

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma

Riikka Pehkonen

OSATULOUTUS RAKENNUSALAN YRITYKSISSÄ

Opinnäytetyö
Syyskuu 2013



OPINNÄYTETYÖ
Kesäkuu 2013
Liiketalouden koulutusohjelma

Karjalankatu 3
80200 JOENSUU
(013) 260 6800

Tekijä
Riikka Pehkonen

Nimeke
Osatuloutus rakennusalan yrityksissä
Toimeksiantaja
Pretax Kuopio Oy

Tiivistelmä

Opinnäytetyö tehtiin Pretax Kuopio Oy:lle. Pretaxilla on asiakkaana paljon rakennusalan yrityksiä. Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia osatuloutuksen käsittelyä rakennusalan yrityksen tilinpäätöksessä. Opinnäytetyön tarkoituksena oli myös selvittää, miten osatuloutus rakennushankkeessa tehdään luotettavasti. Osatuloutuksen mukanaan tuomia haasteita tutkittiin haastattelun ja lähdekirjallisuuden avulla.

Osatuloutus on vaihtoehtoinen tuloutustapa luovutuksen mukaiselle tuloutukselle. Kasvavalla osalla rakennusalan yrityksistä on käytössä osatuloutus. Osatuloutus otetaan käyttöön yleensä silloin, kun yrityksellä on pitkäaikaishankkeita, joilla on suuri vaikutus tulokseen. Rakennusalan yrityksille osatuloutus on tärkeä tuloksentasauskeino, jolla on myös suuri vaikutus verotukseen. Arvioiden ja laskelmien tulisi olla tarkkoja ja luotettavalla tavalla toteutettuja, jottei tulkinnanvaraisia tilinpäätöksiä pääsisi syntymään.

Opinnäytetyössä osatuloutusta tarkasteltiin ensisijaisesti kirjanpidollisesta lähtökohdasta. Osatuloutusta voisi myös tarkastella perustajaurakoinnin näkökulmasta, verotukselliseen aihepiiriin liittyen, kansainvälisen IFRS-tilinpäätöksen näkökulmasta tai seurata case-tyyppisesti osatuloutuksen tulosvaikutteisuutta toimivassa yrityksessä.

Kieli
suomi

Sivuja 44
Liitteet 3

Asiasanat
osatuloutus, rakennusala, valmistusaste, erilliskate



THESIS
June 2013
Degree Programme in Business Economics
Karjalankatu 3
FIN 80200 JOENSUU
FINLAND
(013) 260 6800

Author
Riikka Pehkonen

Title
The Percentage of Completion (PoC) Method in Construction Companies
Commissioned by
Pretax Kuopio Oy

Abstract

This thesis has been made for Pretax Kuopio Oy, which has many customers in the construction business. The purpose of this thesis has been to explore the percentage of completion (PoC) method in the financial statements of a construction company. The aim of this study has been to discover how the PoC method is carried out reliably in a construction project. The challenges posed by the method have been studied by means of interviews and source literature.

The percentage of completion method is an alternative to the revenue recognition of the completed delivery. An increasing number of construction companies is using the PoC method. The PoC method is usually applied when undertaking long-term projects which greatly affect the result. In construction companies the PoC method is an important means to balance profit, which also has a great impact on taxation. Estimates and calculations should be accurate and reliably undertaken in order to avoid ambiguity in financial statement.

This thesis has been carried out from the accounting perspective. In the future the percentage of completion method could be explored from the perspectives of contracting, taxation, or the international IFRS accounting. It could also be interesting to follow how the percentage of completion method affects revenue in an operating company.

Language
Finnish

Pages 44
Appendices 3

Keywords
percentage of completion method (PoC), construction business, the stage of completion, project margin

Sisältö

1	Johdanto.....	6
1.1	Opinnäytetyön tausta.....	6
1.2	Opinnäytetyön tavoite ja rajaukset.....	7
1.3	Opinnäytetyön tarkoitus ja tutkimusongelmat.....	7
1.4	Menetelmälliset valinnat.....	8
1.5	Rakenne.....	8
2	Rakentaminen toimialana.....	9
2.1	Osatuloutuksen vaikutukset toiminnan mittareihin.....	9
2.2	Toimialan kehityssuunta.....	11
3	Osatuloutuksen esittäminen luotettavasti tilinpäätöksessä.....	16
3.1	Osatuloutuksen käyttöönotto.....	16
3.2	Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen soveltaminen pitkäaikaishankkeissa.....	17
3.3	Tulojen ja menojen kohdistaminen hankkeelle.....	18
3.4	Erilliskate.....	19
3.5	Tulon kirjaaminen tuotoksi.....	20
3.6	Projektikustannuslaskenta.....	21
3.7	Valmistusasteen laskeminen.....	21
3.7.1	Fyysinen valmistusaste.....	22
3.7.2	Hankkeen toteutuneiden menojen suhde koko hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin.....	22
3.7.3	Tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään.....	23
3.7.4	Johdonmukaisuus.....	24
3.8	Osatuloutus tilinpäätöksessä.....	24
3.8.1	Tuloslaskelma.....	24
3.8.2	Tase.....	25
3.8.3	Liitetiedot.....	26
4	Verotus ja osatuloutuksen haasteellisuus.....	26
4.1	Osatuloutus verotuksessa.....	26
4.2	Perustajaurakointi verotuksessa.....	27
4.3	Osatuloutuksen haasteettisuus.....	28
4.4	Pitkäaikaishankkeet kansainvälisessä tilinpäätöksessä.....	29
5	Pohdinta.....	30
5.1	Luotettavuus ja eettisyys.....	30
5.2	Jatkotutkimus- ja kehittämisideat.....	30
5.3	Opinnäytetyöprosessi.....	30
	Lähteet.....	32

Liitteet

Liite 1 Puhelinhaastattelu -kysymykset kirjanpitäjälle

Liite 2 Esimerkit tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella

Liite 3 Esimerkki liitetiedoista

1 Johdanto

1.1 Opinnäytetyön tausta

Tein opinnäytetyöni Pretax Kuopio Oy:lle. Pretaxin toimitusjohtajan Jukka Halosen (2013a) mukaan rakennusliikkeiden tilinpäätöksiä toteuttaminen on aina ollut haasteellista varsinkin, jos tilinpäätöksessä käsitellään urakatuotantoa, perustajaurakointia tai osatuloutusta. Monelle kirjanpitäjälle onkin usein hieman epäselvää, miten osatuloutus rakennusalan yritysten kirjanpidoissa käsitellään. Esimerkiksi valmistusastelaskelmien tekeminen on osoittautunut monesti haasteelliseksi. Ongelmaksi on muodostunut se, että laskelmien lopputulokset voivat olla hyvin erilaisia, jonka vuoksi aikojen saatossa on syntynyt erittäin tulkinnanvaraisia tilinpäätöksiä.

Pretax Kuopio Oy on tilitoimisto, joka tarjoaa kirjanpidon ja taloushallinnon palveluita kaiken kokoisille yrityksille. Pretaxin tarjoamiin taloushallinnonpalveluihin kuuluu kirjanpito, myyntilaskujen hallinta, ostolaskujen käsittely, palkanlaskenta sekä matka- ja kululaskutus. Pretax Kuopio Oy sijaitsee Kuopion keskustassa, osoitteessa Suokatu 23,70100 Kuopio. Kuopion toimipiste työllistää noin 40 työntekijää ja jatkuvasti yhdestä kahteen harjoittelijaa. (Pretax, 2013.) Yritys on aloittanut toimintansa 1991. Y-tunnus on tullut voimaan 20.09.1991 ja kaupparekisteriin se on rekisteröity 31.07.1991 ja ennakkoperintärekisterissä se on ollut 01.03.1995 lähtien. (Yritys ja yhteisötieto järjestelmä, 2013.)

Pretax Kuopio kuuluu Pretax konserniin, joka on Pohjois-Euroopan suurin päätoimialanaan taloushallinnon palveluja tuottava yritys. Yhtiö on luotu yhdistämällä useita suurehkoja kirjanpitotoimistoja. Yhtiön pääkonttori ja kotipaikka sijaitsee Helsingissä. Pretax toimii kansainvälisesti nimellä Accountor Group. Se on yksityinen osakeyhtiö, joka on perustettu 1987. Pretax palvelee kaikenkokoisia yrityksiä pienyrittäjistä kansainvälisiin konserneihin eri toimialoilla. Pretax konserni palvelee 30 000 asiakasta yli 2 300 talousalan asiantuntijan voimin seitsemässä maassa. Suomessa pretaxilaisia on jo reilut 1 000. (Pretax 2013.) Pretax Kuopiolla ei tällä hetkellä ole asiakkaana yhtään yritystä, jolla olisi käytössään osatuloutus. Sen asiakkaana on

kuitenkin paljon rakennusalan yrityksiä, joille olisi jossain vaiheessa mahdollista ottaa osatuloutus käyttöön.

1.2 Opinnäytetyön tavoite ja rajaukset

Aihe on rajattu toimialana rakennusalaan, yhtiömuotona osakeyhtiöihin ja suomalaisen tilinpäätöksen tekeviin yrityksiin. Käsittelen aihetta kirjanpidollisesta näkökulmasta, mutta aihe saattaa sivuta joiltain osin hieman verotuksellista käsittelyä. Käsittelen aihetta osin myös perustajayritysten näkökulmasta. Opinnäytetyön tavoitteena on pyrkiä tekemään raportti rakennusalan yritysten osatuloutuksen kirjanpidollisesta menettelystä tilinpäätöshetkellä kirjanpitäjien ja tilitoimistojen käyttöön. Tarkoituksena on tutkia osatuloutuksen käsittelyä tilinpäätöksessä. Opinnäytetyö on hyödyllinen myös rakennusyrityksissä kirjanpitoa valmisteleville henkilöille, rakennusliikkeen johdossa toimiville henkilöille ja muille aiheesta kiinnostuneille tahoille.

1.3 Opinnäytetyön tarkoitus ja tutkimusongelmat

Opinnäytetyön tarkoituksena on käsitellä osatuloutuksen kirjanpidollistamennettelyä rakennusalan yrityksissä. Opinnäytetyön tarkoitus on tutkia, miten osatuloutus toteutetaan luotettavasti pitkäaikaishankkeissa. Tilinpäätöksen luotettavuuteen kirjanpitoalan yritysten näkökulmasta vaikuttaa se, miten luotettavasti tilitoimiston asiakas itse määrittelee pitkäaikaishankkeen tulot, kulut ja hankkeesta yritykselle jäävän ennakoitun katteen. Täytyy myös päättää, lasketaanko valmistusaste syntyneiden kulujen suhteessa arvioituihin kuluihin perustuen vai käytetäänkö hankkeen fyysisen valmiusasteeseen laskentaa. Ongelmaksi on muodostunut se, että laskelmien lopputulokset voivat olla hyvinkin erilaisia. Tämän vuoksi aikojen saatossa on syntynyt melko tulkinnanvaraisia tilinpäätöksiä. Opinnäytetyön tarkoituksena on pohtia osatuloutuksen kirjanpidollista menettelyä ja siinä esiintyviä haasteita.

Opinnäytetyö pyrkii vastaamaan kysymykseen:

- Miten osatuloutus rakennushankkeessa tehdään luotettavasti?
 - Miten valmistusaste lasketaan luotettavasti?
 - Miten erilliskate määritetään tarkasti?
 - Mitä asioita tulee tietää ja ottaa huomioon tuloksessa, taseessa, liitetiedoissa?
 - Miten kirjaukset tehdään?
 - Mitä haasteita osatuloutus tuo kirjanpitäjälle?

1.4 Menetelmälliset valinnat

Tutkimusmenetelmäksi valitsin kvalitatiivisen, eli laadullisen tutkimuksen. Kvalitatiivin lähestymistapa oli mielestäni paras, sillä tutkimusongelmaa oli järkevintä tutkia haastattelun ja jo olemassa olevan laadullisen aineiston pohjalta. Tutkin osatuloutuksessa esiintyviä haasteita haastattelemalla Pretax Kuopio Oy:ssä työskentelevää KLT- kirjanpitäjää, jolla on kokemusta rakennusliikkeiden kirjanpidosta. Toteutin haastattelun puhelinhaastatteluna (liite 1). Haastattelussa pyrin selvittämään, mikä tekee osatulouksesta haasteellista. Haastatteleman kirjanpitäjä on uransa aikana tehnyt kirjanpitoa neljälle yritykselle, joilla on ollut käytössä osatuloutus. Haastattelusta, kirjallisuudesta, lakiasetuksista sekä kirjanpitolautakunnan antamista yleisohjeista saatua informaatiota on käytetty opinnäytetyön kirjoittamisen perustana.

1.5 Rakenne

Opinnäytetyöni jakautuu viiteen eri lukuun. Johdannon jälkeen toisessa luvussa käsitellään rakentamista toimialana, pohditaan hieman toimialan kehityssuuntia ja tarkastellaan osatuloutuksen käyttöönoton vaikutusta keskeisiin tunnuslukuihin. Kolmannessa luvussa käsitellään osatuloutuksen käyttöönoton kriteereitä rakennusalan yrityksessä ja osatuloutuksen käsittelemisestä kirjanpidossa. Neljännessä luvussa tuodaan hieman verotuksellista näkökulmaa asiaan. Neljännessä luvussa pohditaan myös osatuloutuksen käyttöönoton tuomia haasteita ja tuodaan lyhyesti esiin kansainvälisten tilinpäätöskäytäntöjen eroavaisuuksia suomalaisiin käytäntöihin

pitkäaikaishankkeiden osalta. Viidennessä luvussa arvioidaan opinnäytetyön jatkokehitysmahdollisuuksia ja käydään läpi opinnäytetyön tekoprosessia.

2 Rakentaminen toimialana

2.1 Osatuloutuksen vaikutukset toiminnan mittareihin

Yrityksen tilaa pyritään kuvaamaan erilaisia tunnuslukuja käyttäen. Tunnusluvut ovat suhdelukuja, jotka on laskettu taseen, tuloslaskelman ja rahavirtalaskelman luvuista. Tunnuslukujen vertailu helpottaa eri tilikausien vertailtavuutta keskenään. Tunnusluvut ikään kuin tiivistävät tilinpäätöksestä saadun informaation. Yrityksen tilaa arvioitaessa tunnuslukuja pyritään tulkitsemaan ja päättelemään niiden kehityssuuntien valossa yrityksen tulevaisuutta ja toiminnan jatkuvuutta. Täytyy kuitenkin muistaa, ettei kaikkia tunnuslukuja voi käyttää mittaamaan kaikenlaista toimintaa. Sen vuoksi yritystä tulisi aina verrata saman toimialan muihin yrityksiin ja käyttää vertailussa eniten alaa kuvaavia tunnuslukuja. Täytyy myös muistaa, ettei kannata perustaa johtopäätöksiä yrityksen tilasta pelkästään yhden tunnusluvun varaan. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 89,90.)

Tunnusluvut ovat tärkeitä yrityksen sidosryhmille, jotka tarvitsevat tietoa sen taloudellisesta tilanteesta. Yritystä voidaan vertailla esimerkiksi toimialatilastoihin, joita tuottavat esimerkiksi tilastokeskus, toimialajärjestöt ja rahoituslaitokset. Toimialatilastoissa on toimialan keskilukuja, joihin yritys voi verrata omaa talouttaan ja taloutensa kehityssuuntaa. Perinteinen tilinpäätösanalyysi keskittyy kuitenkin yhden yrityksen tunnuslukujen vertailuun ja niiden muutosten arviointiin. Sijoittajat taas ovat kiinnostuneita yrityksen voitosta. Lainanantajat, joille yritys on velkaa ovat kiinnostuneita yrityksen takaisinmaksukyvystä. Osakesijoittajat taas ovat kiinnostuneita omaisuutensa arvonnoususta. Tunnuslukujen tulkinnat voivat olla hyvinkin erilaisia riippuen siitä, minkä sidosryhmän näkökulmasta lukuja katsotaan. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 91,92.)

Kannattavuutta mitataan yleensä voittoprosenteilla; käyttökatteella, liiketuloksella ja nettotuloksella. Voittoprosentit lasketaan tuloslaskelmassa tarkasteltavana olevan voittorivin ja liiketoiminnan tuottojen suhteena. Liiketoiminnan tuotot koostuvat yleensä liikevaihdosta ja muista liiketoiminnan tuotoista. Kannattavuutta voidaan tarkastella myös pääoman tuottavuuden näkökulmasta. Laajimmillaan laskelmissa pääomaksi huomioidaan kokonaispääoma, eli taseen loppusumma ja suppeimmillaan pelkästään oma pääoma. Pääomantuottoa pidetään hyvänä, jos se on saman verran tai enemmän kuin 15 prosenttia ja huonona jos se on alle viisi prosenttia. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 166, 167.)

Pääoman tuoton laskentakaava:

$$\frac{100 \times \text{tulos}}{\text{pääoma}}$$

Pääoma keskimäärin

Vakavaraisuuden mittaamisessa ehkäpä käytetyin tunnusluku on omavaraisuusaste. Vakavaraisuutta mitatessa verrataan oman ja vieraan pääoman suhdetta ja tarkastellaan oman pääoman riittävyyttä vieraan pääoman velvoitteisiin nähden. Omavaraisuusastetta pidetään hyvänä, jos se on yli 40 prosenttia ja huonona, jos se on alle 20 prosenttia. Vakavaraisuutta voidaan mitata myös nettogearing luvulla, joka mittaan sidotun pääoman rakennetta. Jos nettogearing on alle 50 prosenttia, vakavaraisuus on vahva. Jos nettogearing menee lähelle 100 prosenttia, yrityksen vakavaraisuuden katsotaan olevan huono. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 169, 170.)

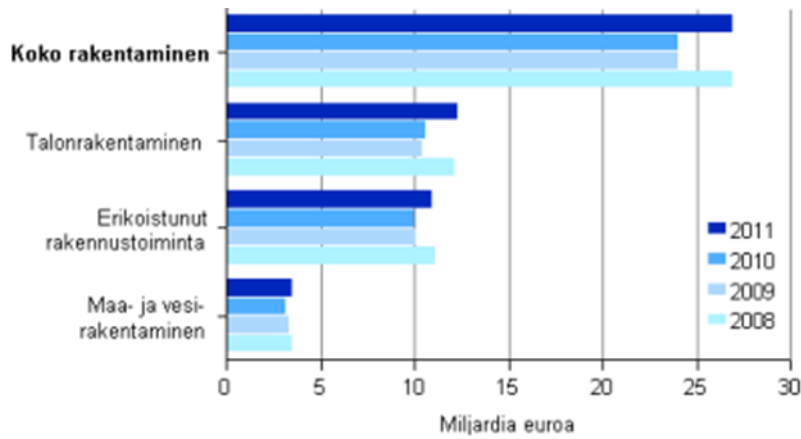
Maksuvalmiuden tunnusluvut kertovat yrityksen selviytymiskyvystä suoriutua sen päivittäisistä sitoumuksista. Maksuvalmiutta mitatessa tutkitaan likvidien erien suhdetta lyhytaikaisiin velkoihin. Tunnetuimpia maksuvalmiutta mittaavia tunnuslukuja ovat quick ratio ja current ratio. Maksuvalmius on hyvä, jos quick ratio on suurempi tai yhtä suuri kuin yksi prosentti ja huono jos se on pienempi kuin 0,5 prosenttia. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 171.) Quick ratio mittaa maksuvalmiutta lyhyellä aikajänteellä ja current ratio pidemmällä aikajänteellä, sillä current ration laskemiseen on otettu mukaan myös vaihto-omaisuus. Current ratio on hyvä, jos sen arvoksi tulee kaksi prosenttia tai yli ja huono, jos prosentti on yksi tai vähemmän. (Balance Consulting 2013.)

Vertailtaessa rakennusalan yritysten talouden tunnuslukuja, tulisi niitä vertailla saman alan yritysten kanssa. Yritys voi vaikuttaa tunnuslukuihinsa ottamalla osatuloutuksen käyttöönsä. Eniten osatuloutuksen käyttöönotto vaikuttaa kannattavuutta mittaaviin tunnuslukuihin. Vakaavaraisuuteen sillä taas ei ole niinkään suurta merkitystä. Maksuvalmiuden tunnuslukuihin osatuloutuksella ei ole myöskään erityisen merkittävää vaikutusta. Maksuvalmiuden mittareista current ratiota olisi kuitenkin järkevämpi käyttää, jos yrityksellä on käytössään osatuloutus, sillä current ration laskentaan otetaan mukaan myös varaston arvo.

Jos yrityksellä ei ole osatuloutusta käytössään, tunnuslukujen muutokset tilikausien välillä voivat olla valtavia. Tämä saattaa johtaa harhaan sijoittajia ja muita sidosryhmiä, jotka ovat kiinnostuneita yrityksen kannattavuudesta. Otan esimerkiksi tilanteen, jolloin osatuloutus ei olisi käytössä. Jos sijoittaja esimerkiksi katsoo ainoastaan tilinpäätöstä, jolloin suuria projekteja on ollut käynnissä, mutta mikään niistä ei ole valmistunut eikä näin ollen myöskään tuloutunut, sijoittaja saattaa saada käsityksen, ettei kyseinen yritys ole hyvä sijoituskohte, koska sen kannattavuuden tunnusluvut eivät ole hyviä. Jos taas katsotaan tilannetta, jossa yrityksellä olisi osatuloutus käytössä ja samainen sijoittaja tarkisteli yrityksen tilannetta vertailemalla yrityksen eri tilikausia, hän luultavasti tulisi siihen tulokseen, että yritys on tasaisesti kannattava sijoituskohte.

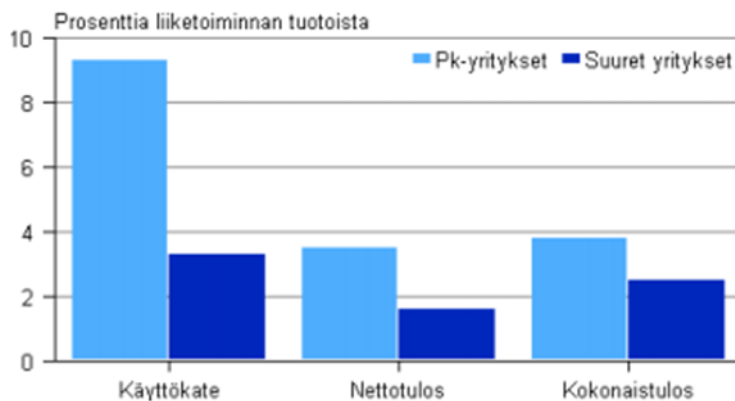
2.2 Toimialan kehityssuunta

Vuonna 2011 rakentamisen liikevaihto oli 27 miljardia euroa. 2010 vuoteen verrattuna liikevaihto kasvoi 12 prosenttia. Rakentamisen liikevaihto rakentui seuraavasti: 45,9 prosenttia tuli talonrakentamisesta, 40,9 prosenttia erikoistuneesta rakennustoiminnasta ja 13,2 prosenttia maa- ja vesirakentamisesta. Eniten liikevaihto kasvoi talonrakentamisen osa-alueella. Kuvio 1 kuvastaa rakentamisen liikevaihdon kehitystä toimialoittain vuosien 2008 ja 2011 välisenä aikana. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



Kuvio 1. Rakentamisen liikevaihto toimialoittain 2008–2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Myös rakennusyrietysten määrä oli kasvussa 2011 vuonna. Vuonna 2011 rakennusalanyrityksiä toimi 41 700, joista suurin osa rakennusyrietyksistä on pk-yrityksiä. Kannattavuuden mittareilla mitattuna pk-yritysten toiminta näytti kannattavammalta kuin suuryrietysten toiminta. Kuviossa 2 on kuvattu rakentamisen kannattavuutta suuruusluokittain. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



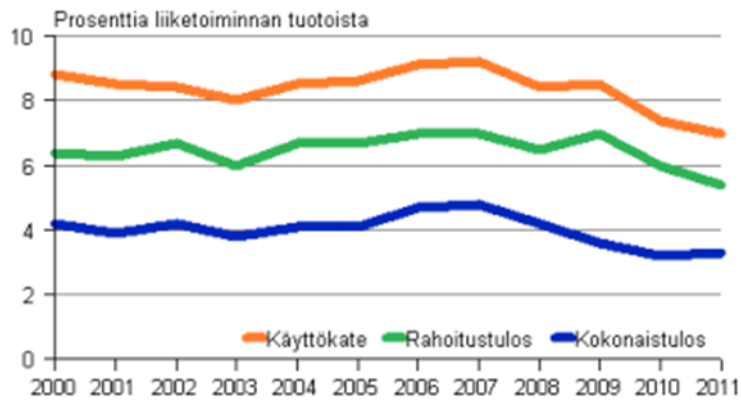
Kuvio 2. Rakentamisen kannattavuus suuruusluokittain 2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Vuonna 2011 käyttökate kertyi 7 prosenttia liiketoiminnan tuotoista. Kuvio 3 kuvastaa sitä, mistä rakentamisen kulut ovat koostuneet vuonna 2011. Tulos näytti käyttökateen osalta huonommalta kuin kertaakaan 2000-luvulla, vaikka rakentamisen kannattavuus parani euromääräisesti. Kustannusten kasvu edellisiin vuosiin verrattuna selittyy sillä, että ulkopuolisia palveluita käytettiin merkittävästi enemmän. Myös henkilöstökulut olivat suurentuneet. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



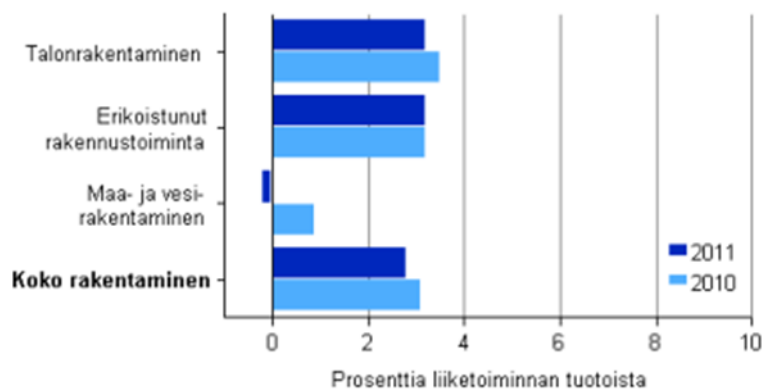
Kuvio 3. Rakentamisen toimintakulut ja käyttökate 2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Kannattavuuden tunnusluvut heikkenivät lähes kaikilla rakentamisen alatoimialoilla, mutta eniten muutokset näkyivät maa- ja vesirakentamisessa, jonka kannattavuus jäi 5,7 miljoonaa euroa negatiiviseksi. Kuvio 4 kuvaa rakentamisen kannattavuutta vuosien 2000–2011 välisenä aikana. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



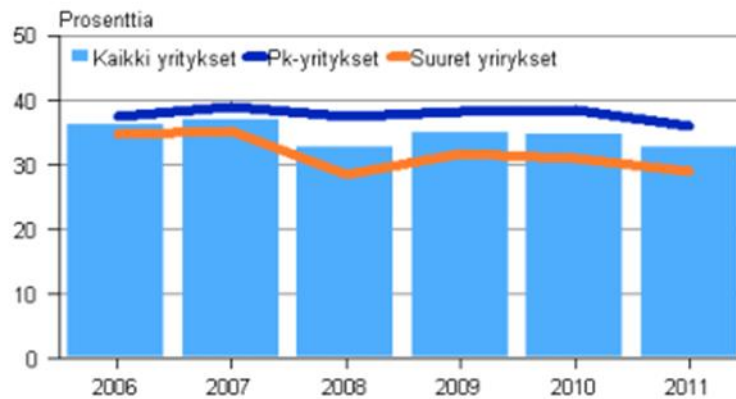
Kuvio 4. Rakentamisen kannattavuus 2000–2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Vuonna 2011 kokonaistulos oli noin 3,3 prosenttia tuotosta. Vaikka suhteellinen nettotulos huononi, euromääräisesti tulosta tehtiin enemmän kuin edellisellä vuonna. Rahoitustuottojen pienenemisellä ja verojen kasvulla, sekä rahoituskulujen kasvamisella oli suuri vaikutus nettotulokseen. Kuvio 5 kuvaa rakentamisen nettotuloksen kehitystä vuosina 2010 ja 2011. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



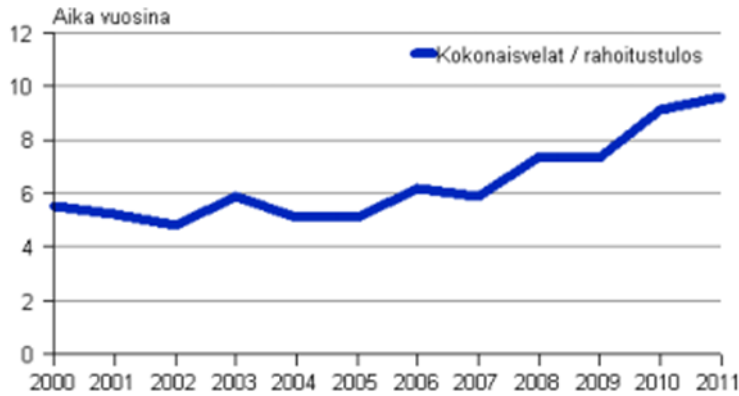
Kuvio 5. Rakentamisen nettotulos toimialoittain 2010–2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Pk- sektorin omavaraisuusaste heikkeni 2,6 prosenttia 2011 vuodesta 2010. Tällöin myös kokonaisvelat suhteessa liikevaihtoon kasvoivat 1,1 prosenttia. Myös suuryritysten omavaraisuusaste heikkeni. Kuviossa 6. näkyy rakentamisen omavaraisuusasteen kehitys suuruusluokittain vuosien 2006 - 2011 välisenä aikana. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



Kuvio 6. Rakentamisen omavaraisuusaste suuruusluokittain 2006–2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

Rakennusalalla vieraanpääoman lainojen takaisin maksuajat ovat kasvaneet yleisesti. Kuvio 7 kuvaa rakentamisen vieraan pääoman takaisinmaksuaikoja vuosien 2000–2011 välisenä aikana. (Suomen virallinen tilasto (SVT) 2011.)



Kuvio 7. Rakentamisen vieraan pääoman takaisinmaksuaika 2000–2011. (Lähde: Rakentamisen tilinpäätöstilasto 2011, Tilastokeskus.)

3 Osatuloutuksen esittäminen luotettavasti tilinpäätöksessä

3.1 Osatuloutuksen käyttöönotto

Osatuloutuksen mukainen tuloutus tarkoittaa sitä, että rakennustyötä tuloutetaan sen edistymisen mukaan. Osatuloutus on Suomen kirjanpitosäännöstyössä vaihtoehtoinen tapa pääsäännölle, jonka mukaan tulot kirjataan tuotoksi silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Osatuloutusmenettely hyväksyttiin vuonna 1993 vaihtoehtoiseksi pitkän valmistusajan vaativien suoritteiden tulouttamismenetelmäksi EU:n neljännen direktiivin astuttua voimaan. Merkittävä osa suurista ja huomattava osa keskisuurista rakennusyrityksistä on siirtynyt käyttämään osatuloutusta. (Lahti & Viljaranta 2008,181.)

Rakennusalalle tyypillistä on, että monet hankkeet ovat pitkäaikaishankkeita, jotka kestävät enemmän kuin vuoden. Tuloutuksen yleissääntönä on, että tulo kirjataan tuotoksi sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle. Koska pitkäaikaishankkeista saadut tulot jakautuvat usein monelle eri tilikaudelle, rakennusliikkeet voivat yleissäännöstä poiketen KPL 5:4 § nojalla kirjata pitkän valmistusajan vaativille tuotteille tuottoa valmistusasteen perusteella. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

KPL 5:4 : Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (Kirjanpitolaki.)

3.2 Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen soveltaminen pitkäaikaishankkeissa

Valmistusasteen mukaista tuloutusta sovelletaan pitkäaikaishankkeisiin, joille tunnusomaista on, että hankkeen aloittamis- ja lopettamisajankohta menee tilikauden vaihteen yli. Tunnusomaista pitkäaikaishankkeelle, joka tuloutetaan valmistusasteen mukaan, on että sen edistymistä seurataan kustannuslaskennan avulla. Tällaisen hankkeen tulee olla myös olennainen liikevaihtoon verrattuna. Tunnusomaista on myös, että pitkäaikaishankkeet perustuvat sitoviin tilauksiin ja sopimuksissa on määritelty kauppahinnan suuruus. (Suulamo 2009.)

Valmistusasteen mukaista tuloutusta käytettäessä suoritteen erilliskatteen on oltava luotettavasti ennakoitavissa. Hankkeen kokonaistulojen ja kokonaismenojen tulee siis olla luotettavasti arvioitavissa. Hankkeeseen kohdistuvien suoriteperusteisten menojen tulee olla helposti selvitettävissä kustannuslaskelmista ja kirjanpidosta. Hankkeen valmistusasteen pitää olla luotettavasti määriteltävissä tilinpäätöksestä. Kustannuslaskennan periaatteet pitäisi löytyä dokumentoituna ja niitä tulisi päivittää säännöllisesti. (Suulamo 2009.)

Valmistusasteen mukaista tuloutusta sovellettaessa kirjaamistavan tulee olla johdonmukainen tilikaudesta toiseen ja kaikkien toistensa kanssa samanlaisten suoritteiden osalta samanlainen. Lisäksi tulee noudattaa KPL 3:3.1 mukaista varovaisuuden periaatetta. Varovaisuuden periaate tarkoittaa käytännössä sitä, että jos kokemusperäistä tietoa erilliskatteen laskemisesta ei löydy tai lopputuloksen luotettavasti arviointi ei ole mahdollista, niin valmistusasteen mukaista tulouttamista ei tule käyttää. Varovaisuutta on myös kirjata hanketta aluksi nolla katteisena siihen asti, kunnes kate voidaan arvioida luotettavasti. (Suulamo 2009.)

Valuuttakurssiriskeihin varautuminen ja niiltä suojautuminen on osa varovaisuuden periaatetta (Suulamo 2009). Jos taseessa esitetään varoina kehittämismenoja, perustamismenoja tai laskennallisia verosaamisia, edellytetään erityisen varovaisuuden noudattamista. Erityisen varovaisuuden vaatimus tarkoittaa sitä, että taseessa oleva arvo tulee dokumentoida ja perustella huolellisesti. Taseen osalta varovaisuuden periaate merkitsee myös sitä sitä, ettei varoja saa esittää liian suurina ja että velat täytyy esittää oikea määräisinä.(Leppiniemi 2003,136–137.)

3.3 Tulojen ja menojen kohdistaminen hankkeelle

Pitkäaikaishankkeen menot syntyvät yleisesti ottaen hankkeen aloittamis- ja lopettamispäivien välisenä aikana. Hankkeelle ei kohdisteta ennen hankkeen aloittamispäivää syntyneitä menoja. Tällaisia ovat esimerkiksi markkinointi- ja tarjousmenot. Ennakoitavissa olevat menot ja menetykset, jotka syntyvät hankkeen lopettamispäivän jälkeen ja joita ei ole käsitelty aiemmin pakollisina varauksina, kohdistetaan hankkeen lopettamispäivälle. Ne siis jaksotetaan hankkeeseen kohdistettavina menoina pakollisen varauksen muodossa hankkeen valmistuksen lopettamistilikauden tilinpäätöksessä kuluksi. Kaikki tuotot ja kulut kirjataan vasta kun kaikki lopputyöt ovat tehty, vaikka tilaaja olisikin hyväksynyt hieman keskeneräisen työn kokonaan vastaanotetuksi. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Hankkeelle kohdistettavaa tuloa on alkuperäisen sopimuksen mukainen myyntihinta. Tulonoikaisuita ovat myyntihinnan lisäykset tai vähennykset. Myyntihinnan lisäyksen voi aiheuttaa sopimukseen kuulumattomien lisätöiden myyntihinnat, jotka eivät itsenäisinä muodosta erillistä hanketta. Myyntihintaa voi lisätä valmistajan tilaajalta tai ulkopuoliselta veloittamat korvaukset, jotka hidastavat hankkeen etenemistä. Jos työ valmistuu etuajassa tai on erittäin hyvälaatuinen, valmistaja saattaa voida ottaa siitä bonuksia tai palkkioita, jotka lisätään myyntiin. Myyntihintaa voi vähentää esimerkiksi hankkeen myöhästymisen. Myyntihinnan lisäysten ja vähennysten sisällyttäminen hankkeen tuloksi tai sen vähennykseksi edellyttää, että niiden toteutuminen on ilmeistä ja että niiden määrä kyetään arvioimaan luotettavalla tavalla. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Hankkeelle kohdistuu sekä muuttuvia että kiinteitä kustannuksia. Hankkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja ovat esimerkiksi hankkeen aiheuttamat henkilöstömenot mukaan luettuina hanketta valvovan työnjohdon palkkamenot henkilösivumenoineen, suunnittelumenot, materiaalimenot, alihankinnasta aiheutuneet menot, hankkeen vakuutus- ja takuumenot, viivästyssakot sekä menot, joita aiheutuu ulkopuolisten valmistajalle hankkeen valmistuksen johdosta esittämistä oikeudellisista vaateista. Hankkeelle kohdistuu pitkäaikaishankkeeseen kohdistuva osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi kyseisen hankkeen valmistuksessa käytettyjen tuotantotilojen, koneiden ja laitteiden vuokrat tai suunnitelman mukaiset poistot sekä käyttö- ja kunnossapitomenot samoin kuin teknisen tuki- ja laadunvalvontaorganisaation sekä muun hanketuotannon hallinnon menot. Pitkäaikaishankkeen menoksi ei kuitenkaan kohdisteta kiinteitä menoja kuten, myynnin ja markkinoinnin menot, yleishallinnon menot sekä hankkeen valmistukseen liittymättömien tuotanto- ja muiden tilojen sekä koneiden ja laitteiden poistot. Kiinteiden menojen kohdistamisperiaatteiden pitää olla johdonmukaisia periaatteita, joita tulee noudattaa jatkuvasti. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

3.4 Erilliskate

Erilliskatteen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa, jotta osatuloutusta voidaan soveltaa. Tämä edellyttää sitä, että asiakas on tilannut hyödykkeen sitovasti sovittuun hintaan. (Leppiniemi & Kykkänen 2009, 99.) Kun tilinpäätös tulee ajankohtaiseksi, lasketaan yrityksen tekemästä suoritteesta sen hetkinen valmistusaste. Valmistusasteen määrittely tapahtuu joko määrittelemällä, missä vaiheessa rakennusprojekti on, tai katsotaan siihen mennessä kertyneet menot kohteesta. Suurimmaksi haasteeksi osatuloutuksessa muodostuu riittävän katteen saaminen projektista. (Rekola & Nieminen 2006, 97–99.)

Kirjanpitolaissa ei määritellä erilliskatteen laskentatapaa. Kirjanpitolautakunnan mukaan erilliskatteen laskemisen tarkoituksena on määrittää pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta kirjanpitovelvolliselle jäävä kate. Kate tulee laskea vähentämällä hankkeen myyntituloista sen valmistamisesta aiheutuneet menot. (Kirjanpitolautakunta 2010.) Projektien kustannus seurannan avulla tapahtuu erilliskatteen ennakointi. Kustannus seurannasta on tultava esille projektin kokonaistulot ja menot, mukaan lukien

takuuaikaiset menot, suoriteperusteisesti toteutuneet menot tilinpäätöspäivänä sekä projektin valmistusaste tilinpäätöspäivänä. (Lahti & Viljaranta 2013,193.)

3.5 Tulon kirjaaminen tuotoksi

Kirjaukset on tehty suoriteperusteisesti, jos tilikaudelle kuuluva meno tai tulo huomioidaan tilikauden tuotoksi tai kuluksi riippumatta niitä koskevien maksujen todellisista suorituspäivistä. Yleinen käytäntö on, että kaikki liiketapahtumat muutetaan suoriteperusteisiksi tilinpäätöshetkellä. Kirjanpitovelvollinen voi kuitenkin valita, käyttääkö tilikauden aikana maksuperustetta vai suoriteperustetta kirjauksissaan. Toki on myös mahdollista käyttää molempia kirjaustapoja sekaisin tilikauden aikana. (Leppiniemi 2007, 26.) Arvonlisäverolain mukaan tilinpäätös tulee tehdä suoriteperusteisesti. Tilikauden aikana lasku voidaan kirjata laskun päiväyksen mukaan. Ennakkomaksuista arvonlisävero tilitetään kuitenkin maksuajankohdan mukaan. (Helsingin Seudun Kauppakamari 2008.) Tilikauden tulos tulee kirjata taseen vastaavaa puolelle omaan pääomaan erillisenä eränä. Kun tehdään uuden tilikauden avaus edellisen tilikauden tulos voidaan jättää tilille Edellisten tilikausien voitto (tappio) tai siirtää vapaan oman pääoman rahastoihin tai sidotun oman pääoman vararahastoon. Tilikauden tuloksen kirjaamisesta ei tarvitse olla erillistä tositetta, koska kyse on liiketapahtuman kirjaamisesta. Osakeyhtiössä edellisten tilikausien voitto varojen käytöstä täytyy olla yhtiökokouksen päätös. (Leppiniemi 2000.)

KPL 5:1 mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoksi tuloslaskelmaan. KPL 3:3.1§ mukaan tilinpäätöstä laadittaessa kaikki tuotot ja kulut, jotka kuuluvat tilikaudelle on otettava huomioon riippumatta niihin kohdistuvien maksujen suorituspäivästä. KPL 3:4§:n mukaan maksuperusteiset kirjaukset, jotka eivät ole vähäisiä, on oikaistava suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista. KPL 5:4§:n edellyttämien sääntöjen mukaisesti kirjanpitovelvollinen voi kirjata pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi sitä mukaa, kun suoritteen valmistusprosessi etenee. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Tuoton kirjaamisessa on huomioitava myös KPL 5:14.1§:n säännös. Sen mukaan tuotosta on tulevaisuudessa vähennettävä velvoitteista aiheutuvat menot ja menetykset, jos ne kohdistuvat edelliseen tilikauteen, niiden toteutuminen ei ole todennäköistä, niistä ei olla todennäköisesti saamassa tuloa tai ne perustuvat lakiin tai sitoumukseen

sivullista kohtaan. Jos pitkän valmistusajan vaativa suorite muodostuu tappiolliseksi, niin negatiivinen erilliskate tulee kirjata pakollisiin varauksiin tulosvaikutteisesti heti kun se on todettu ja sitä pidetään todennäköisenä. (Kirjanpitolautakunta 2008.) Esimerkkejä tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella löytyy liitteestä 2.

3.6 Projektikustannuslaskenta

Kustannuslaskennan tehtävänä on kartoittaa mahdollisimman tarkasti se, mistä projektin kustannukset muodostuvat. Tehokkaan kustannuslaskennan avulla johto saa tärkeää tietoa projektin kustannuksista. Kustannusten selvittäminen onkin tärkeää kaikissa organisaatioissa. (Jormakka ym.2009,193.) Pitkäaikaishankkeita seurataan yleensä projektikustannusten avulla. Käytännössä kirjanpitovelvollinen itse seuraa hankkeen edistymistä projektikustannuslaskennan avulla. Kirjanpitovelvollisen kokemukseen perustuva hankekohtainen projektikustannuslaskenta onkin edellytys valmistusasteen mukaisen tuloutustavan käyttöön. Projektikustannuslaskennan perusteella saadut toteutuneet menot, hankkeen kokonaistuotot ja laskettu valmistusaste tulisi olla luotettavalla tavalla osoitettavissa tilinpäätöshetkellä. (Kirjanpitolautakunta 1993,3.) Yleisesti ottaen rakennusliikkeiltä löytyy riittävä määrä ammattitaitoa pitääkseen yllä luotettavaa projektikustannuslaskentaa (Halonen 2013b).

3.7 Valmistusasteen laskeminen

Projektin valmistusasteen voi määrittää syntyneiden kustannusten suhteena projektin arvioituihin kokonaiskustannuksiin tai fyysisen valmistusasteen mukaan. Sen voi määrittää myös kertyneiden työtuntejen, käytetyn materiaalin tai muun luotettavasti määritettävän asian perusteella. Erityyppisiin projekteihin käytetään eri laskentamenetelmiä. Valmistusasteen laskentatavaksi otetaan käyttöön se, joka antaa oikeimman kuvan projektin tilanteesta. Käytännössä rakennusyrietykset käyttävät joko kertyneiden kustannusten määrää tai fyysisen valmistusasteen laskentaa. (Lahti & Viljaranta 2013,193.)

3.7.1 Fyysinen valmistusaste

Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella. Jos tätä menetelmää sovelletaan, valmistusprosessi tulee jakaa välivaiheisiin. Hankkeen fyysinen valmistusaste määräytyy, kun sen todellista vaihetta verrataan ennalta määriteltyihin välivaiheisiin. Jokainen vaihe merkitsee lisäystä hankkeen kokonaisvalmistusasteeseen. (Kirjanpitolautakunta 2008.) Monet yritykset ovat siirtyneet tähän menetelmään, jossa projekti on jaettu useisiin eri vaiheisiin sen fyysisen valmistumisen perusteella. Jos eri vaiheille kuuluvat kustannukset kohdistetaan kirjanpidossa oikein, kustannusten seuranta helpottuu. Myös tuottojen kertyminen jaetaan yleensä vaiheisiin, jonka ansiosta projektin tehokkuutta pystytään seuraamaan tehokkaammin. Projektin eri vaiheet täytyy yleensä aina tulouttaa samalla kateprosentilla. (KPMG 2003,38.)

3.7.2 Hankkeen toteutuneiden menojen suhde koko hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin

Jos valmistusaste lasketaan suhteuttamalla toteutuneita menoja tuoreimpaan käytettävissä olevaan arvioon hankkeen kokonaismenoista, on otettava huomioon ainoastaan ne menot, joita vastaava työ on suoritettu. Materiaalia, jota ei ole vielä käytetty hankkeessa tai ennakkomaksuja, jotka on maksettu aliurakoitsijalle vielä tekemättömästä työstä ei tule laskea mukaan toteutuneisiin menoihin. Toteutuneisiin menoihin voidaan kuitenkin laskea tekemättömään työhön liittyvä jo hankittu materiaali, jos sen osuus ei ole olennainen, eikä sen erottaminen vaatisi kohtuuttomasti menoja saavutettavaan hyötyyn nähden. Vastaavasti, jos tehdystä työstä ja siihen käytetystä materiaalista olennainen osa on vielä tilinpäätöshetkellä valmistajalta laskuttamatta, tämä osa tulee jaksottaa olennaisuuden periaatteen mukaan suoriteperusteisesti tilinpäätökseen kuluksi ja ottaa valmistusastetta laskettaessa huomioon. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Tilikauden liikevaihdoksi kirjataan valmistusastetta vastaava osuus. Valmistusaste voidaan määrittellä erilaisilla menetelmillä. Yksi menetelmä valmistusasteen määrittämiseen on laskea toteutuneiden menojen suhde arvioituihin kokonaismenoihin. Esimerkissä, jossa projektin kokonaistuotot ovat 200 000 euroa, kokonaismenot 100 000 euroa ja josta syntyy katetta 100 000 euroa. Tilikauden päättyessä tiedetään,

että menoista on toteutunut 40 000 euroa eli 40 prosenttia kokonaismenoista. Tilikauden tuotoksi voidaan näin ollen kirjata 40 prosenttia kokonaistuotoista eli 80 000 euroa. (Lindfors 2011,38.)

Esimerkki

Projektin kokonaistuotot	200 000
<u>Kokonaismenot</u>	<u>- 100 000</u>
Kate	100 000

Kyseinen menetelmä on hyvin selkeä teoreettisesti. Jos tätä menetelmää käytetään, yrityksellä tulee olla yksityiskohtaiset erittelyt projektille jo kirjatusta ja jatkossa kirjattavista kustannuksista. Jos yksityiskohtaisia erittelyjä ei ole, kustannusten ja reaali-prosessin vertaaminen tulee olemaan käytännössä melko hankalaa. Esimerkiksi valmistusaste saataisiin nousemaan, jos kirjanpitoon kirjaamaton, tilikaudelle kuuluva meno parantaisi tulosta. Ellei tarkkoja erittelyjä ole, voi siis käydä niin, että kustannus, joka on kirjattu onkin ylimääräinen meno, joka ei alunperin ole kuulunut kustannusarvioon. Tämän tapahtuessa kokonaiskustannukset nousee ja tulos huononee. (KPMG 2003, 38.)

3.7.3 Tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään

Erilaisiin pitkäaikaishankkeisiin käytetään erilaisia menetelmiä valmistusasteen määrittämisessä. Yksi tapa määrittää valmistusaste on verrata käytettyä tuotannontekijämäärää hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään. Esimerkiksi valmistuksen edellyttämä työpanos työtunneilla mitattuna voi olla tuotannontekijä, jonka määrää käytetään valmistusasteen kuvaamisessa. (Kirjanpitolautakunta 2008.) Tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään ei ole kovin yleinen tapa määrittää valmistusastetta. Se on yleensä myös aika hankala toteuttaa. (Halonen 2013). Kuvio 8 tiivistää valmistusasteen laskentatapojen perusideat.

Fyysinen valmistusaste	Hankkeen toteutuneiden menojen suhde koko hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin	Tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään
<ul style="list-style-type: none"> • Usein käytetty tapa määrittää valmistusaste • Hanke jaetaan vaiheisiin 	<ul style="list-style-type: none"> • Yleisin tapa määrittää valmistusaste • Vaatii luotettavan kustannuslaskennan 	<ul style="list-style-type: none"> • Vähiten käytetty menetelmä • Yleensä hankala toteuttaa • Tuotannon tekijä voi olla esim. Käytetyt työtunnit

Kuvio 8. Valmistusasteen laskentatapojen perusideat tiivistettynä.

3.7.4 Johdonmukaisuus

Jos osatuloutusmenettelyä käytetään, sitä tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin niihin hyödykkeisiin, joiden kohdalla menettelyn soveltaminen kirjanpitolain mukaan on mahdollista. Johdonmukaisuuden nojalla menettelyä tulee soveltaa myös tilikaudesta toiseen. (Leppiniemi & Kykkänen 2009, 99.) Myös valmistusasteen laskeminen tulee toteuttaa johdonmukaisesti, käyttäen samaa laskentamenetelmää tilikaudelta toiselle. Menetelmän vaihto voi johtaa epäluotettavaan tilinpäätöksen tulokseen.

3.8 Osatuloutus tilinpäätöksessä

3.8.1 Tuloslaskelma

Tilinpäätös koostuu tuloslaskelmasta, taseesta, liitetiedoista ja toimintakertomuksesta. Kirjanpitolain mukaan pienten yritysten ei tarvitse tehdä toimintakertomusta. Asunto-osakeyhtiöitä ja säätiöitä vapautus ei kuitenkaan koske. Julkistettavissa tilinpäätöksissä täytyy olla kaikki edellä mainitut tilinpäätöksen osat sekä tilintarkastuskertomus. Lisäksi täytyy löytyä vertailutiedot edellisen tilikauden tuloslaskelmasta ja taseesta. Liitetietoihin ja toimintakertomukseen edellisestä tilikauden vertailutietoja ei tarvitse laittaa. (Leppiniemi 2003, 195.)

Tuloslaskelman on tarkoitus kuvata tilikauden tuottojen ja kulujen määrää ja sitä, mistä tulos muodostuu (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 64). Liikevaihdoksi kirjataan

valmistusasteen mukainen tilikaudelle jaksotettu osuus pitkäaikaishankkeen myyntitulosta. Kuluksi suoriteperusteen mukaan kirjataan tilikauden aikana toteutuneet menot sekä käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot ja arvonalentumiset. Pakollista varausta kirjataan toteutumattomien, mutta arvioitujen menojen määrä siltä osin kuin se ylittää tappiollisen pitkäaikaishankkeen tilinpäätöspäivänä tuotoksi kirjaamatta olevien kokonaismyyntitulojen määrän. Suoriteperusteen mukaan tilikaudelle jaksotetut menot oikaistaan valmistusastetta vastaaviksi varaston muutos -tilillä. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

3.8.2 Tase

Taseen on tarkoitus kuvata yrityksen taloudellista tilannetta tilinpäätöspäivänä. Sen tulee kuvata yrityksen varallisuuden, oman pääoman ja velkojen luonnetta yrityksessä. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 64.) Ennakkomaksu on kyseessä silloin, kun asiakas suorittaa maksun ennen kuin saa suoritteensa itselleen. Ennakkomaksut merkitään kirjanpitoon rahoitustapahtumana. Saaja ei siis kirjaa sitä tulokseen, vaan saajan täytyy kirjata se velakseen. Kun suorite, josta ennakkoa on saatu luovutetaan asiakkaalle syntyy myyntitulo, joka esitetään tuloslaskelmassa liikevaihtona. Ennakkomaksunkirjaus kirjataan per Pankkitili an Saadut ennakot ja kun suorite luovutetaan kirjataan per Saadut ennakot an Liikevaihto. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007, 69.)

Valmistusastetta vastaavien menojen lisäksi suoriteperusteen mukaan toteutuneet, mutta valmistusasteen ylittävät menot kirjataan vaihtuviin vastaaviin vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin. Siirtosaamisiin kirjataan valmistusasteen mukaista myyntituloa vastaava saaminen. Saadut ennakkomaksut kirjataan ennakkomaksuiksi taseen vieraaseen pääomaan. Täysmääräisenä pakollisena varauksena taseeseen kirjataan tappiollisen pitkäaikaishankkeen odotettavissa oleva, myyntitulon ylittävä tappio. Vaihto-omaisuus, siirtosaamiset ja ennakkomaksut saadaan esittää hankekohtaisesti netotettuna taseessa, jos ne ilmoitetaan erillisinä taseen liitetiedoissa. Pakollista varausta ei saa netottaa muiden erien kanssa. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

3.8.3 Liitetiedot

Liitetietojen tarkoitus on olla täydentämässä taseessa ja tuloslaskelmassa olevia tietoja (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 64). Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisesta tuotoiksi valmistusasteen perusteella ilmoitetaan myös liitetietona. Liitetiedoissa pitää tulla ilmi pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja sen valintakriteerit. Liitetiedoissa esitetään pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa ja tiedot valmistusasteen mukaiseen tuloutustapaan siirtymisestä. Liitetiedoissa tulee esittää vaihto-omaisuudesta, saamisista ja saaduista ennakoista koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltyinä. Pitkäaikaishankkeisiin liittyvät pakolliset varaukset ja niihin tehdyt muutokset esitetään myös liitetiedoissa. Liitetiedoissa tulee näkyä valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon määrä koko tilikauden liikevaihdosta. Tuotoksi kirjattujen, mutta luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä. Lisäksi liitetietoihin tulee merkitä pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva määrä (tilauskanta) eriteltyinä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, jos molempia kirjausperiaatteita sovelletaan. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Liitetiedoissa on kerrottava mitä tuloutusmenetelmää on käytetty. Jos tuloutustapaa on muutettu, liitetiedoissa tulee olla tieto siitä, miten muutos on vaikuttanut siirtymistilikauden tilinpäätökseen, tulokseen ja omaan pääomaan. Jos yrityksellä on perustajaurakointia ja se tuloutettaisiin eri periaatteella kuin muut rakennusprojektit, tulisi liitetiedoissa olla informaatio tästäkin. (Lahti & Viljaranta 2013,192.) Liitteistä löytyy malli osatuloutuksen esittämisestä tilinpäätöksen liitetiedoista (Liite 3).

4 Verotus ja osatuloutuksen haasteellisuus

4.1 Osatuloutus verotuksessa

Kirjanpito ja verotus ovat tiiviisti yhteydessä toisiinsa Suomessa. Tärkeä osa yrityssuunnittelua onkin verotuksen ja tilinpäätöksen huolellinen suunnittelu.

Verosuunnittelua tehtäessä yritetään etsiä verotuksellisesti edullisia toimintavaihtoehtoja sekä estää verohaittojen ja hallitsemattomien verotustilanteiden syntymistä. Jos tilinpäätös suunnitellaan huolellisesti, täytyy ottaa huomioon paljon asioita ja tavoitteita, joihin tilinpäätös ja verotus vaikuttavat. (Leppiniemi & Walden 2009, 17.)

Osatuloutuksen avulla voidaan saada tilikausien tuloksia tasaisemmiksi, niin ettei synny valtavia heittoja tilikausien välillä ja säädellä näin yhtiönverotusta tasaisemmaksi eri tilikausien osalta. Tämä parantaa myös tilikausien vertailtavuutta. (Suulamo 2009.) EVL 19§:n mukaan tulo on sen verovuoden tuloa, jonka aikana se on saatu rahana tai muuna rahanarvoisena etuutena. EVL 19.2§:n mukaan pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvä tulo voidaan kuitenkin lukea verovuoden tuotoksi valmistusasteen perusteella. (Elinkeinoverolaki.)

4.2 Perustajaurakointi verotuksessa

Perustajaurakointiliiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa rakennusliike suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy asuntoja sekä liike- ja toimistotiloja siten, että ostaja saa hallintaoikeuden ko. tiloihin hankkimalla omistukseensa kohdeyhtiön osakkeita. (KILA 17.1.2006.)

Perustajaurakointiin liittyvien liiketapahtumien esittämistavalla tilinpäätöksessä ei ole vaikutusta liiketapahtumien käsittelyyn verotuksessa. Osakkeiden myynnit ulkopuolisille ostajille ja rakennusurakan myynti asunto-osakeyhtiölle tai kiinteistöosakeyhtiölle tuloutetaan verotuksessa erillisinä myynteinä. Verotuksen näkökulmasta kohdeyhtiö ja rakennusliike ovat eri verosubjekteja, joille kummallekin vahvistetaan verotettava tulo erikseen. Perustajaurakoitsijan urakkasopimuksen tuloutuksessa voidaan noudattaa kahdenlaista tuloutustapaa. Yleensä käytetään pääsäännön mukaista luovutuksen mukaista tuloutusta, mutta vaihtoehtoisesti perustajaurakoitsija voi tulouttaa urakkasopimuksen valmistusasteen perusteella. Valmistusasteen mukaan tuloutettaessa perustajaurakoitsija tulouttaa urakan rakentamisen valmistusasteen ja osakkeiden myyntiasteen mukaisessa suhteessa. Jos kirjanpidolliseksi menetelmäksi on valittu valmistusasteen mukainen tuloutus, luetaan tulo sen tilikauden tuotoksi myös verotuksessa. (Verohallinto 2008.)

4.3 Osatuloutuksen haasteettisuus

Yleisimmät virheet osatuloutuksessa tulevat, kun hankkeen arvioituja kokonaismenoja määritetään hankkeen ollessa vasta aluillaan. Projektille voi tulla sen keston aikana sellaisia kuluja, joita ei projektin alkaessa pystytty ennakoimaan. Fyysisen valmistusasteen arvioidut prosentit osuvat yleensä aika hyvin kohdilleen, sillä yleensä rakennusliikkeen johto osaa arvioida vaiheet ja sen, missä projektin vaiheessa ollaan menossa. Arvioituja kustannuksia ei voi kesken tilikauden muuttaa, mutta seuraavassa tilinpäätöksessä on mahdollista korjata arviota, jos se on osoittautuu todella vääräksi. Jos tuloutus tapaa vaihdetaan osatuloutuksesta muuhun, niin yleisimmin tuloutustapa vaihdetaan takaisin luovutuksen mukaiseen tuloutukseen. (Halonen 2013b.)

Haasteellisinta rakennusliikkeelle on aikatauluissa pysyminen. Jos projekti venyy, täytyy palkata lisää ihmisiä ja tehdä muita ratkaisuja, jotta pysyttäisiin aikataulussa. Tällöin projektin kokonaismenot kasvavat arvioitua suuremmiksi. Tulos muuttuu yleensä tappiolliseksi, jos aikataulut eivät pidä. Haastetta oikeankuvan antamiseen tuo myös laskennalliset virheet. Kirjauksissa ei ole yleensä epäselvyyksiä, sillä kirjanpitolautakunta antaa kirjauksien tekemisestä hyvin selkeät ohjeet. (Halonen 2013b.)

On todella yrityskohtaista saako kirjanpitäjä yritykseltä tarvittavat ja riittävät tiedot tehdäkseen luotettavaa kirjanpitoa. Kirjanpitäjän ja yrityksen välinen säännöllinen kommunikaatio on hyvin tärkeää. Johdon ja kirjanpitäjän tulisi olla tiiviissä yhteistyössä koko tilikauden ajan. Tilikauden aikana olisi hyvä käydä laajasti läpi ennusteita, kuluvan vuoden suuntia ja tuloksen kehitystä. Projektien kustannusten seuraamisen lisäksi, kiinteitäkuluja sekä hallinnonkuluja tulisi seurata ja niiden vaikutusta tulokseen tulisi tarkkailla tilikauden aikana. (Halonen 2013b.)

4.4 Pitkäaikaishankkeet kansainvälisessä tilinpäätöksessä

IAS 11 standardi käsittelee pitkäaikaishankkeita kansainvälisessä tilinpäätöksessä. IAS 11 standardi perustuu näkemykseen, jonka mukaan valmistusasteen mukainen tulouttamistapa sopii parhaiten kuvaamaan tuotannon volyymia ja siihen liittyviä kustannuksia. Tämän mukaan liikevaihtoa olisi siis myös keskeneräisen tuotannon kustannukset, johon olisi lisätty mahdollinen voitto- tai tappio osuus. Pitkäaikaishankkeelle on ominaista, että se on projektityyppinen työ, kuten sillan, rakennuksen, tien, laivan tai jonkin muun vastaavanlaisen suoritteen valmistaminen. Joskus pitkäaikaishanke voi olla myös palvelusuorite. Pitkäaikaiseenhanke voi koostua monesta eri projektista, esimerkiksi suunnittelusta ja toteutuksesta, jotka lopulta kietoutuvat hyvinkin tiiviisti yhteen. Pitkäaikaishankkeet rahoitetaan yleensä ennakkomaksuilla ja rahoitus- ja takausjärjestelyillä. (KPMG 2003,33.)

Suurin ero suomalaisen tilinpäätöksen osatuloutuksessa ja kansainvälisen tilinpäätöksen osatuloutuksessa on se, että IAS 11 mukaan pitkäaikaishankkeet tuloutetaan aina työn edistymisen mukaan. Suomalaisten normejien mukaan tehdyssä tilinpäätöksessä taas saadaan valita, käytetäänkö pitkäaikaishankkeiden kirjaamisessa osatuloutusta vai kirjataanko suoritteesta saatu tuotto sille tilikaudelle kun se on luovutettu. IAS 11 määrittelee tarkemmin olosuhteet, joissa pitkäaikaishankkeita saadaan yhdistellä tai jakaa kuin KILA:n yleisohjeet. IAS 11 ohjaa mieluummin hankkeiden yhdistelemiseen kuin niiden jakamiseen eri projekteiksi. Pääsääntönä on, että hanke kuuluu kokonaishankkeeseen, jos siitä on neuvoteltu etukäteen tarjousta tehdessä. Jos esimerkiksi lisätyö poikkeaa täysin ennalta sovitusta, se tulee käsitellä omana hankkeenaan. (KPMG 2003,34.)

Kansainvälisessä kaupassa kurssierot ovat yleisiä. IAS 11 ei kuitenkaan ota kantaa siihen kuinka ne tulisi tuloslaskelmassa käsitellä. Yksi vaihtoehto niiden käsittelemiseen on esittää ne rahoitustuottoina ja -kuluina. Toisaalta ne voisi käsitellä myös projektin tulona ja menona. Jos hankkeen kokonaistulosta ei voidakaan arvioida luotettavasti, IAS 11 mukaan myynniksi tulee kirjata sama summa kuin kertyneitä menoja on syntynyt. (KPMG 2003, 35, 38.)

5 Pohdinta

5.1 Luotettavuus ja eettisyys

Luotettavuuteen laadullisessa tutkimuksessa vaikuttavat tutkija, tutkijan taidot, aineiston laatu, aineiston analyysi ja tutkimustulosten esittäminen. Analyysia tehtäessä sisältö tulisi pelkistää niin, että se kuvaisi mahdollisimman luotettavasti tutkittavaa asiaa. (Janhonen & Nikkonen 2003,36.) Luotettavuutta opinnäytetyölleni olen pyrkinyt tuomaan asiaan kuuluvien lähteiden käyttöllä ja aineiston harkitulla rajauksella. Luotettavuutta tutkimukseeni olen pyrkinyt lisäämään haastatteleamalla KLT kirjanpitäjää, jolla on kokemusta osatuloutuksesta rakennusalan yrityksissä.

5.2 Jatkotutkimus- ja kehittämisideat

Monet rakennusliikkeet ovat perustajayrityksiä. Aihetta voisi jatkossa käsitellä perustajayritysten näkökulmasta. Työssäni en ole käsitellyt verotuksen näkökulmaa asiaan kovin laajasti. Näkisin, että aihetta voisi jatkossa lähestyä enemmän verotuksen näkökulmasta. Myös osatuloutuksen tulosvaikutteisuus case tyyppisesti, toimivassa yrityksessä voisi olla jatkokehitysmahdollisuus työlleni. Tapauskohtainen tarkastelu voisi tuoda myös lisää syvyyttä asiaan. Uusi tarkastelemisnäkökulma aiheelle voisi olla myös suomalaisten FAS tilinpäätöskäytäntöjen ja kansainvälisten IFRS tilinpäätöskäytäntöjen vertailunäkökulma asiaan. Nykyisin jo noin 7000 yritystä tekee kansainvälisen IFRS muotoisen tilinpäätöksen. IFRS tilinpäätöksessä esimerkiksi IAS 11 standardi määrittelee pitkäaikaishankkeiden käsittelyä paljon tarkemmin, kuin KILA¹:n yleisohjeet.

5.3 Opinnäytetyöprosessi

Opinnäytetyön aihe oli haastava, sillä aihe ei ollut minulle entuudestaan kovin tuttu. Tietoa aiheesta löytyi kuitenkin jonkin verran ja osatuloutuksen perusteet hahmottuivat minulle melko nopeasti. Kirjoittamisen edetessä jouduin sisäistämään paljon uutta tietoa. Lähteiden saaminen monipuolisiksi osoittautui kirjoittamisprosessin edetessä haasteelliseksi, sillä kirjanpitolautakunnan yleisohjeista itsestään löytyi tietoa erittäin kattavasti. Tekstiä alkoi kuitenkin muodostua, kun aloin pohtimaan sitä, miten

¹ Kirjanpitolautakunta

osatuloutus vaikuttaa tunnuslukuihin. Myös rakennusalan kehityssuuntia tunnuslukujen valossa oli mielenkiintoista tarkastella.

Motivaatiota kirjoittamiselle antoi toimeksiantajan aktiivinen osallistuminen opinnäytetyön prosessiin. Työ eteni melko lailla suunnittelemaani aikataulua noudattaen. Oppimisprosessina opinnäytetyön kirjoittaminen oli mukava ja antoisa kokemus. Vastasin tutkimusongelmiksi asetettuihin kysymyksiin ja tunnen, että pääsin opinnäytetyölleni asettamiin tavoitteisiin. Valitsemani menetelmälliset valinnat osoittautuivat myös toimiviksi tutkimusongelmien selvittämisen kannalta.

Opinnäytetyöstäni tulee olemaan hyötyä Pretaxille viimeistään, kun joku sen asiakkaista siirtyy käyttämään osatuloutusta tilinpäätöksessään. Uskon, että tekemääni opinnäytetyötä voidaan Pretaxilla hyödyntää perehdyttämistarkoituksiin. Perehdyttämistarkoitukseen opinnäytetyöni soveltuu mielestäni sen vuoksi, että siihen on pyritty tiivistämään kaikki olennainen tieto osatuloutuksesta ja siihen liittyvistä kirjauksista. Se on hyvää luettavaa sellaisille kirjanpitäjille, jotka tulevaisuudessa joutuvat tekemisiin osatuloutuksen kanssa.

Lähteet

Balance Consulting.

http://www.balanceconsulting.fi/tunnusluvut/current_ratio,17.7.2013.

Elinkeinoverolaki. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360>, 11.6.2013.

Halonen, J. 2013a. Nauhoitettu haastattelu. Kuopio. 2.4.2013.

Halonen, J. 2013b. Puhelinhaastattelu. 7.6.2013.

Helsingin Seudun Kauppakamari. 2008.Artikkeli: Suoriteperuste kirjanpidossa, Hannele Lindfors.http://www.helsinki.chamber.fi/neuvontapalvelut/artikkelit/kirjanpito/suoriteperuste_kirjanpidossa.2380.news,6.8.2013.

Ikäheimo,S., Malmi,T.,Walden,R.2012.Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Janhonen,S.&Nikkonen,M. 2003.Laadulliset tutkimusmenetelmät hoitotieteessä. Helsinki: WSOY.

Jormakka,M.,Koivusalo,K.,Lappalainen,J.,Niskanen,M.2009.Laskentatoimi. Helsinki:Edita Prima Oy.

KPMG.2003. IAS käytännön esimerkein. Helsinki: Edita Prima Oy.

Kirjanpitolaki.1997. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#L5P4> .11.6.2013.

Kirjanpitolautakunta.1993.Yleisohje pitkän vaikutusajan vaativista suoritteista syntyvän tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. [http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/2E1BC9CBC3FF00E0C22567BD0025BDD6/\\$FILE/osatulou.pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/2E1BC9CBC3FF00E0C22567BD0025BDD6/$FILE/osatulou.pdf) . 20.4.2013.

Kirjanpitolautakunta. 2006. Yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa 17.1.2006 <http://www.edilex.fi/kilaohje/perustajaurakointi>. 11.6.2013.

Kirjanpitolautakunta.2008.Yleisohje tulonkirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/valmistusaste2> . 11.6.2013.

Kirjanpitolautakunta.2010. Päätöksen/lausunnon numero: 1857/26.10.2010 <http://www.edilex.fi/oikeuskaytanta/kila/1857%3Farchive%3D1>. 12.5.2013.

Lahti,P.&Viljaranta,J.2008.Rakennusyriyksen kirjanpito ja tilinpäätös. Tampere: Rakennusteollisuuden Kustannus RTK Oy.

Lahti,P.&Viljaranta,J.2013.Rakennusyriyksen kirjanpito ja tilinpäätös. Sastamala: Vammalan Kirjapaino Oy.

Leppiniemi,J.&Kykkänen,T.2009.Kirjanpito,Tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta. Juva:WSOYpro Oy.

Leppiniemi,J. 2000.Liikekirjanpito.

Leppiniemi,J. 2003.Kirjanpidon ja verotuksen ongelmat:Ratkaisuja keskeisiin kysymyksiin. Juva: WS Bookwell Oy.

Leppiniemi,J.2007.Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin.Juva:WS Bookwell Oy.

Leppiniemi,J.& Leppiniemi,R.2007.Oikeat ja riittävät kirjaukset.Juva:WS Bookwell Oy.

Leppiniemi,J.& Walden,R.2009. Tilinpäätös ja verosuunnittelu.Juva: WS Bookwell Oy.

Lindfors,H.2011.Kirjanpito käytännönläheisesti.Kariston Kirjapaino Oy: Hämeenlinna. Pretax. <http://www.pretax.net>. 15.6.2013.

Rekola.&Nieminen,L. 2006. Kirjanpitolaki käytännössä. Helsinki: Edita Prima Oy.

Salmi,S.&Rekola-Nieminen,L.2004.Tilinpäätöksen rakentaminen ja tulkinta. Helsinki:Edita Prima Oy.

Suomen virallinen tilasto (SVT): Rakentamisen tilinpäätöstilasto [verkkajulkaisu]. ISSN=1797-5328. 2011. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 4.8.2013].

- Saantitapa: http://www.tilastokeskus.fi/til/ratipa/2011/ratipa_2011_2013-02-21_tie_001_fi.html.
- Suulamo Antti .2009. Tulon kirjaaminen valmistusasteen perusteella. <http://www.bdo.fi/story/tulon-kirjaaminen-tuotoksi-valmiusasteen-perusteella> . 11.6.2013.
- Verohallinto.2008. Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa. Verohallinnonohje 1447/345/2008.[https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Tulon_veronalaisuus_ja_menon_vahennyskelpoisuus/Perustajaurakointiliiketoiminta_verotuks\(9991\)#1Perustajaurakointiliiketoiminnan_kuvaus](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Tulon_veronalaisuus_ja_menon_vahennyskelpoisuus/Perustajaurakointiliiketoiminta_verotuks(9991)#1Perustajaurakointiliiketoiminnan_kuvaus) . 10.6.2013.
- Yritys- ja yhteisötietojärjestelmä. <http://www.ytj.fi/yritystiedot.aspx?yavain=697644&kielikoodi=1&tarkiste=93A64CF0B88E8784ABE5AEAD2D0672881F3A922C&path=1547;1631;1678> . 15.6.2013.

Puhelinhaastattelu 7.6.2013

Puhelinhaastattelun runko

Osatuloutus on monelle rakennusalalla toimivalle yritykselle todella tärkeä tuloksen ja verotuksen sääntelykeino. Alla on muutamia kysymyksiä, joiden avulla pyrin selvittämään, mitkä seikat tekevät osatuloutuksen kirjanpidollisen käsittelyn joskus haasteelliseksi.

- Monenko rakennusliikkeen kirjanpitoa teet, joilla on käytössä osatuloutus?

Valmistusaste

- Mitä valmistusasteenlaskentatapaa käytetään kokemuksiesi perusteella yleisimmin? (Fyysinen valmistusaste, Hankkeen toteutuneiden menojen suhde koko hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin vai tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään).
- Mistä yleisimmät virheet valmistusasteen määrittämisessä tulevat?
- Toteutuuko jatkuvuus käytännössä niin, että valittua menetelmää käytetään tilikaudesta toiseen?
- Mitkä asiat koet haasteellisimmiksi valmistusasteen laskennassa?
- Mitkä asiat koet haasteellisimmiksi osatuloutuksessa (kirjanpidollisessa menettelyssä)?
- Tunnetko saavasi asiakkailta riittävät tiedot, laskeaksesi valmistusasteen luotettavasti?

Projektikustannuslaskenta

- Toteuttaako monet asiakkaasi projektejen kustannusten kohdistamisen hankkeille itsenäisesti?
- Onko rakennusyrityksissä mielestäsi tarpeeksi ammattitaitoa tehdä luotettavaa projektikustannuslaskentaa ja arvioida projektin kuluja ja tuottoja luotettavasti?
- Tunnetko, että projektikustannuslaskenta olisi luotettavampaa, jos se toteutettaisiin yhteistyössä kirjanpitäjän kanssa?

Liite 1

Esimerkit tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella

Esimerkki 1 Hankkeen valmistusaste on määritetty laskemalla hankkeen suoriteperusteella toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin.

A Oy rakentaa järjestelmäkokonaisuuden, joka valmistuu vuonna 2. Myyntihinta on 7000 ja arvioidut kokonaismenot 4900. Hankkeen valmistus toteutuu kahden tilikauden aikana seuraavasti:

	Vuosi 1	Vuosi 2
Toteutuneet menot	2500	2400
Saadut ennakot	2700	4300
Arvioidut kokonaistulot	7000	7000
Arvioidut kokonaismenot	<u>4900</u>	<u>4900</u>
Arvioitu erilliskate	2100	2100

Vuosi 1

- 1) Tilikaudella kertyneet ennakot 2700 kirjataan rahavarojen lisäykseksi ja velaksi.
- 2) Tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet menot 2500 kirjataan eri kulutileille ja rahavarojen vähennykseksi.
- 3) Valmistusasteen mukainen tuotto kirjataan toteutuneiden menojen suhteessa arviotuihin kokonaismenoihin liikevaihtoon ja saamiseksi.

Liikevaihtoon kirjattava tuotto lasketaan seuraavasti:

$$\text{Liikevaihto} = \frac{\text{Myyntihinta} \cdot \text{Toteutuneet menot}}{\text{Arvioidut kokonaismenot}} = \frac{(7000 \cdot 2500)}{4900} = 3571$$

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
1)				2700	2700
2)		2500		2500	
3)	3571		3571		
	<u>3571</u>	<u>2500</u>	<u>3571</u>	<u>200</u>	<u>2700</u>

Tuloslaskelma			
Liikevaihto		3571	
Kulut		-2500	
Erilliskate (tilikauden tulos)		1071	
Tase			
Saamiset	3571	1071	Tilikauden tulos
Rahat	200	2700	Saadut ennakot
	<u>3771</u>	<u>3771</u>	

Vuosi 2

- 0) Tilikauden alkusaldot.
 1) Tilikaudella kertyneet ennakot 4300 kirjataan rahavarojen lisäykseksi ja velaksi.
 2) Tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet menot 2400 kirjataan eri kulutileille ja rahavarojen vähennykseksi.
 3) Loput myyntihinnasta (7000 - 3571 =) 3429 kirjataan liikevaihtoon ja saamiseksi, koska hanke on luovutettu tilikaudella.
 4) Saamiset ja ennakkomaksuvelat netotetaan keskenään, koska myyntitulo on saatu.

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
0)			3571	200	2700
1)				4300	4300
2)		2400		2400	
3)	3429		3429		
4)			7000		7000
	<u>3429</u>	<u>2400</u>		<u>2100</u>	

Tuloslaskelma			
Liikevaihto		3429	
Kulut		-2400	
Erilliskate (tilikauden tulos)		<u>1029</u>	
Tase			
Rahat	2100	1071	Ed. tilik. voitto
		<u>1029</u>	Tilikauden tulos
	<u>2100</u>	<u>2100</u>	

Esimerkki 2 Hankkeen valmistusaste on määritetty hankkeen fyysisen valmistusasteen perusteella.

Huom. Esimerkki 2 kuvaa epäonnistunutta hankkeen erilliskatteen laskentaa. Hankkeen erilliskate on kokonaisuudessaan positiivinen, mutta sen jaksottamisessa eri tilikausille on epäonnistuttu esimerkiksi siitä syystä, että kustannuslaskenta ei ole kyennyt ennakoimaan syntyvien kokonaismenojen määrää riittävällä tarkkuudella. Valmistusasteen mukaisen tuloutusmenetelmän soveltaminen ei käytännössä saisi johtaa esimerkin 2 mukaiseen lopputulokseen.

B Oy rakentaa järjestelmäkokonaisuuden, jonka myyntihinta on 10000 ja alunperin ennakoitujen kokonaismenot 7000. Kokonaismenoja koskeva arvio täsmentyy valmistuksen edetessä. Hankkeen valmistumisen ja luovutuksen jälkeen ennakoidaan syntyvän vielä takuunenoja 1000. Hanke toteutuu kolmen tilikauden aikana seuraavasti:

	Vuosi 1	Vuosi 2	Vuosi 3	Yhteensä
Toteutuneet menot	2600	3600	1300	7500
Saadut ennakot	2700	6300	1000	10000
Arvioitu valmistusaste-%	25	80	100	
Valmistusasteen mukainen liikevaihto kumulatiivisesti	2500	8000	10000	
* tilikauden osuus	2500	5500	2000	10000
Arvioidut kokonaismenot	7000	7500	8500	
Valmistusasteen mukaista liikevaihtoa vastaavat menot	1750	6000	8500	
* tilikauden osuus	1750	4125	1700	7575
* ed. tilikauden arviointivirhe		125	800	925
* tilikauden menot yhteensä	1750	4250	2500	8500
Erilliskate	750	1250	-500	1500

Vuosi 1

- 1) Tilikaudella kertyneet ennakot 2700 kirjataan rahavarojen lisäykseksi ja velaksi.
- 2) Tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet menot 2600 kirjataan eri kulutileille ja rahavarojen vähennykseksi.
- 3) Valmistusasteen mukainen tuotto 2500 kirjataan liikevaihtoon ja saamiseksi.
- 4) Oikaistaan toteutuneet menot varaston muutos -kirjauksen avulla valmistusasteen mukaista tuottoa vastaaviksi ottaen huomioon, että hanketta varten hankittujen aineiden ja tarvikkeiden alkuvarasto oli 0 ja loppuvarasto on 850 (= 2600 - 1750), joten varaston muutos on +850. Aineita ja tarvikkeita on siis hankittu etukäteen varastoon. Niiden hankintamenoa ei kirjata vielä hankkeen menoksi, vaan se aktivoidaan erikseen vaihto-omaisuutena.

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
1)				2700	2700
2)		2600		2600	
3)	2500		2500		
4)					
	<u>2500</u>	<u>2600</u>	<u>2500</u>	<u>100</u>	<u>2700</u>

	Varaston muutos	Varasto
1)		
2)		
3)		
4)	850	850
	<u>850</u>	<u>850</u>

Tuloslaskelma			
Liikevaihto			2500
Eri kulut			
Ostot		-2600	
Varaston vähennys		850	-1750
Erilliskate (tilikauden tulos)			750
		<u>Tase</u>	
Varasto	850	750	Tilikauden tulos
Saamiset	2500	2700	Saadut ennakot
Rahat	100		
	<u>3450</u>	<u>3450</u>	

Vuosi 2

- 0) Tilikauden alkusaldot.
 1) Tilikaudella kertyneet ennakot 6300 kirjataan rahavarojen lisäykseksi ja velaksi.
 2) Tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet menot 3600 kirjataan eri kulutileille ja rahavarojen vähennykseksi.
 3) Valmistusasteen mukainen tuotto 5500 kirjataan liikevaihtoon ja saamisiksi.
 4) Oikaistaan toteutuneet menot varaston muutos -kirjauksen avulla valmistusasteen mukaista tuottoa vastaaviksi ottaen huomioon, että hanketta varten hankittujen aineiden ja tarvikkeiden alkuvarasto oli 850 ja loppuvarasto on 200. Varaston muutoksessa otetaan huomioon vuonna 1 ennakoituja kokonaismenoja koskevasta arviointivirheestä 500 vuonna 1 toteutunutta valmistusastetta vastaava osa ($0,25 * 500 =$) 125. Varaston muutos vuonna 2 on siten ($3600 - 4125 - 125 =$) -650.

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
0)			2500	100	2700
1)				6300	6300
2)		3600		3600	
3)	5500		5500		
4)					
	<u>5500</u>	<u>3600</u>	<u>8000</u>	<u>2800</u>	<u>9000</u>
	Varaston muutos	Varasto	Ed. tilik. voitto		
0)		850	750		
1)					
2)					
3)					
4)	650	650			
	<u>650</u>	<u>200</u>	<u>750</u>		

Tuloslaskelma			
Liikevaihto			5500
Eri kulut			
Ostot		-3600	
Varaston vähennys		-650	
Erilliskate (tilikauden tulos)			<u>1250</u>
Tase			
Varasto	200	750	Ed. tilik. voitto
Saamiset	8000	1250	Tilikauden tulos
Rahat	<u>2800</u>	<u>9000</u>	Saadut ennakot
	<u>11000</u>	<u>11000</u>	

Vuosi 3:

- 0) Tilikauden alkusaldot.
- 1) Tilikaudella kertyneet ennakot 1000 kirjataan rahavarojen lisäykseksi ja velaksi.
- 2) Tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet menot 1300 kirjataan eri kulutileille ja rahavarojen vähennykseksi.
- 3) Loput myyntihinnasta ($10000 - 8000 =$) 2000 kirjataan liikevaihtoon ja saamiseksi, koska hanke on luovutettu tilikaudella.
- 4) Vuoden 3 päättyessä vielä toteutumattomat, vastaiset takuumenot 1000 kirjataan pakollisena varauksena kuluksi.
- 5) Oikaistaan kirjatut menot varaston muutos -kirjauksen avulla valmistusasteen mukaista tuottoa vastaaviksi ottaen huomioon, että hanketta varten hankittujen aineiden ja tarvikkeiden alkuvaramo oli 200 ja loppuvaramo on 0. Varaston muutoksessa otetaan huomioon vuonna 2 ennakoituja kokonaismenoja koskevasta arviointivirheestä 1000 vuonna 2 toteutunutta valmistusastetta vastaava osa ($0,8 * 1000 =$) 800. Varaston muutos vuonna 3 on siten ($1300 + 1000 - 1700 - 800 =$) -200. Vaihto-omaisuutta ei jää enää varastoon.
- 6) Saamiset ja ennakkomaksuvelat netotetaan keskenään, koska myyntitulo on saatu.

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
0)			8000	2800	9000
1)				1000	1000
2)		1300		1300	
3)	2000		2000		
4)		1000			
5)					
6)			10000		10000
	<u>2000</u>	<u>2300</u>		<u>2500</u>	
	Varaston muutos	Varasto	Ed. tilik. voitto	Pakoll. varaus	
0)		200	2000		
1)					
2)					
3)					
4)				1000	
5)	200	200			
6)					
	<u>200</u>		<u>2000</u>	<u>1000</u>	

<i>Tuloslaskelma</i>			
			2000
Liikevaihto			
Eri kulut			
Ostot	-1300		
Pakollinen varaus	-1000		
Varaston vähennys	-200		-2500
Erilliskate (tilikauden tulos)			-500
	<i>Tase</i>		
Rahat	2500	2000	Ed. tilik. voitto
		-500	Tilikauden tulos
		1000	Pakollinen varaus
	<u>2500</u>	<u>2500</u>	

Liite 2**Esimerkki liitetiedoista****Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot****Jaksotusperiaatteet ja -menetelmät**

Pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvä tulo on kirjattu tuotoksi valmistusasteen perusteella. Pitkän valmistusajan vaativiksi suoritteiksi on katsottu hankkeet, joiden valmistusaika on ennakoitu vähintään vuodeksi. Pitkäaikaishankkeiden valmistusaste on määritetty hankkeen toteutuneiden menojen suhteessa hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin.

Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot**Liikevaihdon erittely**

Valmistusasteen mukainen liikevaihto	13.100.382,90
Muu liikevaihto	728.475,20
Liikevaihto yhteensä	13.828.858,10

Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä	17.441.457,30
---	---------------

Pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva määrä

Valmistusasteen mukaan tuloutettavat hankkeet	4.113.832,50
Luovutuksen mukaan tuloutettavat hankkeet	50.110,00
Tilaukanta yhteensä	4.163.942,50

Pakollisten varausten muutokset

Materiaalit ja palvelut	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Ostot tilikauden aikana	
Pitkäaikaishankkeiden pakollisten varausten lisäys	245.000,00

Taseen vastaavia koskevat liitetiedot**Erittely yhdistellyistä vastaavien ja vastattavien eristä**

Pitkäaikaishankkeiden yhdistellyt erät:	
Vaihto-omaisuuden aineet ja tarvikkeet	220.437,00
Valmistusasteen mukaisia tuottoja vastaavat siirtosaamiset	17.441.457,30
Hankkeiden tilaajilta saadut ennakot	- 547.551,80
Taseen vaihtuvien vastaavien saamisten hankesaamiset	16.893.905,50

Taseen vastattavia koskevat liitetiedot**Erittely pakollisista varauksista**

Muut pakolliset varaukset	
Pitkäaikaishankkeiden pakolliset varaukset	1.445.000,00