsääntönä käännetyssä verovelvollisuudessa on, että sitä noudatetaan silloin, kun kysymys on rakentamispalvelun myynnistä tai työvoiman vuokrauksesta rakentamispalvelua varten ja ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Ongelmana on rakennuspalvelu – sanan tulkinnanvaraisuus.

Arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan rakennuspalveluita ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavarantoimituksen luovuttaminen (Arvonlisäverolaki 1993, 4 luku 31 §). Arvonlisäverolain määritelmä rakennuspalvelusta on erittäin ympäripyöreä ja mahdollistaa hyvin tulkinnanvaraisuuden. Tämän takia muun muassa Rakennusteollisuus RT ry on kerännyt rakennuspalveluja kuvaavan luettelon, jossa on kuvattu käänneisen arvonlisäverolain piiriin kuuluvia rakennuspalveluita tarkemmin läpi. (Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen, 2011, 2.)

4 Projektiyhtiön kirjanpito

4.1 Projektiyhtiön tunnusluvut tilinpäätöksessä

Elinkaarimallihanketta varten perustetun yhtiön kirjanpito eroaa monin tavoin perinteisen osakeyhtiön kirjanpidosta. Projektiyhtiö noudattaa pääpiirteittäin kirjanpidollisia lainalaisuuksia. Muutamia poikkeavuuksia elinkaarimallin kirjanpidossa kuitenkin on. Yritysten taloudellista tilaa tarkastellaan yleensä tilinpäätösanalyysien avulla. Tilinpäätösanalyysin keskeisinä työkaluina toimivat tilinpäätöstiedoista laskettavat tunnusluvut. Tilinpäätöksen perusteella laskettavien tunnuslukujen kolme pääryhmää ovat kannattavuuden, vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden tunnusluvut. Tilinpäätöksen tunnusluvut esitetään usein suhdelukumuotoisina eli niissä suhteutetaan yksi tilinpäätöksen eristä johonkin toiseen tilinpäätöserään kuten taseen loppusummaan tai liikevaihtoon. Tunnuslukujen esittäminen suhdelukumuotoisina mahdollistaa vertailun erikokoisten yritysten ja eri vuosien välillä. Yleisimpiä tilinpäätöksissä esiintyviä tunnuslukuja ovat muun muassa liikevaihto, liikevaihdon muutosprosentti, koko pääoman tuotto-prosentti, current ratio, quick ratio, omavaraisuusaste ja gearing-prosentti. (Niskanen & Niskanen 2004, 110–133.)

Liikevaihdon muutosprosentti on kannattavuuden tunnusluku, kertoo onko yrityksen liikevaihto kasvanut vai vähentynyt viime tilikauteen nähden ja kuinka paljon kasvua tai vähennystä on tapahtunut. Liikevaihdon muutosprosentti lasketaan vähentämällä tilikauden liikevaihdesta edellisen kauden liikevaihto ja jakamalla siitä saatu summa edellisen tilikauden liikevaihdolla. Tämän jälkeen tulos vielä kerrotaan sadalla, jotta tulos saadaan prosenttilukumuotoiseksi. Omavaraisuusaste on vakavaraisuuden tunnusluku ja se kertoo kuinka paljon yrityksellä on omaa pääomaa verrattuna koko yrityksen pääomaan. Omavaraisuusaste saadaan kun lasketaan yrityksen oma pääoma ja varaukset yhteen ja jaetaan siitä saatu luku taseen loppusumman ja saatujen ennakkojen erotuksella. Lopuksi summa kerrotaan vielä sadalla. Current ratiolla voidaan arvioida yrityksen maksuvalmiutta ja rahoitusaseman vuosittaista kehitystä. Current ration saadaan laskemalla rahoitusomaisuus ja vaihto-omaisuus yhteen ja jakamalla siitä saatu summa yrityksen lyhytaikaisilla menoilla. (Tunnusluvut. 2012.)

Elinkaarimalliyhtiön tilinpäätöksestä löytyy vain muutama tunnusluku. Vaikka erikoisien yritysten tunnusluvut ovat yleensä suhdelukumuotoisuuden takia verrattavissa keskenään, elinkaarimalliyhtiön tilinpäätöksestä laskettavat tunnusluvut ovat poikkeus. Kaikkia vaadittavia tunnuslukuja ei elinkaarimallin tilinpäätöksestä löydy, sillä tunnusluvut antaisivat elinkaarimalliyhtiön tilasta virheellisen kuvan. Niin kuin aiemmin jo mainitsinkin, elinkaarimalliyhtiö alkaa saada tuottoa vasta kun rakennettava kohde on otettu käyttöön. Näin ollen elinkaarimalliyhtiön ensimmäiset elinvuodet voivat näyttää tunnuslukujen valossa erittäin huonoilta heikon tulovirran vuoksi. (Tilinpäätös 31.12.2010.)

Elinkaarimalliyhtiön tilinpäätöstä laadittaessa, voidaan tilintarkastajien kanssa sopia vain muutaman tunnusluvun esittämisestä, vaikka Kirjanpitolautakunta vaatisi enemmän. Tieyhtiö Ykköstie Oy:n vuoden 2010 tilinpäätöksessä tunnuslukuina on esitetty ainoastaan liikevaihto, liikevaihto josta kertaluonteisia lisä- ja muutostöitä sekä tilikauden tulos. (Tilinpäätös 31.12.2010.) Yrityksen liikevaihto kertoo yrityksen varsinaisen liiketoiminnan myyntien määrän. Liikevaihto saadaan vähentämällä yrityksen myyntituloista myönnetyt avustukset, arvonlisäveron sekä muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. (Liikevaihto – Mitä tarkoittaa liikevaihto? 2012.) Tilikauden tulos kertoo, paljonko yritys teki tilikaudella voittoa tai paljonko yritys jäi tilikaudella tappiolle. Tilikauden tulos saadaan kun vähennetään tilikauden tuloista, tuloksen tekemisestä aiheutuneet menot. (Tilinpäätös. 2012.)

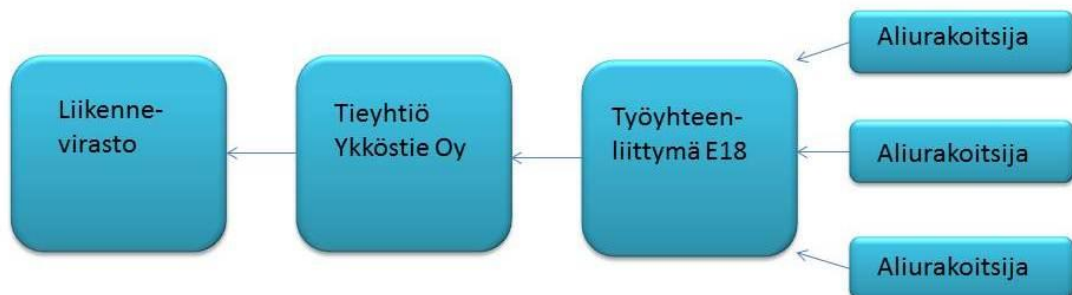
4.2 Lakimuutokset

Kun Suomen ensimmäisen tiehankkeen, Järvenpää–Lahti-moottoritien, palvelusopimus allekirjoitettiin vuonna 1997, samana vuonna oli tärkeää saada elinkeinoverolakiin muutokset, jotka mahdollistivat tiehanketta varten perustetun projektiyhtiön kirjanpidon. Schmidtin mukaan moottoriteiden ja rautateiden kokonaishoitopalveluita koskevat lakimuutokset puskettiin eduskunnassa kovalla vauhdilla läpi. Lakimuutokset tekivät mahdolliseksi tiehankkeiden toteuttamisen. (Schmidt 2012.) Elinkeinoverolakiin tuli vuonna 1997 kaksi uutta pykälää elinkaarimallilla toteutettuja tiehankkeita varten. Ensimmäinen pykälä, 19a, koskee tulon jaksottamista:

Valtion suorittama korvaus yleisen tien tai rautatien kokonaishoitopalvelusta on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana kokonaishoitopalvelu on luovutettu. Kokonaishoi-

topalvelulla tarkoitetaan vähintään 10 vuoden sopimukseen perustuvaa tien tai rautatien suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja kunnossapitopalvelua, josta saata-va vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritemäärän (*liikennesuoritteen*) perusteella. Kokonaishoitopalvelua katsotaan luovutetuksi kunakin verovuonna määrä, joka vastaa verovuonna toteutuneiden liikennesuoritteiden määrää. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968, 1 luku, 19a.)

Pykälän 19a mukaan tieyhtiö laskuttaa palvelun tilaajaa tien käytön määrän mukaan. Skanskalla työtehtäviä tehdessäni olen havainnut, että aliurakoitsijat laskuttavat työyhte-teenliittymää, työyhteinenliittymä laskuttaa tieyhtiötä, joka taas puolestaan laskuttaa kokonaishoitopalvelun tilaajaa. Tämä laskutusketju on havainnollistettu kuviossa 5. Tieyhtiön alkaa saada tuottoa vasta, kun tie on valmis ja liikenteelle avoinna. Tieyhtiön tuloja laskettaessa käytetään joko liikennemäärän perustuvaa tuloutustapaa tai tien käytettävyyteen perustuvaa tuloutustapaa. (Schmidt 2012.)



Kuvio 5. Laskutusketju tiehankkeessa Muurla–Lohja-moottoritie.

Toinen vuonna 1997 elinkeinoverolakiin lisätty pykälä, 27 c, koskee menojen ja korkojen jaksottamista:

Edellä 19 a §:ssä tarkoitetun kokonaishoitopalvelun tuottamisesta johtuvat menot ja tien tai rautatien rakentamisen rahoittamisesta johtuneet rakennusaikaiset korot vähennetään yhtä suurina vuotuisina poistoina jäljellä olevana sopimuskautena siitä verovuodesta alkaen, jonka aikana tie tai rautatie on otettu käyttöön.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan tien tai rautatien kunnossapitomenoihin ainoastaan siltä osin kuin menon todennäköinen vaikutusaika on vähintään kolme vuotta. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968, 1 luku, 27c §.)

Pykälän 27c mukaan tiehankkeissa on mahdollisuus aktivoida kokonaihoitopalvelun tuottamisesta johtuvat menot sekä rakentamisen rahoittamisesta aiheutuneet korot taseeseen ja vähentää ne tasapoistoina siitä lähtien kun tie on otettu käyttöön (Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968, 1 luku, 27c §). Rakentamisvaiheessa tieyhtiön on otettava pääomalainaa rakennusaikaisten menojen rahoittamiseksi, muuten tieyhtiö voi joutua selvitystilaan.

4.3 Tuloutusmuodot

Elinkaarihankkeissa Tieyhtiöille alkaa kertyä tuloja vasta sitten kun tie on saatu käyttöön. Suomen tiehankkeissa on käytetty kahta erilaista tuloutustapaa. Tom Schmidin mukaan elinkaarimallin pilottihankkeessa, Lahden moottoritillä, käytetään liikennemäärään perustuvaa tuloutustapaa. Liikennemäärän seuranta tiellä tapahtuu liikenne-laskureiden avulla, joita on tiellä kaksi. Liikennelaskurit rekisteröivät jokaisen tiellä ajavan ajoneuvon ja jokaisesta ajoneuvosta tulee sama maksu, oli ajoneuvo sitten kuorma-auto tai tavallinen henkilöauto. Kaksi kertaa vuodessa toimitetaan laskureiden tarkistus yhdessä liikenneviraston kanssa. (Schmidt 2012.)

Schmidin mukaan liikennemäärään perustuvassa tuloutustavassa hyvää on se, että se on aidosti palveluntuottajaa kannustava, sillä jokaista autoilijaa tiellä voidaan pitää verrata maksavaan asiakkaaseen. Tämä kannustaa palveluntuottajaa pitämään tien laadun korkeana ja muutenkin tien mahdollisimman houkuttelevana käyttäjä muun muassa mahdollisimman korkeilla nopeusrajoituksilla. Schmidt kertoo, että liikennemäärään perustuvasta tuloutustavasta on kuitenkin luovuttu koko Euroopassa, sillä se saa palveluntuottajan toivomaan lisää liikennettä, joka on vastoin kestävä kehityksen ajattelumallia. Riskinä liikennemäärään perustuvassa tuloutustavassa on myös se, että tarjousvaiheessa on osattava ennustaa tien tuleva liikennemäärä erittäin tarkasti. Schmidin mukaan tämä riski kuitenkin voitettiin Lahden moottoritien tiehankkeessa, sillä ennustetta oli tekemässä kolme konsulttia, joiden tekemä arvio on pitänyt erittäin hyvin paikkaansa näihin päiviin asti. (Schmidt 2012.)

Toinen tiehankkeissa käytetty tuloutustapa perustuu tien käytettävyyteen. Schmidtin mukaan käytettävyyteen perustuvassa tuloutustavassa palveluntuottaja saa sopimuksen mukaisen täyden maksun silloin kun tie on kokonaan käytettävissä ja tiellä ei ole minkäänlaisia esteitä tai kunnostustöitä. Kun tie on auki kokonaisuudessaan ja tiellä ei ole mitään ongelmia, palveluntarjoaja saa 100 % sovitusta vuotuisesta palvelumaksusta, mutta jos tiellä on ongelmia, maksua alennetaan. Schmidtin mukaan käytettävyyden tuloutustapa on nykyaikainen ja kestävä kehitystä tukeva, mutta toisaalta se ei kannusta palveluntarjoajaa niin paljon kuin liikennemääriin perustuva tuloutustapa. Käytettävyyteen perustuvaa tuloutustapaa käytettäessä palveluntarjoaja toivoo tien avaamisen jälkeen, että tietä käytettäisi mahdollisimman vähän, jotta ei syntyisi kunnossapitokustannuksia. Käytettävyyteen perustuva tuloutustapa on käytössä Turun moottoritillä (Ykköstie) ja tulee olemana käytössä myös Koskenkylä – Kotka – tiehankkeessa. (Schmidt 2012.)

4.4 Selvitystila

Yrityksen selvitystilalla tarkoitetaan menettelyä, jolla yleensä tähdätään yhtiön toiminnan lopettamiseen ja yhtiön purkamiseen. Yhtiökokous voi asettaa yrityksen selvitystilaan jos yrityksen hallitus tilinpäätöstä laadittaessa tai muutoin huomaa, että yhtiön oma pääoma on pienempi kuin kolmasosa osakepääomasta. Hallituksen tulee hakea tuomioistuimelta päätöstä yrityksen selvitystilaan asettamisesta jos yhtiökokous ei tee päätöstä selvitystilaan asettamisesta. Hakemuksen selvitystilasta tuomioistuimelle voi tehdä myös tilintarkastaja tai osakkeenomistaja, jolla on vähintään kymmenesosa yrityksen osakkeista. Osakeyhtiöiden lisäksi myös avoimet yhtiöt, kommandiittiyhtiöt ja osuuskunnat voidaan purkaa selvitystilamenettelyä käyttäen. (Taloussanakirja: selvitystila, 2012; Eron yrityksestä! 2012.)

Selvitystila ei aina tarkoita, että yhtiö olisi ajautunut taloudellisiin vaikeuksiin. Selvitystilan tarkoituksena on yhtiön toiminnan loppuessa maksaa kaikki velvoitteet ja jakaa jäljelle jääneet varat osakkeenomistajille. Selvitystilamenettelyn edellytyksenä on että yhtiön varat riittävät velkojen maksuun, sillä muuten yrityksen purkaminen ei onnistu selvitystilan avulla. Yhtiökokous nimeää osakkeenomistajista tai hallituksen jäsenistä selvitysmiehet, joiden tehtävänä on yhtiön omaisuuden myynti ja valvottujen velkojen

maksaminen. Selvitysmiehet huolehtivat myös yhtiön kirjanpidon hoitamisesta ja tilinpäätösten laatimisesta. Selvitystilaan joutumisen jälkeen yrityksen liiketoiminnan jatkaminen on mahdollista ainoastaan siinä määrin kuin omaisuuden rahaksi muuttaminen sitä vaatii. (Osakeyhtiön lopettaminen vapaaehtoisen selvitystilan kautta. 2012.)

Kun koko yhtiön omaisuus on myyty ja velat maksettu, tulee jäljelle jäänyt varallisuus jakaa osakkeenomistajille. Selvitysmiesten tulee laatia varallisuuden jaosta ja tilityksen selvitystilan aikaisesta hallinnosta erillinen selvitys yhtiökokoukselle. Yhtiö katsotaan purkautuneeksi siitä hetkestä lähtien kun yhtiökokous on saanut edellä tilitykset käsiteltäväkseen selvitysmiehiltä. Tämän jälkeen purkautuminen ilmoitetaan rekisteröimistä varten kaupparekisteriin. Yhtiön purkamista harkittaessa tulee miettiä myös verotukseen liittyviä kysymyksiä, sillä osakkeenomistajan saama osuus yhtiön nettovarallisuudesta on verotettavaa tuloa. Monessa tapauksessa selvitystilamenettelyn käyttö yhtiön purkamisessa on edullisinta verotuksellisesti. (Osakeyhtiön lopettaminen vapaaehtoisen selvitystilan kautta. 2012.)

5 Tutkimusympäristö

5.1 Skanska Oy

Skanska-konserni toimii Euroopassa, Yhdysvalloissa ja Latinalaisessa Amerikassa. Skanska kuuluu maailman kymmenen suurimman rakennusyhtiön joukkoon ja Skanska on myös yksi maailman viidestäsadasta isoimmasta yrityksestä. Skanska-konserni työllistää on noin 52 000 henkilöä, jotka osallistuvat vuosittain noin 12 000 hankkeen toteuttamiseen. Tukholman pörssiin listatun Skanska-konsernin emoyhtiön Skanska AB:n liikevaihto oli vuonna 2011 yli 13 miljardia euroa. Skanskan neljä toimialaa ovat rakentamispalvelut sekä asuntojen, toimitilojen ja infrastruktuurin projektikehitys. Konsernin rakentamispalvelut on jaettu omiksi maakohtaisiksi yksiköikseen kun taas projektikehityksiköt ovat kansainvälisiä ja toimivat useissa eri maissa. (Skanska-konserni. 2012.)

Skanska juhlii 125 – vuotista taivaltaan vuonna 2012. Skanska perustettiin vuonna 1887 Etelä-Ruotsissa, minkä jälkeen toiminta laajentui nopeasti kansainvälisiin projekteihin. Jo 1950-luvulla Skanska toiminta oli laajentunut huomattavasti ja toimintaa oli jo monella eri mantereella: Etelä-Amerikassa, Afrikassa ja Aasiassa. Tukholman pörssiin

Skanska listautui vuonna 1965. Suomeen Skanska perusti ensimmäisen haarakonttorinsa jo vuonna 1917, ja nykyinen Suomen ja Viron toiminnoista vastaava yhtiö Skanska Oy perustettiin vuonna 1994. (Skanska 125 vuotta. 2012.)

Skanska Oy on osa kansainvälistä Skanska-konsernia. Skanska Oy:n alaisuuteen kuuluvat rakennuspalvelut sekä Suomessa että Virossa. Skanska Talonrakennus Oy vastaa Suomessa talonrakentamis- ja talotekniikkapalveluista, ja maa- ja ympäristörakentamisesta vastaavat Skanska Infra Oy sekä Skanska Asfaltti Oy. Näistä toiminnoista Virossa vastaa Skanska EMV AS. Suomessa ja Virossa asuntojen projektikehityksestä vastaa Skanska Kodit. Toimitilojen projektikehityksestä vastaa Skanska Commercial Development Finland Oy ja julkisen ja yksityisen sektorin välisiin elinkaarihankkeisiin on erikoistunut Skanska Infrastructure Development. Vuonna 2011 Skanska Suomen ja Viron yhteenlaskettu liikevaihto oli noin miljardi euroa. Vuonna 2011 Skanska Suomen ja Viron yksikössä työskenteli yhteensä noin 3 360 ja heistä noin 3 050 Suomessa. (Skanska Suomessa ja Virossa. 2012.)

Suomen Skanskan yrityksiensä kirjanpito hoidetaan Skanska Oy:n palvelukeskuksen kirjanpito-osastolla. Myös projektiyhtiöiden, Tieyhtiö Ykköstie Oy:n ja Tieyhtiö Nelostie Oy:n kirjanpito on Skanska Oy:n kirjanpito-osaston huolehdittavana. Skanskan yrityksiensä tilintarkastaja toimii KPMG Oy, mutta projektiyhtiöiden tilintarkastajana toimii Ernst & Young. Projektiyhtiöiden tilintarkastaja on eri yrityksestä sen takia, että projektiyhtiöiden tilintarkastuksessa tarvitaan erityisosaamista kokemuksesta aiempien samankaltaisten yrityksiensä tilintarkastuksesta.

5.2 Ernst & Young

Ernst & Young on maailmanlaajuisesti tunnettu johtava tilintarkastuksen, verokonsultoinnin, yritysjärjestelyiden, liikkeenjohdon konsultoinnin ja liikejuridiikan asiantuntija. Ernst & Young työllistää 152 000 asiantuntijaa eri puolilla maailmaa, ja Suomessa heistä työskentelee noin 600. (Asiantuntijamme palveluksessasi. 2012.)

Suomen Ernst & Young on muodostunut monista pienistä toimistoista, joiden juuret ovat jopa 1920-luvulla asti. Ernst & Young on kymmenen viime vuoden aikana kasvanut voimakkaasti laajentaen palvelutarjontaansa myös laki- sekä yritysjärjestelyihin

liittyviin palveluihin ja moninkertaistaen henkilöstömääränsä. 2000-luvulla Ernst & Young tunnetaan yhtenä kolmesta johtavasta, globaalisti toimivasta liikkeenjohdon ja taloushallinnon asiantuntijaorganisaatiosta Suomessa. Yrityksen nimi on ollut Ernst & Young Oy heinäkuusta 2002 lähtien ja tätä ennen yritys tunnettiin nimellä Tilintarkastajien Oy – Ernst & Young. (Vahvoista yksilöistä vahvaksi yksiköksi. 2012.)

6 Tutkimus projektiyhtiöiden kirjanpidollisista ongelmista

6.1 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyöni tutkimusmenetelmänä on käytetty kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa annetaan usein sijaa myös tutkimuskohteena olevien henkilöiden omille tulkinnoille. Tutkijan etukäteen laatimien kysymysten lisäksi haastateltavat saavat suhteellisen vapaamuotoisesti kertoa aihealueeseen liittyvistä kokemuksistaan ja mielipiteistään haastattelussa. (1.4 Kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen tutkimus. 2012.) Olin tehnyt tutkimukseni haastatteluihin tutkimuskysymykset valmiiksi, mutta haastateltavat saivat kuitenkin vastata kysymyksiin laajasti oman mielensä mukaan ja tuoda itse esiin heidän mielestään tärkeitä seikkoja. Omien henkilökohtaisien mielipiteiden esiin tuominen oli tärkeää, sillä tutkimusaiheestani oli vaikea etsiä tietoja ja en tiennyt mitä odottaa vastauksilta.

Tutkimukseni olen toteuttanut teemahaastattelulla eli puolistrukturoidulla haastattelulla. Valitsin teemahaastattelun siksi, että teemahaastattelussa haastatteliija tekee kysymykset etukäteen, mutta kysymyksiä on kuitenkin mahdollisuus lisätä ja muokata itse haastattelutilanteessa. Tämä haastattelun ominaisuus on hyödyllinen kun tutkitaan aihetta, jota on kartoitettu aikaisemmin vain vähän ja tutkijan on vaikea tietää etukäteen haastateltavien vastauksia. Laadullinen tutkimus on mahdollista tehdä myös ryhmähaastatteluilla, mutta ajattelin kuitenkin yksilöhaastattelun sopivan tutkimukseeni paremmin, sillä silloin haastateltavat voivat vastata oman mielipiteensä mukaan välittämättä muista haastateltavista. (Hirsjärvi & Hurme, 2001, 35.)

6.2 Tutkimusprosessi

Kuten edellä mainitsin, tutkin projektiyhtiöiden kirjanpidollisia ongelmia teemahaastattelujen avulla. Haastatteluja tein yhteensä kolme kappaletta. Suomen ainoiden tieyhtiöiden kirjanpito on hoidettu Skanska Oy:ssä, joten tästä yrityksestä löytyvät myös tämän alan asiantuntijat. Haastattelin Skanskalta Tieyhtiö Ykköstie Oy:n ja Tieyhtiö Nelostie Oy:n kirjanpitäjää Päivi Al Kurdia sekä Skanskan kirjanpitopäällikköä Riitta Kankaanpäättä. Laajentaakseni tutkimukseni näkökulmaa valitsin kolmanneksi haastateltavakseni tilintarkastajan Ernst & Youngilta. Haastattelemani tilintarkastaja on toiminut Tieyhtiö Nelostie Oy:n ja Tieyhtiö Ykköstie Oy:n tilintarkastajana. Näiden tieyhtiöiden tilintarkastuksen lisäksi tämä tilintarkastaja on valittu tilintarkastajaksi myös Suomen kolmannen, vuonna 2011 perustetun Tieyhtiö Valtatie 7 tilintarkastajaksi.

Haastattelujen kysymykset jaoin kolmeen teemaan. Ensimmäinen teema ja sen haastattelukysymykset käsittelevät projektiyhtiön kirjanpidollisia ongelmia, toinen teema käsittelee projektiyhtiön kirjanpidon käytännönasioita ja kolmas teema ja sen kysymykset kirjanpidollisten ongelmien ratkaisemisesta. Tieyhtiöiden kirjanpitäjälle ja Skanska Oy:n kirjanpitopäällikölle esitin kuusi kysymystä, ja kysymykset olivat molemmille samat. Tilintarkastajalle esitin viisi kysymystä ja kysymyksiä oli hiukan muuteltu kahden edellisen haastattelun jälkeen, mutta haastattelukysymyksiä keskeinen sisältö oli pääpiirteittäin sama. Kaikki kolme haastattelua tehtiin aikavälillä 11.–25.6.2012.

6.3 Haastattelut

6.3.1 Haastattelu projektiyhtiön kirjanpidollisista erityispiirteistä

Projektiyhtiön kirjanpito ei oikeastaan poikkea esimerkiksi normaalin yrityksen kirjanpidosta millään lailla. Skanska Oy:n kirjanpitopäällikön mukaan projektiyhtiön kirjanpidon peruspiirteet ovat samat kuin muillakin yrityksillä, sillä elinkaarimallin kirjanpito noudattaa samoja lainalaisuuksia kuin muutkin kirjanpitovelvolliset yhtiöt. Joitain poikkeuksia normaaleihin osakeyhtiöihin verrattuna kuitenkin on. Kankaanpään mukaan normaalin osakeyhtiön kirjanpitoa tehdessä ajatellaan, että yhtiön elinikä on tuntematon eli yhtiön elinkaari jatkuu ikuisuuteen saakka. Projektiyhtiön kirjanpidossa taas **yhtiön elinkaari on tarkasti tiedossa** ja kirjanpitäjä tietää, milloin yrityksen elinkaari loppuu. Elinkaa-

riyhtiö voi jatkaa toimintaansa elinkaarisopimuksen jälkeenkin, mutta silloin jonain muuna kuin tänä nimenomaisena projektiyhtiönä.

Kankaanpään mukaan toinen projektiyhtiön ominaispiirre on **selvitystilän vaaraan joutuminen**. Elinkaariyhtiö alkaa saada tuottoa vasta, kun elinkaarikohde on otettu käyttöön. Tämän vuoksi yhtiön elinkaaren alussa joudutaan ottamaan pääomalainaa, joka kattaa rakentamisen aikaiset kulut ja välttää selvitystilaan joutumisen. Yrityksen omistajat saavat tuottoonsa osinkoina ja korkoina sitä mukaa kun yrityksen kassasta riittää jaettavaa. Näiden kahden edellä mainitun projektiyhtiön kirjanpidollisen ongelman lisäksi Kankaanpää lisää vielä kirjanpidossa huomioonotettavien **lakien ristiriitaisuudet**. Projektiyhtiö aktivoi korot ja hallinnolliset kustannukset pitkäaikaisiksi menoiksi, jotka poistetaan niiden vaikutusaikanaan. Elinkaariyhtiön sopimusaika saattaa kestää jopa yli 20 vuotta. Kirjanpitolaissa sanotaan, että poistot tehdään 20 vuodessa ja verolaissa taas sanotaan, että poistot tehdään niiden vaikutusaikana, eli jos elinkaariyhtiön elinikä on yli 20 vuotta, tästä syntyy ristiriita. Teyhtiö Ykköstie Oy:n tapauksessa tämä ristiriita toteutui, sillä projektiyhtiön elinikä on 21 vuotta.

Skanska Oy:n pääkirjanpitäjä Päivi Al Kurdi mainitsee projektiyhtiön eliniän tiedostamisen lisäksi projektiyhtiön kirjanpidollisena ominaisuutena **suoriteperusteisen kirjaustavan kirjanpidossa**. Monissa suurissa osakeyhtiöissä käytetään maksuperusteista kirjaustapaa. Elinkaariyhtiöissä kirjauserusteena käytetään kuitenkin usein suoriteperustetta. Al Kurdin mukaan, elinkaariyhtiön vähäiset liiketapahtumat tekevät suoriteperusteisuuden mahdolliseksi. Suoriteperusteisuuden käyttäminen vaatii kuitenkin erinomaista tarkkuutta.

Teyhtiö Ykköstie Oy:n ja Teyhtiö Nelostie Oy:n tilintarkastajan mukaan projektiyhtiön kirjanpito on siitä syystä ainutlaatuinen, että **suunnitelman mukaiset poistot pystytään tekemään täsmälleen niin kuin poistosuunnitelmaan on määritelty**. Yleensä suunnitelmanmukaiset poistot pyritään tekemään oikeankokoisina, mutta se on esimerkiksi normaalin osakeyhtiön tapauksessa lähes mahdotonta. Projektiyhtiön elinkaaren pituus on tiedossa joten suunnitelman mukaiset poistot on mahdollista tehdä täsmälleen oikean suuruisina.

Kaikkien kolmen haastateltavan mukaan projektiyhtiöiden **kirjanpidolliset ongelmat ovat hyvin samanlaisia** jokaisessa projektissa varsinkin kaikissa tieyhtiöissä. Tilintarkastajan mukaan, kirjanpidollisten ongelmien samankaltaisuus johtuu siitä, että kaikissa Suomen tiehankkeissa on ollut samat lähtökohdat. Hankkeen tilaaja on ollut kaikissa hankkeissa sama ja myöskin toteuttajaosapuolet ovat olleet lähes samoja. Näiden lisäksi Tieyhtiö Ykköstie Oy:n ja Tieyhtiö Nelostie Oy:n kirjanpito on hoidettu molemmissa samassa yrityksessä.

6.3.2 Haastattelu Projektiyhtiön kirjanpidosta käytännössä

Riitta Kankaanpään ja Päivi Al Kurdin mukaan **käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei tarvitse ottaa huomioon** projektiyhtiön kirjanpidossa. Arvonlisäverolain mukaan yleisen tien tai rautatien kokonaihoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle ei pidetä rakennuspalveluna ja näin ollen ei myöskään käännetyn arvonlisäverolain piiriin kuuluvana. (AVL luku 4 § 29 1 momentti 9 kohta.)

Projektiyhtiöiden tilinpäätöksissä esitettyihin tunnuslukuihin on Kankaanpään ja Al Kurdin mukaan päädytty siksi, että ainoastaan liikevaihdon kasvu ja tilikauden tulos kuvaavat projektiyhtiön taloudellista tilaa. Muut tavallisimmat tunnusluvut eivät sovi projektiyhtiön taloudellisen tilanteen kuvaamiseen, sillä projektiyhtiön ei ole tarkoitus kerryttää varallisuutta. Ensimmäisten voittovarojen syntyessä projektiyhtiöön, tehdään tarkka kassavirtalaskelma, jonka jälkeen voittovaroista maksetaan muun muassa pääomallainan korkoja sekä jaetaan osinkoja. Projektiyhtiöiden tapauksessa on erikseen saatu sovittua, että edellä mainitut tunnusluvut riittävät tilinpäätöksessä.

Projektiyhtiöiden tilintarkastajan mukaan projektiyhtiöiden tilinpäätöksissä esiintyviin tunnuslukuihin on päädytty projektiyhtiöiden hallituksen voimakkaan näkemyksen vuoksi. Projektiyhtiöiden hallitus oli sitä mieltä, että ainoastaan projektiyhtiöiden taloudellista tilaa relevantisti kuvaavat ja oleellisen merkityksen omaavat tunnusluvut esitetään tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja lisää kuitenkin, että toisaalta myös taseperäisten tunnuslukujen esittäminen projektiyhtiöiden tilinpäätöksessä lisäselvitysten kera olisi ollut mahdollista.

Projektiyhtiöiden hallituksen mukaan taseperäiset tunnusluvut eivät kuitenkaan olisi olleet vertailukelpoisia muiden yhtiöiden tunnuslukujen kanssa. Tilintarkastajan mukaan projektiyhtiön oman pääoman tuotto olisi runsaan vieraan pääoman vuoksi näyttänyt erittäin hyvältä kun taas omavaraisuusaste samasta syystä erittäin matalalta. Nämä tunnusluvut olisivat voineet julkisuudessa aiheuttaa vääriä johtopäätöksiä. Esimerkiksi projektiyhtiön alhainen omavaraisuusaste olisi voinut virheellisesti antaa yrityksestä konkurssikypsän kuvan. Tilintarkastajan mukaan projektiyhtiöiden tunnusluvut täyttävät minimi-informaation kriteerit ja tunnuslukuongelmaan ei ole yhtä ainoata oikeaa ratkaisua.

6.3.3 Haastattelu kirjanpidollisten ongelmien ratkaisusta

Riitta Kankaanpään ja Päivi Al Kurdin mukaan kaikki projektiyhtiöiden kirjanpitoon liittyvät ongelmat ovat olleet ratkaistavissa. Kankaanpään mukaan **ongelmien ratkaisuun vaaditut toimenpiteet** näkyvät parhaiten lakimuutoksissa. Elinkeinoverolakiin on tullut kaksi uutta pykälää elinkaarimallilla toteutettuja tiehankkeita varten. Elinkeinoverolain uudet lakipykälät tulojen ja korkojen jaksottamisesta ovat tehneet projektiyhtiön kirjanpidon tekemisen mahdolliseksi. Lakien ristiriitaisuudet poistojen vaikutusajasta ovat Kankaanpään mukaan aiheuttaneet poistoeroa tieyhtiön kirjanpitoon. Kirjanpidossa poistot on tehty 20 vuodessa ja verojen kohdalla 21 vuodessa. Eripituiset poistoajat aiheuttavat poistoeroa, joka näkyy tilinpäätössiirtona tuloslaskelmassa ja poistoerona taseessa.

Projektiyhtiöiden tilintarkastajan mukaan kirjanpidollisten ongelmien ratkaisuun vaaditut toimenpiteet ovat näkyneet erityisesti monina palaverina, joita on pidetty niin kirjanpitoon kuin verotukseenkin liittyvissä asioissa. Tilintarkastaja korostaa kuitenkin, että kaikki kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet melko helposti ratkaistavissa tiehankkeiden huolellisen suunnitteluvaiheen vuoksi. Varsinkin Tieyhtiö Nelostie Oy:n kohdalla hankkeen suunnitteluvaihe tehtiin erittäin huolellisesti. Suunnittelussa olivat aktiivisesti mukana englantilaiset pankkiirit, joilla oli jo kokemusta vastaavanlaisista projekteista. Pankkiirien lisäksi suunnitteluvaiheessa oli mukana ammattitaitoisia ihmisiä Ruotsista sekä Suomesta.

Nelostien tiehanke mallinnettiin hämmästyttävän tarkasti ja kun matkan varrella tuli uusia asioita, kuten aktivointiperiaatteiden päättäminen, melkein kaikkiin ongelmiin oli valmiina selkeä etukäteissuunnitelma. Tilintarkastaja lisää vielä, että hyvin suunnitellun projektiyhtiön kirjanpitoa on voinut olla jopa helpompi lähteä toteuttamaan kuin esimerkiksi normaalin osakeyhtiön kirjanpitoa. Tiehankkeissa on mukana henkilöitä, jotka ovat olleet mukana jo suunnitteluvaiheesta tähän päivään saakka ja ovat nähneet muutokset ja erilaiset linjanvedot, mitä kussakin tilanteessa on tarvittu tehdä. Tilintarkastajan mukaan tämä kaikki on taannut toimivan ja melko helposti hallittavan kirjanpidollisen kokonaisuuden.

6.4 Tutkimustulokset

Tutkimuskysymyksieni vastaukset olivat yllättäviä, sillä aiheesta ei ollut paljonkaan ennakkotietoa saatavilla ja en tiennyt, mitä haastattelun vastauksilta tulisi odottaa. Haastateltavat olivat samaa mieltä toistensa kanssa lähes kaikista haastattelukysymyksien vastauksista. Haastateltavien vastaukset kuitenkin täydensivät hyvin toisiaan ja ristiriitoja ei oikeastaan vastauksissa ollut. Tilintarkastajan näkökulma toi hyvän lisän Skanskan kirjanpito-osaston näkökulmiin.

6.4.1 Tutkimustulokset projektiyhtiöiden kirjanpidollisista erityispiirteistä

Haastattelujen mukaan projektiyhtiön kirjanpito ei oikeastaan poikkea millään tavalla normaalin osakeyhtiön kirjanpidosta, sillä se noudattaa täysin samoja lainalaisuuksia kuin muutkin yritykset, kuten kirjanpitolainsäädäntöä ja verolainsäädäntöä. Haastatteluissa tuli ilmi, että kirjanpidon sisällä on kuitenkin muutamia erityispiirteitä. Skanska kirjanpito-osaston haastatteluissa projektiyhtiön kirjanpidollisiksi ongelmiksi nostettiin tieto yhtiön elinkaaren pituudesta, selvitystilän vaara, lakien ristiriitaisuudet sekä kirjanpidon suoriteperusteinen kirjaustapa. Haastattelun tulokset olivat ennalta arvaamattomia ja haastattelussa selvinneitä projektiyhtiön kirjanpidollisia ongelmia en ollut kohdannut missään projektiyhtiöistä kirjoitetussa lähteessä.

Tilintarkastajan näkökulmasta elinkaaren pituuden, selvitystilän vaaran, lakien ristiriitaisuuksien ja suoriteperusteisen kirjaustavan lisäksi projektiyhtiön kirjanpidollisina erityispiirteinä koettiin mahdollisuus tehdä suunnitelman mukaiset poistot täsmälleen oi-

kean kokoisina. Oikean kokoisien poistojen tekemisen mahdollistaa tieto projektiyhtiön elinkaaren pituudesta. Myöskään tätä edellä mainittua seikkaa ei tullut ilmi projektiyhtiöistä kertovissa lähteissä. Kaiken kaikkiaan kaikki projektiyhtiöihin liittyvät kirjanpidolliset ongelmat, jotka haastatteluissa tulivat ilmi, olivat uutta tietoa, joka ei käynyt ilmi aikaisemmin tutkimistani lähteistä. Haastatteluissa selvisi myös, että kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet hyvin samanlaisia kaikissa tieyhtiöissä.

6.4.2 Tutkimustulokset projektiyhtiön kirjanpidosta käytännössä

Haastatteluissa selvisi projektiyhtiöiden käytännön kirjanpidosta, että huhtikuussa 2011 voimaan tullutta lakia käännetystä arvonlisäverosta ei tarvitse ottaa huomioon projektiyhtiöiden kirjanpidossa. Tämä asia selvisi minulle uutena asiana haastatteluissa, vaikka tiedon olisi voinut löytää myös arvonlisäverolaista. Arvonlisäverolain mukaan yleisen tien tai rautatien kokonaihoitopalvelun luovuttamista valtiolle ei pidetä rakennuspalveluna ja näin ollen ei myöskään käännetyn arvonlisäverolain piiriin kuuluvana.

Projektiyhtiöiden käytännön kirjanpitoon liittyvänä asiana nostin haastatteluissa esiin myös tilinpäätöksessä käytetyt tunnusluvut, sillä tunnuslukuja oli huomattavasti vähemmän kuin yleensä yrityksiä tilinpäätöksissä. Skanska Oy:n kirjanpito-osaston haastatteluista kävi ilmi, että tunnuslukujen vähäinen määrä johtuu siitä, että monet tavallimmat tunnusluvut eivät sovi projektiyhtiön taloudellisen tilanteen kuvaamiseen, sillä projektiyhtiön ei ole tarkoitus kerryttää varallisuutta. Skanskan kirjanpito-osaston mukaan ainoastaan liikevaihdon kasvu ja tilikauden tulos ovat relevantteja tunnuslukuja kuvaamaan projektiyhtiön taloudellista tilaa, sillä projektiyhtiö ei kerrytä varallisuutta.

Tilintarkastajan haastattelun mukaan projektiyhtiöiden tilinpäätöksissä esiintyviin tunnuslukuihin on päädytty projektiyhtiöiden hallituksen voimakkaan näkemyksen vuoksi. Projektiyhtiöiden hallitus oli saama mieltä kuin Skanska Oy:n kirjanpito-osasto siitä, että ainoastaan projektiyhtiöiden taloudellista tilaa relevantisti kuvaavat ja oleellisen merkityksen omaavat tunnusluvut esitetään tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja mukaan kuitenkin myös taseperäisten tunnuslukujen esittäminen projektiyhtiöiden tilinpäätöksessä lisäselvitysten kera olisi ollut mahdollista.

Projektiyhtiön tunnuslukuihin liittyvissä haastattelukysymyksissä osasin odottaa, että vähäinen tunnuslukujen määrä liittyy jotenkin muiden tunnuslukujen relevanttiuteen sekä niiden vertailukelpaamattomuuteen muiden yritysten tunnuslukujen kanssa. En kuitenkaan osannut odottaa sitä, että asian olisi toisaalta voinut ratkaista toisellakin tavalla ja myös muita tunnuslukuja olisi voitu esittää projektiyhtiön tilinpäätöksessä.

6.4.3 Tutkimustulokset kirjanpidollisten ongelmien ratkaisusta

Haastatteluissa selvisi, että kaikki ongelmat liittyen projektiyhtiöiden kirjanpitoon ovat olleet ratkaistavissa. Skanska Oy:n kirjanpito-osaston haastattelun mukaan suurin ratkaisu projektiyhtiöiden kirjanpidollisiin ongelmiin, ovat olleet elinkeinoverolakiin tulleet muutokset. Elinkeinoverolain uudet lakipykälät tulojen ja korkojen jaksottamisesta ovat tehneet projektiyhtiön kirjanpidon tekemisen mahdolliseksi.

Tilintarkastajan haastattelun mukaan kirjanpidollisten ongelmien ratkaisuun vaaditut toimenpiteet ovat näkyneet erityisesti monina palavereina, joita on pidetty niin kirjanpitoon kuin verotukseenkin liittyvissä asioissa. Tilintarkastajan haastattelussa kävi myös ilmi, että kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet melko helposti ratkaistavissa projektiyhtiöiden tiehankkeiden huolellisen suunnittelun vuoksi. Projektiyhtiöiden rakennushankkeet on mallinnettu hämmästyttävän tarkasti ja kun matkan varrella on tullut uusia ongelmia, niihin oli valmiina selkeä etukäteissuunnitelma.

Elinkeinoverolakiin tehtyjen uudistuksien osa projektiyhtiöiden kirjanpidollisten ongelmien ratkaisijana oli oletettavissa ennen haastatteluja, sillä olin törmännyt lakimuutoksiin ottaessani selvää projektiyhtiöihin liittyvistä kirjanpidollisista seikoista. Haastatteluissa yllätyksenä tuli se, että kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet helppo ratkaista tiehankkeiden huolellisen suunnitteluvaiheen vuoksi. Tätä seikkaan en olisi osannut arvaata taustatutkimuksien perusteella.

7 Tutkimustuloksien yhteenveto

7.1 Tutkimuksen arviointi

Työn tutkimuskysymykset olivat onnistuneita ja sain vastauksen tutkimusongelmaan eli siihen, mitä projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ovat ja kuinka ne on ratkaistu. Tutkimuskysymyksiä kokoaminen viitekehyksen pohjalta onnistui hyvin ja teoriaosuus koostuu tutkimuksen kannalta relevantista tiedosta. Tutkimusprosessi eteni suunnitelmien mukaan ja sain mahdollisuuden haastatella niitä ihmisiä, joita toivoin saavani haastatella. Sain erittäin hyviä vastauksia haastateltaviltani ja yksikään kysymys ei jäänyt ilman vastausta. Haastattelujen toteuttamisjärjestys oli myös onnistunut. Haastattelin ensimmäiseksi kirjanpitopäällikkö Riitta Kankaanpäältä ja häneltä saamallaan tiedoilla pystyin vielä muokkaamaan loput haastatteluista niin, että ne keskittyivät oikeisiin asioihin. Kaikki haastattelut myös onnistuivat sovittuna ajankohtana, ja näin minulle jäi tarpeeksi aikaa analysoida haastattelumateriaalia ja koota materiaalit yhteen.

Aikaisemmissa elinkaarimallia käsittelevissä opinnäytetöissä on keskitytty täysin eri asioihin ja ne on tehty täysin eri näkökulmasta kuin tämä opinnäytetyö. Esa-Ville Ylätupa on kirjoittanut pro gradu –tutkielman elinkaarimallista hankintalainsäädännön näkökulmasta vuonna 2005 ja Mikko Övermark on kirjoittanut opinnäytetyönsä elinkaarimallista osana tilahankintaa vuonna 2010. Ylätuvan tutkielmassa selvitetään, miten Suomen hankintalainsäädäntöä voidaan soveltaa elinkaarimallilla toteutettuihin julkisiin hankkeisiin ja miten hankintalainsäädännön uudistus vaikuttaa lainsäädännön soveltumista elinkaarimalliin. Övermarkin työssä puolestaan syvennytään elinkaarirakentamisen sisältöön, kustannusten laskentaan sekä elinkaarikohteiden ylläpitotehtäviin. (Övermark Mikko, 2010; Ylätupa Esa-Ville, 2005.)

7.2 Johtopäätökset

Tutkimuksessa projektiyhtiöiden kirjanpidollisista ongelmista selvisi, että projektiyhtiöiden kirjanpidot ei poikkea normaalin osakeyhtiön kirjanpidosta millään lailla, vaan se noudattaa samoja lainalaisuuksia kuin muutkin kirjanpitovelvolliset yhtiöt. Tutkimuksessa selvisi myös, että projektiyhtiöiden kirjanpidon sisällä kuitenkin on muutamia ongelmia. Haastattelujen perusteella ensimmäisenä kirjanpidollisena ongelmana esiin

nousi projektiyhtiön elinkaaren rajallisuus. Tämän takia projektiyhtiön kirjanpitoa ei voida tehdä niin kuin normaalin yrityksen kirjanpitoa eli se olettamus mielessään, että yhtiön elinkaari jatkuu ikuisesti. Toinen kirjanpidollinen ongelma on selvitystilän varaan joutuminen, sillä projektiyhtiö alkaa saada tuottoa vasta kun rakennuskohde on otettu käyttöön ja rakentamisen aikaiset kulut syntyvät jo heti rakentamisen alettua.

Kolmas projektiyhtiöiden kirjanpidollinen ongelma on lakien ristiriitaisuus. Kirjanpitolaki ohjeistaa tekemään poistot 20 vuodessa kun taas elinkeinoverolaissa sanotaan, että poistot tehdään niiden vaikutusaikanaan. Jos projektiyhtiön elinkaari jatkuu yli 20 vuotta, tässä on ristiriita. Projektiyhtiön seuraava kirjanpidollinen ominaispiirre on kirjanpidon suoriteperusteinen kirjaustapa, jonka käyttö vaatii erinomaista tarkkuutta. Viimeisenä kirjanpidollisena ominaispiirteenä haastatteluissa selvisi mahdollisuus tehdä suunnitelman mukaiset poistot täsmälleen oikean kokoisina yhtiön elinkaaren rajallisuuden takia. Haastattelujen mukaan kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet hyvin samanlaisia kaikissa tieyhtiöissä.

Tutkimuksessa projektiyhtiöiden käytännön kirjanpitoon liittyen selvisi, että käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ei tarvitse huomioida projektiyhtiöiden kirjanpidossa. Arvonlisäverolain mukaan kokonaisuhoitopalvelun luovuttamista valtiolle ei pidetä rakennuspalveluna eli käännetyn arvonlisäverolain piiriin kuuluvana. Projektiyhtiöiden tilinpäätöksissä esitettyihin tunnuslukuihin liittyen selvisi, että liikevaihdon kasvu sekä tilikauden tulos ovat ainoita relevantteja tunnuslukuja yhtiön taloudellisen tilanteen arvioinnin kannalta. Tutkimuksen mukaan tilinpäätöksessä olisi voinut myös esittää taseperäisiä tunnuslukuja lisäselvitysten kera, mutta yhtiöiden hallitus on ollut vahvasti sitä mieltä, että ainoastaan relevantit tunnusluvut esitetään projektiyhtiöiden tilinpäätöksissä.

Kaikki projektiyhtiöiden kirjanpitoon liittyvät ongelmat ovat olleet tutkimuksen mukaan ratkaistavissa. Tutkimuksessa selvisi, että ongelmien ratkaisuun vaaditut toimenpiteet näkyvät muun muassa lakimuutoksissa. Elinkeinoverolakiin tuli kaksi uutta lakipykälää koskien projektiyhtiöitä heti kun Suomen ensimmäinen elinkaarihankkeena toteutettu tiehanke lähti käyntiin. Nämä lakimuutokset ovat tehneet projektiyhtiöiden kirjanpidon harjoittamisesta mahdollista. Haastatteluiden mukaan projektiyhtiöiden kirjanpidollisten ongelmien ratkaiseminen on näkynyt myös monina palavereina kirjanpitoon ja verotukseen liittyvissä asioissa. Kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet kuitenkin melko hel-

posti ratkaistavissa, sillä tiehankkeiden suunnitteluvaihe on toteutettu erittäin huolellisesti ja tämä on taannut toimivan ja melko helposti hallittavan kirjanpidollisen kokonaisuuden.

Kokonaisuudessaan tutkimuksen tulokset olivat melko yllättäviä, sillä vastauksia oli vaikea arvata ennalta. Eri haastateltavien vastaukset täydensivät toisiaan jokaisessa haastattelun kohdassa ja mikään vastaus ei sulkenut toista vastausta pois. Skanska Oy:n kirjanpito-osastolta sain hyviä ja kattavia vastauksia haastattelukysymyksiini, mutta oli kuitenkin hyvä päätös haastatella lisäksi tilintarkastajaa, joka toi jokaiseen vastaukseen uuden näkökulman.

Tutkimustuloksia arvioidessani olen tullut siihen johtopäätökseen, että opinnäytetyössä olisi voinut paremminkin puhua projektiyhtiöiden kirjanpidollisista ominaispiirteistä kuin ongelmista. Tätä väitettä tukevat haastateltavieni vastaukset haastattelukysymyksiini, joissa kävi ilmi, että kaikki projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet ratkaistavissa. Tämän lisäksi yhdenkään ongelman ratkaiseminen ei loppujen lopuksi ole tuntunut ylitsepääsemättömältä, vaikka ratkaisuun käytetyt toimenpiteet ovat olleet mittakaavaltaan suuria, kuten muutokset lainsäädäntöön. Tämän lisäksi monet haastatteluissa esiin tulleet kirjanpidolliset erikoisuudet ovat olleet lähinnä mieluummin ominaispiirteitä kuin todellisia ongelmia. Näistä esiin voi nostaa esimerkiksi projektiyhtiön elinkaaren rajallisuuden.

7.3 Tutkimuksen validiteetti

Tutkimuksen tulosten pätevyyttä mitatessa on syytä kiinnittää huomiota rakennevaliditeetin eli siihen mitataanko ja tarkastellaanko tutkimuksessa sitä asiaa, jota siinä sanotaan mitattavan (Hirsjärvi & Hurme 2001, 187). Tutkimukseni aihe kertoo mittauksen kohteena olevan projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat. Tutkimuksessani tutkin myös projektiyhtiöiden kirjanpidollisia ongelmia. Päätäntöluvussa sanon kuitenkin, että relevantimpi nimi tutkimusongelmalle olisi ollut projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ominaispiirteet. Tästä huolimatta opinnäytetyöni tutkimuksessa tutkitaan kirjanpidollisia ongelmia kuten tutkimuksen nimikin lupaa. Opinnäytetyön tutkimuksen olisi myös voitu sanoa mittaavan projektiyhtiöiden kirjanpidollisia ominaispiirteitä, mutta tässä tapauksessa olisin lähtenyt tutkimaan tätä aihetta aivan samalla tavalla kuin tässä opinnäyte-

työssä nytkin olen tutkinut. Näiden pohdintojen tuloksena voin sanoa, että tutkimukseni täyttää pätevien tutkimustuloksien rajan tältä osalta.

Käytin tutkimuksessani tutkimusmenetelmänä teemahaastatteluja. Valitsin teemahaastattelut tutkimusmenetelmäksi siksi, että teemahaastattelussa haastattelija tekee kysymykset etukäteen, mutta kysymyksiä on kuitenkin mahdollisuus muuttaa myös itse haastattelutilanteessa. Tämä haastattelun ominaisuus on hyödyllinen kun tutkitaan aihetta, jota on kartoitettu aikaisemmin vain vähän ja tutkijan on vaikea tietää etukäteen vastausten suuntia (Hirsjärvi & Hurme, 2001, 35). Tämä haastattelun ominaisuus oli hyödyksi haastatteluissa kun olin jo saanut ensimmäiseltä haastateltavalta vastauksen käännettyyn arvonlisäveroon liittyvässä kysymyksessä. Tällöin poistin samaisen kysymyksen seuraavista haastatteluista, sillä vastaus tähän kysymykseen oli perusteltu lain nojalla. Samaa kysymystä ei ollut enää hyödyllistä kysyä muilta haastateltavilta, sillä tiesin seuraavienkin vastauksien olevan sama kuin ensimmäisellä haastateltavalla.

Muita laadullisissa tutkimuksissa käytettyjä menetelmiä ovat muun muassa ryhmäkeskustelut. Ryhmäkeskusteluissa sisäinen dynamiikka tuottaa tehokkaasti käytettynä paljon uutta tietoa. Osallistujat stimuloivat toisiaan ja yhdessä ryhmä tuottaa monipuolista tietoa. Ryhmäkeskustelut sopivat erityisen hyvin silloin, kun esimerkiksi tarvitaan yleistä tietoa ja ymmärrystä tuotteiden tai palveluiden ostamisesta ja käytöstä. (Tietoa tutkimusmenetelmistä. 2008.) Käyttämällä yksilöhaastatteluja sain selvemmin eroteltua eri näkökulmat toisistaan ja yksilöhaastatteluissa kaikilla haastateltavilla oli mahdollisuus vastata täysin oman mielipiteensä mukaan ilman, että joku toinen ihminen pääsee vaikuttamaan mielipiteisiin. Myös muistiinpanojen tekeminen ja vastauksien analysointi on helpompaa yksilöhaastatteluja käytettäessä. Näistä syistä katsoin, että yksilöhaastattelu oli paras tapa toteuttaa tutkimukseni haastattelut. Haastatteluiden jälkeen olen edelleen samaa mieltä, että yksilöhaastattelut olivat oikea valinta tutkimukseni tutkimusmenetelmäksi.

Ulkoista validiteettia mitattaessa on syytä arvioida tuloksien yleistettävyyttä eli sitä, kuinka hyvin tutkimuksessa saatuja tuloksia voidaan yleistää koskemaan muita tutkitun kohteen kaltaisia kohteita (Opinnäytetyöohje 2011, 15). Tutkimukseni aiheena ovat projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ja opinnäytetyössäni kerron myös, että tutkimus kohdistuu Suomessa elinkaarihankkeita varten perustettuihin tieyhtiöihin. Suo-

messa on ainoastaan kolme tieyhtiötä ja niistä kahdella oli kirjanpidollisia tietoja, joita tutkia. Kolmas tieyhtiö on perustettu vasta reilu puoli vuotta sitten, jonka takia kirjanpidollisia tietoja ei vielä ole. Kolmannen tieyhtiön kirjanpidosta tiedän sen, että se tulee luultavasti toimimaan täysin samalla tavalla kuin muissakin tieyhtiöissä, sillä haastatte- luissa selvisi, että projektiyhtiöiden kirjanpidolliset ongelmat ovat olleet kaikissa yhtiöis- sä samoja samojen taustatekijöiden vuoksi. Myös kolmannessa tieyhtiössä taustatekijät tulevat olemaan melko lailla samat. Näillä perusteilla voin sanoa, että opinnäytetyöni tutkimustulokisa voi melko luottavaisin mielin yleistää Suomen tieyhtiöiden osalta.

Suomessa toteutetaan elinkaarimallilla myös rakennushankkeita ja näissä rakennus- hankkeissa rahoitus on järjestetty kokonaan leasing-rahoituksena toisin kuin tieyhtiöis- sä. Joistain elinkaarimallilla toteutetuista rakennushankkeista rahoituskomponentti puuttuu kokonaan. Elinkaarimallilla toteutettujen tiehankkeiden ja rakennushankkeiden välillä on niin suuria eroja, että tämän opinnäytetyön tutkimustuloksia ei voi yleistää eikä voi sanoa, että tutkimustulokset olisivat samat myös rakennushankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kohdalla.

Opinnäytetyöni lähdeaineistona olen käyttänyt paljon erilaisia internetlähteitä. Internet- lähteitä selaillessa olen pyrkinyt valitsemaan luotettavalta tuntuvia lähteitä. Olen tar- kastanut, että käyttämäni internetsivut ovat laadukkaan näköisiä, internetsivustolla on paljon informaatiota ja mahdollisuus muokata Internetsivujen sisältöä on säänneltyä. Internet-sivujen luotettavuutta kuvaa myös se kuinka paljon sivuston ylläpitäjistä on saatavilla tietoja, onko esimerkiksi kirjoittajan henkilöllisyys tai tekstin päiväys tiedossa. Näillä kriteereillä olen pyrkinyt valitsemaan opinnäytetyössäni käytetyt internet-lähteet. Joidenkin internetlähteiden kohdalla olen kuitenkin joutunut hiukan tinkimään näistä kriteereistä.

Teoria-osiossa käytin lähteenä internetsivustojen lisäksi lehtiartikkeleita sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Näitä molempia lähteitä voi pitää erittäin luotettavana. Kirjan tekeminen ja julkaiseminen on paljon tarkemman kontrollin alla kuin esimerkiksi inter- netsivuston julkaiseminen ja tästä syystä luotan materiaalina käyttämiini kirjalähteisiin. Lehtiartikkelit ovat peräisin tunnetuista sanomalehdistä, joiden sisältö on myös tarkan valvonnan alla. Teoriaosuudessa käytin lähteenä myös Tom Schmidtin haastattelua. Tom Schmidt on toiminut Tieyhtiö Nelostie Oy:n ja Tieyhtiö Ykköstie Oy:n toimitusjoh-

tajana. Tällä hetkellä Schmidt toimii Destia Oy:ssä johtajana, vastuullaan PPP-hankkeet sekä kuntasektorin asiakkuudet. Schmidillä on siis vankka kokemus elinkaarihankkeista ja näin ollen erittäin luotettava lähde opinnäytetyöni aiheen kannalta. Myös muut opinnäytetyössäni käytetyt haastateltavat ovat henkilöitä, joilla on monen vuoden kokemus elinkaarihanketta varten perustetuista projektiyhtiöistä.

7.4 Tulevaisuudennäkymät ja jatkotutkimusehdotus

Tutkimukseni keskittyi ainoastaan Suomen elinkaarihankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kirjanpidollisiin ongelmiin. Jatkotutkimuksena ehdotan, että tutkittaisi suomalaisia elinkaarimallilla toteutettuja rakennushankkeita ja niitä varten perustettuja projektiyhtiöitä ja niiden kirjanpidollisia ongelmia. Rakennushankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kirjanpidollisia ongelmia voisi tällöin verrata opinnäytetyöni tiehankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kirjanpidollisiin ongelmiin. Toisen jatkotutkimusvaihtoehdona voisi olla ulkomaalaisten elinkaarihanketta varten perustettujen tieyhtiöiden kirjanpidollisten ongelmien selvittäminen. Näitä tuloksia voisi jälleen verrata tämän opinnäytetyön tuloksiin.

Elinkaarimallia pidetään uusien mahdollisuuksien avaajana ja tulevaisuuden toimintatapana. Suomessa elinkaarimallilla on jo toteutettu ja toteutetaan parhaillaan muun muassa sairaaloita, kouluja ja moottoriteitä. Elinkaarimallitoimintatapaa on siis alettu jo käyttää ja tulevaisuudessa sen käyttö tulee luultavasti vain lisääntymään. Tästä huolimatta elinkaarimallin kirjanpitoon liittyvää kirjoitettua teoria-aineistoa ja aiheesta tehtyjä tutkimuksia ei oikeastaan ole. Voin siis todeta, että tämän tutkimuksen tulokset ovat hyödyllisiä ja mahdolliset jatkotutkimukset täydentäisivät suomalaista tietämystä elinkaarihankkeita varten perustettujen projektiyhtiöiden kirjanpidosta.

Lähteet

1.4 Kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen tutkimus. Tilastokeskus 2012.

[Http://www.stat.fi/tup/verkkokoulu/data/tt/01/04/index.html](http://www.stat.fi/tup/verkkokoulu/data/tt/01/04/index.html). Luettu 5.8.2012.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Asiantuntijamme palveluksessasi. Ernst & Young 2012.

[Http://www.ey.com/FI/fi/About-us](http://www.ey.com/FI/fi/About-us). Luettu 14.6.2012.

Destian, YIT:n, Meridiamin ja Ilmarisen omistama Tieyhtiö Valtatie 7 Oy allekirjoitti Liikenneviraston kanssa palvelusopimuksen E18 Koskenkylä –Kotka –moottoritien toteuttamisesta. Destia 2011. Päivitetty 8.12.2011

[Http://www.destia.fi/ajankohtaista/destian-yitn-meridiamin-ja-ilmarisen-omistama-tieyhtio-valtatie-7-oy-allekirjoitti-liikenneviraston-kanssa-palvelusopimuksen-e18-koskenkyla-kotka-moottoritien-toteuttamisesta.html](http://www.destia.fi/ajankohtaista/destian-yitn-meridiamin-ja-ilmarisen-omistama-tieyhtio-valtatie-7-oy-allekirjoitti-liikenneviraston-kanssa-palvelusopimuksen-e18-koskenkyla-kotka-moottoritien-toteuttamisesta.html). Luettu 30.6.2012

Elinkaarihankkeet. Kunnat.net 2011. Päivitetty 10.3.2011.

[Http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/yty/tekntoimi/elinkaarihankkeet/Sivut/default.aspx](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/yty/tekntoimi/elinkaarihankkeet/Sivut/default.aspx). Luettu 8.3.2012.

Elinkaarimalli – Investointien hankintavaihtoehdot. Tieyhtiö Nelostie Oy.

[Http://www.nelostie.net/?id=13](http://www.nelostie.net/?id=13). Luettu 1.4.2012.

Elinkaarimalleissa riskit jaetaan täsmällisesti. Elinkaarimallit 2012.

[Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/22-riskit.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/22-riskit.html). Luettu 1.4.2012

Elinkaarimallien etuja ja riskejä. Elinkaarimallit 2012.

[Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/23-edut-riskit.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/23-edut-riskit.html). Luettu 8.3.2012

Elinkaarimalli on monien mahdollisuuksien maailma. Elinkaarimallit 2012.

[Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/515-mon_mahd.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/515-mon_mahd.html). Luettu 15.3.2012.

Elinkaarimallit Rak-63.3260 Rakennus- ja kiinteistöalan hankinnat. Aalto Yliopisto Teknillinen korkeakoulu 2011. Päivitetty 18.4.2011. Luettu 15.8.2012.

Eroon yrityksestä! Company Services & Collection 2012.

[Http://www.cscoy.fi/palvelumme/eroon-yrityksesta.html](http://www.cscoy.fi/palvelumme/eroon-yrityksesta.html). Luettu 2.8.2012.

Helsinki – Lahti moottoritie. Tieyhtiö Nelostie Oy 2012.

[Http://www.nelostie.net/?id=13](http://www.nelostie.net/?id=13). Luettu 13.3.2012

Hirsjärvi & Hurme 2001. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Tutkimushaastattelu. Helsinki University Press ja tekijät, Helsinki.

Ilmatieteenlaitos ja Merentutkimuslaitos muuttavat uusiin toimitiloihin. Elinkaarimallit 2012. [Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/45-ilmatlait.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/45-ilmatlait.html). Luettu 1.4.2012.

Institute for Public-Private Partnerships. PPP Institute 2012.

[Http://pppinstitute.com/about-ipp/mission/](http://pppinstitute.com/about-ipp/mission/). Luettu 6.8.2012.

Junnonen, Juha-Matti & Laine, Ville 2006. Julkisen elinkaarihankkeen hankintaprosessi. Elinkaarimallit. Rakennusteollisuuden kustannus RTK Oy, Helsinki.

Järvenpää - Lahti -moottoritie valmistui ennätysajassa. Elinkaarimallit 2012. [Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/46-Lahdentie.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/46-Lahdentie.html). Luettu 4.6.2012.
Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Käännetty arvonlisävero. Käänteinen arvonlisävero 2012. [Http://www.kaanteinenarvonlisavero.fi/](http://www.kaanteinenarvonlisavero.fi/). Luettu 21.3.2012.

Laadullinen tutkimus. Jyväskylän Yliopisto 2012. [Https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus](https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus). Luettu 2.8.2012.

Lahti, Pirjo & Viljaranta, Juha 2008. Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös. Rakennusteollisuuden kustannus RTK Oy, Helsinki.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Liikevaihto – Mitä tarkoittaa liikevaihto? E-conomic 2012. [Http://www.e-conomic.fi/kirjanpito-ohjelma/sanakirja/liikevaihto](http://www.e-conomic.fi/kirjanpito-ohjelma/sanakirja/liikevaihto). Luettu 19.8.2012.

Mitä elinkaarimallit ovat. Elinkaarimallit 2012. [Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/14-Mita_elink.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/14-Mita_elink.html). Luettu 15.3.2012.

Moottoritien rakentaminen. Tieyhtiö Ykköstie Oy. [Http://www.ykkostie.net/moottoritien-rakentaminen.html](http://www.ykkostie.net/moottoritien-rakentaminen.html). Luettu 8.3.2012.

NCC toteuttaa elinkaarihankkeen Haukiputaalla. NCC 2012. Päivitetty 10.6.2011. [Http://www.ncc.fi/tietoa_nccsta/uutiset/uutiset_2011/fi_FI/elinkaarihanke_haukiputaalla/](http://www.ncc.fi/tietoa_nccsta/uutiset/uutiset_2011/fi_FI/elinkaarihanke_haukiputaalla/). Luettu 15.3.2012.

Niskanen, Jyrki & Niskanen, Mervi 2004. Tilinpäätösanalyysi. Tekijät ja Edita Publishing Oy, Helsinki.

Opinnäytetyöryhmä. Opinnäytetyöohje 2011. Luettu 13.4.2012.

Osakeyhtiön lopettaminen vapaaehtoisen selvitystilän kautta. Lukander & Ruohola Oy 2012. Päivitetty 23.7.2012. [Http://www.llr.fi/index.php?page=1194443faa3c21419fdf068fa09d584](http://www.llr.fi/index.php?page=1194443faa3c21419fdf068fa09d584). Luettu 2.8.2012.

Palvelun tuottaja: Tieyhtiö Nelostie Oy. Tieyhtiö Nelostie Oy 2012. [Http://www.nelostie.net/?id=17](http://www.nelostie.net/?id=17). Luettu: 23.4.2012

Partaterän jätevedenpuhdistamo. Elinkaarimallit 2012. [Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/49-Partat.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/49-Partat.html). Luettu 1.4.2012.
Tompuri, Vesa 2008. Espoo kyllästyi kouluremonttien hitauteen. Rakennuslehti. [Http://www.rakennuslehti.fi/uutiset/talous/14201.html](http://www.rakennuslehti.fi/uutiset/talous/14201.html). Luettu 8.3.2012.

Public Private Partnership (PPP). Cream-Europe 2012. [Http://www.cream-europe.eu/en/index.php?option=com_content&view=article&id=48&Itemid=78](http://www.cream-europe.eu/en/index.php?option=com_content&view=article&id=48&Itemid=78). Luettu 11.8.2012.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus lyhyesti. Vero.fi 2012. Päivitetty 16.2.2011. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv%2812406%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv%2812406%29). Luettu 28.3.2012.

Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen. Rakennusteollisuus 2012. Päivitetty 21.2.2011. [Http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/](http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/). Luettu 28.3.2012.

Salonen, Juha 2012. Yksityinen tieraha käy kalliiksi. Helsingin Sanomat 16.1.2012, A4.

Schmidt, Tom 2012. Johtaja. Destia Oy, Helsinki. Haastattelu 27.6.2012.

Skanska 125 vuotta. Skanska 2012. Päivitetty 12.4.2012. [Http://www.skanska.fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-125-vuotta/](http://www.skanska.fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-125-vuotta/). Luettu 14.6.2012.

Skanska-konserni. Skanska 2012. Päivitetty 14.2.2012. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-konserni/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-konserni/). Luettu 14.6.2012.

Skanskan Suomessa ja Virossa. Skanska 2012. Päivitetty 14.2.2012. [Http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-Suomessa-ja-Virossa/](http://www.skanska.fi/fi/Tietoa-Skanskasta/Skanska-Suomessa-ja-Virossa/). Luettu 14.6.2012.

Suoriteperuste kirjanpidossa. Helsingin seudun kauppakamari 2008. Päivitetty 15.4.2008. [Http://www.helsinki.chamber.fi/index.phtml?2238_m=2380&s=461](http://www.helsinki.chamber.fi/index.phtml?2238_m=2380&s=461). Luettu 15.6.2012

Taloussanakirja: selvitystila. Taloussanomat 2012. [Http://www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/selvitystila/0](http://www.taloussanomat.fi/porssi/sanakirja/termi/selvitystila/0). Luettu 2.8.2012.

Tapiolan terveysasema valmistui kolme kuukautta etuajassa. Elinkaarimallit 2012. [Http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/410b-Tap_terv_2.html](http://www.elinkaarimallit.fi/Aineisto/410b-Tap_terv_2.html). Luettu 1.4.2012.

Tietoa tutkimusmenetelmistä. Iro Research 2008. [Http://www.iro.fi/tutkimusmenetelmat](http://www.iro.fi/tutkimusmenetelmat). Luettu 25.7.2012.

Tieyhtiö Ykköstie Oy. Tieyhtiö Ykköstie Oy 2012. [Http://www.ykkostie.net/tieyhtio-ykkostie-oy.html](http://www.ykkostie.net/tieyhtio-ykkostie-oy.html). Luettu 30.6.2012

Tilinpäätös. Tamy 2012. Päivitetty 1.6.2012. [Http://www.tamy.fi/tamypedia/index.php?title=Tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s](http://www.tamy.fi/tamypedia/index.php?title=Tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s). Luettu 19.8.2012.

Tilinpäätös 31.12.2010. Tieyhtiö Ykköstie Oy.

Tunnusluvut. Asiakastieto 2012.

[Http://www.asiakastieto.fi/voitto/ohje/tunnusluvut.htm](http://www.asiakastieto.fi/voitto/ohje/tunnusluvut.htm). Luettu 19.8.2012.

Turun moottoritien historiaa. Tieyhtiö Ykköstie Oy 2012.

[Http://www.ykkostie.net/historiaa.html](http://www.ykkostie.net/historiaa.html). Luettu 30.6.2012

Työyhteenniittymät kirjanpidossa ja verotuksessa. Tilisanomat 2012. Päivitetty

16.8.2011. [Http://www.tilisanomat.fi/node/1600](http://www.tilisanomat.fi/node/1600). Luettu 15.8.2012.

Täsmäaseita talousrikollisuuden torjuntaan. Rakennusteollisuus RT ry 2012. Luettu 28.3.2012.

Urakoitsijat. Käänteinen arvonlisävero 2012.

[Http://www.kaanteinenarvonlisävero.fi/urakoitsijat/](http://www.kaanteinenarvonlisävero.fi/urakoitsijat/). Luettu 21.3.2012.

Vahvoista yksilöistä vahvaksi yksiköksi. Ernst & Young 2012.

[Http://www.ey.com/FI/fi/About-us/Our-people-and-culture/Our-history/Tietoa-EY-st%C3%A4---lukuja-ja-tietoja---historia](http://www.ey.com/FI/fi/About-us/Our-people-and-culture/Our-history/Tietoa-EY-st%C3%A4---lukuja-ja-tietoja---historia). Luettu 14.6.2012.

Ykköstie on Suomen nykyaikaisin liikenneväylä. Tieyhtiö Ykköstie Oy, 2012.

[Http://www.ykkostie.net/](http://www.ykkostie.net/). Luettu 13.4.2012.

Ylätupa, Esa-Ville 2005. Hankintalainsäädännön soveltaminen elinkaarimallilla toteutetuihin julkisiin hankintoihin. Pro- gradu tutkielma. Edilex Publishing Oy, Helsinki.

[Http://www.edilex.fi/lakikirjasto/asiantuntijakirjoitukset/2610/](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/asiantuntijakirjoitukset/2610/). Luettu 13.3.2012.

Övermark, Mikko 2010. Tilahallinta ja elinkaarimalli osana tilahallintaa sekä kiinteistöhoitopalvelujen hankintarakenne. Opinnäytetyö. Metropolia Ammattikorkeakoulu.

[Https://publications.theseus.fi/handle/10024/6/browse?value=%C3%96vermark%2C+Mikko&type=author](https://publications.theseus.fi/handle/10024/6/browse?value=%C3%96vermark%2C+Mikko&type=author). Luettu 13.3.2012.

Tutkimukseen liittyvän haastattelun kysymykset

Projektiyhtiön kirjanpidolliset erityispiirteet

1. Mitkä ovat projektiyhtiön kirjanpidolliset ominaispiirteet?
2. Millä lailla projektiyhtiön kirjanpito poikkeaa esimerkiksi normaalin osakeyhtiön kirjanpidosta?
3. Ovatko projektiyhtiön kirjanpidolliset ongelmat projektikohtaisia vai esiintyvätkö samat ongelmat kaikissa projekteissa?

Projektiyhtiön kirjanpito käytännössä

4. Onko käännetty arvonlisäverovelvollisuus otettava huomioon elinkaarimallikirjanpidossa?
5. Elinkaarimallin tilinpäätöksessä esiintyy ainoastaan muutama tunnusluku. Tieyhtiö Ykköstie Oy:n tilinpäätöksessä esiintyy ainoastaan liikevaihto sekä tilikauden tulos ja Tieyhtiö Nelostie Oy:n tilinpäätöksessä esiintyy ainoastaan liikevaihto, tilikauden tulos sekä omavaraisuusaste %. Miten näihin tunnuslukuihin on päädytty?

Kirjanpidollisten ongelmien ratkaisut

6. Ovatko kaikki projektiyhtiöiden kirjanpidon ongelmat ratkaistavissa?
7. Mitä toimenpiteitä ongelmien ratkaiseminen on vaatinut?

Teoriaosuuteen liittyvän haastattelun kysymykset

1. Toteutetaanko elinkaarihankkeet aina työyhteenliittymällä?
2. Elinkaarimallilla toteutettu rakennuskohde saadaan yleensä nopeammin käyttöön kuin rakennusprojektit yleensä. Ovatko kaikki elinkaarihankkeet valmistuneet aikataulussa?
3. Elinkaarimallien edullisuudesta on myös ollut paljon kiistaa. Elinkaarimallin tunnusomainen piirre, jossa yksityinen yritys ottaa lainan projektin rahoittamista varten, on herättänyt epäilyksiä. Kunnathan saavat lainaa halvemmalla kuin yksityiset yritykset ja näin ollen lainaraha käy elinkaarimallissa kalliimmaksi kuin jos kunta ottaisi itse lainan projektin rahoittamista varten. Mitä mieltä olet elinkaarihankkeiden edullisuudesta?
4. Mitkä mielestäsi ovat elinkaarimallin hyödyt ja haitat?
5. Minkälaisia tuloutustapoja käytetään Ykköstiessä, Nelostiessä ja Valtatie 7:ssä?(Nelostie liikennemäärän mukaan, ja ykköstie tien käytettävyyden mukaan)
6. Osaatko sanoa mitään muiden (muiden kuin teiden) elinkaarimallien onnistumisesta?
7. Elinkaariyhtiön (varsinkin nelostien) suunnitteluvaihe on ollut erittäin kattava ja onnistunut, kertoisitko vähän suunnitteluvaiheesta?