

Emmi Lammela

PROJEKTITÖIDEN ERI OSATULOUTUSTAVAT

Liiketalouden koulutusohjelma

2018

PROJEKTITÖIDEN ERI OSATULOUTUSTAVAT

Lammela, Emmi
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Toukokuu 2018
Sivumäärä: 32
Liitteitä:1

Asiasanat: osatuloutus, projekti, kirjanpito, tulos

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, millaisia erilaisia osatuloutustapoja lvi-alan yrityksellä on pitkäaikaisissa projekteissaan. Osatuloutuksella on merkittävä vaikutus yrityksen projektien tulouttamiseen ja sopivan osatuloutustavan valinta on yritykselle tärkeää.

Opinnäytetyön teoreettisessa osassa käytiin läpi, mistä projektit alkavat ja millainen vaikutus tarjouslaskennalla on lopullisiin budjetteihin sekä myös osatuloutukseen. Opinnäytetyössä esitettiin kahden eri osatuloutuksen menetelmät numeroesimerkein ja miten osatuloutustavat vaikuttavat tuloslaskelmaan ja taseeseen. Teoreettiseen osaan lähteiden löytäminen oli haasteellista.

Empiirisessä osassa luotiin kysely lvi-alan yrityksille osatuloutuksesta ja sen käytöstä. Kyselyn tarkoituksen oli selvittää, mitä osatuloutusmenetelmää muut käyttävät ja miten yritykset päivittävät projektiansa budjetteja. Kyselyn vastausten perusteella selviää, miten paljon vastuuta on toimitusjohtajalla ja miten tärkeänä yritykset pitävät budjettia sekä sen päivittämistä. Projektien valmiusasteen laskentaan käytetään budjettia, tämän vuoksi projektien budjetit ovat tärkeässä osassa osatuloutuksen kannalta.

Osatuloutuksen vaikutukset näkyivät tuloslaskelmalla kustannus- tai laskutusjaksotus kirjauksina. Taseesta näkyi, mikä on projektin todellinen laskutus tai kulut. Osatuloutusta käyttävän yrityksen tuloslaskelmaa ja tasetta tarkastelemalla selviää, mitkä ovat projektien todelliset kulut ja tulot.

PERCENTAGE OF COMPLETION METHODS IN PROJECTS

Lammela, Emmi

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Administration

May 2018

Number of pages: 32

Appendices: 1

Keywords: partial income recognition, project, accounting, result

The aim of this Bachelor's thesis was to find out the different percentage of completion methods of HVAC companies in their long-term projects. The percentage of completion has a significant impact on the income recognition of the company's projects and finding a suitable percentage of completion method is of importance to the company.

The theoretical part of the thesis deals with the start of the projects and the impact of offer calculation on final budgets as well as percentage of completion. The thesis includes two different percentage of completion methods with numerical examples. Besides, the effect of percentage of completion methods on profit and loss account and balance sheet was also studied. It also proved to be quite challenging to find sources for the theoretical part.

The empirical part includes an enquiry that was compiled for HVAC companies regarding percentage of completion and the use of it. The goal of the enquiry was to clarify the percentage of completion methods used in other companies and how their project budgets are updated. The replies of the enquiry show the amount of responsibility held by the CEO of the company and the importance of the budget and its update in companies. The budget is used when calculating the stage of project completion, thus project budgets have an important part in the percentage of completion.

The effects of percentage of completion were seen in the profit and loss account as entries to cost or invoicing allocations. The balance sheet showed the real invoicing and costs of the project. The actual costs and returns of the projects can be found in the profit and loss account and the balance sheet of a company using percentage of completion method.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	TUTKIMUSKOHDDE JA -MENETELMÄ	6
2.1	Tutkimuksen kohde.....	6
2.2	Johdon näkökulma osatuloutuksesta.....	6
2.3	Tutkimusmenetelmä.....	8
3	LVI-ALAN PROJEKTIMAINEN TOIMINTAMALLI.....	9
3.1	Projektien eteneminen.....	9
3.2	Projektien rahoitus	10
4	PROJEKTIEIN BUDJETTI JA OSATULOUTTAMINEN.....	11
4.1	Projektin tarjouksesta budjetiksi	11
4.2	Projektin valmiusaste	12
4.2.1	Laskutusperusteinen	12
4.2.2	Kustannusperusteinen.....	13
4.3	Johdonmukaisuus ja varovaisuus.....	14
5	KIRJANPITO	15
5.1	Projektien osatulouttaminen 3 vuodessa / osatuloutuksen kirjanpito	15
5.2	Kustannusperusteisen osatuloutuksen vaikutukset tuloslaskelmalla ja taseessa	16
5.3	Laskutusperusteisen osatuloutuksen vaikutukset tuloslaskelmalla ja taseessa	19
5.4	Osatuloutuksen ja toteutuneen eroavaisuudet.....	21
6	KYSELYN TAVOITTEET JA TOTEUTUS.....	23
6.1	Kyselyn vastaajat	23
6.2	Osatuloutuksen käyttäminen yrityksissä.....	24
6.3	Projektien urakka-aika ja budjetti	26
6.4	Kyselyn tulokset.....	29
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	30
	LÄHTEET.....	32
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön aiheena on pitkäaikaisten projektitöiden eri osatulouttamistavat lvi-alan yrityksissä. Opinnäytetyössäni tutkitaan, millaisia erilaisia tapoja on osatulouttaa projekteja. Miten valita yritykselle oikea osatuloutustapa? Miten eri osatuloutustavat vaikuttavat yrityksen tulokseen projektin urakka-aikana? Vastausten perusteella päätellään, millaisia vaikutuksia vaihtoehdoilla on osatulouttamiseen sekä yrityksen osatulokseen.

Projektitöiden eri osatulouttamistapoja tutkittiin lvi-alan yrityksissä. Mikä osatuloutusvaihtoehto projekteissa on yrityksen kannalta paras vaihtoehto. Opinnäytetyöllä haettiin vastauksia yrityksille, millaisia erilaisia osatulouttamisvaihtoehtoja on sekä millä perusteella niitä tulisi käyttää. Projektien osatulouttamistavan valinta on yritykselle tärkeä ja tulokseen vaikuttava asia. Yrityksen tulee käyttää samaa osatuloutustapaa kaikissa projekteissa pitkäaikaisesti, joten on tärkeää, että yrityksen osatulouttamistavan valintaan käytetään aikaa ja harkitaan tarkkaan, mikä osatulouttamistapa on yrityksen toimintaan sopiva.

Opinnäytetyössä kerrotaan ja numeroesimerkein havainnollistetaan, miten erilaiset osatuloutustavat vaikuttavat yrityksen tulokseen ja mikä on osatuloutustavan vaikutus projektin urakka-aikana.

Empiria osassa tutkittiin, mitä osatuloutustapoja lvi-alan yrityksissä käytetään ja millaisia vaihtuvuusia osatuloutustavoissa löytyy. Tutkimusvälineenä käytettiin kyselylomaketta. Tavoitteena oli myös tarkastella, millainen vaikutus osatuloutustavan valinnalla on projektin budjetin laadintaan ja seurantaan. Miten budjetointia toteutetaan ja hyödynnetään lvi-alan yrityksissä osatuloutusten näkökulmasta.

2 TUTKIMUSKOHDE JA -MENETELMÄ

2.1 Tutkimuksen kohde

Opinnäytetyöntekijä työskentelee talouden alalla talotekniikka-alan yrityksessä, jossa käytetään pitkien projektien osatuloutusta. Työnantaja toimii toimeksiantajana ja opinnäytetyön tavoitteen oli vertailla erilaisia osatuloutustapoja sekä niiden vaikutuksia tulokseen ja taseeseen.

Opinnäytetyön teoreettisessa osassa esitetään, miten erilaiset osatuloutustavat vaikuttavat yrityksen tulokseen ja mikä on osatuloutustavan vaikutus, kun projektin kesto ajoittuu useammalle tilikaudelle. Esimerkeissä projektin ajatellaan ajoittuvan kolmelle eri tilikaudelle. Empiriaosassa kyselyn avulla selvitetään, mitä osatuloutustapoja käytetään ja millaisia vaihtuvuuksia osatuloutustavoissa löytyy alan yrityksissä. LVI-alan yrityksille välitetään kysely, jonka avulla pyritään saamaan tietoa, mitä erilaisia osatuloutustapoja talotekniikka-alalla käytetään. Tavoitteena oli tarkastella, millainen vaikutus projektin budjetoinnilla on osatuloutukseen ja miten budjetointia tehdään yrityksissä sekä miten tarkasti sitä hyödynnetään.

Opinnäytetyössä pyrittiin vastaamaan kysymyksiin:

1. Millaisia erilaisia tapoja on osatulouttaa projektien tuloja?
2. Miten valita yritykselle oikea osatuloutustapa?
3. Miten eri osatuloutustavat vaikuttavat yrityksen tulokseen esimerkiksi kolmella tilikaudella?

Tutkimuskysymysten vastausten perusteella voidaan päätellä, millaisia vaikutuksia yritysten valinnoilla on osatulouttamiseen sekä yrityksen tulokseen.

2.2 Johdon näkökulma osatuloutuksesta

Tutkimuksen näkökulmana on yrityksen johdon näkökulmaa. Millainen osatuloutustapa on mahdollinen ja taloudellisesti kannattava pitkällä aikavälillä yrityksen menestymisen kannalta. Laadittujen esimerkkien avulla saatiin käsitys, millaiset asiat

vaikuttavat oikean osatulouttamistavan valinnassa ja miten nämä asiat vaikuttavat toisiinsa. Esimerkeissä on esitetty olennaiset tunnusluvut pitkäaikaisten projektien osatulouttamistapaan vaikuttavista luvuista. Mielenkiintoista on nähdä, mitkä luvut nousevat eri osatuloutustavoissa vaikuttavampina esille.

Pitkäaikaisten projektien osatulouttamisen perusta lähtee budjetista. Mitä tarkemmin ja huolellisesti budjetti luodaan, saadaan siitä enemmän hyötyä kokonaisuudessa. Koska budjettia käyttää sekä tarjouksen laskija, projektin vetäjä, taloushallinto ja johto, on tärkeää, että budjetti on luotu selkeästi ja mahdollisimman käyttökelpoiseksi. Toimeksiantaja käyttää tarjouksen laskijan luomaa budjettia koko projektin ajan. Tällä tavalla yrityksessä on mahdollisuus suorittaa jälkilaskentaa helposti, kun nähdään, missä kohtaa on kulut ylitetty tai alitettu. Kun käytetään koko projektin ajan samaa budjettia, saadaan tarjouslaskijalle tietoa, laskeeko hän esimerkiksi asennukseen käytettävät tunnit oikein, vai onko laskennassa ja toteutuneissa työtunneissa valtavia eroja. (Toimitusjohtajan haastattelu 1.2 -30.4.2018.)

Budjetin merkitys nousee erityisesti sen mukaan, kuinka kauan projekti kestää. Jos projektin kesto on 3 vuotta tarkoittaa tämä, että projektin vaikutukset tulevat kolmelle eri tilikaudelle olettaen, että tilikaudet ovat kaikki 12 kk. Taloushallinto ja johto ottavat projektit huomioon tehdessään seuraavien tilikausien budjettia ja suunnitelmia. Taloushallinnon on suunniteltava yhdessä projektin vetäjien kanssa, miten paljon eri kustannuksista ja tuloista, tulee millekin tilikaudelle. Koska yleisesti on melko mahdollista tietää 3 vuotta kestävien projektien kulujen ja tulojen tarkkaa ajoitusta sekä mahdollisten lisätöiden katteita, on projekti vetäjien ja taloushallinnon tehtävä jatkuvasti yhteistyötä ja päivitettävä projektin kulu ja tulo aikataulua. (Toimitusjohtajan haastattelu 1.2 -30.4.2018.)

Kun projektien osatulouttamistapa on valittu, tulee yrityksen sitä pitkäjänteisesti noudattaa. Yritys ei voi vaihtaa osatulouttamistapaa joka tilikausi, koska osatuloutustapaa tulee noudattaa pitkäjänteisesti ja johdonmukaisesti. Tämä on otettava huomioon osatulouttamistapaa valittaessa. Mikä osatuloutustapa sopii yrityksen kaikkiin projekteihin? (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 96-99.)

2.3 Tutkimusmenetelmä

Kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus tunnetaan myös nimellä positiivinen tutkimus. Kvantitatiivinen tutkimus perustuu numeraaliseen tutkimukseen. Määrällistä tutkimusmenetelmään käytettäessä voidaan tutkimusta kuvata numeroin ja määrin. Määrällistä tutkimusta tehdessä on hyvä pohtia, miten tutkimustuloksesta saadaan vertailukelpoinen ja voidaanko sitä verrata muihin tutkimuksiin. On mietittävä, mitkä ovat oleelliset tiedot, joilla on suurimmat vaikutukset tutkimustulokseen ja verrattava, onko samat tiedot olleet yhtä merkittävässä osassa verrattavassa tutkimuksessa. (Anttila 2006, s 229-246.)

Opinnäytetyössä käytetään kvantitatiivista tutkimusmenetelmää. Opinnäytetyössä verrataan projektien eri osatulouttamistapojen vaikutusta tulokseen ja miten eri osatuloutustavat vaikuttavat kolmella eri tilikaudella. Tarkoitus on numeraalisesti selvittää, mitä yrityksen tulee ottaa huomioon valitessaan osatuloutustapaansa. Työssä esitettävän kuvitteellisen projektin muuttumattomana tietona pidetään liikevaihtoa sekä kuluja. Tällä tavoin erilaisten osatulouttamistapojen vertailu on mahdollista. Haluttiin selvittää lisäksi, kuinka suuri vaikutus projektien budjettien katteen määrällä on osatuloksessa. Millainen vaikutus kateprosentilla on, jos kolme vuotta kestävä projekti ei toteudukaan lasketun katteen mukaan. Kuinka suuri vaikutus tällä on tulokseen projektin valmistumisvuotena. Numerovertailu auttaa yritystä valitsemaan itselleen oikean osatulouttamistavan, jota yritys tulee pitkäjänteisesti noudattaa.

Vertailun lisäksi hankitaan tietoa muiden yritysten käyttämistä osatuloutustavoista. Erityisesti kiinnostaa, onko osatuloutustavoissa suuria eroja ja kuinka paljon yrityksen liikevaihdon suuruudella on vaikutusta asiaan. Lvi-alan yrityksille laaditaan lyhyt kysely, jonka avulla pyritään saamaan vertailukelpoista tietoa eri osatuloutustavoista. Kyselyn keskeiset kysymykset ovat liikevaihdon suuruus, projektien kesto ja mikä on käytetty osatuloutustapa. Mahdollisuutena tavoittaa kyselyn kohteet käytetään LVI-Teknisten Urakoitsijoiden liittoa. Kyseessä on lvi-alan yritysten liitto, jonka kautta olisi mahdollista saada kysely menemään mahdollisimman monelle saman alan yritykselle. Liiton sivuilta selviää, että jäsenyrityksiä on ainakin 288, tällä yritys määrällä voidaan odottaa saatavan suuri määrä vertailukelpoista tietoa, vaikka jokainen yritys ei vastaisikaan kyselyyn. (LVI-Teknisten Urakoitsijoiden www-sivut, 2017.)

Toisena vaihtoehtona kyselyn toteuttamiseksi käytetään sähköpostilla toimitettavaa kyselyä. Tarkoituksena on suorittaa kysely vastaajien osalta anonymisti. Koska opinnäytetyön laatija työskentelee LVI-alan yrityksessä eivät muiden LVI-alan yritysten liiketoiminnalliset kilpailutiedot kuulu tulla tutkimuksessa esille. Kyselyllä kerätäänkin tietoa, minkä yritys voi avoimesti kertoa toiselle alan yritykselle. Kyselyllä ei haeta tarkkoja summia vaan esimerkiksi liikevaihdon kysymys voisi sisältää kohdat yli 3milj., 3-1 milj., 1-0,5milj., 500 – 200tuhatta, alle 200tuhatta. Tällaisten kysymysten avulla saadaan tietoa liikevaihdon likimääräisestä suuruudesta. Projektin eri osatulo- ja osatulo-asteiden vertailuun käytetään kirjanpitolain 5:4§ määräämää laskentatapaa, sekä mahdollisimman paljon uutta tieteellistä kirjallisuutta.

3 LVI-ALAN PROJEKTIMAINEN TOIMINTAMALLI

LVI-alan projektit alkavat tarjouksen laskennasta. Tilaaja toimittaa urakoitsijalle tarjouksen kohteen laskenta asiakirjat, joiden perusteella tarjouslaskija tekee tarjouksen. Tarjouksen laskenta-asiakirjoissa tulee olla mukana kaikki lvi-alan urakkaa koskevat tiedot. Asiakirjojen mukana tulee olla, sekä tarjouksen kohteena olevan rakennuksen tiedot, että myös tarjoajalta vaadittavat tiedot. Kohteen aikataulu ja valmistumisajan kohta ovat tärkeitä tietoja tarjouslaskijalle. (Lindholm 2009, 20-25.)

3.1 Projektien eteneminen

Lvi-alalle on tyypillistä, että projektit alkavat jo silloin, kun tarjouslaskijalle toimitetaan laskenta asiakirjat. Tilaajan näkökulmasta projekti on alkanut jo siinä vaiheessa, kun idea projektista on syntynyt. Lvi-urakoitsijan osalta projektit alkavat ja toisinaan myös loppuvat tarjouslaskentaan. Kun projektin tarjouskilpailu voitetaan, on edessä varsinainen työn tekeminen. Tarjouslaskenta asiakirjoissa on määritetty tietyt asiat jo projektin osalta, tiedetään etukäteen, mikä on urakka-aika ja millaisilla materiaaleilla projekti toteutetaan. Tarjouskilpailun jälkeen edessä on tilaajan ja urakoitsijan sopimuksen kirjoittaminen sekä mahdolliset neuvottelut vaihtoehtoisille

materiaaleille. Neuvotteluissa tarkentuu mitä materiaaleja urakoitsija saa ehdottaa vaihdettavaksi, sekä millaisia välitavoitteita projektin aikataulussa on. (Junnonen & Kankainen 2017, 68-78.)

Lvi-urakoitsijan tulee koko urakka-ajan pysyä tilaajan tai pääurakoitsijan laatimassa aikataulussa ja suorittaa urakkasopimuksessa kirjatut tehtävät. Urakoitsijat yleisesti pitävät, riippuen urakan suuruudesta, viikoittain viikkopalaverin, jolloin varmistetaan kaikkien urakoitsijoiden pysyminen aikataulussa ja urakan eteneminen sujuu odotetusti. Lvi-urakoitsijan tulee myös huolehtia omien aliurakoitsijoiden pysyminen aikataulussa. Mikäli urakan aikana tilaaja haluaa tehdä muutoksia alkuperäisiin suunnitelmiin, tilaaja tilaa urakoitsijalta lisätöiden. Urakkasopimuksessa on usein määritetty lisätöiden tuntihinta, tavaroiden osalta urakoitsija tekee tilaajalle tarjouksen. (Junnonen & Kankainen 2017, 89-104.)

3.2 Projektien rahoitus

Projektien muodosta riippuen laskutus tapahtuu joko perustuen maksueriin tai suoraan laskutukseen. Mikäli projektin sopimusta tehdessä on sovittu, että urakka laskutetaan toteutuneiden kulujen mukaan, on kyseessä laskutusprojekti. Jos taas sopimusta tehdessä on laadittu maksuerätaulukko, laskutetaan projektia tilaajalta maksuerien mukaan. Lvi-urakoitsija saa urakan edetessä laskuttaa maksueriä, tavoitteena on, että urakoitsija saa laskuttaa eriä samaan tahtiin, kun kertyy kuluja. Näin urakoitsija välttyy olemasta pankkina urakan etenemisen ajan. Maksuerät ovat yleisesti sidottuja projektin etenemiseen sekä mahdollisiin isoihin laitetoimitukseen. Projektin maksuerissä voi olla esimerkiksi erä, kun viemäritöistä on 50% tehty, joka on summaltaan 10% urakkasummasta. Projektin sopimuksessa on määritetty myös laskutuksen maksuaika. Lvi-alan projektien töiden maksuajat ovat yleensä 21-45 päivää. (Junnonen & Kankainen 2017, 61-63.)

4 PROJEKTtien BUDJETTI JA OSATULOUTTAMINEN

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) luvussa 5:4 § on määritetty, miten pitkäaikaisten projektien kanssa tulee toimia kirjanpidollisesti. Laista ilmenee, että pitkien projektien, kuten esimerkiksi lvi-urakan, syntyvä tulo saadaan kirjata projektin tuotoksi valmiusasteen mukaan. Kirjanpitovelvollisen tulee johdonmukaisesti noudattaa tätä kaikissa pitkäaikaisissa projekteissaan. Pitkäaikaisiksi projekteiksi luetaan projektit, jotka kestävät vähintään vuoden. Myös lyhyempiä projekteja voidaan käsitellä kuin pitkäaikaisprojekteja, jos niiden kesto sijoittuu kahdelle eri tilikaudelle. Ensisijaisesti käytetään niin sanottua osatuloutuskäytäntöä. Tämä tarkoittaa, että projektien tulot ja menot jakautuvat tasaisesti koko projektin ajan. (Rekola-Nieminen 2016, 143-146.)

Osatuloutuksessa käytettävät lyhenteet

VA = valmiusaste

KET = keskeneräistöntöiden

Projektisaam. VA = projektisaamiset valmiusaste

4.1 Projektin tarjouksesta budjetiksi

Tarjouslaskijan tulee laskentavaiheessa määrittää, miten paljon urakan aikana on käytettävissä tunteja sekä miten paljon tavaran hankkiminen kustantaa. LVI-alalla tarjouslaskija ja projektinvetäjä ovat usein eri ihminen. Projektin vetäjä saa tarjouslaskijalta budjetin, minkä mukaan hänen pitää pystyä toteuttamaan projekti.

Tarjouslaskija aloittaa laskentansa laskemalla tavaroiden sekä niiden asentamiseen menevän ajan. Vaikka tarjouslaskijalla onkin laskentansa apuna sekä laskentaohjelmiston että alan kirjallisuudesta löytyvää asennusaikataulua, on projektin edunkannalta parempi, jos tarjouslaskijalla on omakohtaista kokemusta asennustyöstä. Näin tarjouslaskija pystyy ottamaan huomioon paremmin sellaisia ongelmakohtia, joita ohjelma ei välttämättä osaa huomioida. Laskentavaiheessa on myös tiedossa projektin aikataulu, jonka avulla tarjouslaskija laskee, kuinka monta työntekijää tarvitaan tekemään mitäkin työvaihetta. Kun laskennassa on saatu tavarat ja työt laskettua, pitäisi projektin yleiskulut laskea. Yleiskuluihin lasketaan projektin sellaiset kulut, jotka eivät

laskentamateriaaleissa ilmene, tällaisia ovat esimerkiksi polttoainekulut sekä hallinnolliset kulut. (Mäenpää 2015, 102-116 & 135-141.)

4.2 Projektin valmiusaste

Pääsääntöisesti projektien tulot jaksotetaan suoritteiden luovutusajankohdan mukaan eri tilikausille. Kirjanpitolain 5:4§ mukaan on projektien osatulouttaminen mahdollista myös valmiusasteen mukaan. Valmiusasteesta puhutaan myös nimellä osatuloutus. Valmiusasteella tarkoitetaan projektin prosentuaalista osuutta, joka tuloutetaan tilikaudelle. Valmiusasteen määräytymiseen vaikuttaa projektin budjetti sekä joko projektin tulot tai kulut, riippuen onko yrityksessä käytössä laskutus- vai kustannusperusteinen osatuloutus. Osatuloutuksen tarkoituksena on tulouttaa projekti koko urakka-ajan tasaisesti koko ajalle. (Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 96-99.)

4.2.1 Laskutusperusteinen

Valmiusastetta laskettaessa laskituksen mukaan määritetään projektin valmiusaste lähetettyjen laskujen mukaan. Jos koko urakan summa 100 000 euroa ja laskuja on lähetetty tilaajalle 25 000 euron edestä, on projektin tämän hetkinen valmiusaste 25% ($25\,000/100\,000 \cdot 100$).

Laskutusperusteisessa valmiusasteen mukaisessa tuloutuksessa on huomioitava myös budjetin vaikutukset ja tärkeys. Budjetti on määritetty jo tarjouslaskenta vaiheessa ja tämän projektin alkaessa muutetaan tarjous budjetiksi. Kun käytetään alkuperäistä laskenta tarjousta budjettina, voidaan myös jälkilaskenta suorittaa helposti projektin päätyttyä.

Taulukko 1. Valmiusasteen laskenta laskutusperusteisen osatuloutuksen mukaan (Adminet 2018)

Va = Valmistumisaste				Va %	
				25,00	
	Budjetti	Toteutunut	Ennuste	Va -laskenta	Va -toteutunut
Liikevaihto	100 000,00 €		100 000,00 €		0,00 €
Ennakkolaskutus	0,00 €	25 000,00 €	0,00 €		
Va -laskutusoikaisu				25 000,00 €	25 000,00 €
LASKUTUS YHT.	100 000,00 €	25 000,00 €	100 000,00 €		25 000,00 €
Tavarat	52 000,00 €	15 000,00 €	52 000,00 €		15 000,00 €
Työt	10 000,00 €	3 200,00 €	10 000,00 €		3 200,00 €
Muut kulut	25 000,00 €	6 000,00 €	25 000,00 €		6 000,00 €
Va -kustannukset	0,00 €	0,00 €	0,00 €	21 750,00 €	
Va -kustannusjaksotus	0,00 €	0,00 €	0,00 €		0,00 €
Va -ket kirjaus					-2 450,00 €
KUSTANNUKSET YHT.	87 000,00 €	24 200,00 €	87 000,00 €		21 750,00 €
Kate eur	13 000,00 €	800,00 €	13 000,00 €		3 250,00 €
Kate %	13,00	3,20	13,00		13,00
	muuttujat				
	valmistusasteautomaatiikka				

Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa VA-toteutuneet kulut määräytyvät valmiusasteprosentin mukaan. Kun kuluja on liian paljon, tehdään VA-KET kirjausta, jos taas kuluja olisi liian vähän tehtäisiin VA-kustannusjaksotus kirjaus. Mikäli budjettia joudutaan päivittämään projektin aikana, tehdään päivitykset ennuste kohtaan. Kun budjetin päivitykset tehdään ennuste kohtaan, voidaan seurata, miten paljon tämä poikkeaa alkuperäisestä budjetista.

4.2.2 Kustannusperusteinen

Kun valmiusaste lasketaan kustannusperusteisena, määräytyy valmiusasteprosentti toteutuneiden kustannusten osuudesta kokonaiskustannuksista. Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa on käytetty samanlaisia lukuja kuin laskutusperusteisessa valmiusasteen laskennassa. Budjetin kokonaiskustannukset ovat 87 000 euroa, toteutuneet kustannukset ovat 24 200 euroa, jolloin valmiusaste prosenttina on 27,82% ($24\,200/87\,000 \cdot 100$). Kustannusperusteisessa valmiusastelaskennassa on valmiusasteprosentti laskutusperusteista korkeampi

Taulukko 2. Valmiusasteen laskenta kustannusperusteisen osatuloutuksen mukaan (Adminet 2018)

Va = Valmistumisaste				Va %	
				27,82	
	Budjetti	Toteutunut	Ennuste	Va -laskenta	Va -toteutunut
Liikevaihto	100 000,00 €		100 000,00 €		
Ennakkolaskutus	0,00 €	25 000,00 €	0,00 €		
Va-laskutus				27 816,09 €	
Va -laskutusoikaisu					27 816,09 €
LASKUTUS YHT.	100 000,00 €	25 000,00 €	100 000,00 €		27 816,09 €
Tavarat	52 000,00 €	15 000,00 €	52 000,00 €		15 000,00 €
Työt	10 000,00 €	3 200,00 €	10 000,00 €		3 200,00 €
Muut kulut	25 000,00 €	6 000,00 €	25 000,00 €		6 000,00 €
Va -kustannukset				24 200,00 €	
KUSTANNUKSET YHT.	87 000,00 €	24 200,00 €	87 000,00 €		24 200,00 €
Kate eur	13 000,00 €	800,00 €	13 000,00 €		3 616,09 €
Kate %	13,00	3,20	13,00		13,00
	muuttujat				
	valmistusasteautomaatiikka				

Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa VA-toteutuneen laskutuksen määrä kirjataan valmiusasteprosentin mukaan. Valmiusasteprosentin mukaan VA-toteutuneen laskutuksen VA-laskutusoikaisu tulee olla 27 816,09 euroa. Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa kustannukset kirjautuvat toteutuneen mukaisesti. Valmiusasteen mukaan projektin tuloutuvan kate on 3616,09 euroa. Vertaillen kustannusperusteista laskutusperusteiseen on eroa 366 euroa.

4.3 Johdonmukaisuus ja varovaisuus

Kun yritys valitsee pitkäaikaisten projektien osatuloutustavan, tulee sitä johdonmukaisesti ja pitkäaikaisesti noudattaa kaikissa yrityksen samanlaisissa projekteissa. Kilan lausunnon 2010/1851 perusteella voitiin todeta, ettei osatuloutusta tarvitse yrityksen käyttää jokaisessa työssään, vaan käytäntöä sovelletaan pitkäaikaisiin projekteihin jotka kestävät yli kahden tilikauden. Yrityksen tulee myös osatuloutusta käyttäessä noudattaa varovaisuus periaatetta. Osatuloutuksen suurimpina haasteina on, että yritykset ennustavat kolmivuotisessa projektissa ensimmäisen kahden vuoden aikana tulevan hyvää katetta, joka nostaa yrityksen kokonaistulosta. Kolmantena vuotena

todetaankin, ettei projekti mennyt odotetusti ja pahimmassa tapauksessa projekti onkin tappiollinen. Tällöin jo kahden ensimmäisen vuoden aikana tuloutetut katteet joudutaan vähentämään kolmantena vuotena yrityksen kokonaistuloksesta. (Rekola-Niemi-
nen 2016, 144-146.)

5 KIRJANPITO

5.1 Projektien osatulouttaminen 3 vuodessa / osatuloutuksen kirjanpito

Kirjanpitolaissa 5:4§ on kirjoitettu ”Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syn-
tyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän
erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvolli-
sen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa
tuotoiksi.” (Kirjanpitolaki 1336/1997, 5 luku 4 §)

Osatuloutusta käytettäessä yrityksessä, on kirjanpitäjän huomioitava osatuloutuksen
tuomat haasteet. Kirjanpitäjän tulee koko projektiin urakka-ajan seurata projektin bud-
jettia, tehdäänkö budjettiin muutoksia tai pysyykö projekti budjetissaan. Jos projektin
kulut alkavat nousta odotettua enemmän, tulee kirjanpitäjänkin tähän reagoida. Kir-
janpitäjän tulisi projektien seuraamisessa tehdä projektijohtajan sekä yrityksen johdon
kanssa yhteistyötä. Jos kulut alkavat nousta, tulee selvittää, onko tämä odotettua ja
aiheuttaako tämä muutoksia budjettiin. (Ihantola & Leppänen 2018, 100-101.)

Kirjanpitäjän tulee huomioida erilaisia asioita riippuen siitä, onko yrityksen osatulou-
tusperusteena kustannus- vai laskutusperusteinen. Jos käytössä on laskutusperusteinen
osatuloutus, tulee mahdollisia jaksotuseriä kulupuolelle. Kustannusperusteisessa taas
mahdollisia jaksotuseriä tulee laskutuspuolelle. Jotta yrityksessä voidaan osatulouttaa
pitkiä projekteja, vaatii tämä huolella laaditut budjetit projekteille sekä budjettien
säännöllisen seuraamisen ja päivittämisen. (Rekola-Niemi-
nen 2016, 143-146.)

Taulukko 3. Projektin toteutuneet tulot ja menot kolmella tilikaudella.

	Budjetti	1.tilikausi	2.tilikausi	3.tilikausi
Laskutus	100 000€	25 000€	40 000€	35 000€
Kustannukset	87 000€	24 200€	30 000€	32 800€
Kate	13 000€	800€	10 000€	2 200€
Kate%	13%	3%	25%	6%

Taulukossa 3 on kerrottu miten kolme vuotta kestävä projektin tulot ja menot jakaantuvat kolmelle eri tilikaudelle. Kolmivuotisen projektin aika katteen määrä vaihtelee tilikausien välillä paljon. Projektin katteesta suurin osa tuloutuu toisena tilikautena, yli 70% projektin katteesta tuloutuisin toisena tilikautena. Osatuloutuksen avulla voidaan projektin kate jakaa kaikille kolmelle tilikaudelle tasaisesti. (Adminet, 2018.)

5.2 Kustannusperusteisen osatuloutuksen vaikutukset tuloslaskelmalla ja taseessa

Kustannusperusteista osatuloutusta käytettäessä tehdään valmiusasteen mukaisia oikaisuja projektien laskutukseen. Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa valmiusaste lasketaan kaavalla

toteutuneet kustannukset / projektin koko kustannukset = valmiusaste prosentti.

Taulukossa 4 on esitetty, miten kustannusperusteisessa osatuloutuksessa kate jakaantuu tasaisesti kolmen tilikauden välillä. (Adminet, 2018.)

Taulukko 4. Kustannusperusteisen valmiusasteen mukainen osatuloutus.

	Budjetti	1.tilikausi	2.tilikausi	3.tilikausi
Valmiusaste%		28%	62%	100%
Laskutus	100 000€	27 816,09€	34 485,76€	37 701,15€
Kustannukset	87 000€	24 200€	30 000€	32 800€
Kate	13 000€	3 616,09€	4 482,76€	4 901,15€
Kate%	13%	13%	13%	13%

Kustannusperusteista osatuloutusta käytettäessä budjetin kokonaiskate 13 000 euroa jakaantuu tasaisesti kolmen tilikauden välille. Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa muuttuvana tietona on laskutus. Laskutus muodostuu valmiusasteprosentin mukaan. Todellisen laskutuksen ollessa 25 000 euroa on kustannusperusteisessa osatuloutuksessa laskutus 27 816,09 euroa. Taulukossa 5 on esitetty, millaisia tilejä kustannusperusteisessa osatuloutuksessa on käytössä. (Adminet, 2018.)

Taulukko 5. Tuloslaskelma ja tase vaikutukset tilikausilla 1 ja 2 (Adminet 2018)

Tuloslaskelma	1.tilikausi	2.tilikausi
300000 Myynti, urakkatyöt	0,00	0,00
310000 Urakoiden VA-oikaisut	27 816,09	34 482,76
Liikevaihto yhteensä	27 816,09	34 482,76
Kustannukset	-24 200,00	-30 000,00
419000 VA kustannusjaksotus	0,00	0,00
361000 KET muutos	0,00	0,00
Kustannukset yhteensä	-24 200,00	-30 000,00
Kate 13%	3 616,09	4 482,76
Tase		
286100 Saadut ennakot	25 000,00	65 000,00
181000 Projektisaam. VA	27 816,09	62 298,85
151100 Keskenäiset tuotteet	0,00	0,00
297400 VA kustannusjaksotus	0,00	0,00

Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa kahtena ensimmäisenä tilikautena kulut ovat normaalin kirjausperiaatteen mukaan ostot tilillä. Laskutus kirjataan tilille urakoiden VA-oikaisu, tälle tilille kirjataan urakan valmiusasteen mukainen laskutusoikaisu, joka on valmiusasteprosentti * projektin kokonaisurakkasumma. Taseen tililtä saadut ennakot löytyvät toteutuneen laskutuksen summa sekä myös projektisaam. VA tili, jossa on valmiusasteen mukainen laskutus. Toisena tilikautena taseen tilille projektisaam.

VA lisätään osatuloutuksen mukainen summa, joka siis on valmiusasteprosentin mukaan 62% budjetin kokonaisliikevaihdosta. (Adminet, 2018.)

Taulukko 6. Tuloslaskelma ja tase vaikutukset tilikaudella 3 (Adminet 2018)

Tuloslaskelma	3.tilikausi
300000 Myynti, urakkatyöt	100 000,00
310000 Urakoiden VA-oikaisut	-62 298,85
Liikevaihto yhteensä	37 701,15
Kustannukset	-32 800,00
419000 VA kustannusjaksotus	0,00
361000 KET muutos	0,00
Kustannukset yhteensä	-32 800,00
Kate 13%	4 901,15
Tase	
286100 Saadut ennakot	0,00
181000 Projektisaam. VA	0,00
151100 Keskenäiset tuotteet	0,00
297400 VA kustannusjaksotus	0,00

Taulukosta 6 selviää, miten kustannusperusteinen osatuloutus toimii urakan kolmannella tilikaudella, tällä tilikaudella urakka päättyy. Urakoiden VA-oikaisu tilille siirtyy taseessa ollut Projektisaam. VA miinusmerkkisenä -62 298,85 euroa. Taseen Saadut ennakot siirtyvät Myynti, urakkatyöt tilille. Saatuihin ennakoihin lisätään myös urakan laskuttamatta oleva osuus 35 000 euroa. Urakan tullessa siis valmiiksi, kuittaantuvat taseen tilit nolnaan ja projektin toteutuneet kustannukset ja laskutus löytyvät tuloslaskelmalta. (Adminet, 2018.)

5.3 Laskutusperusteisen osatuloutuksen vaikutukset tuloslaskelmalla ja taseessa

Laskutusperusteista osatuloutusta käytettäessä tehdään mahdolliset kustannusjakotukset ja KET muutokset kustannuspuolelle. Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa valmiusaste lasketaan kaavalla

toteutunut laskutus / budjetin koko liikevaihdolla = projektin valmiusaste.

Taulukossa 7 on kerrottu miten laskutusperusteisessa osatuloutuksessa tulot ja menot jakautuvat kolmelle eri tilikaudelle. (Adminet, 2018.)

Taulukko 7. Laskutusperusteisen valmiusasteen mukainen osatuloutus.

	Budjetti	1.tilikausi	2.tilikausi	3.tilikausi
Valmiusaste%		25%	65%	100%
Laskutus	100 000€	25 000€	40 000€	35 000€
Kustannukset	87 000€	21 750€	34 800€	30 450€
Kate	13 000€	3 250€	5 200€	4 550€
Kate%	13%	13%	13%	13%

Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa laskutus on koko projektin ajan toteutuneen mukainen, kustannuksiin tehdään valmiusasteen mukaista kustannusjaksotusta tai KET muutosta riippuen siitä on kustannuksia liikaa tai liian vähän verrattuna valmiusasteen mukaiseen kustannusmäärään. Projektin todelliset kulut ovat ensimmäisenä tilikautena 24 200 euroa, valmiusastelaskennan mukaan kuluja tulisi olla 21 750 euroa. Kuluja on siis 2 450 euroa liikaa, tehdään KET muutosta 2 450 euron edestä. (Adminet, 2018.)

Taulukko 8. Tuloslaskelma ja tase vaikutukset tilikausilla 1 ja 2 (Adminet 2018)

Tuloslaskelma	1.tilikausi	2.tilikausi
300000 Myynti, urakkatyöt	0,00	0,00
310000 Urakoiden VA-oikaisut	25 000,00	40 000,00
Liikevaihto yhteensä	25 000,00	40 000,00
Kustannukset	-24 200,00	-30 000,00
419000 VA kustannusjaksotus	0,00	-2 350,00
361000 KET muutos	2 450,00	-2 450,00
Kustannukset yhteensä	-21 750,00	-34 800,00
Kate 13%	3 250,00	5 200,00
Tase		
286100 Saadut ennakot	25 000,00	65 000,00
181000 Projektisaam. VA	25 000,00	65 000,00
151100 Keskeneräiset tuotteet	2 450,00	-2 450,00
297400 VA kustannusjaksotus	0,00	-2 350,00

Taulukossa 8 nähdään, miten laskutusperusteinen osatuloutus näkyy sekä taseen, että tuloslaskelman puolella. Ensimmäisenä tilikautena muodostunut KET muutos näkyy tuloslaskemalla plusmerkkisenä. Taseen puolella tämä KET muutos näkyy keskeneräiset tuotteet tilillä. Projektin toisena tilikautena KET muutos tililtä kuitataan ensimmäisen tilikauden KET muutos pois. Toisena tilikautena projektin toteutuneet kulut ovat pienemmät kuin valmiusasteen mukaiset kulut tulisi olla. Kuluja tulee siis lisätä kustannuspuolelle. Toteutuneet kulut ovat -30 000 euroa ja valmiusasteen mukaisesti kulu tulisi olla -34 800 euroa. Toteutuneisiin kuluihin lisätään ensimmäisen tilikauden KET muutos -2 450 euroa, tämä jälkeen lisätään vielä VA jaksotusta -2 350 euroa. Näin saadaan kustannusten määräksi -34 800 euroa. Taseessa saadut ennakot ja projektisaam. VA tileillä näkyy laskutuksen summat, nämä summat kuittaantuvat pois taseesta, kun projekti kolmantena vuotena päättyy. (Adminet, 2018.)

Taulukko 9. Tuloslaskelma ja tase vaikutukset tilikaudella 3 (Adminet 2018)

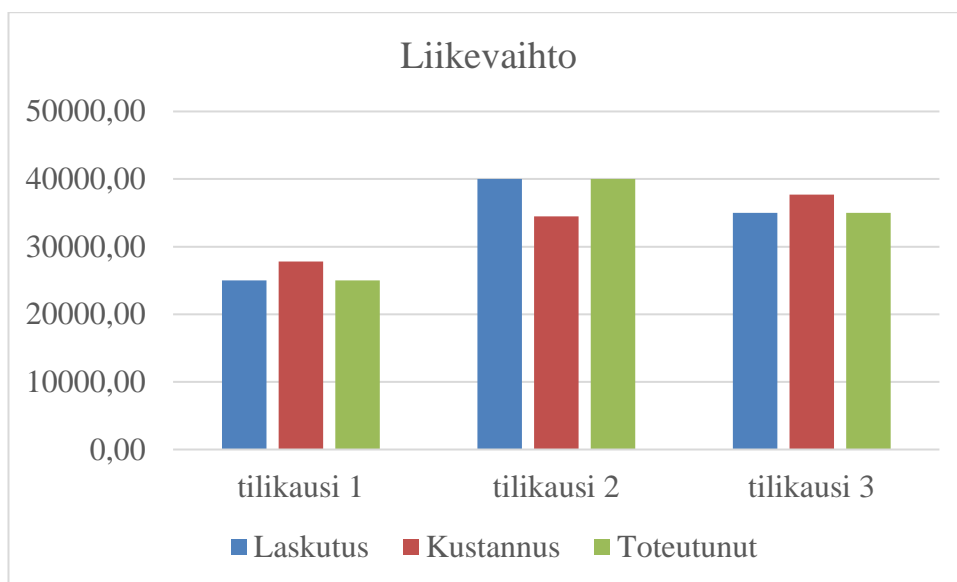
Tuloslaskelma	3.tilikausi
300000 Myynti, urakkatyöt	100 000,00
310000 Urakoiden VA-oikaisut	-65 000,00
Liikevaihto yhteensä	35 000,00
Kustannukset	-32 800,00
419000 VA kustannusjaksotus	2 350,00
361000 KET muutos	0,00
Kustannukset yhteensä	-30 450,00
Kate 13%	4 550,00
Tase	
286100 Saadut ennakot	0,00
181000 Projektisaam. VA	0,00
151100 Keskeneräiset tuotteet	0,00
297400 VA kustannusjaksotus	0,00

Taulukosta 9 nähdään miten projektin viimeisenä vuotena projekti tuloutuu toteutuneen mukaisesti tuloslaskelmalle sekä taseelle. Tuloslaskelmalla näkyy VA kustannusjaksotusta plusmerkkisenä, tämä on siellä kuittaamassa edellisen vuoden tilikauden VA kustannusjaksotusta pois. Kun projekti päättyy kolmantena tilikautena kuittaantuvat jaksotukset ja muutokset pois. Taseessa tileillä saadut ennakot ja projektisaam. VA olleet laskutukset ovat siirtyneet urakoiden VA-oikaisu tilille. Myynti, urakkatyöt tilille on siirretty koko urakkasumma 100 000 euroa ja tästä on vähennetty jo laskutetut erät -65 000 euroa urakoiden VA-oikaisu. Projektin koko urakkasumma siirtyy myynti, urakkatyöt tilille, kun projektin viimeinen maksuerä on laskutettu. (Adminet, 2018.)

5.4 Osatuloutuksen ja toteutuneen eroavaisuudet

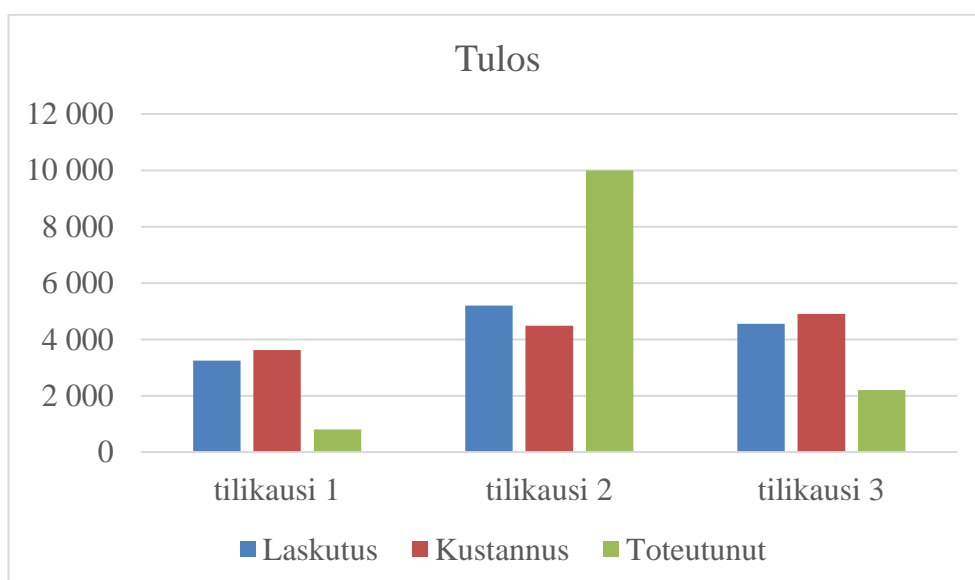
Osatuloutuksen tarkoitus on tulouttaa projektia tasaisesti koko projektin urakka-ajan. Kolmivuotisessa projektissa laskutus ja kustannukset jakaantuvat valmiusasteen

mukaan tilikausille, riippuen onko käytössä kustannus- vai laskutusperusteinen osatuloutus. Normaalisissa kirjanpidossa tulot ja kulut kirjataan sille tilikaudelle jolle ne kuuluvat, osatuloutuksessa näihin lisätään mahdollista kustannusjaksotusta tai urakoiden valmiusaste oikaisua. (Adminet, 2018.)



Kuvio 1. Liikevaihdon kehitys kolmella eri tilikaudella (Adminet 2018)

Kuviossa 1 nähdään, miten liikevaihto kehittyy osatuloutuksen ja miten toteutuneen osalta. Liikevaihdossa ei ole suuria vaihteluita osatuloutuksen ja toteutuneen välillä. Laskutusperusteinen osatuloutus ja toteutunut ovat samat koko kolmen tilikauden ajan. Kustannusperusteisessa on hieman eroavaisuutta laskutusperusteiseen ja toteutuneeseen. Eroa ei kuitenkaan summallisesti ole kuin +/- 5 000 euroa



Kuvio 2. Tuloksen kehitys kolmella eri tilikaudella (Adminet 2018)

Kuviossa 2 nähdään, miten tulos kehittyy kolmen eri tilikauden aikana. Osatuloutuksen ansiosta laskutus- ja kustannusperusteisten tulos jakaantuu tasaisesti kolmelle vuodelle. Toteutuneen tulos vaihtelee huomattavasti tilikausien aikana. Toisena tilikautena toteutuneessa tulos on huomattavasti ensimmäistä ja kolmatta tilikautta suurempi. Tuloksen jakaminen tasaisesti kolmelle tilikaudelle tasoittaa yrityksen tulovaihtelua. (Adminet, 2018.)

6 KYSELYN TAVOITTEET JA TOTEUTUS

Kysely toteutettiin E-lomakkeen avulla, jonne vastaajilla oli aikaa vastata 10 päivää. Kyselyn tarkoituksena oli saada tietoa millaista osatulouttamistapaa Ivi-alan yrityksen käyttävät pitkäaikaisissa projekteissaan, sekä miten usein yritykset päivittävät projektiansa budjetteja. Kyselyn avulla oli myös tarkoitus selvittää, kuka on päättänyt millaista osatuloutustapaa yritys käyttää pitkäaikaisissa projekteissa. Kysely lähetettiin Ivi-teknisten urakoitsijoiden jäsenluettelon yrityksille. Kyselyyn vastasi 7 eri yrityksen edustajaa.

6.1 Kyselyn vastaajat

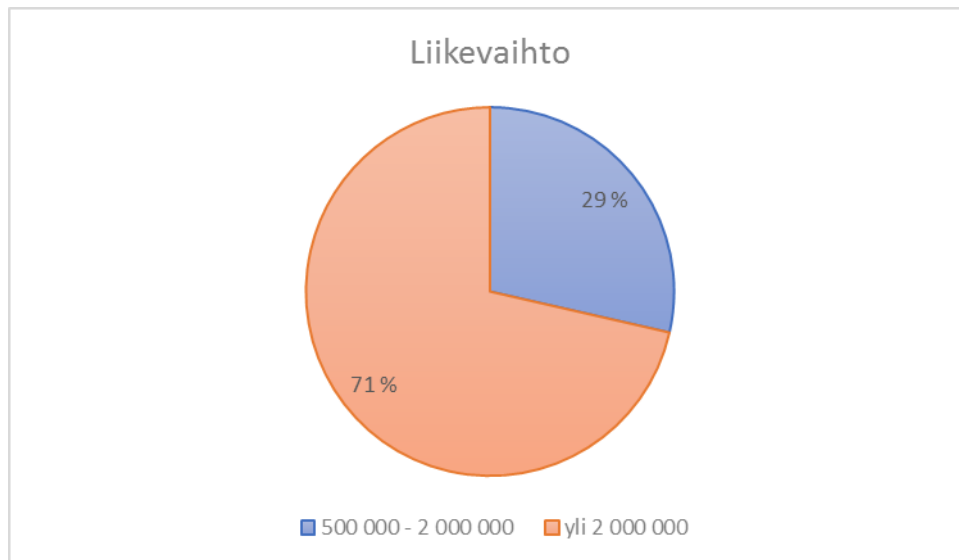
Kyselyn ensimmäisessä kysymyksessä selvitettiin vastaajien asema yrityksessä. Vastaajista kolme työskenteli yrityksen toimitusjohtajana, kolme talousjohtajana ja yksi vastaajista toimi kirjanpitäjänä. Vastaajilla ei ollut mahdollisuutta antaa lisätietoja asemastaan, joten kirjanpitäjän osalta ei tiedä toimiko hän yrityksen kirjanpitäjänä vai mahdollisen tilitoimiston kautta yrityksen kirjanpitäjänä.

Yritysten liikevaihdon määrää selvitettiin kysymällä vastaajilta mihin vaihtoehtoon yrityksen liikevaihto sijoittuu. Annetut vaihtoehdot olivat:

- alle 200 000€,
- 500 000€ - 2 000 000€

- yli 2 000 000€

Kuviossa 3 esitetään miten, vastaajien liikevaihdot jakaantuivat.



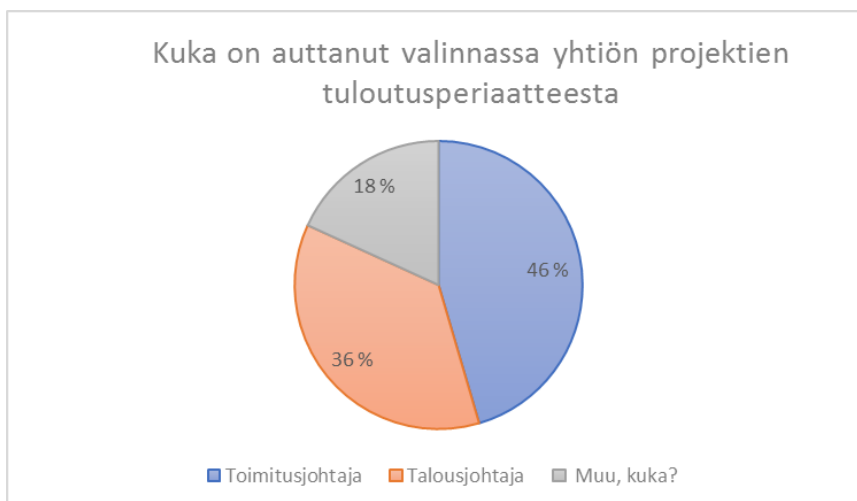
Kuvio3. Liikevaihto

Yritysten liikevaihdot kuuluivat kahteen eri ryhmään. Yrityksistä kaksi kertoi liikevaihdon olevan 500 000€ - 2 000 000€. Vastaajista viisi ilmoitti liikevaihdon olevan yli 2 000 000€.

6.2 Osatuloutuksen käyttäminen yrityksissä

Kyselyssä selvitettiin myös vastaaja yritysten mahdollisesta osatuloutuksen käytöstä. Tarkoituksena oli selvittää, kuka yrityksessä tekee päätökset osatulouttamisesta ja käytetäänkö laskutus- vai kustannusperusteista osatuloutusta.

Vastaajilta kysyttiin, kuka yrityksen tuloutusperiaatteesta on päättänyt. Vastaajille annettiin kysymykseen vaihtoehtoisiksi toimitusjohtaja, talousjohtaja tai muu, kuka? Vastaajat saivat valita, kuka oli auttanut valinnassa ja kuka on tehnyt päätöksen.



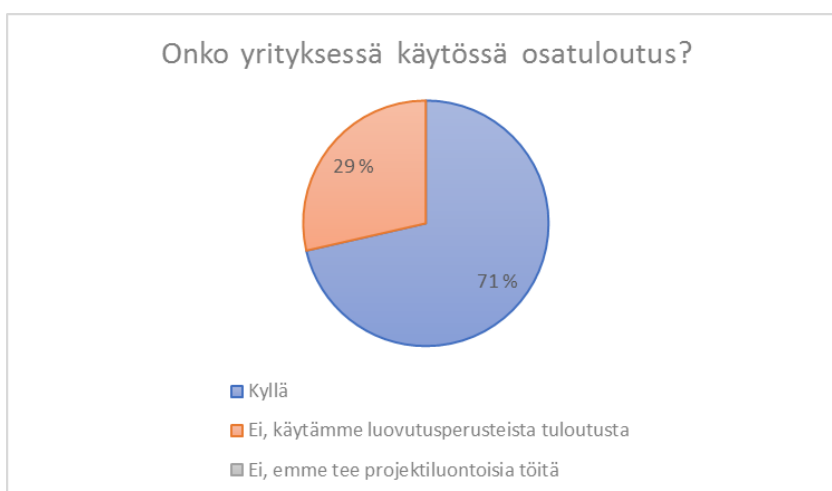
Kuvio 4. Kuka on auttanut valinnassa

Kuviosta 4 selviää, että vastaajista viisi ilmoitti toimitusjohtajan auttaneen valinnassa, neljä ilmoitti talousjohtajan auttaneen ja kaksi vastaajista ilmoitti lisätietona että valinnassa ovat auttaneet konserni tai kirjanpitäjä. Vastaajista kolme ilmoitti valinnan tehneen yksi henkilö tai taho. Neljä vastaajista oli ilmoittanut päätöksen tekoon useamman vaihtoehdon.

Vastaajilta kysyttiin onko heidän yrityksissään käytössä osatuloutus. Vastausvaihtoehdoiksi annettiin

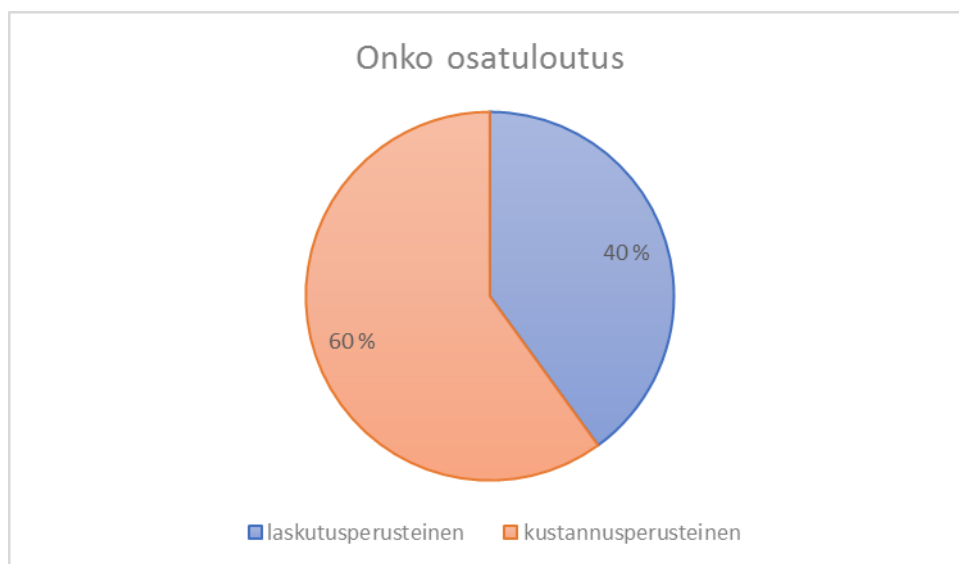
- Kyllä
- Ei käytämme luovutusperusteita tuloutusta
- Ei emme tee projektiluontoisia töitä

Kuviossa 5 selviää miten vastaukset jakaantuivat.



Kuvio5. Onko yrityksessä käytössä osatuloutus

Vastaajista kaikki ilmoittivat tekevänsä projektiluontoisia töitä. 71% vastaajista ilmoitti käyttävänsä osatuloutusta ja 29% ilmoitti käyttävänsä luovutusperusteista tuloutusta. Kun vastaajilta kysyttiin osatuloutusmenetelmistä, oli heillä vastaus vaihtoehtona laskutusperusteinen tai kustannusperusteinen.



Kuvio 6. Kumpaa osatuloutusta käytetään

Kuviossa 6 selviää kuinka vastaajista 60% ilmoitti käyttävänsä kustannusperusteista osatuloutusta, kun taas 40% ilmoitti käyttävänsä laskutusperusteista osatuloutusta. Eroa kustannusperusteisen ja laskutusperusteisen välillä ei siis ole paljoa.

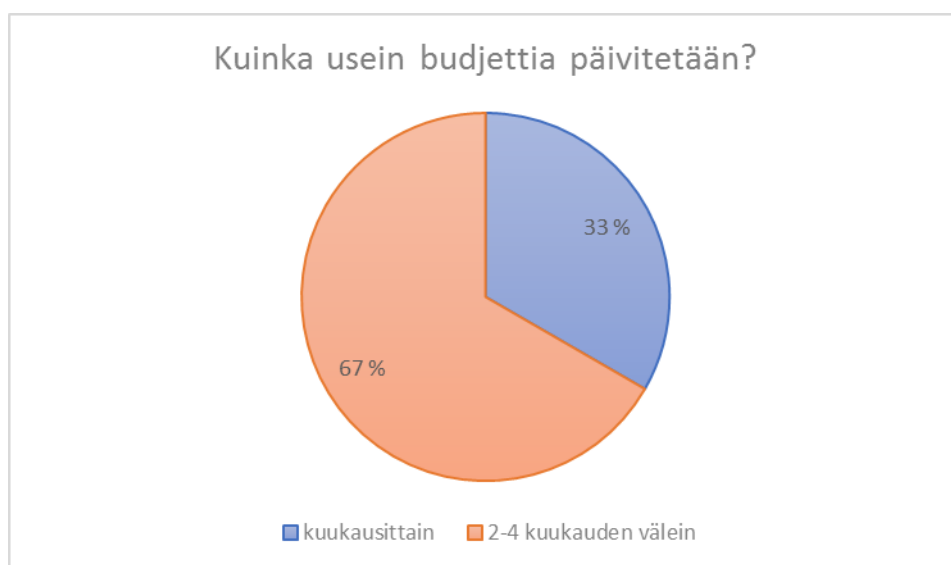
6.3 Projektien urakka-aika ja budjetti

Vastaajien haluttiin myös kertoa hieman projektiensa kestoista ja budjeteista. Vastaajat kertoivat, että projektien budjettia ovat laatimassa toimitusjohtaja, tarjouslaskija ja hallitus. Vastaajista neljä ilmoitti projektien budjetit laativan yrityksen toimitusjohtaja ja kolme tarjouslaskijan. Tosin lisätietona oli myös annettu, että toimitusjohtaja tekee myös tarjouslaskennan, oli myös kerrottu, että toimitusjohtaja ja tarjouslaskija yhdessä laativat projektien budjetit. Yksi vastaajista ilmoitti projektien budjetit laativan hallitus.

Vastaajilta kysyttiin kuinka usein he päivittävät budjettiaan. Vastaajille oli vastausvaihtoehdoksi annettu

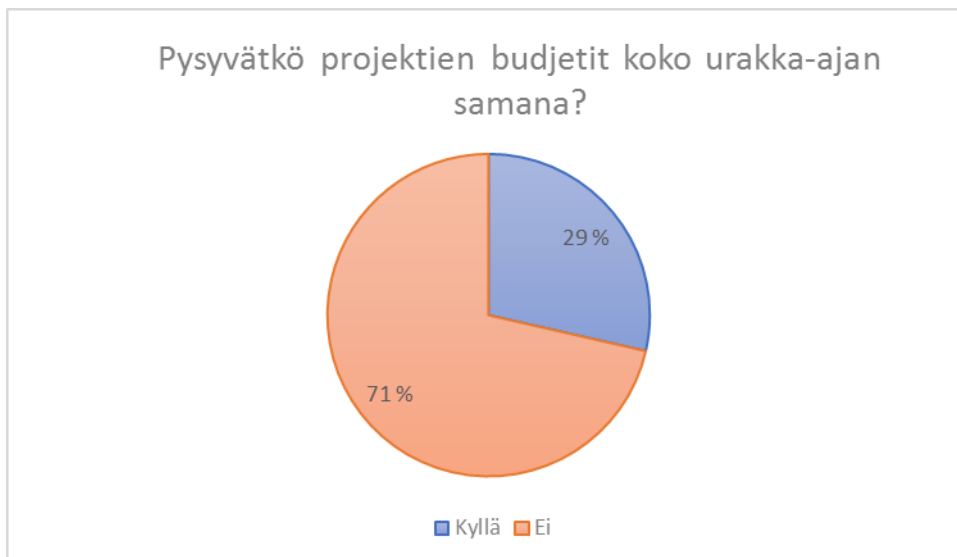
- Viikoittain
- Kuukausittain
- 2-4 kuukauden välein
- 5-8 kuukauden välein
- Kerran vuodessa

Kuviossa 7 selvennetään, miten usein budjetteja päivitettiin.



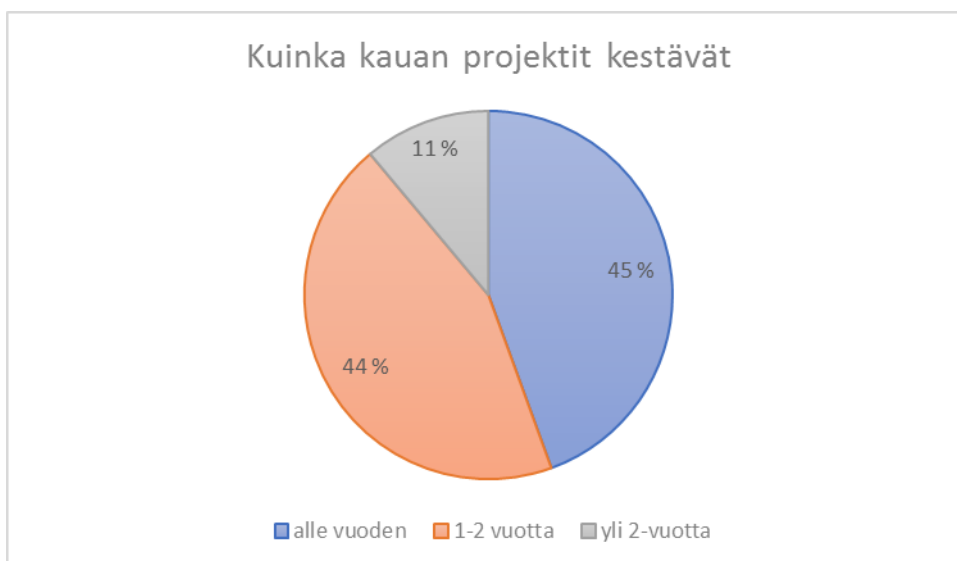
Kuvio7. Kuinka usein budjettia päivitetään

Vastaajien vastaukset jakautuivat kahden vaihtoehdon välillä. 67% vastaajista ilmoitti päivittävänsä 2-4 kuukauden välein budjettiaan. 33% ilmoitti päivittävänsä kuukausittain budjettiaan. Kysyttäessä projektien budjettien pitävyydestä koko urakka-ajan aikana, oli vastaajilla vastausvaihtoehtona kyllä tai ei.



Kuvio 8. Pysyvätkö projektien budjetit koko urakka-ajan samana?

Vastaajista 71% kertoi, ettei projektien budjetit pysy samana koko urakka-aikaa. Vastaajista 29% ilmoitti, että budjetit pysyvät samana. Vastaajilta kysyttiin myös projektien kestosta. Haluttiin tietää miten kauan projektit kestävät ja vastausvaihtoehdoksi oli annettu alle vuoden, 1 – 2-vuotta tai yli 2-vuotta.



Kuvio 9. Kuinka kauan projektit kestävät?

Kuviossa 9 kerrotaan, miten kauan vastaajien projektit kestävät. Vastaajista 45% ilmoitti urakoiden kestävän alle vuoden. 44% vastaajista ilmoitti projektien kestoksi 1 – 2 -vuotta ja vain 11% ilmoitti projektien kestoksi yli 2-vuotta.

6.4 Kyselyn tulokset

Kysely lähetettiin lvi-tekniikkayritysten urakoitsijoiden jäsenluettelon viidellekymmenelle yritykselle. Näistä jäsenyrityksistä kyselyyn vastasi 7 yritystä. Toimitusjohtajalla on vastuuta niin yrityksen johtamisessa kuin projektien johtamisessa. Vastauksista tuli esille, että toimitusjohtaja on mukana tarjouslaskennassa, budjettien teossa ja tekemässä päätöstä osatuloutuksesta.

Kyselyn perusteella vastaajien yrityksissä projektit kestävät alle vuodesta yli kahteen vuoteen. Kyselyssä ei selvitetty onko tämä vastaajien keskimääräinen projektien kesto vai onko vastaajien projektit aina valintansa mittaisia. Projektien kestot varmasti vaihtelevat projektien mukaan. Kyselyssä ei myöskään selvitetty miten monta projektia tehdään vuodessa tai kuinka monta prosenttia liikevaihdosta on projektien tuomaa liikevaihtoa. Suurin osa kyselyyn vastanneista ilmoitti yrityksessä olevan käytössä osatuloutus. Siinä käyttäkö yritys laskutus- vai kustannusperusteista osatuloutusta ei vastaajien välillä ollut kuin yhden vastauksen heitto. Vastaajista 3 ilmoitti käyttävänsä kustannusperusteista ja 2 laskutusperusteista.

Vastaajat kertoivat, että projektien budjeteista vastaavat toimitusjohtaja tai tarjouslaskija. Poikkeuksena yksi vastaajista ilmoitti yrityksen hallituksen laativan projektien budjetin. Vastaajista viisi ilmoitti, ettei urakoiden budjetit pysy koko urakka-aikaa samana, kun taas kaksi ilmoitti niiden pysyvän samana koko urakka-ajan. Seuraavana kysymyksenä oli, kuinka usein budjettia päivitetään? Vastaajista neljä ilmoitti, että budjettia päivitetään 2-4 kuukauden välein ja kaksi ilmoitti päivittävänsä budjettia kuukausittain. Tässä kohtaa on vastaajien vastauksissa pieni ristiriita. Kun vastaajista viisi ilmoitti projektien budjettien muuttuvan urakka-aikana, mutta kuusi ilmoitti päivittävänsä budjettia. Tämä voi johtua kysymysten huonoista muodoista, sen sijaan että kysyttiin, kuinka usein budjettia päivitetään, olisi voinut kysyä kuinka usein projektien budjettia päivitetään. On siis hyvin mahdollista, että vastaaja on olettanut olevan kyse kahdesta eri budjetista.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Pitkääikaisten projektien osatulouttamis menetelmää valittaessa yrityksen tulee pohtia, mitkä tunnusluvut ovat heille tärkeitä sekä mitä osatuloutuksen tuomista erikoistileistä yrityksessä on helpoin seurata. Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa muuttuvana tietona ovat kustannukset ja kustannusperusteisessa taas muuttuvana tietona on laskutus. Yrityksen tulee valita kumpi näistä, on heille sopivampi vaihtoehto. Molemmissa osatuloutustavoissa on hyötynsä ja pitkäjänteisesti sekä johdonmukaisesti näitä noudattaen välttyy yritys suurilta tulovaihteluilta tilikausien välillä.

Osatuloutuksen kannalta tärkeässä osassa on projektin budjetti. Yritysten tulee laatia mahdollisimman tarkka ja paikkansa pitävä budjetti projektille. Budjettia tulee seurata tiiviisti koko urakka-ajan sekä päivittää säännöllisesti, mikäli se koetaan tarpeelliseksi. Koska molemmat osatuloutustavat käyttävät vertailupohjanaan osatuloutuksessa budjettia, tuo tämä myös mahdollisuuden väärin käytölle. Mikäli yritys ei tiiviisti seuraa urakan toteutuneita kuluja ja päivitä budjettia tämän tiedon perusteella, voidaan yrityksessä tulouttaa olematonta tulosta ensimmäisinä vuosina. Tämä tietenkin tulee yrityksen tuloslaskelmalle toteutuneesti viimeistään siinä vaiheessa, kun projekti päättyy. Mikäli projektia ei seurata tiiviisti, voi urakan valmistuttua todellinen tulos yllättää, jos urakan kulut ovatkin olleet huomattavasti budjettia isommat.

Osatuloutusta käyttävien yritysten tuloslaskelmaa ja tasetta katsoessa taseesta selviää paljon tietoa projektien sujumisesta. Kustannusperusteisessa osatuloutuksessa taseesta löytyvät Saadut ennakot -tili kertoo, miten paljon urakasta on todellisuudessa laskutettu ja tililtä Projektisaam.va, miten paljon on valmiusasteen mukaan laskutettu. Näitä tilejä tarkastellessa selviää, onko laskutus ollut etu- vai jälkipainotteista. Laskutusperusteisessa osatuloutuksessa taseen tililtä Keskenkäiset tuotteet nähdään, että todellisia kustannuksia on enemmän kuin valmiusastelaskennan mukaan pitäisi olla. Taseen tili Va Kustannusjaksotus taas kertoo kustannuksia olevan vähemmän kuin valmiusastelaskennan mukaan pitäisi olla. Tuloslaskelmalta näkee projektin mahdolliset jaksotukset tai oikaisut tilikaudelta. Taseesta nähdään projektin saadut ennakot, mahdolliset Projektisaam.va, Keskenkäiset tuotteet ja Va kustannusjaksotukset koko projektin

ajalta. Taseesta siis nähdään koko urakka-ajan tilanne, kun taas tuloslaskelmalta nähdään vain tilikauden tilanne.

Opinnäytetyön empiriaosassa, oli tarkoitus selvittää, käytetäänkö muissa lvi-alan yrityksissä osatuloutusta, kuka heillä hoitaa tarjouslaskennan ja kuinka heillä toimitaan projektien budjettien suhteen. Kysely lähetettiin 50 eri yritykselle, joista 7 vastasi kyselyyn. Vastaaja määrä oli pieni, mutta tälläkin määrällä saatiin tietoa muiden toimintatavoista projekti töiden tekemisestä. Vastausten perusteella voidaan todeta, että tarjouslaskennassa ja projektien budjettien seuraamisessa on toimitusjohtajalla suuri vastuu. Toimitusjohtaja oli mukana useamman yrityksen tarjouslaskennassa sekä tekemässä budjettia. Budjetteja päivitettiin kerran kuukaudessa tai 2-4 kuukauden välein. 71% vastaajista kertoi myös, ettei projektien budjetit pysy samana koko urakka-aikaa. Tämä kertoo, että yrityksissä seurataan tiiviisti projektien etenemistä sekä budjettien paikkansa pitävyyttä.

Opinnäytetyön tekeminen oli haastavaa, koska kirjallisuutta aiheesta ei löytynyt kovinkaan paljoa. Sekin kirjallisuus, mitä aiheesta löytyi oli muutamien sivujen pituista. Pitkäaikaisten projektien osatuloutus ei koske vain lvi-alaa. joten mielestäni aihe koskettaa monia kirjanpitoa tekeviä ihmisiä. Tavoitteena oli laatia selkeä kokonaisuus eri osatuloutustavoista, niin että opinnäytetyöni hyödyttäisi muillakin kuin lvi-alalla työskenteleviä kirjanpitäjiä.

LÄHTEET

Adminet Oy; Rakennusalan kirjanpito-ohjelmisto, viitattu 17.5.2018.

Anttila, P. 2006. Tutkiva toiminta ja ilmaisuus, teos, tekeminen. Hamina: AKATIIMI Oy.

Junnonen, J-H. & Kankainen, J. 2017. Rakennuttaminen. Helsinki: Rakennustieto Oy.

Ihantola, E-M., Kuhanen, H. & Leppänen, P. 2016. Yrityksen kirjanpito -perusteet ja sovellusharjoitukset. Gaudeamus Oy.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 muutoksineen.

Rekola-Nieminen, L. 2016. Kirjanpitolaki käytännössä. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Toimeksiantaja yrityksen toimitusjohtajan henkilökohtainen tiedonanto 1.2 - 30.4.2018.

Lindholm, M. 2009. Kustannushallinta rakennushankkeessa. Helsinki: Suomen rakennusmedia 2009.

LVI-Teknisten Urakoitsijoiden www-sivut. Viitattu 19.5.2018. www.lvi-tu.fi.

Mäenpää, K. 2015. Tulos syntyy teoista: liiketalous tutuksi. Helsinki: Suomen liikekirjat 2015.

LIITE 1

KYSELYN KYSYMYKSET

1. Asema yrityksessä?
 - Toimitusjohtaja
 - Talousjohtaja
 - Kirjanpitäjä
2. Liikevaihto?
 - alle 200 000€
 - 500 000€ - 2 000 000€
 - yli 2 000 000€
3. Kuka on päättänyt yhtiön projektien tuloutusperiaatteesta?

Valinnut	Auttanut valinnassa	Lisätieto
<ul style="list-style-type: none">- Toimitusjohtaja- Talousjohtaja- Muu, Kuka?		
4. Onko yrityksessä käytössä osatuloutus?
 - Kyllä
 - Ei, käytämme luovutusperusteista tuloutusta
 - Ei, emme tee projektiluontoisia töitä
5. Onko osatuloutus?
 - laskutusperusteinen
 - kustannusperusteinen
6. Pysyvätkö projektien budjetit koko urakka-ajan samana?
 - Kyllä
 - Ei
7. Kuinka usein budjettia päivitetään?
 - Viikoittain
 - Kuukausittain
 - 2-4 kuukauden välein
 - 5-8 kuukauden välein
 - Kerran viikossa
8. Kuka on laatinut projektin budjetin?

9. Kuinka kauan projektit kestävät?
 - Alle vuoden
 - 1-2 vuotta
 - yli 2-vuotta