

OSATULOUTUS KANSAINVÄLISESSÄ KONSERNISSA

Case: Jartek Oy

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto
Opinnäytetyö
Syksy 2010
Julia Hyrkäs
Irena Koppaleva

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

HYRKÄS, JULIA &
KOPPALEVA, IRENA:

Osatuloutus kansainvälisessä konsernissa
Case: Jartek Oy

Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehdon opinnäytetyö, 69 sivua, 8 liitesivua

Syksy 2010

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee valmistusasteen mukaista tuloutusta. Case-yrityksenä on Jartek-konserni. Tutkimusongelmina on vertailla valmistusasteen mukaista tuloutusta Suomessa ja Venäjällä sekä selvittää Jartek-konsernin venäläisen tytäryhtiön ZAO Jartek Rusin osatuloutukseen siirtymisen mahdollisuuksia ja siihen liittyviä toimenpiteitä.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten yhdistetään venäläisen tytäryhtiön tilinpäätös emoyhtiön tilinpäätökseen silloin, kun tytäryhtiön laskentaperiaatteet eroavat konsernin laskentaperiaatteista. Tutkimus rajattiin osatuloutusperiaatteisiin.

Tutkimuksen aineisto kerättiin kirjallisesta materiaalista, sähköisestä aineistosta, avoimista haastatteluista ja tekijöiden omista havainnoista. Teoreettista viitekehystä tuettiin suomalaisella ja venäläisellä lainsäädännöllä, kirjanpitoasetuksilla, alan kirjallisuudella sekä virallislähteiden kommentaarioteoksilla. Opinnäytetyö toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena case-yrityksessä. Osa aineistosta hankittiin kirjoituspöytätyökaluina.

Tutkimuksessa selvisi, että osatuloutusmenetelmät Suomessa ja Venäjällä perustuvat samaan kansainväliseen IFRS-normistoon. Toisiinsa verrattuna ne ovat rakenteelta ja sisällön pääpainoiltaan erilaisia. Pääosin ne kuitenkin vastaavat toisiaan, mikä sallii suomalaisen kohdeyrityksen osatuloutusperiaatteiden soveltamisen venäläisen tytäryhtiön toiminnassa.

Tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymismahdollisuudet ovat vahvoja emoyhtiön osatuloutuksen käytännön kokemuksen ansiosta. Siirtymisen seuraukset näyttävät suuremmilta osin positiivisilta. Konsernin näkökulmasta tytäryhtiön osatuloutuksen soveltaminen parantaa konsernin taloudellista tilannetta. Tytäryhtiön toiminnan seuranta paranee, laskenta kehittyy sekä laskentaperiaatteet lähestyvät konsernin laskentaperiaatteita. FAS:n mukaiseksi muokattu tytäryhtiön tilinpäätös helpottaa tilinpäätösten yhdistämistä ja sisäisten erien eliminointia.

Avainsanat: osatuloutus, projektilaskenta, konsernitilinpäätös

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

HYRKÄS, JULIA &
KOPPALEVA, IRENA:

The Percentage-of-Completion Method
in an International Group
Case: Jartek Oy

Bachelor's Thesis in Financial Management, 69 pages, 8 appendices

Autumn 2010

ABSTRACT

This thesis deals with the percentage-of-completion method. The case company is Jartek Group. The research problems of this study were to compare percentage-of-completion methods in Finland and Russia and to examine the prospects of the transition to the percentage-of-completion method at the Russian subsidiary of Jartek Group. The objective of this study was to find out how to combine the financial statements of the Russian subsidiary and the parent company when the subsidiary's accounting principles differ from the Group's accounting principles. The study only deals with the principles of the percentage-of-completion method.

Sources for this study include literary material, electronic material, interviews and the authors' own observations. The theoretical framework is supported by Finnish and Russian legislation, accounting regulations, relevant literature and some commentaries on the accounting regulation. This thesis was carried out by way of both the case study research and the research protocol.

The results show that percentage-of-completion methods in Finland and Russia are based on the same international IFRS norms. Compared with each other, they have some differences in the structure and content emphasis. However, they are equivalent for the most part, which allows us to apply the principles of the percentage-of-completion method of the Finnish case company to the company operations of the Russian subsidiary.

The subsidiary's prospects for the transition are good due to the parent company's practical experience in the percentage-of-completion method. In most cases, effects of the transition seem to be looking positive. From the Group's point of view, the application of the percentage-of-completion method by the subsidiary will improve the Group's financial situation. The monitoring of the subsidiary's functions will improve, accounting will improve and the subsidiary's accounting principles will become more like the Group's accounting. The subsidiary's financial statement, when edited according to FAS will facilitate the integration of the financial statements and the elimination of internal entries.

Key words: percentage-of-completion method, project accounting, consolidated financial statement

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet, ongelmat ja menetelmät	3
1.3	Tutkimuksen aineisto ja aiheen rajausta	3
1.4	Tutkimuksen rakenne	4
2	OSATULOUTUS SUOMESSA	6
2.1	Määritelmä ja lakisääteinen perusta	6
2.2	Pitkän valmistusajan vaativan suorituksen pääominaisuudet	8
2.3	Soveltamisen edellytykset	9
2.3.1	Erilliskatteen ennakoitavuus	9
2.3.2	Hankekohtainen projektikustannuslaskenta	10
2.3.3	Kirjaamistavan johdonmukaisuus	10
2.4	Hankkeelle kohdistettavissa olevat menot ja tulot	10
2.5	Valmistusasteen määrittäminen	12
2.6	Esittäminen tilinpäätöksessä	14
2.7	Siirtyminen osatuloutukseen	15
3	OSATULOUTUS VENÄJÄLLÄ	17
3.1	Määritelmä ja lakisääteinen perusta	17
3.2	Kirjanpidon kohteet sopimuksittain	18
3.3	Sopimukselle kohdistettavissa olevat tulot ja menot	19
3.4	Tuloksen kirjaaminen	20
3.5	Valmistusasteen määrittäminen	23
3.6	Esittäminen tilinpäätöksessä	24
3.7	Asiantuntijoiden näkemykset siirtymisestä osatuloutukseen	24
4	PROJEKTISEURANTA	28
4.1	Projektin tavoite, ositus ja päävaiheet	28
4.2	Projektin kustannusohjaus	29
4.2.1	Projektibudjetti	30
4.2.2	Kustannusten seuranta	30
5	KONSERNITILINPÄÄTÖS	34
5.1	Määritelmä ja sisältö	34
5.2	Laatimisvelvollisuus	35
5.3	Laatimisedellytykset	37

5.4	Sisäisen katteen eliminointi	37
5.5	Ulkomaalaisen tytäryrityksen yhdistely konsernitilinpäätökseen.....	39
6	CASE: JARTEK-KONSERNI	41
6.1	Jartek Oy:n esittely.....	41
6.1.1	Historia.....	41
6.1.2	Toiminta	42
6.2	Jartek Oy:n projektitoiminta	43
6.2.1	Projektien vaiheet.....	43
6.2.2	Projektien taloudellinen seuranta	45
6.3	Osatuloutus Jartek Oy:ssä	48
6.3.1	Yleiskuvaus	48
6.3.2	Periaatteet.....	49
6.3.3	Laskennan toteutus ja raportointi	52
6.4	ZAO Jartek Rusin esittely	54
6.4.1	Yleiskuvaus	54
6.4.2	Laskentatoimi.....	54
6.5	Sisäiset projektit konsernissa	55
6.5.1	Sisäisten projektien mallit ja niiden vaikutus konsernin tulokseen	55
6.5.2	Sisäisten erien eliminointi	57
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	59
8	YHTEENVETO	64
	LÄHTEET	67

LIITTEET

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Laskentatoimi on järjestelmä ja kieli, jonka tehtävänä on tuottaa päätöksentekoon tarvittavaa informaatiota. Laskentatoimen avulla yritystä ohjataan, yrityksessä kommunikoidaan, tavoitteista tehdään vertailukelpoisia sekä toiminnan tuloksista raportoidaan sidosryhmille. (OAMK 2010.) Laskentatoimen tehtävät korostuvat erityisesti konserneissa, sillä konsernin taloudellinen tulos ja asema esitetään konsernitilinpäätöksessä, joka laaditaan siten kuin se olisi yksittäisen yhtiön tilinpäätös (KILA 2006).

Konserni noudattaa kaikissa yksiköissään yhtenäisiä laskentastandardeihin (kotimaisiin tai kansainvälisiin) perustavia laskenta- ja raportointiperiaatteita, joita esitetään konsernin taloushallinnon ohjeissa. Muutokset emoyhtiön laskentaperiaatteissa johdattavat olennaisuusperiaatteen mukaan tytäryhtiöiden laskentaperiaatteiden muutoksiin, joten tytäryhtiöiden tilinpäätökset voidaan yhdistää konsernitilinpäätökseen.

Tuloutusperiaate on yksi tärkeimmistä laskentaperiaatteista varsinkin projektitoimintaa harjoittaville konserneille. Projektin toimittaminen on tyypillisesti pitkäkestoinen suoritus. Sen takia projekteja harjoittavat konsernit valitsevat usein pitkäaikaisten hankkeiden tuloutusperiaatteen osatuloutusmenetelmän.

Suomessa osatuloutuskäytäntöön siirtyminen on ollut mahdollista vuodesta 1993 lähtien. Samana vuonna kirjanpitolautakunta antoi osatuloutusta koskevan yleisohjeen, jota muutettiin vuosina 2000 ja 2008. Osatuloutuksen soveltaminen on vaatinut yrityksiltä oman laskentatoimen muokkaamista kehittämällä ohjeita, raportointia ja laskentamalleja. Ohjelmointiyritykset ovat tuoneet markkinoille osatuloutusta tukevia ohjelmistoratkaisuja. Näin ollen valmistusasteeseen perustuva tuloutus on Suomessa vakiintunut käytäntö.

Suomen osatuloutusmenetelmä perustuu kansainväliseen IFRS-normistoon. Samaa normistoon perustuva valmistusasteen mukainen tuloutusmenetelmä tuli voimaan vuonna 2008 Venäjälläkin. Asia on uusi ja haastava sekä venäläisille yrityksille että suomalaisille konserneille, joilla on Venäjällä toimivia yksiköitä.

Tutkimuksen kohdeyrityksenä on projektitalo Jartek-konserni, joka pitkäaikais-hankkeissa tulouttaa valmistusasteen mukaan. Jartek-konsernilla on kansainvälinen tausta, sillä konserniin kuuluu venäläinen tytäryhtiö, joka toiminnassaan noudattaa venäläistä kirjanpitolainsäädäntöä.

Tilikaudelta 2009 konsernitilinpäätöstä ei ole tehty, sillä Jartek-konserniin on vuonna 2009 jäänyt yksi Suomessa toimiva yksikkö – emoyhtiö Jartek Oy. Konsernin toinen toimiva yksikkö on Venäjällä oleva tytäryhtiö ZAO Jartek Rus. Olennaisuusperiaatetta noudattaen venäläisen tytäryhtiön tilinpäätökset tilikausilta 2007, 2008 ja 2009 on jätetty konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle, sillä tytäryhtiön tilikauden tulokset ovat olleet merkitykseltään vähäisiä konsernin taloudellisen tilanteen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Liiketoiminnan kasvaessa emo- ja tytäryhtiöiden tilinpäätösten yhdistäminen konsernitilinpäätökseen tulee ratkaisevaksi ongelmaksi tuleville tilikausille. Emo- ja tytäryhtiöiden laskentaperiaatteiden, mm. tuloutusperiaatteiden, eroavaisuus tekee ongelman haasteelliseksi. Jartek Oy:n talousjohtaja Tiina Kanervan mukaan pohditaan venäläisen tytäryhtiön siirtymistä valmistusasteen mukaiseen tuloutusmenetelmään. Syyt tähän hänen mukaan ovat seuraavat:

- projektien koko on kasvamassa
- konserniyksiköiden on noudattava samoja laskentaperiaatteita
- konserniyksiköiden samat toimintamallit helpottavat konsernin sisäistä yhteistyötä
- venäläisen tytäryhtiön seuranta paranee, sillä osatuloutuksen soveltaminen pakottaa laskennan ja projektihallinnan kehittämiseen. (Kanerva 2010.)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, ongelmat ja menetelmät

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymisen mahdollisuuksia, jotta konsernitilinpäätöksen laatimisedellytykset täyttyisivät. Tavoitteen saavuttamiseksi tutkimusongelmat muotoillaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Mitä on osatuloutus Suomessa?
2. Mitä on osatuloutus Venäjällä?
3. Miten Suomen ja Venäjän osatuloutusmenetelmät vastaavat toisiinsa?
4. Miten osatuloutusta sovelletaan konsernin emoyhtiössä?
5. Mitä toimenpiteitä venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtyminen vaatii?

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena tutkimuksena, joka on tyypiltään case-study-menetelmä eli tapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa tutkitaan yksittäistä tapahtumaa, rajattua kokonaisuutta tai yksilöä käyttämällä monipuolisia ja eri menetelmillä hankittuja tietoja. Tapaustutkimuksessa tutkitaan, kuvataan ja selitetään tapauksia pääasiassa miten- ja miksi-kysymysten avulla. (Yin 2003, 13.) Osa aineistosta hankitaan kirjoituspöytä tutkimuksena. Osatuloutusta kansainvälisessä konsernissa pohditaan kohdeyritys Jartek Oy:n näkökulmasta.

1.3 Tutkimuksen aineisto ja aiheen rajaus

Tutkimuksen tietolähteinä ovat ensisijaisesti voimassa olevat Suomen ja Venäjän virallislähteet, kuten kirjanpitolautakunnan (KILA) 30.9.2008 antama yleisohje ”Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella” ja venäläisen valtiovarainministeriön (Minfin) 24.10.2008 antama kirjanpitoasetus PBU 2/2008 ”Urakkasopimusten kirjanpito”.

Teoreettista viitekehystä tuetaan myös lailla, kirjanpitoasetuksilla sekä alan kirjallisuudella. Näiden lisäksi käytetään venäläisiä sähköisiä virallislähteiden kommentaareita. Tutkimuksessa suomennetaan venäläiset lähdemateriaalit eikä

enää mainita erikseen, että ne ovat tutkijoiden suomentamia. Empiirisessä osuudessa tutkimuksen aineistoina ovat koko oppinäytetyöprosessin aikana tutkijoiden tekemät havainnoinnit ja avoimet haastattelut sekä kohdeyrityksen ohjeistukset, kotisivut ja PowerPoint-esitys.

Suomalaisesta valmistusasteen mukaisesta menetelmästä löytyy kolme Lahden ammattikorkeakoulussa tehtyä oppinäytetyötä. Elena Mandryguina selvittää syksyllä 1999 tehdyssä tutkintotyössään pitkän valmistusajan vaatimien projektien tulouttamista valmistusasteen perustella. Keväällä 2000 Esa Rouvala tutki osatuloutuksen etuja ja haittoja. Projektikohtaisen kustannuslaskennan roolia valmistusasteen mukaisessa tuloutuksessa selvittivät syksyllä 2002 Anne Patjas ja Tiina Virtanen. Suomalaista ja venäläistä osatuloutusmenetelmää käsitteleviä tutkimuksia ei ole tehty eli tutkimuksen aihe on aivan uusi.

Aiheen laajuusongelman vuoksi tutkimus rajataan siten, että laskentaperiaatteista keskitytään tuloutusperiaatteisiin, joista käsitellään ainoastaan osatuloutusta. Osatuloutusta koskevat kirjanpitiöviennit jätetään tutkimuksemme ulkopuolelle. Konsernitilinpäätöksen osalta tutkitaan ainoastaan sisäisen katteen eliminointia.

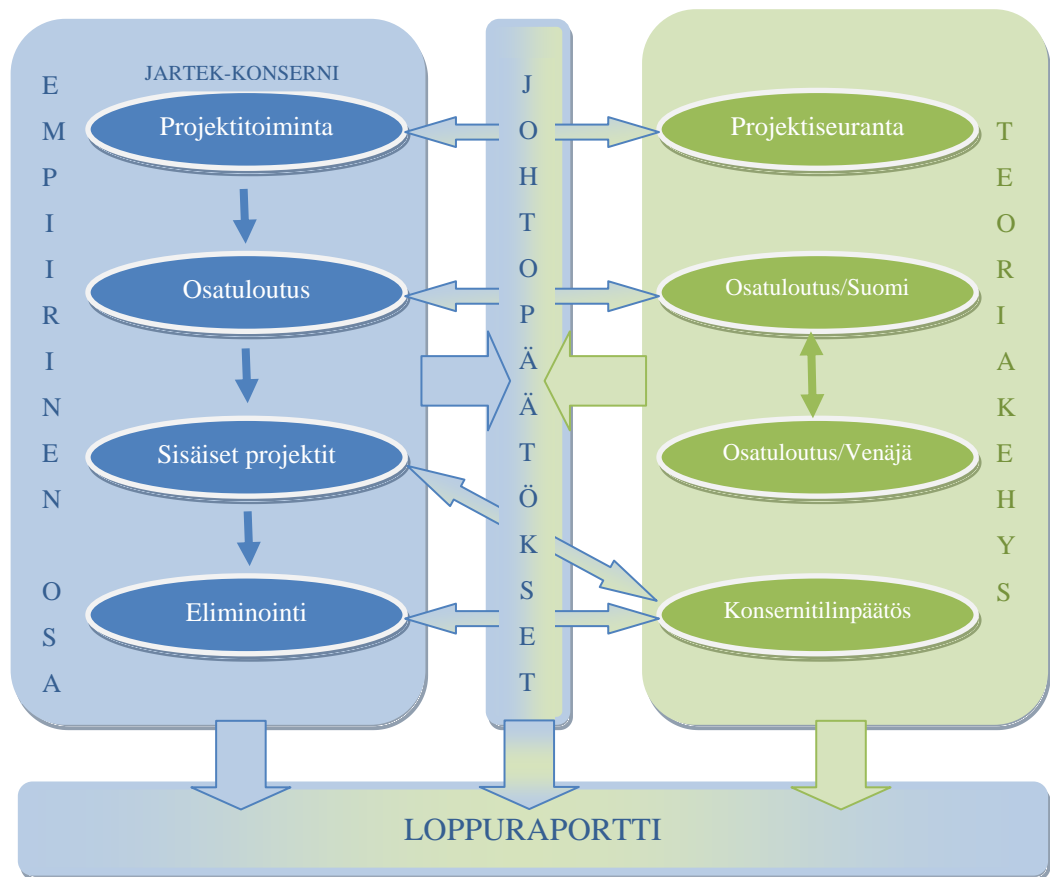
1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu teoriaosasta ja empiirisestä osasta. Ensimmäisessä luvussa (Johdanto) esitetään tutkimuksen tausta, tavoitteet, ongelmat, tutkimusmenetelmät, aineisto ja aiheen rajausta sekä työn rakenne. Toisessa luvussa (Osatuloutus Suomessa) selvitetään osatuloutusmenetelmää Suomessa. Luvussa käsitellään kaikki KILA:n yleisohjeen tärkeimmät kohdat.

Kolmannessa luvussa (Osatuloutus Venäjällä) tutkitaan osatuloutusmenetelmää Venäjällä. Lukuun sisällytään myös asiantuntijoiden näkemyksiä osatuloutuksesta. Luvussa 4 (Projektiseuranta) määritellään projektiseuranta osatuloutuksen soveltamisen edellytyksenä. Viides luku (Konsernitilinpäätös) käsittelee lyhyesti konsernitilinpäätöstä.

Empiirisessä osassa (Case Jartek-konserni) esitetään kohdeyritys, kuvataan sen projektitoimintaa osatuloutuksen kannalta, osatuloutuksen periaatteita ja toteutusta. Sen lisäksi käsitellään sisäisiä projekteja konsernissa ja tutkitaan sisäisten erien eliminoinnin vaikutusta konsernin tulokseen. Luku 7 (Johtopäätökset) sisältää tutkimuksen johtopäätökset.

Viimeisessä luvussa (Yhteenveto) vedetään yhteen koko tutkimustyö esittämällä loogisesti tutkimuksen ongelmia, niiden ratkaisuja ja saatuja tuloksia. Sen lisäksi arvioidaan tutkimuksen hyötyä ja ehdotetaan aiheita jatkotutkimuksille. Työn rakenne esitetään Kuviossa 1.



Kuvio 1. Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne johtuu tekijöiden induktiivisesta otteesta eli empiirinen osuus on tutkimuksen pohjana. Empiiristä osuutta tuetaan teoria osuudella.

2 OSATULOUTUS SUOMESSA

2.1 Määritelmä ja lakisääteinen perusta

Yrityksen toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa mahdollisimman tarkasti seurattaessa kirjanpito on järjestettävä suoriteperusteisesti siten, että jokaisen kuukauden tuloslaskelma ja tase sisältäisivät kaikki tilikaudelle kuuluvat olennaiset tulot ja menot (Lindfors 2008).

Suoriteperusteisessa kirjanpidossa tapahtuman ajankohdalla on merkitys. Kirjanpitoviennit suoritetaan, kun myynnit ja ostot ovat tosiasiallisesti tapahtuneet. Meno syntyy, kun tavara tai palvelu vastaanotetaan. Tulo syntyy, kun tavara tai palvelu luovutetaan ostajalle. Hyödykkeen tuloutuksessa sovelletaan luovutushetken mukaista tuloutusta. (Lindfors 2008.)

Vuodesta 1993 lähtien poikkeuksellisesti pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvä tulo voidaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Valmistusasteen mukaista tuloutusta kutsutaan myös osatuloutukseksi. Osatuloutus on vaihtoehtoinen tulouttamisen tapa, pääsääntönä on kuitenkin luovutukseen perustuva tuloutus. (Lindfors 2008.)

Osatuloutukselle lakisääteinen perusta löytyy voimassa olevasta Suomen lainsäädännöstä: Kirjanpitolain (1336/1997, KPL) ja Laista elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL).

Kirjanpitolain (KPL) 5. luku mahdollistaa osatuloutuksen soveltamisen:

1 §

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään.

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.

Osatuloutusmenettely hyväksytään myös verotuksessa. Elinkeinotuloverolajin (EVL) 3:1. luvussa olevat yleisjaksottamissäännöt määrittelevät tulon ja menon jaksottamista seuraavasti:

19 §

Tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena. Merkitykseltään vähäiset tuloerät saadaan kuitenkin lukea sen verovuoden tuotoksi, jona niiden maksu on saatu.

Jos verovelvollinen on tilinpäätöksessään merkinnyt pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi kirjanpitolain 5 luvun 4 §:n tai kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti valmistusasteen perusteella, edellä tarkoitettu tulo luetaan verovuoden tuotoksi. (30.12.2008/1077)

22 §

Meno on sen verovuoden kulua, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt, jollei jäljempänä muuta säädetä...

Vaihto- tai sijoitusomaisuuden hankintamenon jaksottamisen sääntö lukee saman osan 2. luvussa:

28 §

Vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty...

Jos pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta saatu tulo on luettu 19 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla verovuoden tuotoksi, vastaava osa hyödykkeen hankintamenosta vähennetään verovuoden kuluna. (30.12.1992/1539)

Kirjanpitolautakunta (KILA) määrittää yleisohjeessaan (30.9.2008) tulon kirjaamista tuotoksi valmistusasteen perusteella ylämainittujen lainsäännösten sovelta-

misessa. Osatuloutusmenetelmän mukaan kirjanpitovelvollinen kirjaa syntyvän tulon tuotoksi ja vastaavasti hankintamenon kuluksi sitä mukaa, kun hankkeen valmistusprosessi etenee. Jokaiselle tilikaudelle tuloutuu valmistusprosessin edistymisestä joutuva kate. Liikevaihto ja tulos kertyvät eri tilikausina tasaisemmin kuin luovutushetken mukaista tuloutusta sovellettaessa. Seurauksena on eri tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuuden parantaminen. (KILA 2008; Tomperi 2009, 17.)

Keskivaiheessa oleva hanke osoittautuu tappiolliseksi, kun sopimuksen mukainen projektista saatava tulo on pienempi kuin sen kokonaiskustannukset. Varmana tai todennäköisenä tilinpäätöshetkellä pidettävä tappio on kirjattava pakollisena varauksena kuluksi sille vuodelle, jolloin hanke osoittautuu tappiolliseksi. (KILA 2008; Tomperi 2009, 17.)

2.2 Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen pääominaisuudet

Pitkän valmistusajan vaativana suoritteena pidetään hanketta, jolle on tunnusomaista, että seuraavat edellytykset täyttyvät:

- valmistus perustuu sitovaan tilaukseen
- kauppahinnan suuruus määritellään sopimuksessa
- arvo on olennainen kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon verrattuna
- valmistus kestää vähintään vuoden tai hankkeen aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilikausille
- edistymistä seurataan erillisen projektikustannuslaskennan avulla (KILA 2008).

Tyypillisiä pitkäaikaishankkeita ovat rakennushankkeet (rakennukset, tiet, sillat, alukset), suuret koneyksiköt (paperikoneet, voimalaitoskattilat ja generaattorit) sekä yhtenä kokonaisuutena luovutettava, pitkän valmistusajan vaativa suunnittelutyö (KILA 2008).

2.3 Soveltamisen edellytykset

KILA:n yleisohjeen (2008) mukaan valmistusasteen mukaista tuloutusta sovelletaan ainoastaan alla olevien edellytysten täytyessä. Muussa tapauksessa on sovellettava suoritteiden luovutuksen mukaista tuloutusta.

2.3.1 Erilliskatteen ennakoitavuus

KPL 5:4 §:n nojalla pitkäaikaisankkeista kertyvän erilliskatteen pitää olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa kunkin tilikauden päättyessä. Julkisen osakeyhtiön erilliskate määritellään osatuloutusta varten välitilinpäätöksen yhteydessä. (KILA 2008.)

Hankkeen erilliskate lasketaan vähentämällä hankkeen myyntituloista sen hankintameno. Erilliskatteen määrittämiseksi tarvitaan luotettavalla tavalla saadut tiedot hankkeen

- kokonaistuloista ja -menoista mukaan lukien takuuajaiset menot
- tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti toteutuneista menoista
- valmistusasteesta tilikauden päättyessä. (KILA 2008; Tomperi 2009, 17.)

Hankkeen tulojen, menojen ja valmistusasteen arvioimisessa ja määrittämisessä on noudatettava hyvän kirjanpito-tavan mukaista varovaisuutta, joka aikaansaa-
daan hankkeen erilliskatteen ennakkoinnista saadulla luotettavalla kokemusperäi-
sellä tiedolla. Alkuvaiheessa on tarpeen kirjata hanke nollakatteella, kunnes hank-
keen erilliskatteesta toteutunut määrä voidaan arvioida luotettavasti. (KILA 2008.)

Ulkomaankaupassa erilliskatteen ennakkoinnissa varovaisuusperiaate edellyttää valuuttarahavirtojen suojaamista esimerkiksi sitomalla rahavirtoja tiettyyn kurssiin valuuttakurssien muutosten varalta. Näitä kursseja käytetään tuotoksi kirjattavan osuuden ja erilliskatteen määrittellessä sekä vielä toteutumattomissa tuloissa ja menoissa. (KILA 2008.)

2.3.2 Hankekohtainen projektikustannuslaskenta

KILA:n yleisohjeessa korostetaan, että osatuloutusmenettelyn soveltamiselle välttämättömänä edellytyksenä on kirjanpitovelvollisen kokemukseen perustuva, luotettava hankekohtainen projektikustannuslaskenta, joka on täsmättävissä kirjanpitoon. Hankekohtaisen kustannuslaskennan periaatteet ja toteutus pitää dokumentoida ja tarkistaa säännöllisin väliajoin. (KILA 2008.)

Ainoastaan silloin pitkäaikaishankkeen tilikauden suoriteperusteisesti toteutuneet menot, kertyvät kokonaistulot, loppuunsaattamiseksi syntyvät kokonaismenot ja valmistusaste ovat hyvän kirjanpitotavan edellyttämällä luotettavalla tavalla osoitettavissa tilinpäätöstä laadittaessa (KILA 2008).

2.3.3 Kirjaamistavan johdonmukaisuus

KPL 5:4 §:n nojalla kaikkien pitkäaikaishankkeiden tulouttamisessa on noudatettava jatkuvasti samaa periaatetta. Silloin saavutetaan hyvän kirjanpitotavan mukainen johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen. (KILA 2008.)

KPL:n lisäksi KILA ohjeistaa käyttämään osatuloutusta kaikkiin hankekohtaisen projektikustannuslaskennan avulla seurattaviin hankkeisiin. Julkisen osakeyhtiön tulee esittää välitilinpäätöksissä valmistusasteen mukainen osuus tuotoista myös niissä hankkeissa, joiden aloittamis- ja lopettamispäivät ajoittuvat eri välitilinpäätöskausille. Olennaisuusperiaatteen mukaan merkitykseltään vähäiset hankkeet on järkevä tulouttaa luovutushetkellä. (KILA 2008.)

2.4 Hankkeelle kohdistettavissa olevat menot ja tulot

KILA (2008) suosittelee, että pitkäaikaishankkeelle kohdistetaan ensimmäiseksi menoja, jotka syntyvät hankkeen aloittamis- ja lopettamispäivien välisenä aikana. Aloittamispäivä on päivä, jolloin sitova sopimus hankkeesta on allekirjoitettu ja

hankkeen valmistus aloitetaan. Lopettamispäivä on päivä, jolloin hanke luovutetaan valmiina asiakkaalle ja asiakas hyväksyy sen vastaanotetuksi.

Toiseksi kohdistetaan menoja, jotka syntyvät hankkeen lopettamispäivän jälkeen. Kohdistamisen ehtona on se, että menot ja menetykset ovat suoriteperusteisesti toteutumattomia, mutta ennakoitavissa olevia. Takuuajan arvioidut toteutumattomat menot ja menetykset jaksotetaan pakollisena varauksena hankkeen valmistuksen lopettamistilikauden tilinpäätöksessä kuluksi. (KILA 2008.)

Tuotoksi kirjataan tekemättömiin lopputöihin kohdistuva myyntihinnan osuus, kun tilaaja vastaanottaa olennaisilta osilta valmiin hankkeen. Kirjaamatta jääneet menot kirjataan kuluksi, kun lopputyöt on tehty. (KILA 2008.)

KILA:n (2008) yleisohjeessa korostetaan, että KPL:n mukaisessa osatuloutuksessa hankkeen hankintamenoon luetaan ainoastaan toteutuneita kirjanpidon menoja. Hankkeen menot ovat muuttuvia menoja sekä kyseisen hankkeen osuus kiinteistä menoista, jotka liittyvät hankintaan ja valmistukseen. Kiinteät menot aktivoidaan, jos sille on edellytyksiä. Hankkeen tyypilliset menot esitetään Taulukossa 1.

Taulukko 1. Hankkeelle kohdistettavissa olevat menot (KILA 2008.)

Muuttuvat	Kiinteät
henkilöstömenot henkilösivumenoineen	tuotantotilojen, koneiden ja laitteiden vuokrat
suunnittelumenot	suunnitelman mukaiset poistot
materiaalimenot	käyttö- ja kunnossapitomenot
alihankinnasta aiheutuneet menot	teknisen tuki- ja laadunvalvontaorganisaation menot
hankkeen vakuutus- ja takuumenot	muut hanketuotannon hallinnon menot
viivästyssakot	

KILA ohjeistaa lukemaan kiinteät menot hankkeen hankintamenoon systemaattisesti ja johdonmukaisesti. Kohdistamisperiaatteita tulee noudattaa jatkuvasti. (KILA 2008; Tomperi 2009, 18.)

Kun hankkeen arvioidut kokonaismenot ylittävät sen arvioidut kokonaistulot, erotus tulee kirjata heti kuluksi valmistusasteesta riippumatta. Tämä sääntö koskee myös tilauskantaan sisältyvää kokonaistappiota. (KILA 2008; Tomperi 2009, 18.)

Edelleen KILA:n yleisohjeen mukaan hankkeen tulona pidetään alkuperäisessä sopimuksessa sovittua myyntihintaa. Tulonoikaisuiksi hyväksytään myyntihinnan lisäyksiä, kuten

- hankkeeseen kiinteästi liittyvien lisätöiden myyntihinnat, jotka eivät kuulu alkuperäiseen sopimukseen
- tilaajalta tai ulkopuoliselta veloitetut korvaukset esimerkiksi valmistajalle aiheutetusta viivytyksestä tai alkuperäisiin suunnitelmiin tehtyjen muutosten aiheuttamista lisämenoista
- saadut ylimääräiset bonukset tai muut palkkiot esimerkiksi työn hyvän laadun tai ennenaikaisen valmistumisen vuoksi.

Hankkeen viivästyminen aiheuttaa myyntihinnan vähennystä, mikäli tämä tulonoikaisu on mainittu sopimuksessa. Tulonoikaisujen edellytyksenä on, että niiden toteutuminen on ilmeistä ja määrittäminen luotettavaa. (KILA 2008.)

2.5 Valmistusasteen määrittäminen

Pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittäminen edellyttää, että luotettavat periaatteet projektikustannuslaskennalle luodaan projektijohdon ja taloushallinnon yhteistyössä. Periaatteet ja valmistusasteen määrittämisperusteet dokumentoidaan sekä tarkistetaan säännöllisesti. (KILA 2008.)

Valmistusasteen määrittämiseksi KILA suosittelee kolmea laskentamenetelmää, ja menetelmän valinta riippuu pitkäaikaishankkeen tyypistä. Tarvittaessa on myös mahdollista määrittää valmistusastetta yhdistämällä laskentamenetelmiä. Yleisohjeessa korostetaan saman tavan johdonmukaista määrittämistä ja sen jatkuvaa noudattamista samantyyppisten pitkäaikaishankkeissa. (KILA 2008.)

KILA (2008) painottaa, että aliurakoitsijan tekemän olennaisen työsuoritusten valmistusaste määritellään yhdessä aliurakoitsijan kanssa, kun hankkeen valmistuksessa käytetään ulkopuolista palvelua. Märitetty valmistusaste huomioidaan, kun lasketaan pähankkeen valmistusastetta.

KILA:n mukaan laskentamenetelmiä ovat seuraavat:

A. Hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{toteutuneet menot tehdyistä vastaavasta valmistustyöstä}}{\text{viimeinen arvio kokonaismenosta}}$$

Toteutuneisiin menoihin ei lueta valmistuksessa vielä käyttämätöntä hankittua materiaalia eikä aliurakoitsijalle maksettuja ennakkoja vielä tekemättömästä työstä. Tämä kohta voidaan jättää huomioimatta, jos materiaalin hankintamenon osuus kokonaismenoista ei ole olennainen. Päinvastoin tilinpäätösajankohtana laskuttamatta jääneet olennaiset erät (tehty työ ja siihen käytetyt materiaalit) jaksotetaan suoriteperusteisesti ja huomioidaan valmistusastetta määrittäessä. (KILA 2008.)

B. Hankkeeseen käytetyn tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{käytetty tuotannontekijämäärä}}{\text{hankkeen koko tuotannontekijämäärä}}$$

KILA (2008) suosittelee yleisohjeessaan soveltamaan tuotannontekijänä esimerkiksi valmistuksen edellyttämää työpanosta työtunneilla mitattuna.

C. Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella

$$\text{Fyysinen valmistusaste} = \frac{\text{todellinen vaihe}}{\text{valmistusprosessin välivaiheet}}$$

Välivaiheisiin jaettu hankkeen valmistusprosessi vastaa kokonaisvalmistusastetta, johon vastaavasti kukin vaihe merkitsee tiettyä lisää (KILA 2008).

2.6 Esittäminen tilinpäätöksessä

KILA (2008) käsittelee yleisohjeessaan sitä, miten osatuloutus esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa (Taulukko 2). KILA ehdottaa toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa esittää kuluerät erässä ”Hankinnan ja valmistuksen kulut”.

Taulukko 2. Osatuloutuksen esitys tuloslaskelmassa (KILA 2008.)

Erä	Selite
Liikevaihto	Valmistusasteen mukainen tilikaudelle jaksotettu osuus pitkäaikaishankkeen myyntituloista sisällytetään tuloslaskelman erään ”Liikevaihto”.
Kulut	Tilikaudella suoriteperusteisesti syntyneet menot sekä poistot ja arvonalentumiset merkitään kuluiksi tuloslaskelman vastaaviin eriin.
Varaston muutos	”Materiaalit ja palvelut”-kohdan alla olevassa ”Varastojen muutos”-erässä suoriteperusteisesti tilikaudelle jaksotetut aineiden ja tarvikkeiden ostot kirjataan valmistusastetta vastaaviksi kuluiksi.

Taseessa osatuloutus esitetään seuraavasti (Taulukko 3). Vaihto-omaisuuteen, saamisiin ja saatuihin ennakoihin sisällytettävät tase-erät saadaan esittää hankekohtaisesti netotettuina taseessa. Edellytyksenä siihen on näiden erien ilmoittaminen liitetiedoissa. Netottamisen poikkeuksena on pakollisiin varauksiin sisällytettävä erä. (KILA 2008.)

Taulukko 3. Osatuloutuksen esitys taseessa (KILA 2008.)

Erä	Selite
V a s t a a v a a	
VAIHTUVAT VASTAAVAT	
I Vaihto-omaisuus	
1. Aineet ja tarvikkeet	Suoriteperusteen mukaan toteutuneet, mutta valmistusasteen ylittävät menot.
II Saamiset	
7. Siirtosaamiset	Valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava saaminen. "Hankesaamiset"-erässä voidaan esittää saamisia yksityiskohtaisemmin. Pitkäaikaisten saamisten määrä eritellään omassa erässä.
V a s t a t t a v a a	
PAKOLLISET VARAUKSET	
3. Muut pakolliset varaukset	Tappiollisen pitkäaikaishankkeen ennakoitu, myyntitulon ylittävä tappio.
VIERAS PÄÄOMA	
5. Saadut ennakot	Pitkäaikaishankkeen tilaajalta saadut ennakot jaetaan pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Merkitään tarpeen mukaan tase-erien selventämiseksi.

Osatuloutusmenetelmää sovellettaessa tuloslaskelmassa ja taseessa annetut tiedot tarkennetaan liitetiedoissa (Leppiniemi & Leppiniemi 2009, 289).

2.7 Siirtyminen osatuloutukseen

Viimeisenä yleisohjeessaan KILA määrittää siirtymistä osatuloutusmenetelmään. Ohjeen mukaan merkitykseltään olennainen, ennen siirtymistilikauden alkua valmistusasteen mukaan kertyneiden myyntitulojen ja menojen erotus kirjataan oikaisemalla taseen edellisten tilikausien voitto/tappio-tiliä. Sama oikaisu tehdään myös edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Oikaistut tuotot ja menot esitetään taseen liitetiedoissa erillisinä. Siirtymistilikauden osuus valmistusasteen mukaisesta myyntitulosta kirjataan liikevaihtoon ja sitä vastaavat menot liiketoiminnan kuluiksi. (KILA 2008.)

Tomperin (2009, 18) mukaan hankkeen osatuloutus vaikuttaa olennaisemmin tilikauden tulokseen ja taseen antamaan kuvaan yhtiön taloudellisesta asemasta, kuin jos kyseisestä hankkeesta syntyvä tulo kirjattaisiin tuotoksi luovutuksen perusteella. Tämän vuoksi liitetiedoissa hyvää kirjanpitolapaa noudattaen ilmoitetaan käytetty kirjausperiaate ja sen muutosten vaikutus tilikauden tulokseen ja tilinpäätöspäivänä taloudelliseen asemaan.

Edelleen KILA:n mukaan liitetietona esitetään selvitys, kun tuottojen tuloutusmenettelyn muutos aiheuttaa edellistä tilikautta koskevien tietojen vertailukelvottomuutta päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Muutoksen tulosvaikutuksesta on annettava liitetieto riippumatta siitä, saadaanko tuloslaskelma vertailukelpoiseksi vai ei. (KILA 2008.)

Osatuloutukseen siirtymisprosessi ja siihen liittyvät haasteet mietityttävät nykyään Venäjällä toimivia yrityksiä, jotka suorittavat pitkäaikaisprojekteja urakkasopimusten mukaan. Venäläistä osatuloutusmenetelmää tarkastellaan seuraavassa luvussa.

3 OSATULOUTUS VENÄJÄLLÄ

3.1 Määritelmä ja lakisääteinen perusta

Voimassa olevan venäläisen kirjanpitolain (21.11.1996 N 129-FZ) 1/5.2 §:n mukaan kirjanpitoasetusten noudattaminen on pakollista kaikille Venäjän alueella toimiville organisaatioille. Vuonna 2008 Venäjällä ilmestyi uusi kirjanpitoasetus PBU 2/2008 ”Urakkasopimusten kirjanpito”, joka Venäjän valtiovarainministeriön (Minfin) määräyksen (24.11.2008 N 116n) mukaan korvasi edellisen kirjanpitoasetuksen PBU 2/94. Yllä mainitun valtiovarainministeriön määräyksellä vuodesta 2009 lähtien tilikauden tulosta lasketaan ainoastaan valmistusasteen mukaan.

Tuloksen määrittäminen valmistusasteen mukaan ei ole uusi asia Venäjän kirjanpidossa, sillä tavasta mainitaan kirjanpitoasetuksen PBU 9/99 ”Yrityksen tulot” kohdassa 13:

Kirjanpidossaan yhtiö tulouttaa pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvän tulon valmistusasteen mukaan tai suoritteen kokonaan valmistettua. Tuloutus kirjataan kirjanpidossa valmistusasteen mukaan, jos on mahdollista määritellä suoritteen valmistusaste.

Kuitenkin osatuloutuksen yksityiskohtainen menettely aikaisemmin puuttui. Uusi kirjanpitoasetus PBU 2/2008 täydensi menetelmän puuttuvat kohdat rakennusurakkasopimuksessa. Muut yhtiöt voivat käyttää samoja PBU:n ohjeita. (Terehova & Kurapova 2009.)

Kirjanpitoasetus PBU 2/2008 on tarkoitettu oikeushenkilöille, jotka ovat urakoitsijoina tai aliurakoitsijoina rakennusurakkasopimuksissa, joiden kesto ylittää tilivuoden tai joiden aloitus- ja lopetusajankohdat osuvat eri tilivuosille (Minfin 2008).

Asetusta sovelletaan myös sopimuksiin, joiden kesto ylittää tilivuoden tai joiden aloitus- ja lopetusajankohdat osuvat eri tilivuosille ja jotka koskevat

- arkkitehtipalvelua
- teknistä projektointia rakennusallalla ja muita rakentamiseen liittyviä palveluja
- rakennusten, rakennelmien ja alusten uudelleenrakentamista tai purkamista sekä ympäristökorjaustöitä (Minfin 2008).

Pitää lisäksi mainita, että Venäjän siviililainsäädännön (30.11.1994 N 51-FZ) 2:4:37:740.2 §:n mukaan rakennusurakkasopimuksen kohteiksi luetaan tehtaan, rakennuksen, rakennelman ja muun objektin rakentaminen tai uudelleenrakentaminen sekä asennustyöt, käyttöönottotyöt ja muut rakentamiseen liittyvät työt.

3.2 Kirjanpidon kohteet sopimuksittain

Kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 uudistus velvoittaa tulojen, menojen ja erilliskatteiden kirjaamista kirjanpidossa erikseen sopimuksittain. Kun kyseessä on yhtenäinen projekti, mutta yhdellä sopimuksella rakennetaan kohteiden kokonaisuus yhdelle tai useammalle asiakkaalle, kirjanpidossa jokaista kohdetta käsitellään erikseen. Jokaiselle kohteelle on oltava tekninen dokumentaatio sekä sopimuksen menot ja tulot on määriteltävä luotettavalla tavalla. (Minfin 2008.)

Vastaavasti yhtenä sopimuksena kirjanpidossa käsitellään useita sopimuksia, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

- todellisuudessa eri sopimukset liittyvät yhtenäiseen projektiin, jolle on määritetty erilliskate nämä sopimukset huomioden
- sopimukset toteutetaan yhtäaikaaisesti tai peräkkäin keskeytymättä (Minfin 2008).

Tekniseen dokumentaatioon lisätään uusi rakennuskohde tai työ, kun sopimusta toteutetaan. Kirjanpitoasetuksesta PBU 2/2008 havaitaan, että kirjanpidossa erillisenä sopimuksena käsitellään uutta rakennuskohdetta tai työtä, jos se eroaa olen-

naisesti muista sopimuksen kohteista. Erillisenä sopimuksena käsitellään myös uutta rakennuskohdetta (työtä), jos sen hinta on määritetty sovitun lisäkustannusarvion mukaan (Minfin 2008).

3.3 Sopimukselle kohdistettavissa olevat tulot ja menot

Kirjanpitoasetuksesta PBU 2/2008 nähdään, että kirjanpitoasetuksen PBU 9/99 ”Yrityksen tulot” mukaan sopimuksen tuloja pidetään yhtiön päätoiminnastaan saamina tuloina (tästä eteenpäin sopimuksen tuloina). Sopimuksen tulon määrä lasketaan sopimuksessa sovitun hinnan mukaan, ja lähtökohtana on töiden hinta. Sopimuksen hintaa oikaistaan sopimuksen mukaan, jos oikaisun määrät ovat asiakkaan hyväksymiä sekä luotettavalla tavalla määritettäviä seuraavissa tapauksissa:

- sopimukseen lisätään osapuolin sovitut muutokset, jotka lisäävät tai laskevat sopimuksen tuloa
- asiakkaasta johtavista syistä urakoitsijan tehdyt vaatimukset lisäävät sopimuksen tuloa
- asiakkaan urakoitsijalle maksamat kannustuspalkkiot lisäävät sopimuksen tuloa. (Minfin 2008.)

Vastaavasti kirjanpitoasetuksen PBU 10/99 ”Yrityksen menot” mukaan sopimuksen menoina pidetään päätoiminnastaan yhtiölle aiheuttavia menoja. Sopimuksen valmistamiseen liittyvät menot luetaan sopimuksen menoiksi, jos ne voidaan arvioida luotettavasti. Toisena ehtona on, että sopimusten allekirjoittaminen on todennäköistä siinä tilikautena, jona kyseessä olevat menot ovat syntyneet. Sopimuksen menoiksi luetaan välittömät, välilliset ja muut toteutuneet menot sopimuksen täytäntöönpanosta valmistuksen loppuun saakka. (Minfin 2008.)

Sopimuksen välittömiä menoja ovat toteutuneet menot sekä odotettavissa olevat välttämättömät menot (tästä eteenpäin ennakoidut menot), joita asiakas korvaa sopimusehtojen mukaan. Välittömistä menoista voidaan vähentää saadut tulot, joita yhtiö saa ylimääräisistä sopimukseen hankituista materiaaleista, sekä vuokratulot väliaikaisesti käytöstä poissa olevista koneista ja laitteista. (Minfin 2008.)

Ennakoidut menot huomioidaan kirjanpidossa sitä mukaa, kun ne syntyvät valmistusprosessin edetessä tai ennallaan muodostettuna varauksena (takuu-varauksena). Varauksen muodostamisen ehtona on ennakoitujen menojen luotettava määrittely. (Minfin 2008.)

Sopimuksen välilliset menot on yhtiön sopimusten toteuttamisesta syntyvien yleismenojen osuus, joka kuuluu sopimukseen. Yhtiö itse päättää välillisten menojen kohdistamisperiaatteista sekä noudattaa niitä systemaattisesti ja johdonmukaisesti. (Minfin 2008.) Prihodko (2009) huomauttaa, että välillisten menojen kohdistamisohjeistusta ei sisällytetä kirjanpitoasetukseen eli yrityksen on kehitettävä oma kohdistamistapa ja vahvistettava se kirjanpitopolitiikassa.

Sopimuksen muut menot ovat asiakkaan korvaamia menoja, jotka eivät kuulu yhtiön rakennustoimintaan. Muiksi menoiksi luetaan mm. tietyt yleishallinnon menot, tutkimus-, kehitys- ja suunnittelumenot. (Minfin 2008.)

3.4 Tuloksen kirjaaminen

Kirjanpitoasetus PBU 2/2008 määrittää, että sopimuksen tulot ja menot kirjataan kirjanpidossa tuotoiksi ja kuluiksi valmistusasteen perusteella, jos sopimusten toteuttamisen tulos (voitto tai tappio) tilikauden lopussa on luotettavalla tavalla ennakoitavissa (Minfin 2008). Pjatov (2009) katsoo ensisijaiseksi ongelmaksi sitä, mistä tilikaudesta lähtien sopimuksen menot ja tulot muodostavat tilikauden tuloksen. Hänen mielestään sopimuksen pitkä kesto sekä erilaiset maksuehdot vaikeuttavat ongelman ratkaisemista.

Terehova ja Kurapova (2009) tähdentävät myös, että kirjanpitoasetuksessa PBU 2/2008 ei ole määritetty valmistusastetta, josta lähtien yritys aloittaa voiton tunnistamisen. Prihodkon (2009) mukaan kirjanpitoasetuksen pohjaksi on otettu IAS ”Urakkasopimukset” -standardin säännökset. Venäjällä IFRS:n standardia noudattavat yritykset vahvistavat kyseessä olevan valmistusasteen kirjanpito-

politiikassaan. Kaikkien yrityksen urakkasopimuksissa menetellään samalla tavalla. (Terehova & Kurapova 2009.)

Osatuloutusmenettely edellyttää, että sopimuksen tulot ja menot määritellään sillä tavalla, että lähtökohtana on yhtiön hyväksymä sopimuksen töiden valmistusaste tilikauden lopussa. Sopimuksen tulot ja menot esitetään tuloslaskelmassa tilikausina, joihin vastaavat työt on tehty, riippumatta laskutuksesta. (Minfin 2008.) Timukina ja Panova (2009) kommentoivat, että tuotoksi kirjattujen sopimuksen tulojen laskelmat ovat osatuloutuksen perustositteina kirjanpidossa. Liikevaihto siis kirjataan tulostilille, vaikka suoritetta ei ole luovutettu asiakkaalle.

Edelleen kirjanpitoasetuksesta PBU 2/2008 havaitaan, että sopimusten toteuttamisen tuloksen luotettavan ennakkoinnin välttämättömänä ja riittävänä ehtona on varmuus taloudellisesta edusta, jonka yhtiö saa sopimuksen yhteydessä. Toisena ehtona on mahdollisuus identifioida ja luotettavasti määritellä toteutuneet sopimusten menot. (Minfin 2008.)

Näiden ehtojen lisäksi, kun sopimukselle on asetettu kiinteä hinta, kirjanpitoasetuksessa PBU 2/2008 esitetään seuraavat ehdot:

- on mahdollista luotettavasti ennakoida sopimusten tulojen kokonainen määrä
- on mahdollista identifioida ja luotettavasti ennakoida sopimuksen välttämättömät menot, joita tarvitaan sopimuksen loppuun suorittamiseksi
- on mahdollista määrittää sopimuksen töiden valmistusaste tilikauden lopussa
- toteutuneet sopimusten menot vastaavat ennakoitua arvoa (Minfin 2008).

Kirjanpitoasetuksessa PBU 2/2008 määritetään, kuinka toimitaan epävarmuus-tilanteissa. Kun edellisinä tilikausina tuloslaskelmaan kirjatuissa tuloissa on määriä, joiden saaminen on epävarmaa, ne kirjataan kirjanpidossa tilikauden päätoiminnan kuluiksi, eikä niillä summilla oikaista edellisten tilikausien sopimuksen tuottoja. (Minfin 2008.)

Kun sopimuksen toteuttamisen tuloksen luotettava ennakointi jonakin tilikautena (esimerkiksi sopimuksen toteuttamisen alkuvaiheessa, jolloin sovitaan menojen korvaamishdoista) on mahdotonta, mutta sopimuksen toteutuneiden menojen korvaaminen on kuitenkin todennäköistä, sopimuksen tulot kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi näiden toteutuneiden menojen suhteessa. (Minfin 2008).

Menot kirjataan kirjanpidossa tilikauden päätoiminnan kuluiksi, kun menojen korvaaminen on epätodennäköistä. Vastaavasti menetellään, jos sopimuksessa sovittujen lisäysten, vaatimusten ja kannustuspalkkioiden saaminen on epävarmaa. Odotettavissa oleva tappio kirjataan tilikauden päätoiminnan kuluiksi, eikä niillä summilla oikaista edellisten tilikausien sopimuksen tuottoja. Tappion vahvistaminen ei riipu siitä, missä suorittamisvaiheessa sopimus on osoittautunut tappiolliseksi. (Minfin 2008.)

Kirjanpitoasetuksessa lisätään myös, että kun kahdessa yllä olevassa kohdassa mainittu epävarmuustilanne häviää, on toimittava ohjeen pääsäännön mukaan. Kun asiakas ei korvaa toteutuneita ja asiakirjoilla vahvistettuja menoja, laskettu (ennakoitu) sopimuksen tappio vahvistetaan samana tilikautena. (Minfin 2008.)

Osatuloutusmenetelmän soveltaminen velvoittaa sopimuksen tulojen, menojen ja tuloksen kumulatiiviseen määrittämiseen jokaisena tilikautena. Kirjanpidossa sopimuksen tulot pidetään erillisenä vastaavana tase-eränä ”Laskuttamatta oleva valmistusasteen mukaan tuotoiksi kirjattu määrä” kunnes sopimuksen työt suoritetaan loppuun. (Minfin 2008.)

Sopimuksen edellyttämiä laskueriä kirjataan myyntisaamisiksi. Laskuerien summat vähennetään laskuttamatta olevasta valmistusasteen mukaan tuotoiksi kirjatusta määrästä. Sama kirjaus tehdään, kun laskutetaan asiakasta sopimuksen töiden loppuun suorittamisen yhteydessä. (Minfin 2008.) Uusittu kirjanpitoasetus PBU 2/2008 ilmestyi ilman tilikarttaan suunniteltuja muutoksia. Voimassa olevassa tilikartassa ei ole tiliä, johon kirjataan laskuttamatta oleva valmistusasteen mukaan tuotoiksi kirjattu määrä, vaikka muutos tilikarttaan on suunniteltu. (Prihodko 2009.)

Kirjanpitoasetuksessa PBU 2/2008 ei selvitetä kirjanpitolovientejä osatuloutusmenetelmää käytettäessä. Tilikartan ohjeestakaan ei löydy tarvittavia tietoja. Sen takia kirjanpitolovientejä täytyy kehittää omatoimisesti ja vahvistaa ne yrityksen kirjanpitopolitiikassa. (Timukina & Panova 2009.)

3.5 Valmistusasteen määrittäminen

Kirjanpitoasetuksessa PBU 2/2008 ehdotetaan kaksi tapaa sopimuksen valmistusasteen määrittämiseksi:

A. tilikauden loppuun mennessä suoritettujen töiden suhde sopimuksen töiden kokonaismäärään (esimerkiksi asiantuntijan hyväksymän arvion mukaan tai laskemalla osuutta luonnollisissa yksiköissä kuten kilometreissä ja kuutiometreissä)

B. tilikauden loppuun mennessä toteutuneiden menojen suhde sopimuksen arvioituihin kokonaismenoihin

Tässä otetaan huomioon ainoastaan ne toteutuneet menot, joita vastaava työ on suoritettu. Esimerkiksi tekemätöntä työtä varten toteutuneet menot, eivätkä vielä tekemättömästä työstä aliurakoitsijoille maksetut ennakkomaksut sisälly tilikauden loppuun mennessä toteutuneisiin menoihin. Arvioidut sopimuksen kokonaismenot ovat tilikauden loppuun mennessä toteutuneiden ja arvioitujen sopimuksen loppuun suorittamiseksi välttämättömien menojen summa. (Minfin 2008.)

Terehova ja Kurapova (2009) toteavat, että yksi tärkeimmistä kysymyksistä on valmistusasteen määrittäminen. Kahdesta vaihtoehdosta yrityksen on valittava yksi perustellen ja luotettavuuden periaatetta noudattaen. Tuotot ja kulut kirjataan kirjanpidossa laskelmien mukaan, joten tuloutuksessa työn valmistusvaiheen vahvistavien tositteiden (KS-2, KS-3) merkitys on poistettu.

3.6 Esittäminen tilinpäätöksessä

Edellisessä kirjanpitoasetuksessa ei ole säännelty osatuloutuksen tietojen esittämistä tilinpäätöksessä (Timukina & Panova 2009). Uuden kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 mukaan yhtiön tilinpäätöksessä esitetään tilikauden aikana suoritettujen sopimusten tuotoiksi kirjatut tulot ja sovelletut tuloutustavat. Yhtiön tilinpäätöksessä esitetään myös tilikauden lopussa suorittamatta olevien sopimusten tiedot sopimuksittain, kuten

- tilikauden lopussa toteutuneiden menojen ja kirjattujen voittojen (poislaskettuna kirjatut tappiot) yhteissumma
- tilikauden lopussa oleva saatujen ennakkomaksujen summa
- tilikauden lopussa erityisistä syistä (sopimuksen ehdot, vian korjaus) laskuttamatta jäänyt summa suoritetuista töistä.

Kumulatiivisesti laskettu laskuttamatta oleva valmistusasteen mukaan tuotoiksi kirjattu määrä vähennettynä tuotoiksi kirjatuilla ja laskutetuilla erillä esitetään taseessa aktiivina tai passiivina. (Minfin 2008.)

3.7 Asiantuntijoiden näkemykset siirtymisestä osatuloutukseen

Uuden kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 ilmestyminen katsotaan kauan odotetuksi tapahtumaksi, sillä edellinen kirjanpitoasetus PBU 2/94 on vanhentunut (Dementjev 2009). Kuitenkin kirjanpitoasetus PBU 2/2008 on aiheuttanut laajaa keskustelua kirjanpitoasiantuntijoiden piirissä. Pakollisuus noudattaa kirjanpitoasetusta sekä sen käytännön puute ovat olleet syinä asiantuntijoiden erimielisyyteen. Vuoden 2010 maaliskuussa kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 virallisia käytännön sovelluksia eikä ohjeita ole vielä kehitetty (Titova & Titov 2010).

Osatuloutusmenettely perustuu siihen, että urakka on tuotannon ja myynnin katkeamaton ja pitkäkestoinen prosessi. Sopimuksen tuotot ja kulut kerääntyvät urakkasopimuksen aikana. (Kemurdzhan 2009.) Uuden käytännön päämääränä on

muodostaa tilikauden tulos projektin kokonaiskannattavuuden perusteella huomioiden kaikki mahdolliset lisämenot. Sen ansiosta tilikauden tulos jaetaan mahdollisimman tasaisesti eri tilikausille. (Terehova & Kurapova 2009.) Osatuloutusmenetelmän ansiosta on mahdollista saada ajantasoisia tietoja yrityksen tilikauden tuloksesta ja toiminnan kehityksestä (Timukina & Panova 2009).

Pjatov (2009) toteaa, että osatuloutusmenetelmän soveltaminen erottaa entisestään kirjanpitoa verokirjanpidosta. Tätä faktaa voidaan katsoa olevan myötävaikuttainen, sillä nykyään voidaan tulouttaa kirjanpidossa aikaisemmin kuin verokirjanpidossa, jolloin ei synny verovelvollisuutta. Tuloverovelvollisuus syntyy venäläisen verolainsäädännön mukaan suoritteen luovutushetkellä. Tuloutus ja siitä johtuva voitto parantavat yrityksen taloudellista tilannetta tilinpäätöksessä.

Dementjev (2009) on sitä mieltä, että yrityksen kirjanpidon ja verokirjanpidon välisiä aikaeroja on mahdollista poistaa. Hän viittaa Venäjän verolainsäädännön 271. §:ään, jonka mukaan yli tilikauden kestoisissa pitkäaikaishankkeissa (hanke luovutetaan kokonaisena suoritteena) tuloutetaan kuluja vastaan.

Kemurdzhanin (2009) mielestä arvonlisäveron käsittely on vielä epäselvä. Venäjän verolainsäädännön mukaan suoritteen omistusoikeuden siirtymisajankohta aiheuttaa arvonlisäverovelvollisuuden valtiolle. Koska suoritteen osatuloutuksessa ei tapahdu omistusoikeuden siirtymistä, arvonlisäverovelvollisuutta ei synny.

Timukina ja Panova (2009) ovat samaa mieltä, että osatuloutuksen kirjaaminen ei aiheuta arvonlisäveron suorittamista tässä vaiheessa eli ennen kun sopimuksen työt on tehty loppuun. Kemurdzhania (2009) huolestuttaa, että veroviraston kantaa ei tiedetä eikä valtio-varainministeriö kommentoi asiaa.

Tilinpäätösten vertailukelpoisuuden vuoksi osatuloutukseen siirtäminen edellyttää, että vuodelta 2008 vuodelle 2009 siirtyneiden urakkasopimusten tiedot on

oikaistava tilikauden 2009 alkuun (Titova & Titov 2010). Uusi kirjanpitoasetus edellyttää myös yrityksen kirjanpitolitiikan muutosta. Seuraavasti esitetään muutosten pääkohteita tuotoissa ja kuluissa

- mahdolliset sopimuksen hinnan oikaisut, joilla päivitetään tuottojen määrää
- tuloutusmenetelmän määrittäminen
- valmistusasteen määrittämistapa
- osatuloutuksen kirjanpito-ohjeistus
- sopimuksen välittömien, välillisten ja muiden menojen luettelot
- ennakoitujen menojen kirjaaminen kuluksi – sitä mukaa, kun ne syntyvät valmistusprosessin edetessä, tai ennallaan muodostettuna varauksena
- välillisten menojen kohdistamistapa sopimuksittain
- tulevien tilikausien menojen kirjoittaminen kuluiksi. (PROUchet 2010.)

Venäjällä laajasti käytetyt ohjelmointiyritys 1C:n kehittämät peruspaketit, kuten 1C:Kirjanpito 8 (1C:Buhgalteria 8) ja 1C:Valmistusyrityksen hallinta, eivät tue valmistusasteen mukaista kirjanpitoa. Ohjelmoijat odottavat tilikartan uudistamista ja valtiovarainministeriön selityksiä. Tästä johtuen urakoitsijoiden on muunnettava omatoimisesti käytettävän ohjelmansa asetuksia tai käytettävä urakoitsijoille suunnattuja ohjelmistoratkaisuja, joita lähitulevaisuudessa aiotaan täydentää PBU 2/2008 tueksi. (Kemurdzhan 2009.)

Titova ja Titov (2010) neuvovat, miten kirjanpitoa tehdään urakkasopimuksittain käyttäen kirjanpitosovellusta 1C:Kirjanpito 8. Jokaiselle uudelle urakkasopimukselle avataan uusi

- asiakkaan sopimus keskinäisten maksujen erottamiseksi
- tuoteryhmä myyntien erillistä kirjanpitoa varten
- organisaation yksikkö.

Kun tietoja syötetään kirjanpito-ohjelmaan, on valittava urakkasopimusta vastaavat ylhäällä mainitut nimikkeet. Raportointia varten nimikkeiden olisi syytä olla yhtenäisiä.

Seuraavana askeleena on tilikartan muokkaaminen. Tilille 46 ” Suorimattomien töiden valmiit vaiheet” laaditaan analyttinen kirjanpito eli alatilit: Asiakkaat, Sopimukset ja Tuoteryhmät. Koska osatuloutuksen mukaista kirjanpitoa ei ole automatisoitu sovelluksessa 1C:Kirjanpito 8, ilman täydentäviä asetuksia joudutaan käyttämään aktiivisesti Tilitapahtuma-välilehteä kirjanpitoventtien käsin syöttämiseksi kirjanpitoon ja verokirjanpitoon. (Titova & Titov 2010.)

Lopuksi voidaan mainita, että kirjanpidon ja verokirjanpidon eroavaisuudet ja tiettyjen oikaisujen tarve lisäävät huomattavasti talousosaston työkuormitusta. Kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 noudattaminen edellyttää kirjanpitäjän ammattilista kannanottoa ja osatuloutuksen liiketapahtumien taloudellisen sisällön ymmärrystä. (Pjatov 2009.)

Sekä Venäjällä että Suomessa osatuloutuksen soveltamisen yhtenä tärkeänä edellytyksenä on tarkka hankekohtainen projektiseuranta, jota tarkastellaan seuraavassa luvussa.

4 PROJEKTISEURANTA

4.1 Projektin tavoite, ositus ja päävaiheet

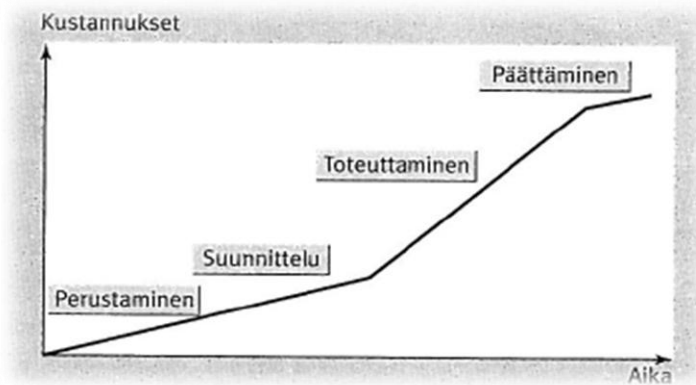
Yritysmailmassa projektitoiminnan merkitys korostuu erityisesti aloilla, joilla liiketoiminta pohjautuu suuriin ja kertaluonteisesti tapahtuviin hankkeisiin (Alhola & Lauslahti 2000, 101). Karhun (2002, 139) mukaan kertaluontoisuus tarkoittaa hankkeen yksilöllisyyttä eli toteuttamista tilaajakohtaisten tarpeiden mukaisesti. Samalla kertaluontoisuus erottaa projektin jatkuvasta tavarapalvelutoimituksesta.

Projektilla tarkoitetaan tavoitteellista ja kertaluonteista hanketta, jolla on taloudellista luonnetta. Sen lisäksi hanke on rajoitettu ajalla, paikalla, laadulla ja arvioiduilla kustannuksilla. Projektia käytetään operaatiomuotona hyvin erityyppisissä hankkeissa, kuten rakennustoiminnassa ja tuotantoteknisessä teollisuudessa. Erityyppisiä kone- ja laitetöitä pidetään myös täysin itsenäisinä tai rakentamishankkeeseen liittyvinä projekteina. (Karhu 2002, 139–140.)

Projektitoiminnan onnistuminen näkyy asiakastyytyväisyytenä ja kannattavuutena. Projektien seuranta tuo oman näkökulman kannattavuuden seurantaan. Projektiseurannan haasteina pidetään erityisesti hankkeen valmistusasteen ennusteita sekä ennusteita siitä, miten tulo- ja menovirrät kohtaavat toisensa. Projekteihin tarvittavat laskelmat ovat suunnittelu-, tavoite- ja toteutuneiden kustannusten tarkkailu-laskelmia. (Alhola & Lauslahti 2000, 35, 101.)

Projektin kustannuksille, aikataululle ja loppusuoritteiden laadulle asetetaan tärkeydeltään tasavertaisia tavoitteita, joita on seurattava projektin edetessä. Projektin tavoitteet (budjetti, aikataulut ja laadulliset mittarit) asetetaan projektin suunnitteluvaiheessa. Samassa vaiheessa tehty projektin ositus mahdollistaa tavoitteiden seuraamisen. (Alhola & Lauslahti 2000, 103–104.)

Alholan ja Lauslahden (2000, 103) mukaan projektille on tunnusomaista selkeä alkamis- ja päättymisajankohta eli elinkaari, jonka hallitsemiseksi projekti jaetaan eri päävaiheisiin: perustamiseen, suunnitteluun, toteuttamiseen ja päättämiseen. Projektin vaiheiden ja kustannusten yhteys esitetään Kuviossa 2.



Kuvio 2. Projektin vaihe ja kustannukset (Alhola & Lauslahti 2000, 103)

Kannattavuuden kannalta merkittävät vaiheet liittyvät suunnittelu- ja toteutusvaiheeseen. Laskennan merkitys on suuri kaikissa päävaiheissa, sillä kustannukset syntyvät koko projektin elinkaaren aikana. (Alhola & Lauslahti 2000, 103.)

4.2 Projektin kustannusohjaus

Pelinin (2009, 169) mukaan projekti on itsenäisesti johdettu taloudellinen hanke, jolla on omat taloudelliset tavoitteensa. Tavallisesti projektit ovat toimitusprojekteja, joilla on asiakas ja kiinteä sopimushinta. Täten projektin kustannusennustamisen ja ohjauksen onnistuminen on elintärkeää projektitoimintaa harjoittavalle yritykselle.

Projektin kustannusohjaus on merkittävä projektihallinnan osa, jonka tehtävänä on taloudellisesti edullinen projektin toteutus. Kustannusohjauksen tavoitteena on ennustaa kustannuksia eli laatia kustannusarvio projektille sekä vaikuttaa kustannuksiin projektin edetessä. (Alhola & Lauslahti 2000, 104; Pelin 2009, 170.)

4.2.1 Projektibudjetti

Kustannusvalvontaa varten tarvitaan projektin aikatauluun sidottu projektibudjetti, jossa kuvataan useammin vain kyseisen projektin menot. Kustannusbudjetti rakentuu projektisuunnitelman pohjalta, josta tunnistetaan jokaisen työvaiheen sisältämät elementit kustannuksineen. Kustannukset aiheutuvat resurssien käytöstä, kuten omaa tai alihankintatyötä, materiaalia ja palveluja sekä sitoutuneita rahoja. Kustannuslaskelmat tehdään noudattaen aikaisemmin tehtyä ositusta. (Alhola & Lauslahti 2000, 105; Pelin 2009, 179.)

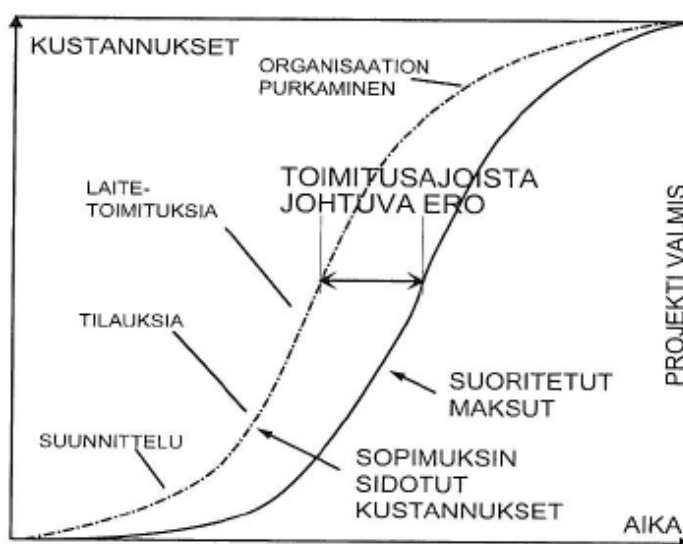
Projektibudjettia laadittaessa käytetään usein aiemmista projekteista saatuja kustannuksia. Toteutuneiden kustannusten tuntemiseen perustavassa ennakkoinnissa lähtökohtana on kustannusten aiheuttajan ja aikavälin valinta. Laskentajärjestelmään rekisteröidyt historiatiedot antavat pohjan kustannusten käyttäytymisen selvittämiseksi. (Alhola & Lauslahti 2000, 105; Pellinen 2006, 154.) Pelin (2009, 175) lisää, että kustannustason muuttuminen huomioidaan kertomalla aikaisemmat kustannukset aikavälin kustannusindeksillä.

Budjetissa on myös huomioitava inflaatio, valuuttakurssit, verotuskäytännöt ja mahdolliset riskit. Projektibudjetin nimikkeitä käytetään myös projektin kustannusraportoinnissa. Budjettilukuja muodostetaan sopiviksi sekä ulkoisen sekä sisäisen laskennan tarpeisiin. (Alhola & Lauslahti 2000, 105; Pelin 2009, 182.)

4.2.2 Kustannusten seuranta

Kustannusseurannalla varmistetaan projektin taloudellinen toteutus. Jatkuvaa projektin kustannusten kertymistä seurataan tarkasti ja usein väliajoin. Täten projektin seurannan ja kustannusraportoinnin tulee olla säännöllistä, ajantasaista, ennakoivaa, kaikki kustannukset kattavaa ja ohjaavaa. Kustannusseuranta kytkeytyy laskutustoimintaan ja kirjanpitoon, joista saadaan kustannusraportteja aikaviiveellä. (Alhola & Lauslahti 2000, 105–106; Pelin 2009, 182.)

Ajantasaista ennakoitua tietoa saadaan parhaiten keräämällä myös tietoja sidotuista kustannuksista. Pelinin mukaan kustannus on sidottu silloin, kun se on tilattu tai siitä on hinnan ja toimitusajan sisältävä sopimus, esimerkiksi sopimus alihankkijan kanssa tietyistä osasuorituksesta. Kuviossa 3 on yleinen projektin kustannusten S-käyrä. Kuviossa esitetään kustannusseuranta suoritetujen maksujen ja sidottujen kustannusten avulla. Sidotuista kustannuksista tiedetään aikaisemmin, joten toimitusajasta ja laskutusviiveestä summattua aikaeroa hyödynnetään kustannusseurannassa. (Alhola & Lauslahti 2000, 106; Pelin 2009, 183.)



Kuvio 3. Sidotut / suoritetut kustannukset (Pelin 2009, 183)

Pelin (2009, 183–184) lisää, että projektin kustannusraportointi suoritetaan määrävälein, jolloin lasketaan toteutuneet (lasketetut) ja sopimuksin sidotut kustannukset sekä arvioidaan kustannuskohteittain jäljellä olevat kustannukset. Näiden yhteisarvo verrataan projektin budjettiin.

Edelleen Pelin (2009, 183) huomauttaa, ettei jäljellä olevia kustannuksia lasketa budjetin ja käytettyjen varojen erotuksena vaan ne arvioidaan realistisesti. Jäljellä olevista kustannuksista totuudenmukainen arvo on välttämätön edellytys projektin kustannuskehityksen ohjaukseen.

Kustannusseurannalla tunnistetaan erot budjetin ja toteutuneiden kustannusten välillä ja selvitetään niiden syyt. Esimerkiksi sidottuihin ja jäljellä oleviin kustannuksiin kirjattu sama kustannus johtaa erojen syntymiseen ja tätä tilannetta on varottava. Mahdolliset kustannusylitykset kuitataan vähentämällä jäljellä olevia kuluja. Korjaustoimenpiteistä huolimatta jäljellä oleva budjetin ylitys vaatii sen muutosta. Muutoksista päättää projektin seurantaryhmä. (Pelin 2009, 183–184.) Kuviossa 4 on esimerkki projektin kustannusraportista.

[illegible]

Kuvio 4. Kustannusraportti (Pelin 2009, 184)

Pelin (2009, 186–187) korostaa jälkiarvioinnin ja kustannusten jälkilaskelman tärkeyttä, kun projekteja seurataan. Projektin loppuraporttiin kuuluvan jälkilaskelman tehtävänä on

- kerätä tietoja projektin kustannuksista
- analysoida poikkeamat ja niiden syitä
- luoda sisäinen kannattavuuslaskelma
- noudattaa kirjanpito vaatimuksia
- toimia tulevien projektien kustannuslaskelmien perustana.

Ilman jälkilaskelmaa projektin alkuvaiheissa tehtyjen laskelmien merkitys osittain häviää. Jälkilaskennassa kehitetään erilaisia tunnuslukuja tulevia ennusteita varten. Tarpeen on myös arvioida projektin jälkeiset kustannukset, kuten takuu-ajankustannukset ja huolto- ja ylläpitokustannukset. (Pelin 2009, 187.)

Projektin seuranta toteutetaan projektihallintaohjelman avulla. Projektiseurannan elementit, kuten projektin numerosarjat ja kustannusnumerot, on sisällytettävä sisäiseen laskentajärjestelmään. Toiminnan ohjausjärjestelmät rakennetaan usein koko projektihallinnan osa-alueet sisällyttäen. Toisena vaihtoehtona on hoitaa projektin kustannushallintaa taulukkolaskentatyökalujen avulla. (Alhola & Lauslahti 2000, 106.)

Projektitoimintaa harjoittavat useimmiten suuret ja keskisuuret yritykset. Yleisemmin yrityksen muoto on tällöin konserni. Edellä tarkastettu osatuloutus liittyy ulkoiseen laskentaan, jonka päätuloksena on tilinpäätös. Sen johdosta seuraavassa luvussa tarkastellaan konsernitilinpäätöstä.

5 KONSERNITILINPÄÄTÖS

5.1 Määritelmä ja sisältö

Kirjanpitolain (KPL) 1 luvun 6 §:n mukaan konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yhtiön muodostamaa pysyvää taloudellista kokonaisuutta, jossa yhdellä yhtiöllä eli emoyhtiöllä on yli 50 % kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai muutoin osakkeiden omistuksen tai sopimuksen perusteella määräysvalta muissa konserniin kuuluvissa yhtiössä eli tytäryhtiössä. Emoyhtiö tytäryhtiöineen muodostaa konsernin. (Tomperi 2009, 154.)

Kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n mukaan konsernitilinpäätös koostuu konsernituloslaskelmasta, konsernitaseesta, konsernin rahoituslaskelmasta ja liitetiedoista. Konserniyhtiöiden tilinpäätöksiä muutetaan ennen yhdistelyä siten, että ne vastaisivat emoyrityksessä tai konsernin päätoiminnassa noudatettuja laskentaperiaatteita. Tytäryhtiön on noudatettava yhtenäisiä laskentaperiaatteita, joista voidaan poiketa vaan erityisistä syistä. Syyt ilmoitetaan liitetiedoissa. (Ahti ym. 2008, 17.)

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on osoittaa konserniin kuuluvien yhtiöiden varat ja velat sekä taloudellinen asema ja tilikauden tulos siten kuin kysymyksessä olisi yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhtiöiden välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus. Hyvän kirjanpito-tavan mukaan laadittu konsernitilinpäätös, johon yhdistetyt tiedot on laskettu yhtenäisin periaattein, antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 34; Ahti ym. 2008, 18–19.)

Konsernituloslaskelma osoittaa konsernin tilikauden tuloksen sen jälkeen, kun konsernin sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, sisäisten katteiden muutos

ja vähemmistöosuudet on vähennetty. Konsernitase osoittaa oman pääoman sen jälkeen, kun konserniin kuuluvien yhtiöiden keskinäiset saamiset ja velat, keskinäinen osakeomistus ja sisäiset katteet on vähennetty sekä vähemmistöosuus on merkitty taseen omana eräänä. (KILA 2006.)

Kirjanpitolain (1997/1336) 6 luvun 7.4 §:n mukaan konsernin sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, konserniyhtiöiden keskinäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet ja niiden muutokset voidaan jättää vähentämättä, jos sillä ei ole vaikutusta yhtiön taloudellisesta asemasta oikean ja riittävän kuvan antamiseen.

5.2 Laatimisvelvollisuus

Konsernitilinpäätös on osa emoyhtiön tilinpäätöstä. Kirjanpitolaki velvoittaa emoyhtiön laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on

- osakeyhtiö
- henkilöyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai muu henkilöyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö
- muu liiketoimintaa harjoittava paitsi ammattiharjoittaja ja yksityinen liikkeenharjoittaja. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 14.)

Konsernitilinpäätös laaditaan aina, jos konsernissa KPL 6:1 §:ssä asetetuista rajoista vähintään kaksi on ylittynyt päättyneellä ja sitä edeltäneellä tilikaudella. Näitä rajoja ovat seuraavat:

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa
- taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Rajoja laskettaessa huomioidaan emoyhtiön ja tytäryhtiön tiedot ennen eliminointeja. Osakeyhtiölain (OYL) mukaan konsernitilinpäätös laaditaan näistä rajoista huolimatta, jos konsernin emoyhtiönä on julkinen osakeyhtiö tai yksityinen osakeyhtiö, joka aikoo jakaa osinkoa. (Tomperi 2009, 159–160.)

Poikkeuksina konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen ovat KPL 6 luvun 3 §:n mukaan seuraavat tilanteet:

- Yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tytäryhtiön yhdistelemättä jättämisessä noudatetaan varovaisuuden periaatetta.
- Omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu ainoastaan edelleen luovutettavaksi.
- Konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja on mahdotonta saada tai saaminen aiheuttaa kohtuuttomia menoja. Tätä poikkeussääntöä sovelletaan esimerkiksi ulkomaalaisiin tytäryrityksiin.
- Merkittävien ja pitkäaikaisten rajoitusten takia emoyritys ei pysty käyttämään vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä. Esimerkkinä saattaa olla kielletty voiton kotiuttaminen ulkomaalaiselta tytäryritykseltä. (KILA 2006.)

Mikäli tytäryrityksen tiedot jätetään yhdistelemättä, kirjanpitoasetuksen (KPA) 4:3.1 kohdan 2 mukaan konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedoissa esitetään kyseessä olevan tytäryrityksen nimi ja kotipaikka, KPL:n 6 luvun 3 §:ssä tarkoitettu peruste tai muu vastaava laillinen peruste sekä olennainen tieto tytäryhtiön omasta pääomasta ja voitosta (tappiosta) viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (Leppiniemi & Leppiniemi 2009, 275; Tomperi 2009, 161).

5.3 Laatumisedellytykset

Osakeyhtiölaki velvoittaa tytäryhtiön hallituksen antamaan emoyhtiön hallitukselle tarvittavat tiedot konsernitilinpäätöksen laatimiseksi. Konsernitilinpäätös laaditaan konserniin kuuluvien yhtiöiden tilinpäätösten yhdistelmänä, joten KPL 6 luvun 4 ja 5 §:n mukaan

- kaikilla yhtiöillä täytyy olla yhtenäiset tilipuitteet
- yhtiöiden väliset liiketapahtumat kirjataan omille tileilleen
- kunkin yhtiön tilinpäätös laaditaan samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita noudattaen tai, mikäli näin ei ole menetelty, ne muutetaan ennen yhdistelyä emoyhtiön tai konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaisiksi.

Tytäryhtiön tilikauden päättymispäivä saa poiketa emoyhtiön tilikauden päättymispäivästä enintään kolmella kuukaudella edes- tai takaisinpäin, muutoin tytäryhtiö laatii välitilinpäätöksen emoyhtiön tilikauden päättymispäivälle.

Tuloslaskelman ja taseen on oltava vertailukelpoista edelliseen vuoteen nähden. (Tomperi 2009, 161; Ahti ym. 2008, 45.)

5.4 Sisäisen katteen eliminointi

Konsernin sisäisten liiketapahtumien eliminointi on välttämätön toimenpide konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Eliminointia suoritetaan taseessa, tuloslaskelmassa ja liitetiedoissa. Eliminoitavia eriä ovat mm. konsernin sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, konserniyhtiöiden keskinäinen omistus, keskinäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet. (KILA 2006.)

Tässä työssä tarkastellaan ainoastaan vaihto-omaisuuden sisäisen katteen eliminointia, koska tätä kysymystä käsitellään empiirisessä osassa eri tuloutusmenetelmien näkökulmasta.

Konserniyhtiöiden taseisiin aktivoidut sisäiset katteet eliminoidaan konsernitasetta laadittaessa niistä taseen vastaavista eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Nämä eliminoinnit suoritetaan aina kokonaisuudessaan omistussuudesta riippumatta. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 35–36.)

Sisäistä katetta syntyy tilanteissa, joissa tuotteita tai palveluita myydään konserniyhtiöiden välillä ja myyntihinta sisältää katetta. Kate realisoituu vasta, kun tuotteet tai palvelut on myyty konsernin ulkopuolelle. Tilikauden loppuun ostajayhtiön vaihto-omaisuuteen tavanomaisesti jää ulkopuoliselle myymättä olevaa vaihto-omaisuutta, joka sisältää sisäistä myyntikatetta. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 36.)

Tomperi (2009, 166) huomauttaa, että sisäisen katteen oikaisun tulosvaikutus kohdistetaan sille konserniyhtiölle, joka on laittanut virran liikkeelle. Vähennykset tehdään seuraavasti:

- sisäisen katteen muutos vähennetään ostajayrityksen tuloslaskelmassa erästä ”Aineet, tarvikkeet, tavarat: Varastojen muutos”
- varastoon sisältyvä sisäinen kate vähennetään ostajayrityksen taseessa vaihto-omaisuuden arvosta
- katteen muutos vähennetään myyjäyrityksen taseessa tilikauden voitosta
- tilikauden alun kate vähennetään myyjäyrityksen taseessa edellisten kausien voittovaroista (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 36).

Vaihto-omaisuuden siirtyminen konsernin sisällä alkuperäiseen hankintahintaan tai sen myyminen tilikauden aikana konsernin ulkopuolelle eivät vaadi mainittuja oikaisuja. Katteiden eliminointi voidaan jättää tekemättä, mikäli niiden merkitys konsernin tuloksen kannalta on vähäinen. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 36–37.)

Sisäisen katteen eliminointi vaatii konsernin tiedonkeruujärjestelmältä tietojen tuottamista ainakin keskinäisestä kaupankäynnistä syntyvästä katteesta. Sisäisen katteen määrittelyssä noudetaan konsernissa sovellettua hyödykekohtaisten menojen määrittystapa. Jos konsernin keskinäinen kaupankäynti on merkittävää, eli se käsittää samoja raaka-aineita, puolivalmisteita ja valmiita tuotteita kuin ostot konsernin ulkopuolelta, ja jos yhtiöt lisäksi sijaitsevat eri maissa, tiedonkeruujärjestelmän on oltava erittäin tehokas. (Ahti ym. 2008, 117.)

5.5 Ulkomaalaisen tytäryrityksen yhdistely konsernitilinpäätökseen

Ulkomaalainen tytäryhtiö laatii usein emoyhtiön tilinpäätöksestä poikkeavan tilinpäätöksen sijaintimaansa lainsäädännön mukaisesti. Tuloslaskelman ja taseen nimikkeet ja niiden esittämisjärjestys ovat monissa maissa erilaisia kun Suomessa. Myös tilinpäätökseen sisältyvät menojen ja tulojen jaksotukset eroavat suomalaisesta käytännöstä. (Tomperi 2009, 188.)

Muodollisia eroja karsitaan muokkaamalla ulkomaisten tytäryhtiöiden tuloslaskelma- ja tasekaavoja ja ryhmittelemällä tietoja uudelleen suomalaiseen tilinpäätöskaavaan. Eri maiden tilinpäätöskäytäntöjen jaksotus- ja arvostuserot aiheuttavat pohdintaa niiden muuntamisesta emoyhtiön tai konsernin käytäntöön. Sisällöllisten erojen yhdenmukaistamiseen ryhdytään vain, jos ne ovat oleellisia kokonaisuuden kannalta. (Ahti ym. 2008, 177.)

KPL 6 luvun 6 §:n mukaan ulkomaalaisen tytäryrityksen tase-erät on muunnettava Suomen rahan määräisiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia. Tuloslaskelman erät on muunnettava käyttäen tilikauden keskipäivän kurssia. Samaa sääntöä sovelletaan liitetietojen muuntamisessa. KILA (2006) käsittelee yleisohjeessaan konsernitilinpäätöksen laatimisesta kurssieroja, jotka jaetaan kolmeen pääryhmään: tytäryrityksen oman pääoman muuntoeroon, sisäisten liiketapahtumien kurssieroon, taseen ja tuloslaskelman tuloksen väliseen kurssieroon.

Sisäisten katteiden eliminoinnissa voi syntyä eroja oikaisemisessa käytetyn valuuttakurssin ja tilinpäätöspäivän valuuttakurssin välillä. Kyseessä oleva kurssiero kirjataan tulosvaikutteisesti ensimmäisenä vuonna. Jos eliminointia jatketaan seuraavina vuosina, kuten tavallisesti käyttöomaisuuteen liittyvissä eliminointeissa, kurssiero voidaan kirjata konsernitaseen omaan pääomaan eli voittovaroihin. (Yritystutkimusneuvottelukunta 2009, 66.)

Sisäisten tuottojen ja kulujen eliminoinnissa syntyy kurssiero, sillä toinen osapuoli on kirjannut liiketapahtuman tapahtumapäivän kurssin ja sama tapahtuma eliminoidaan emoyhtiöltä muunnettuna tilikauden keskikurssiin. Erotus on kurssiero, joka tulee vaikuttamaan konsernin tulokseen. (Tomperi 2009, 189.)

Ulkomaisten tytäryhtiöiden tilinpäätösten muokkaaminen suomalaisen emoyhtiön tai konsernin käytännön mukaisesti vaatii, että emoyhtiön pitää opastaa tytäryhtiöitä esittämään raportointilomakkeessa taloudellista informaatiota, jota tarvitaan konsernin johtamiseen ja raportointiin. Raportointipaketissa pitää olla lomakkeiden täyttämisohteet sovellettavista laskentaperiaatteista, esitettävän tiedon muodosta ja raportointiaikataulusta. (Ahti ym. 2008, 178.)

Ulkomaalainen tytäryhtiö ZAO Jartek Rus kuuluu tutkimuksen kohdeyritykseen. Jartek-konsernia esitellään tutkimuksen empiirisessä osassa luvussa 6.

6 CASE: JARTEK-KONSERNI

6.1 Jartek Oy:n esittely

Jartek Oy on suomalainen puunjalostusteknologia-alueen yritys. Yhtiö on toiminut Suomen markkinoilla yli puoli vuosisataa suunnitellen, tuottaen ja kehittämällä puunteollisuuden koneita ja laitteita. (Jartek 2010a.)

Kotimaan kaupan lisäksi yhtiö on pitkälti käynyt kansainvälistä kauppaa. Esimerkiksi Suomen naapurimaan, Venäjän, markkinoilla on toimittu vuodesta 1970. Vuonna 2009 viennin osuus yhtiön liikevaihdosta oli 83 %, josta Venäjän osuus oli 90 % (Jartek 2010b). Viimeiset kolme vuotta Jartek Oy:n tytäryhtiö ZAO Jartek Rus on ollut mukana liikeyhteistyönä Venäjän kaupan asioissa.

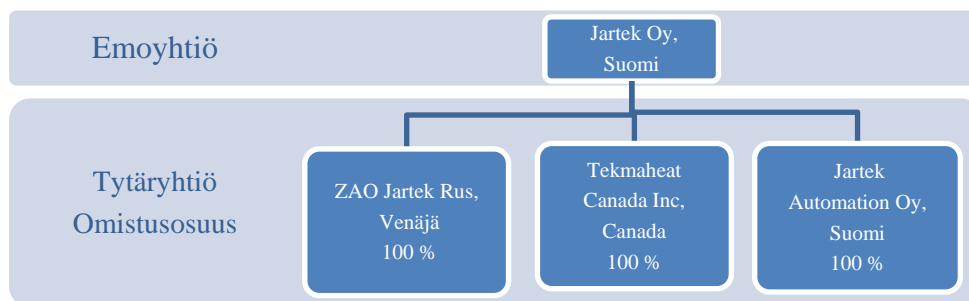
6.1.1 Historia

Sodanjälkeisinä vuosina kotimainen sahanvaje- ja puunjalostusteollisuus kasvoi voimakkaasti. Nykyisen Jartek-konsernin liiketoiminta alkoi vuonna 1957 nimellä Sateko Oy. Yrityskauppojen ja sukupolvien vaihdosten myötä vuoteen 2006 mennessä yhtiön nimi on muuttunut kahdesti: ensin Tekma Kuivaamot Oy:ksi ja sitten Tekmawood Oy:ksi. (Jartek 2010a.)

Vuonna 2002 Tekmawood Oy osti enemmistön Järme Oy:n osakkeista ja yrityksestä muodostettiin Jartek-konserni, jonka emoyhtiöksi perustettiin Jartek Oy. Siitä lähtien konsernin liiketoiminta on koostunut kahdesta eri osa-alueesta, termisestä ja mekaanisesta puutavaran käsittelystä. (Jartek 2010a.)

Termiseen käsittelyyn kuuluu puutavaran kuivaus ja lämpökäsittely. Mekaaninen käsittely puolestaan sisältää koko jalostusketjun varsinaisen sahauksen jälkeen alkaen dimensiolajittelusta ja päättyen erilaisiin jatkojalostuksen tuotantoratkaisuihin. (Jartek 2010a.)

Kuuden vuoden aikana tapahtuneet muutokset Jartek-konsernissa päättyivät vuoden 2008 lopussa fuusioprosessiin. Fuusion tavoitteena oli Jartek-konsernin hallinnon yksinkertaistaminen ja muiden operatiivisten toimintojen tehostaminen. (Jartek 2010a; Jartek 2010b.) 1.1.2009 alkaen yhtiö on toiminut yhtenäisenä Jartek Oy:nä. Tämänhetkinen Jartek-konsernin organisaatiokaavio esitetään Kuviossa 5.



Kuvio 5. Jartek-konsernin organisaatiokaavio

Jartek-konserniin kuuluvat emoyhtiön lisäksi kolme tytäryhtiötä, joista Venäjällä sijaitseva ZAO Jartek Rus on tuotannollinen yritys. Muilla yksiköillä ei ole tuotantotoimintaa.

6.1.2 Toiminta

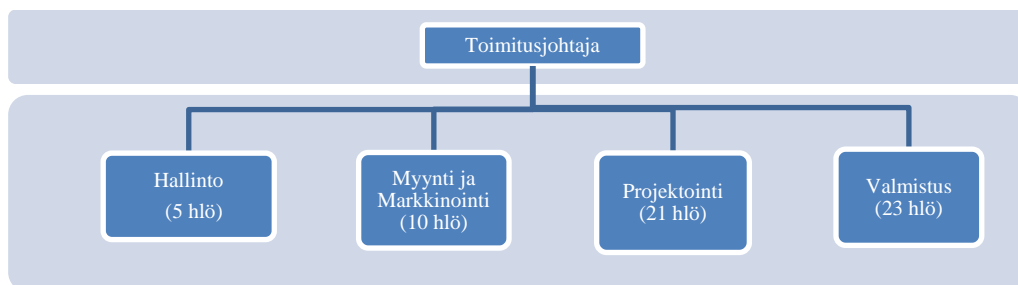
Jartek Oy:n liiketoiminta muodostuu pääosin projektitoimituksista eli kokonaisista tehdastoimituksista, tuotantolinjastoista ja koneista sekä laitteista. Lisäksi kunnossapito-, varaosa-, modernisointi-, konsultointi- ja koulutuspalvelut kuuluvat Jartek Oy:n liiketoimintaan. Yhtiön liiketoiminta-alueet jakautuvat kahteen alueeseen, jotka ovat

- sahalaitosten lajittelu- ja paketoitilinjat
 - jatkojalostuslaitokset, puutavara kuivaamot ja lämpökäsittelylaitokset.
- (Jartek 2010a.)

Jartek Oy kuuluu keskisuurien yritysten luokkaan. Vuodelta 2009 laaditun vuosikertomuksen mukaan Jartek Oy:n liikevaihto oli 13,7 M€ ja liikevoitto 0,3 M€.

Yhtiön tulos verojen jälkeen oli 0,3 M€. Konserni työllisti keskimäärin 69 henkilöä, josta oli 44 toimihenkilöitä ja 25 työntekijöitä. (Jartek 2010b.)

Yhtiötä johdetaan funktionaalisesti järjestetyn organisaation avulla eli toiminta on järjestetty toiminnoittain. Jartek Oy:n funktionaalisesta organisaatiota havainnollistaa Kuvio 6.



Kuvio 6. Jartek Oy:n organisaatio

Tekijöiden työharjoittelun aikana ja sen jälkeen tehdyt havainnoinnit ja pidetyt keskustelut Jartek Oy:n talousjohtaja Tiina Kanervan kanssa ovat empiirisen osan pohjana. Seuraavasti kuvataan kohdeyrityksen projektitoimintaa.

6.2 Jartek Oy:n projektitoiminta

6.2.1 Projektien vaiheet

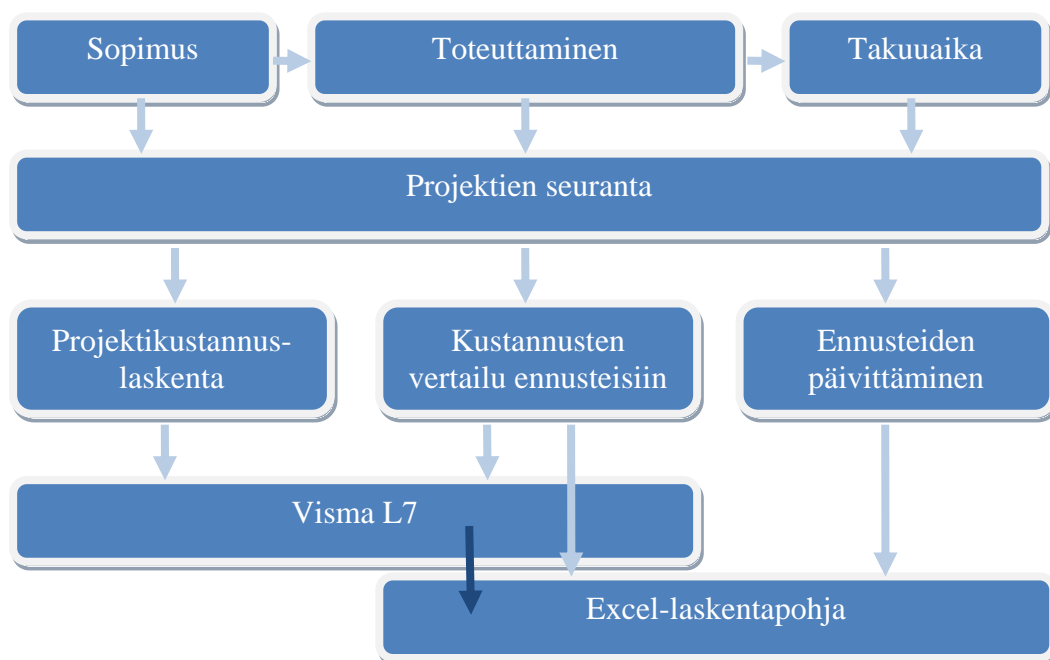
Vuosittain Jartek Oy toteuttaa useita projekteja. Eri osastot osallistuvat välittömästi tai epäsuorasti projekteihin niiden eri vaiheissa tuottaen sekä käyttäen muiden osastojen tuottamaa informaatiota. Yhtiössä on kehitetty projektitoiminnan toimintaohjeistus, jonka mukaan Taulukossa 4 esitetään projektin vaiheet ja niiden lyhyt kuvaus.

Taulukko 4. Projektin vaiheet ja niiden lyhyt kuvaus (Hänninen 2009)

Vaihe	Lyhyt kuvaus
Tarjouskyselyjen käsittely	Viikoittain saapuneet tarjouskyselyt kootaan yhteen ja päätetään tarjouskohteet ja tarjousehdot.
Tarjouksen teko	Asiakkaan lähtötietojen ja taustatietojen perusteella ja niiden riittävydestä riippuen laaditaan Budjettitarjous ja/tai Varsinainen tarjous.
Tarjouskatselmus	Vahvistetaan tarjouksessa esitettyjen asioiden toteuttamista.
Sopimuskatselmus	Aikaansaadaan sopimusehdot yhtiön kannalta järkeviksi ja vastaamaan neuvottelujen kulkua.
Sopimus	Kun sopimus on allekirjoitettu, tarjous muuttuu tilaukseksi. Asiakkaalle lähetetään ensimmäinen ennakkolasku. Avataan projekti- ja positionumerot Visma L7- ja PDM -järjestelmiin. Laaditaan Myyntibudjetti ja Myyntisopimusilmoitus (LIITE 1), josta tiedot saadaan projektilaskentaan ja hallintoon.
Aloituspalaveri	Saadaan yleisinformaatiota tulevasta toimituksesta. Aloituspalaverin jälkeen projektin vastuu siirtyy myyntiosastolta projektiosastoon.
Projekti aikataulu	Laaditaan kirjallinen aikataulu sopimuksessa määritellyt ajankohdat huomioiden.
Asiakasaloituspalaveri	Varmistetaan, että asiakkaalla on samat tiedot sopimuksesta ja sen toimitusrajoista.
Yleissuunnittelu	Laaditaan tarvittavat piirustukset, selvitetään erikoistoimintoja, kartoitetaan tarvetta alihankinnasta ja komponenteista sekä analysoidaan riskejä.
Suunnittelu	Mekaaninen suunnittelu ja tekniset ratkaisut.
Valmistus	Jaetaan valmistus oma- ja alihankintavalmistuksiin. Kun laite on valmistettu, tehdään vastaanottotarkastus ja hyväksyntä ennen asennuspaikalle lähettämistä.
Projektiostot	Valitaan toimittajat ja alihankkijat, tehdään ostotilauksia.
Lähetys	Valmiit laitteet lähetetään asennuspaikalle aikataulun mukaan.
Asennus	Tehdään asennustyösuunnitelma, jonka perusteella laite asennetaan joko kokonaisurakkana tai tuntityönä. Suoritetaan asennustarkastus.
Mekaaninen ja tuotannollinen koekäyttö	Aloitetaan, kun asennustarkastus on hyväksytty, jonka jälkeen laitetta testataan tuotannossa. Tavoiteltujen tuotanto- ja laatu- tasojen saavutettua suoritetaan luovutus- ja vastaanottotarkastukset, joista laaditaan pöytäkirjat.
Takuuajo	Suoritetaan sopimuksen mukaan asiakkaan vaatiessa.
Takuuaika	Alkaa ja kestää sopimuksen mukaan. Laatu- ja takuukustannukset merkitään työnumeroille kirjaamissääntöjen mukaisesti.
Palautepalaveri	Tarkoituksena on hyödyntää kyseisen projektin kokemuksen tulevissa vastaavissa toimituksissa, esimerkiksi ennusteiden laatimisessa ja riskien hallinnassa.

6.2.2 Projektien taloudellinen seuranta

Jokainen projekti vaatii jatkuvaa seurantaan projektin alusta loppuun asti (takuuajan päättymiseen), jotta saadaan oikea kuva yhtiön tuloksen tilanteesta. Seurantaprosessi voidaan esittää seuraavan kaavion avulla (Kuvio 7).

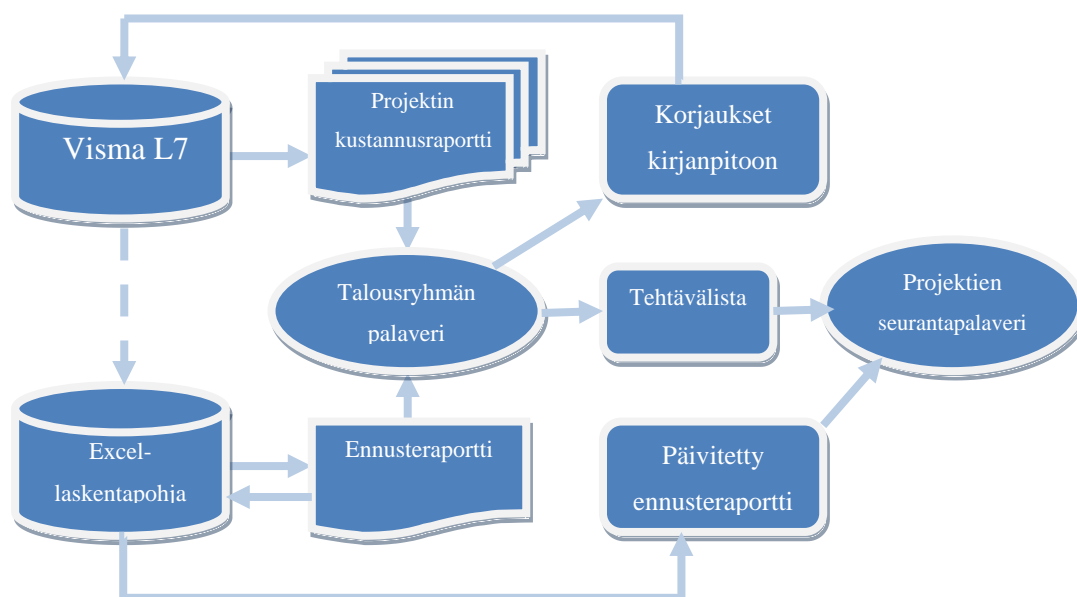


Kuvio 7. Seurantaprosessin kaavio

Projektiseurannan tärkeänä tehtävänä on toteutuneiden kustannusten seuranta. Sopimisvaiheesta lähtien takuuajan päättämishetkeen saakka syntyneet kustannukset kerätään Visma L7 -järjestelmään.

Vuoden aikana pidetään useita projektien seurantalavereja, vähintään kvartaaleittain tai tarvittaessa. Projektien seurantalaveriin osallistuvat projektijohtaja, projektipäälliköt ja talousjohtaja. Palaverin tarkoituksena on selvittää takuunalais-ten ja avoimina olevien projektien tilanteet ja tuoda esille mahdolliset poikkeamat riittävän ajoissa. Käsiteltäviä asioita ovat mm. tuloksen kartoittaminen, mahdollisten ongelmakohtien selvittäminen, korjattavista toimenpiteistä päättäminen, talousennusteiden (kustannus-, valmistusaste- ja liikevaihtoennusteiden) päivittäminen ja riskien analysointi.

Ennen varsinaista projektien seurantalaveria talousjohtaja ja controller pitävät oman palaverin. Talousryhmän palaverin prosessi esitetään Kuviossa 8.



Kuvio 8. Talousryhmän palaverin prosessi

Tarkasteluun tarvittavat projektin kustannusraportit (LIITE 2) tulostetaan projekteittain etukäteen Visma L7 -laskentajärjestelmästä. Projektin kustannusraportin tunnuslukuihin kuuluvat mm. budjetti, ennuste, sitoutuneet kulut, toteutuneet kulut, erotus verrattuna ennusteeseen, liikevaihto, kate lukuna ja prosenttina sekä valmistusaste prosenttina. Jokainen projekti koostuu positiosta, ja niitä voi olla projektin alla jopa 100 tai enemmän. Luvut saadaan positiioittain.

Ensin controller tarkistaa luvut mahdollisten virheiden havaitsemiseksi, onko kaikki kulut kirjattu oikein. Eteen voi tulla tilanne, että jonkin position sitoutuneiden ja toteutuneiden kulujen yhteen laskettu summa on enemmän kuin position ennuste. Syyt siihen selvitetään kirjanpitoon kirjattujen tietojen avulla ja virheet korjataan.

Yhtenä syynä saattaa olla väärin käsitelty tilaus: saapuneesta laskusta on puuttunut tilausnumero, eikä myöhemmin, kun lasku on ollut kierrossa, ole laitettu merkintää tilauksesta. Siitä johtuen laskua käsiteltäessä ostoreskontrassa laskulaji on valittu väärin: ”työnumero/varastoon” sijaan ”kiinteitä kuluja”. Laskun edellisessä käsittelyssä ja kirjanpitoon kirjaamisessa virhe johtaa väärään tilauksen tilantee-

seen: tilaus jää auki, vaikka tavara on saapunut varastoon tai työ/palvelu on suoritettu.

Talousryhmän palaverissa tarkastellaan projekteittain kustannuksia ja vertaillaan toteutuneita kustannuksia ennusteisiin. Sillä tavalla saadaan esiin eroavuuksia, mietitään syitä ja päätetään lukujen muutoksesta ja muista toimenpiteistä. Päätökset tehdään mm. liittyen seuraavanlaisiin asioihin:

Tilanne 1. Edellisenä vuonna tuloutetuille projekteille on vuodenvaihteessa tehty kulujaksotus arvioiduista kustannuksista. Kuluvana vuonna, kun kulut syntyvät on päätettävä, puretaanko jaksotus vai jätetäänkö se purkamatta. Jaksotuksen purkamatta jättäminen kasvattaa kuluja ja vähentää katetta. Jos taas päätetään varauksen purkamisesta, kate säilyy samana.

Tilanne 2. Kuluvana vuonna tuloutetuille projekteille tehdään takuuvaraus takuuajaksi. Palaverissa päätetään varausten suuruudesta, jonka arvioinnissa huomioidaan takuunajan kesto ja mahdollisesti syntyvät riskit. Toisin sanoen jokaisen projektin kohdalta on käytettävä harkintaa kulujen ennustamisessa.

Controller tekee kirjanpitoon palaverissa päätettyjä korjauksia (varauksen lisäyksiä tai vähennyksiä). Talousjohtaja päivittää ennusteraportin, joka on projektien seurantapalaveria varten tarkoitettu, useita projektinumeroita käsittävä yhteenveto (LIITE 3). Tarkistuksen perusteella laaditaan myös tehtävälista, jossa esitetään kaikki projektien seurantapalaverissa tarkistettavat asiat.

Talousryhmän palaverin tarkoituksena on tilanteen esikatsaus, ja sen tärkeinä tuloksina ovat projektikohtaisten kustannusten täsmäyttäminen kirjanpitoon, tehtävälista ja ennusteraportin päivittäminen. Kaksi viimeistä asiapaperia on talousaineistoa, jota käytetään projektien seurantapalaverissa.

Projektiseurantamenetelmä sekä raporttien muodot ja sisältö on kehitetty yhtiön omista tarpeista. Kuvattu projektiseurantamenetelmä tehostaa projektien hallintaa talouden näkökulmasta. Taloudellinen tilanne jokaisen projektin kohdalta on tiedossa, mikä on erityisesti tärkeää, kun tilauskanta on valtava ja yhtiössä käytetään kustannusperusteista osatuloutusmenetelmää.

6.3 Osatuloutus Jartek Oy:ssä

6.3.1 Yleiskuvaus

Yhtiö on siirtynyt tilivuoden 2007 aikana pitkäaikaishankkeiden (projektitoimitusten) osatuloutukseen. Tiina Kanervan (2010) mukaan osatuloutukseen siirtymisen syinä olivat seuraavat tosiasiat:

- projektien koon kasvu: isojen (yli 10 M euroa) projektien yleistäminen liiketoiminnassa
- projektien keston pidentyminen yli 12 kuukauteen
- kokonaistuloutuksessa liikevaihdon, katteen ja tuloksen huomattava heilahtaminen eri tilikausina
- mahdollisuus antaa oikeampi kuva yhtiön kehityksestä tilinpäätöksen perusteella.

Kustannusperusteinen osatuloutus vaatii ennusteiden pitävyyttä, sillä projektin valmistusaste lasketaan vertaamalla toteutuneita kustannuksia ennustekustannuksiin. Samalla projektikustannuslaskennan laatu korostuu osatuloutusmenetelmää soveltaessa eli sen on oltava erittäin hyvällä tasolla. Täten tuloutusmenetelmän vaihto on pakottanut Jartek Oy:n projektiseurannan- ja hallinnan jatkuvaan terävöitymiseen. (Kanerva 2010.)

Osatuloutuksen myötävaikutusten rinnalla yhtiön talousjohtaja näkee haasteellisia kohtia, joita uusi tuloutustapa on tuonut konsernin taloushallintoon:

- Uudet teknologiat, asiakaskumppanuudet ja markkina-alueet vaikeuttavat projektien ennustettavuutta.
- Kustannusennusteiden arvioiminen vaikeuttaa valmistusasteen määrittymistä.
- On ennustettava ja analysoitava riskejä.
- Audit Trail eli katkeamattoman kirjausketjun puutteet vaikeutuvat virheiden jäljitettävyyttä dokumentointiin saakka.

- Tiedonkulun varmistaminen on vaikea.
- Projektin kokonaishallinnan prosessin on oltava selkeä ja hyvin kuvattu, muuten ilmenee ongelmia tiedonkulussa.
- Projektiseurannan ja osatuloutuksen työkaluja on kehitettävä omien tarpeiden mukaan.
- Taloushallinnon ja projektihenkilöstön välille on saavutettava yhteisymmärrys.
- Taloushallinnon henkilöstön ja projektipäälliköiden tiedon ja taidon puute osatuloutukseen liittyvissä kysymyksissä vaatii koulutusta.
- On jatkuvaa tarvetta osaavista projektipäälliköistä.
- Haasteiden ratkaisu nostaa yleiskustannusten tasoa. (Kanerva 2010.)

Kustannusperusteiseen valmistusastemukaiseen osatuloutusmenetelmään siirtymisen tavoitteena on ollut liikevaihdon ja katekertymän tasoittaminen sekä paremman kuvan antaminen yhtiön taloudellisesta tilanteesta (Kanerva 2010).

6.3.2 Periaatteet

Konsernin osatuloutusperiaatteet esitetään ohjeistossa ”Jartek konsernin osatuloutusperiaatteet”, jonka laatijana on talousjohtaja Tiina Kanerva (2007a). Osatuloutusperiaatteet noudattavat erityisesti hyvän kirjanpitolavan varovaisuuden ja olenaisuuden periaatteita sekä nojaavat KILA:n (2008) ohjeeseen. Kaikkien tytäryhtiöiden on käytettävä konsernin osatuloutusperiaatteita.

Liiketoimintaryhmien erilaisuutta sekä niiden projektien erityispiirteitä huomioiden projektit jaetaan kahteen luokkaan:

Luokka 0	Ei osatuloutettavat (pienprojektit, kuten varaosat, huoltotyöt, pientyöt)
Luokka 1	Laite- ja linjatoimitukset (varsinaiset projektit)

Projektin osatuloutusluokka kooditetaan projektinumerointiin jatkoseurantaa varten. Valmistusaste lasketaan kustannusperusteisesti hankkeen toteutuneiden menojen suhteessa hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin eli laskentamenetelmänä

on KILA:n (2008) menetelmä A. Hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin. Ennustekustannuksiin lasketaan mukaan takuukustannuksia. Valmistusaste määritellään jokaiselle projektille.

Kertyneet kustannukset tarkistetaan tilinpäätöksen yhteydessä, sillä alihankintaa käytetään paljon. Tilinpäätöshetkellä aliurakoitsijoilta saamatta jääneet laskut arvioituun valmistusasteeseen verrattuna katsotaan puuttuviksi kuluiksi ja jaksotetaan kirjanpitoon suoriteperusteisesti tai ylilaskutus puretaan.

Projektin kustannuksiksi luetaan vain muuttuvat kustannukset. Kiinteitä kustannuksia ei oteta huomioon projektilaskennassa. Pitkäaikaishankkeen kustannuksia ovat seuraavat:

- valmistukseen käytetyt raaka-aineet, komponentit, kokonaispositio-ostot ja muut materiaalikustannukset
- valmistuksen ja suunnittelun palkat sosiaalikuluineen
- valmistuksen ja suunnittelun alihankintakustannukset
- mahdolliset toimitus- ja pankkikustannukset
- mahdolliset sopimussakot
- provisiot ja royaltit
- arvioidut jälkikorjaus- ja takuutöistä aiheutuvat kustannukset. (Kanerva 2007b.)

Liikevaihto perustuu projektista solmittuun kauppasopimushintaan. Projektin liikevaihtoa ja katetta tuloutetaan heti kustannusten synnyttyä. Projektin alkuvaiheessa ennusteeseen liittyvä epävarmuus vähennetään epätarkkuusvarauksella, jonka suuruus määräytyy projektin riskien mukaan. Varaus tehdään projektilaskennassa toimitus- ja projektijohtajan suostumuksella. Hanketta tuloutetaan nollakatteella, jos on mahdotonta arvioida luotettavasti pitkäaikaishankkeen lopputulosta.

Pitkäaikaishanke katsotaan kokonaan tuloutetuksi (100 %:n valmistusaste), kun se on sopimuksen mukaan toimitettu tai luovutettu. Tässä vaiheessa tehdään mahdolliset jälkikorjaus- ja takuutyövaraukset.

Kun hanke koostuu useista itsenäisesti toimivista osista (linjoista), osat tuloutetaan yksitellen itsenäisinä projekteina. Samaa sääntöä tarvittaessa sovelletaan arvoltaan merkittävien projektien asennuksiin.

Odotettavissa oleva tappio kirjataan kuluksi heti, kun on todennäköistä, että hankkeen kokonaismenot ylittävät hankkeesta saatavat kokonaistulot. Projektin tappiollisuutta tarkastellaan laskemalla kaikki osaprojektit yhteen, kun projekti on jaettu useampaan alaprojektiin.

Tappiollisessa projektissa on kaksi tapaa kirjata tappio: varasto aliarvostetaan, jos työt on tehty ja kulut ovat syntyneet, tai tehdään pakollinen varaus, jos työ on vielä tekemättä. Konsernissa sisäistä kauppaa käsitellään kahdella tavalla:

- sisäistä asiakasta (tytäryhtiötä) pidetään ulkoisena alihankintana

Valmistava yhtiö (emoyhtiö) osatulouttaa projektia. Emoyhtiölle syntyy tavallisia kustannuksia, eikä osatuloutuksesta ole eliminoitavaa. Tätä vaihtoehtoa sovelletaan pienissä tai vasta alussa olevissa projekteissa.

- sisäistä kauppaa jaksotetaan kuukausittain ja liikevaihto sekä ostot eliminoidaan yleiskäytännön mukaan

Tämä tapa on pääsääntöinen sisäisen kaupan tulouttaessa.

Saadut myyntiennakot käsitellään projekteittain seuraavasti (Kuvio 9):

Valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta luovuttamatta olevien pitkäaikaishankeen osalta tuotoksi kirjattu määrä	10 M€
Valmistusasteen mukaisia tuottoja vastaavat siirtosaamiset	10 M€
Hankkeiden tilaajalta saadut ennakot	-8 M€
Taseen lyhytaikaisiin saamisiin (siirtosaamisiin) sisältyvät hankesaamiset	2 M€

Kuvio 9. Myyntiennakoiden käsittely

Pienet ostoennakot jätetään yleensä purkamatta olennaisuuden periaatetta noudattaen. Vastaavasti suuret ostoennakot puretaan projekteittain seuraavasti (Kuvio 10):

Valmistusasteen mukaan kuluksi jaksotettu, mutta ostovelaksi kirjaamatta oleva määrä	-1 M€
Valmistusasteen mukaisia kuluja vastaavat siirtovelat	-1 M€
<u>Alihankkijalle maksetut ostoennakot</u>	<u>2 M€</u>
Taseen lyhytaikaisiin saamisiin (siirtosaamisiin) sisältyvät menoennakot	1 M€

Kuvio 10. Suurten ostoennakoiden purkaminen

Osatuloutukset ja ennakoiden eliminoinnit tehdään euroina. Projektin ennustetta tehtäessä pitää huomioida valuuttamuutosten vaikutukset ennusteeseen.

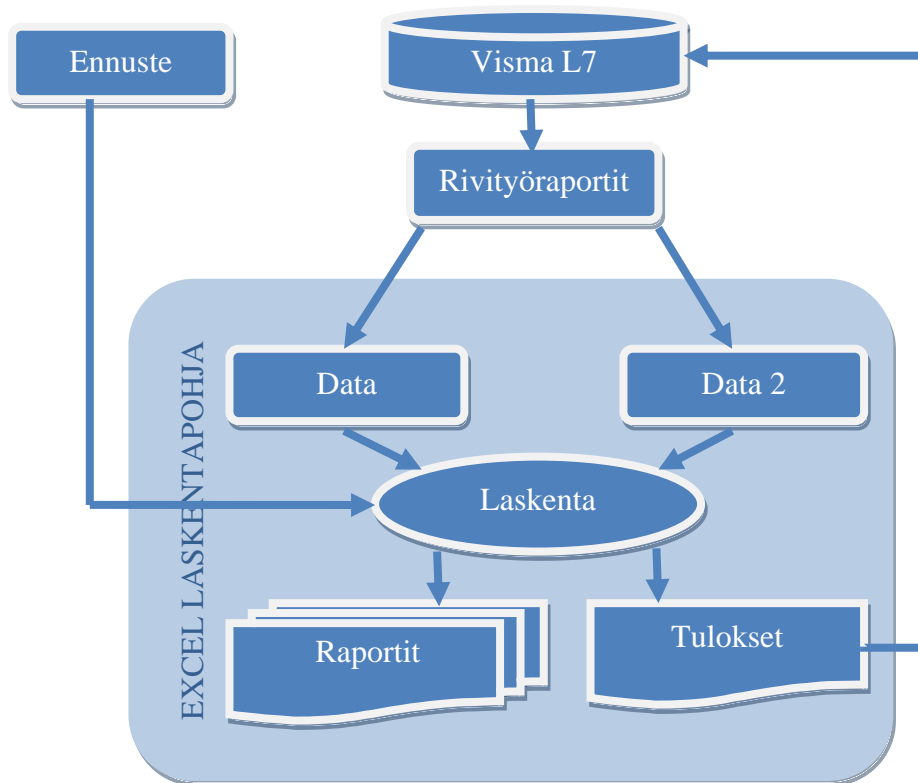
6.3.3 Laskennan toteutus ja raportointi

Visma L7 -järjestelmässä on mahdollista toteuttaa osatuloutuslaskenta projektikustannuslaskennan lisäksi. Kaikille projekteille syntyy valtava määrä tapahtumia, mikä mahdollistaa virheiden syntymistä. Osatuloutuksen tekeminen samassa järjestelmässä vaikeuttaa virheiden jäljentämistä. Tositteiden ensimmäisessä käsittelyvaiheessa tehty virhe seuraa koko käsittelykulkua esimerkiksi ostoreskontrasta tilinpäätökseen saakka.

Kustannusseuranta on erittäin tärkeä osatuloutusta käyttäessä. Laskennan vaiheessa virheiden havaitsemisella on iso merkitys ennen projekteittain osatuloutettavan liikevaihdon määrittämistä. Tämän johdosta yhtiössä osatuloutuslaskentaa ja -raportointia toteutetaan Excelin avulla.

Ensiksi Visma L7 -järjestelmästä kopioidaan ajatut rivityöraportit kaikista projekteista ilman kausirajoja kauden loppuun: välilehteen Data saadaan tuotot, kulut ja katteet projektien alusta; välilehteen Data 2 saadaan samat tiedot vuoden alusta.

Data-tietoja käsitellään välilehdessä Laskenta. Ennusteita syötetään käsin Laskenta-
taulukkokoon. Kuukausittainen osatuloutuslaskentaprosessi esitetään Kuviossa
11.



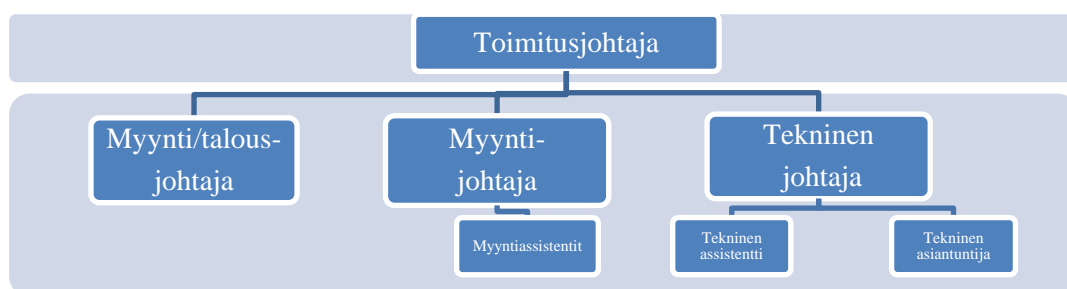
Kuvio 11. Osatuloutuslaskentaprosessi

Laskentataulukossa projekteittain lasketut liikevaihdot ja katteet ovat tärkeitä lopputuloksia, jotka viedään Visma L7 -järjestelmään. Liikevaihtojen laskennan lisäksi Laskenta-välilehdestä saadaan tilikauden ennusteisiin verratut tulokset sekä useita raportteja eri tarpeisiin: ennusteraportti (LIITE 3), pienprojektien raportti, tilauskanta (LIITE 4), tuloutus (LIITE 5), pääprojektiraportti (LIITE 6), katevertailu (LIITE 7). Vähintään vuoden vaihteessa Excelissä laaditaan projekteittain tilanneraportit (LIITE 8), joiden perustella tilintarkastaja tarkistaa osatuloutuksen oikeellisuuden.

6.4 ZAO Jartek Rusin esittely

6.4.1 Yleiskuvaus

Vuonna 2007 Jartek Oy osti venäläisen yhteisyrityksen sataprosenttisen osakesalkun. Yhtiö liittyi konserniin uutena tytäryhtiönä nimellä ZAO Jartek Rus. Kuviossa 12 on tytäryhtiön organisaatiokaavio.



Kuvio 12. ZAO Jartek Rusin organisaatiokaavio

Venäläinen tytäryhtiö toteuttaa kokoonpanoa ja asennusta Jartek Oy:n projekteissa Venäjällä. ZAO Jartek Rusin tärkeinä tehtävinä ovat myös asiakassuhteiden luominen ja hoitaminen.

6.4.2 Laskentatoimi

ZAO Jartek Rus toteuttaa vain ulkoista laskentatoimintaa, jonka tarkoituksena on tuoda kirjanpitoinformaatiota verovirastolle ja muille valtioinstituutiolle. Taloushallintotietojärjestelmänä yhtiön käytössä on Venäjällä yleinen kirjanpitojärjestelmä 1C:Kirjanpito 8 (1C:Buhgalteria 8).

Tuloutustapana tytäryhtiöllä on kokonaistuloutusmenetelmä, joka ei vaadi tehokasta, tarkkaa, jatkuvaa projektikohtaista kustannuslaskentaa. Projektiseurantaa ei hoideta taloushallinnon toimessa. Sen takia tuottoja ja kuluja ei eritellä kirjanpidossa projekteittain eli kirjanpitojärjestelmä ei tuota projektikohtaisia raportteja.

Myyntihenkilöt hoitavat operatiivista laskentaa omaan käyttöönsä Excelin työkalujen avulla. Laskentatulokset raportoidaan toimitusjohtajalle. Operatiivista laskentaa ei täsmäytetä kirjanpitoon eli se on irtonaista.

6.5 Sisäiset projektit konsernissa

6.5.1 Sisäisten projektien mallit ja niiden vaikutus konsernin tulokseen

Vuonna 2009 tapahtuneen fuusioprosessin jälkeen Jartek-konserniin kuuluu kolme tytäryhtiötä, joista toiminnallisena yksikkönä on venäläinen tytäryhtiö ZAO Jartek Rus. Yksityiskohtaisemmin ZAO Jartek Rusin toiminta on esitetty alaluvussa 6.4.

Tässä alaluvussa syvennetään emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiin projekteihin sekä tarkastellaan niiden vaikutusta konsernin tulokseen. Sisäisen kaupan eliminointia kartoitetaan viimeisenä. Emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä oleva projektitoiminta jaetaan kolmeen eri tyyppiin. Projektimallista riippuen sisäisillä projekteilla on eri vaikutus konsernin tulokseen.

Projektimalli 1. Kuvion 13 mukaan Jartek Oy toimittaa asiakkaalle koneet ja laitteet, joiden kokonpanosta ja asennuksesta vastaa ZAO Jartek Rus. Asiakas maksaa tavarasta Jartek Oy:lle ja palvelusta ZAO Jartek Rusille.



Kuvio 13. Projektimalli 1.

Projektimallissa 1 ei synny sisäisiä liiketapahtumia eikä mitään eliminointavaa, mutta konsernin näkökulmasta tulos heikkenee, koska yhteisprojektia ei osatulla.

Projektimalli 2. Kuvion 14 mukaan Jartek Oy myy koneet ja laitteet ZAO Jartek Rusille, joka myy omalle asiakkaalle valmiskokonaisuutena asennetun laitteiston. Asiakas maksaa koko kauppahinnan ZAO Jartek Rusille, joka vastaavasti maksaa laitteiston osuuden Jartek Oy:lle.



Kuvio 14. Projektimalli 2.

Projektimallissa 2 emoyhtiön ja tytäryhtiön välille syntyy sisäisiä liiketapahtumia, jotka vaikuttavat konsernin tulokseen. Kun emoyhtiö on toimittanut koneet ja laitteet tytäryhtiölle, muttei tytäryhtiö ole suorittanut asiakkaalle laitteiston asennusta tilikauden loppuun mennessä, sisäinen kate on konsernin kannalta vielä realisoitumaton ja se on eliminointava, kun tytär- ja emoyhtiön tilinpäätökset yhdistetään.

Projektimalli 3. Kuvion 15 mukaan Jartek Oy toimittaa koneet ja laitteet asiakkaalle ja ostaa ZAO Jartek Rusilta laitteiston asennuspalvelua, eli tässä tapauksessa ZAO Jartek Rus on alihankkijana. Asiakas maksaa suoraan Jartek Oy:lle koko kauppahinnan.



Kuvio 15. Projektimalli 3.

Viimeisessä Projektimallissa 3 tytäryhtiö on alihankkijan roolissa eli sen työsuoritus aiheuttaa emoyhtiölle pelkästään kustannuksia. KILA:n (2008) mukaan aliurakoitsijan työsuorituksen valmistusaste on määriteltävä yhdessä pääurakoitsijan kanssa ja huomioitava päähankkeen valmistusastetta määrittäessä.

6.5.2 Sisäisten erien eliminointi

Pitkäaikahankkeen realisoitumattoman sisäisen katteen eliminointi riippuu projektin valmistusasteesta eli siitä, millä valmiusprosentilla tuloutusta suoritetaan tilinpäätöshetkellä. Kansainvälisen konsernin näkökulmasta vaikuttavana tekijänä katteen käsittelyssä on lisäksi tytäryhtiön tuloutusmenetelmä.

ZAO Jartek Rusilla on tällä hetkellä eri tuloutustapa (kokonaistuloutus) kuin konsernissa. Taulukossa 5 tarkistetaan sisäisten erien käsittelyä, kun tuloutusmenetelmät ovat erilaisia (Projektimalli 2). Valmistusasteiksi otetaan 100 % ja 80 %. Taulukoiden luvut eivät ole todellisia lukuja.

Taulukko 5. Sisäisten erien käsittelyn eri vaihtoehdot (tytäryhtiön osuus on pieni)

Tuloslaskelma	31.12.XX		Eliminoinnit		Konserni
	Jartek Oy	ZAO Jartek Rus	Jartek Oy	ZAO Jartek Rus	
Esimerkki 1. Valmistusaste on 100 % (Laitteisto on luovutettu asiakkaalle)					
Liikevaihto	100	120	– 100	-	120
Kate	30	35	– 30	-	35
Esimerkki 2. Osatuloutus on kummallakin. Valmistusaste on 80 %					
Liikevaihto	80	96	– 80	-	96
Kate	24	28	– 24	-	28
Esimerkki 3. Osatuloutus on vain emoyhtiöllä. Valmistusaste on 80 %					
Liikevaihto	80	-	-	-	80
Kate	24	-	-	-	24

Tähän mennessä emoyhtiön projektitoiminnan osuus on ollut merkittävämpi tytäryhtiön osuuteen verrattuna. Konsernin tilinpäätöksen laadittaessa sisäisiä eriä on käsitelty Taulukon 5 esimerkin 3 mukaan, ellei tytäryhtiön osuutta ole merkitty

konsernin tilinpäätökseen tietojen puutteen takia. Tässä tapauksessa konsernin tulos heikkenee, muttei merkittävästi. Konsernin näkökulmasta summa ei ole olennainen. Seuraavasti käsitellään päinvastaista tilannetta, jos tytäryhtiön osuus sisäisessä projektissa on suuri (Taulukko 6). Muut ehdot jätetään muuttamatta.

Taulukko 6. Sisäisten erien käsittelyn eri vaihtoehdot (tytäryhtiön osuus on suuri)

Tuloslaskelma	31.12.XX		Eliminoinnit		Konserni
	Jartek Oy	ZAO Jartek Rus	Jartek Oy	ZAO Jartek Rus	
Esimerkki 1. Valmistusaste on 100 % (Laitteisto on luovutettu asiakkaalle)					
Liikevaihto	20	120	– 20	-	120
Kate	5	35	– 5	-	35
Esimerkki 2. Osatuloutus on kummallakin. Valmistusaste on 80 %					
Liikevaihto	16	96	– 16	-	96
Kate	4	28	– 4	-	28
Esimerkki 3. Osatuloutus on vain emoyhtiöllä. Valmistusaste on 80 %					
Liikevaihto	16	-	-	-	16
Kate	4	-	-	-	4

Molempien taulukoiden vertailu osoittaa, että konsernin luvut eroavat vain esimerkissä 3, kun osatuloutusta käytetään pelkästään emoyhtiöllä, eikä emo- ja tytäryhtiön tilipäätöksiä yhdistetä. Tässä tapauksessa konsernin tulos heikkenee jo merkittävästi. Kun konsernitalinpäätöksen laatiminen on välttämätöntä, molempien taulukoiden esimerkissä 3 kuvattu tilanne (osatuloutus on vain emoyhtiöllä eikä laitteisto ole luovutettu asiakkaalle) aiheuttaa realisoitumattoman sisäisen katteen eliminointia. Täten eliminoinnissa konsernin näkökulmasta liikevaihto ja kate nollautuvat.

Olennaisuuden periaatetta noudattaen tytäryhtiön tilinpäätösluvut on sisällytettävä konsernin tilinpäätökseen niin, että se olisi konsernin näkökulmasta taloudellisesti hyödyllistä. Yhdistäminen on mahdollista kahdella vaihtoehdolla: ZAO Jartek Rus siirtyy osatuloutuksen käyttämiseen tai Jartek Oy:ssä muunnetaan venäläisen tytäryhtiön tilinpäätös konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Teoreettisessa tutkimuksen osassa vastattiin kahteen viidestä tutkimusongelmaksi asetetuista kysymyksistä, joiden päämääränä oli selvittää, mitä ovat suomalainen ja venäläinen osatuloutusmenetelmät. Tutkimuksen empiirisessä osassa selvitettiin osatuloutuksen soveltamista kohdeyrityksen emoyhtiössä eli neljänteen tutkimuskysymykseen löytyy vastaus. Tässä alaluvussa analyttiset tulokset esitetään vastauksina tutkimuskysymyksiin:

- Miten Suomen ja Venäjän osatuloutusmenetelmät vastaavat toisiinsa?
- Mitä toimenpiteitä venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtyminen vaatii?

Havaitut suomalaisen ja venäläisen osatuloutusmenetelmien erot esitetään Taulukossa 7.

Taulukko 7. Suomalaisen ja venäläisen osatuloutusmenetelmien erot

Vertailukohta	Suomi	Venäjä
Sovellus	Vapaaehtoinen (yrityksen on itse valittava tuloutustapa).	Pakollinen (kun yrityksen toiminta on kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 piirissä). Muiden yritysten kohdalta – vapaaehtoinen.
Sovelluskohteen pääominaisuudet	Perustana on sopimus (sitova tilaus). Kauppahinta vahvistetaan sopimuksella. Arvo on olennainen yrityksen liikevaihtoon verrattuna. Kestää vähintään vuoden tai aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilikausille. Edistymistä seurataan projektikustannuslaskennalla.	Perustana on urakkasopimus. Kauppahinta määritellään sopimuksessa. Kesto ylittää tilivuoden tai aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilivuosille. Täytyy olla tekninen dokumentaatio ja kustannusarvio.
Kauppahinta	Määritetty sopimuksessa (kiinteä) kauppahinta.	Vahvistettu sopimuksessa (kiinteä) kauppahinta, avoin kauppahinta (asiakas korvaa kaikki sopimuksen menot sekä katteen) ja näiden kahden yhdistelmä.
Menot	Muuttuvat menot ja kiinteiden menojen osuus.	Välittömät, välilliset (yleismenojen osuus) ja muut menot.
Tappio	Todennäköinen tappio kirjataan heti tilikauden kuluksi pakollisena varauksena.	Epävarmuustilanteissa odotettavissa oleva tappio kirjataan tilikauden päätoiminnan kuluksi. Kun epävarmuustilanne häviää, toimitaan pääsäännön mukaan. Todennäköinen laskettu (ennakoitu) sopimuksen tappio vahvistetaan samana tilikautena.

Suomalainen ja venäläinen osatuloutuksesta annetut ohjeet perustuvat samaan kansainväliseen IFRS:n normistoon, mikä on syynä kyseessä olevien menetelmien yhtäläisyyteen. Toisiinsa verrattuna ne ovat kuitenkin rakenteeltaan ja sisällön pääpainoiltaan erilaisia. Eroanalyysi osoittaa, että olennaisuudeltaan tärkeät havaitut erot ovat menojen koostumuksessa ja tappion kirjoittamisessa, sillä menojen koostumus vaikuttaa erilliskatteen suuruuteen ja tappion kirjoittaminen tilikauden tulokseen.

Muut erot ovat pikemmin muodollisia kuin ratkaisevia, eivätkä vaikuta osatuloutusmenetelmien yhdistämiseen. Sen lisäksi joistakin eroista voi jopa hyödyntää, jos päätös osatuloutuksen soveltamisessa ZAO Jartek Rusilla tehdään huomioiden kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008. Esimerkiksi suomalaisen toimintamallin mukaan kehitetty sopimuskohtainen projektikustannuslaskenta edistää toteutuneiden sopimuksen menojen identifiointia ja luotettavaa määrittelyä venäläisessä tytäryhtiössä. Havaitut suomalaisen ja venäläisen osatuloutusmenetelmien yhtäläisyydet esitetään Taulukossa 8.

Taulukko 8. Suomalaisen ja venäläisen osatuloutusmenetelmien yhtäläisyydet

Vertailukohta	Lyhyt kuvaus
Sovelluskohde	Pitkän valmistusajan vaativa suorite
Menojen kertymisaika	Sopimuksen täytäntöönpanosta lähtien suoritteen luovutukseen saakka.
Erilliskatteen ennakointivuotta varten tarvittavat tiedot (kiinteä hinta)	Kokonaistuloista ja menoista mukaan lukien takuuaikaiset menot, tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti toteutuneista menoista, valmistusasteesta tilikauden päättyessä.
Tulot	Alkuperäisessä sopimuksessa sovittu myyntihinta. Hyväksytään samoja tulonoikaisuja.
Nollakate	Projektin/sopimuksen alkuvaiheessa kirjataan hanke nollakatteella, kunnes tilikauden tulos (erilliskate) voidaan arvioida luotettavasti.
Valmistusasteen määrittely	1. Hankkeen/sopimuksen toteutuneiden menojen suhde hankkeen/sopimuksen arvioituihin kokonaismenoihin. 2. Hankkeen käytetyn tuotantotekijämäärän suhde hankkeen kokotuotantotekijämäärään. Sopimuksen suoritettujen töiden suhde sopimuksen töiden kokonaismäärään.
Esittäminen tilinpäätöksessä	Tuloslaskelmassa Liikevaihto-erässä esitetään valmistusasteen mukaan tilikaudelle jaksettu pitkäaikaishankkeen/ sopimuksen myyntitulo. Valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava saaminen ja pitkäaikaishankkeen tilaajalta saadut ennakot esitetään taseessa erikseen omissa erissä tai netottuina.

Yhtäläisyyksien analyysin mukaan osatuloutusmenetelmän päämomentit näkyvät yhtäläisyyden puolella. Ylämainitun eroanalyysin huomioon ottaen johtopäätöksenä todetaan, että suomalainen ja venäläinen osatuloutusmenetelmät vastaavat pääosin toisiaan, mikä sallii suomalaisen kohdeyrityksen osatuloutusperiaatteiden soveltamisen venäläisen tytäryhtiön toiminnassa.

Eron syinä voidaan pitää suomalaisen ja venäläisen kirjanpidon käytäntöjen eroja. Tärkeäksi tekijäksi katsotaan myös se, että Suomessa osatuloutusta on yleisesti käytetty ja kehitetty 17 vuoden aikana. Venäjällä osatuloutuksesta annettiin yksityiskohtainen menettely vain urakkasopimusten kirjanpitoa tarkoitukseen. Kirjanpitoasetus PBU 2/2009 on ilmestynyt vasta kaksi vuotta sitten eikä virallisia käytännön sovelluksia eikä ohjeita ole vielä kehitetty.

Seuraavaksi esitetään, miten suomalaisen ja venäläisen osatuloutusmenetelmien erot poistetaan ja yhtenäisyydet hyödynnetään huomioiden kohdeyrityksen osatuloutusperiaatteet. Emoyhtiön tappiollisen projektin kirjaamissääntöä ja projektin kustannusten koostumusta pitää muokata venäläisen kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 mukaan. Vastaavasti tytäryhtiössä voi hyödyntää

- emoyhtiön valmistusasteen määrittelytapaa (hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin)
- emoyhtiön tuloutussääntöjä
- emoyhtiön 100 %:n valmistusasteen määrittämissääntöä
- emoyhtiön ennakoiden käsittelysääntöä.

Kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 mukaan ZAO Jartek Rusilla osatuloutuksen soveltamisen syyt ovat olemassa niiden projektien tai sopimusten kohdalta, joiden kesto ylittää tilivuoden tai aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilivuosille. Jartek-konsernin emoyhtiöllä on omia syitä tämän prosessin käynnistämiseen.

Uuden tuloutusmenetelmän soveltamisen käyttöönotolle on tunnusomaista, että ennen prosessin käynnistymistä arvioidaan omat vahvuudet, heikkoudet sekä käyttöönoton seurauksina mahdollisuudet ja uhat. Taulukossa 9 esitetään ZAO

Jartek Rusin osatuloutukseen siirtymisen SWOT-analyysi koko konsernin näkökulmasta.

Taulukko 9. ZAO Jartek Rusin osatuloutukseen siirtymisen SWOT-analyysi

Vahvuudet	Heikkoudet
<ul style="list-style-type: none"> Emoyhtiössä on kehitetty osatuloutusmallia sisällyttäen osatuloutusperiaatteet ja laskentapohjan Excel-ohjelmassa. Emoyhtiöllä on ammattitaitoinen taloushenkilöstö. Emoyhtiöllä on käytännöllistä kokemusta projektien seurannasta. Suomalaiseen konserniin kuuluva Venäjällä toimiva tilitoimistoyksikkö hoitaa tytäryhtiön kirjanpitoa ja raportointia. Tilitoimiston käytössä oleva kirjanpito-ohjelmisto on 1C:Kirjanpito 8, jossa on mahdollista järjestää osatuloutuksen kirjanpitoa. Osatuloutuksesta on annettu Venäjällä kirjanpitoasetus PBU 2/2008. 	<ul style="list-style-type: none"> Tytäryhtiössä ei hoideta taloushallinnossa projektiseurantaa. Tytäryhtiön operatiivinen laskenta on irtonainen kirjanpidosta. Tytäryhtiön henkilöstöllä ei ole kokemusta valmistusasteen määrittämisestä. Tytäryhtiöllä ei ole osatuloutusta osaavaa kirjanpitäjää. Erikielisyyden ja liikekulttuurierot konsernissa vaikeuttavat kommunikointia. Osatuloutusmenetelmä on uusi ja kokematon asia Venäjällä. Osatuloutusmenetelmästä puuttuu virallisia käytännön sovelluksia ja ohjeita, eikä siitä tiedetä veroviraston kantaa. Tilitoimiston henkilöstöllä ei ole kokemusta osatuloutuksen soveltamisesta.
Mahdollisuudet	Uhat
<ul style="list-style-type: none"> Raportointi tytäryhtiön taloustilanteesta (toteutuneet kustannukset, saadut ennakot, saamiset/velat, likenvaihto/tulos) tapahtuu hankkeittain. Eliminoinnin suorittaminen helpottuu. Konsernin sisäinen yhteistyö edistyy. Tytäryhtiön seuranta paranee. Tytäryhtiön tulos tasaantuu. Konsernin tulos paranee. 	<ul style="list-style-type: none"> Veroriskit osatuloutuksen soveltamisesta ovat mahdollisia. Osatuloutusten soveltaminen tytäryhtiössä vaatii resursseja ja aikaa mm. emoyhtiöltä. Venäläisten viranomaisien monimutkainen byrokratia saattaa jarruttaa prosessin edistymistä.

Taulukossa 9 oleva SWOT-analyysi osoittaa, että tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymismahdollisuudet ovat vahvoja emoyhtiön osatuloutuksen käytännön kokemuksen ansiosta. Siirtymisen seuraukset näyttävät pääosin positiivisilta. Konsernin näkökulmasta tytäryhtiöllä osatuloutuksen soveltaminen parantaa konsernin taloudellista tilannetta. Tytäryhtiön toiminnan seuranta paranee, laskenta kehittyy sekä laskentaperiaatteet lähestyvät konsernin laskentaperiaatteita. FAS:n mukaiseksi muokattu tytäryhtiön tilinpäätös helpottaa tilinpäätösten yhdistämistä ja sisäisten erien eliminointia.

Tätäkin aloitetta, kuten muuta uutta asiaa, uhkaavat riskejä ja haasteita. Heikot puolet tavallaan aiheuttavat riskien syntymistä. Esimerkiksi Venäjällä epäselvä tilanne osatuloutuksen verotuksessa aiheuttaa tulovero- ja arvonlisäveroriskejä. Jotkut asiantuntijat ottavat kantaa verokysymykseen, mutta tiedetään myös, että Venäjällä vain lainsäädännöllä on voimaa. Heikkouksien korjaaminen vaatii työpanosta emoyhtiöltä ja tytäryhtiöltä. Kaikki seikat huomioiden ehdotetaan seuraavia venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymisen perustoimenpiteitä:

- On tehtävä muutoksia tytäryhtiön kirjanpitolitiikkaan.
- On rakennettava yhteistyötä osatuloutuksen soveltamisesta tytäryhtiön kirjanpitoa hoitavan tilitoimiston kanssa.
- Alussa projektikohtainen kustannuslaskenta on järjestettävä ja kehitettävä ohjelmistossa 1C:Kirjanpito 8. On tehtävä tarpeelliset muutokset ohjelmiston asetuksiin, jotta osatuloutuksen soveltaminen olisi mahdollista tässä ohjelmassa. Onnistunut muutos mahdollistaa raporttien (toteutuneet kustannukset, saadut ennakot, saamiset/velat, liikevaihto/tulos) saamista sopimuksittain.
- On hyödynnettävä Jartek Oy:ssä Excel-ohjelmassa kehitetyt osatuloutuksen laskentamallit. Olisi tarpeen kääntää ne venäjäksi ja yhdistää ohjelmisto 1C:Kirjanpito 8 Excel-ohjelman laskentapohjaan.
- Projektiseurantaa varten on syytä koodittaa tytäryhtiön sopimuksia. Tositteille merkitty koodi helpottaa asiapapereiden käsittelyä ja kirjaamista kirjanpito-ohjelmaan sekä raporttien muodostamista.
- Projektikustannusten valvonta on myös kehittämiskohde. Olisi tarpeen kirjoittaa toimintaohjeistus, jonka pohjaksi otettaisiin emoyhtiön toimintamalli.

8 YHTEENVETO

Tämä opinnäytetyö selvitti venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymisen mahdollisuuksia, jotta konsernitilinpäätöksen laatimisedellytykset täyttyisivät. Tutkimuksessa vastattiin tutkimusongelmiin kohdeyritykseltä saatujen tietojen ja teorian avulla.

Opinnäytetyön tärkeänä tehtävänä oli verrata suomalaista ja venäläistä osatuloutusmenetelmää. Tutkimuksen pohjana oli molempien maiden osatuloutusmenetelmien syvälinen tutkiminen. Opinnäytetyön toisena tehtävänä oli selvittää venäläisen tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymisen toimenpiteitä. Tämän vuoksi työssä syvennettiin emoyhtiön osatuloutuksen soveltamiseen ja tutkittiin venäläisten kirjallisuusalan tunteiden kannanottoja osatuloutuksen käytännöstä.

Empiirisen osuuden materiaali kerättiin avoimien haastattelujen sekä case-yrityksessä tehtyjen havainnointien avulla. Lisämateriaalia saatiin kohdeyrityksen kotisivulta sekä yrityksen sisäisistä materiaaleista. Teoriaosuuden aineisto kerättiin lähdekirjallisuudesta, opinnäytetöistä sekä sähköisistä lähteistä.

Teoriaosuudessa kerrottiin osatuloutuksesta Suomessa ja Venäjällä. Osatuloutuksen osuudessa keskityttiin osatuloutusta ohjaaviin normistoihin, kuvattiin osatuloutuksen soveltamisen edellytyksiä, periaatteita ja tilinpäätöksessä esittämistä. Lisäksi tutkittiin osatuloutukseen siirtymistä Venäjällä.

Tavanomaisen käytännön mukaan osatuloutuksen soveltamisen tärkeänä edellytyksenä on kehittynyt projektikustannuslaskenta, joten teoriaosuudessa kerrottiin myös projektiseurannasta. Viimeiseksi teoriaosuudessa keskityttiin konsernitilinpäätökseen, sillä osatuloutus kuuluu ulkoiseen laskentaan, jonka päätavoitteena on tilinpäätös. Toisena syynä on se, että tutkimuksen kohdeyritys on konserni.

Tutkimusmenetelmän valinta oli onnistunut. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena avoimien haastatteluiden avulla. Haastatteluilla saatiin kattava kuva Jartek Oy:n projektitoiminnasta, projektien taloudellisesta seurannasta ja osatuloutusmenetelmän soveltamisesta emoyhtiöissä. Sen lisäksi selvitettiin osatuloutuk-

sen periaatteita ja sen laskennan toteutusta ja raportointia. Empiirisessä osassa esitettiin myös sisäisten projektien mallit ja niiden vaikutus konsernin tulokseen.

Tutkimuksessa selvitettiin, että osatuloutuksen menetelmät Suomessa ja Venäjällä perustuvat samaan kansainväliseen IFRS:n normistoon. Toisiinsa verrattuna ne ovat kuitenkin rakenteeltaan ja sisällön pääpainoiltaan erilaisia. Pääosin ne kuitenkin vastaavat toisiaan, mikä sallii suomalaisen kohdeyrityksen osatuloutusperiaatteiden soveltamisen venäläisen tytäryhtiön toiminnassa.

Tärkeät havaitut erot ovat menojen koostumuksessa ja tappion kirjoittamisessa. Emoyhtiön tappiollisen projektin kirjaamissääntöä ja projektin kustannusten koostumusta pitää muokata venäläisen kirjanpitoasetuksen PBU 2/2008 mukaan. Vastaavasti tytäryhtiössä voi hyödyntää emoyhtiön valmistusasteen määrittelytapaa, emoyhtiön tuloutussääntöjä, emoyhtiön 100 %:n valmistusasteen määrittämissääntöä sekä emoyhtiön ennakkoiden käsittelysääntöä.

Tytäryhtiön osatuloutukseen siirtymismahdollisuudet ovat vahvoja emoyhtiön osatuloutuksen käytännön kokemuksen ansiosta. Siirtymisen seuraukset näyttävät pääosin positiivisilta. Konsernin näkökulmasta osatuloutuksen soveltaminen tytäryhtiöön parantaa konsernin taloudellista tilannetta. Tytäryhtiön toiminnan seuranta paranee, laskenta kehittyy sekä laskentaperiaatteet lähestyvät konsernin laskentaperiaatteita. FAS:n mukaiseksi muokattu tytäryhtiön tilinpäätös helpottaa tilinpäätösten yhdistämistä ja sisäisten erien eliminointia.

Tutkimuksessa tehdyt johtopäätökset koskevat pääasiassa vain tutkimuksen kohteena ollutta yritystä, koska jokaisen yrityksen osatuloutusmenetelmän soveltaminen on hyvin yksilöllistä. Tekijöiden suomentamat venäläinen kirjanpitoasetus PBU 2/2008 ja asiantuntijoiden kannanotot saattavat olla hyödyksi muille Venäjällä toimiville suomalaisille yrityksille. Tutkimusta pidetään onnistuneena, koska sen avulla saatiin selvitettyä vastaukset tutkimuskysymyksiin.

Jatkotutkimusta voisi tehdä liittyen tytäryhtiön raportointiin. Tutkimuksessa voitaisiin selvittää, miten tytäryhtiön täytyy raportoida emoyhtiölle siten, että tytäryhtiön tilinpäätös yhdistetään konsernitilinpäätökseen vaivatta. Toinen kiinnostava aihe jatkotutkimukselle olisi osatuloutukseen liittyvät viennit. Tutkimuksessa voisi verrata suomalaisen ja venäläisen osatuloutuksen kirjanpitolovientejä.

LÄHTEET

- Ahti, A., Tikkanen, R., Vierros, H. & Viljanen, J. 2008. Konsernitilinpäätös. 4. uudistettu painos. Tallina: AS Pakett.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1. painos. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Dementjev, A. 2009. PBU 2/2008 käytön erikoispiirteet. Stroychet [viitattu 4.6.2010]. Saatavissa: <http://www.stroychet.ru/hotlines.htm?id=5>.
- Hänninen, R. 2009. Projektitoiminnan toimintaohjeistus. Ohjekirja. Jartek Oy.
- Jartek Oy. 2010a. Kotisivu. Jartek Oy [viitattu 24.5.2010]. Saatavissa: <http://www.jartek.fi/web/index.php>.
- Jartek Oy. 2010b. Tasekirja 01.01.-31.12.2009. Tasekirja. Jartek Oy.
- Kanerva, T. 2010. Talousjohtaja. Jartek Oy. Haastattelu 6.5.2010.
- Kanerva, T. 2007a. Jartek konsernin osatuloutusperiaatteet. Ohjekirja. Jartek Oy.
- Kanerva, T. 2007b. Osatuloutus. Powerpoint-esitys. Jartek Oy.
- Karhu, K. 2002. Kansainvälinen liiketoiminnan käsikirja. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Kemurdzhan, N. 2009. PBU 2/2008 ja sen soveltaminen 1C-kirjanpito-ohjelmassa. BIT [viitattu 4.6.2010]. Saatavissa: <http://prorab.ru/usefull/article.php?ID=2927>.
- Kirjanpitolaki (KPL) 1336/1997. Annettu Helsingissä 30.12.1997.
- Kirjanpitolaki N 129-FZ/1996. Annettu Moskovassa 21.11.1996.
- Kirjanpitolautakunta (KILA, 30.9.2008). Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Edilex. Edita Publishing Oy [viitattu 7.6.2010]. Saatavissa: <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/konsti3>.
- Kirjanpitolautakunta (KILA, 7.11.2006). Yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. Edilex. Edita Publishing Oy [viitattu 7.6.2010]. Saatavissa: <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/valmistusaste2>.
- Laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL) 360/1968. Annettu Helsingissä 24.6.1968.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2009. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. 6. uudistettu painos. Juva: WS Bookwell Oy.

Lindfors, H. 2008. Suoriteperuste kirjanpidossa. Helsingin seudun kauppakamari [viitattu 7.6.2010]. Saatavissa: http://www.helsinki.chamber.fi/index.phtml?2238_m=2380&s=461.

Madryguina, E. 1999. Pitkän valmistusajan vaatimien projektien tulouttaminen valmistusasteen perusteella, Liiketalouden alan laitos. Taloushallinnon oppinäytetyö.

OAMK. 2010. Laskentatoimi. OAMK [viitattu 28.8.2010]. Saatavissa: <http://www.oamk.fi/~raijaw/yrjat/laskentatoimi/laskenta.htm>.

Patjas, A. & Virtanen, T. 2002. Projektikohtaisella kustannuslaskennalla valmistusasteen mukainen tulouttaminen. Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden alan laitos. Taloushallinnon oppinäytetyö.

Pelin, R. 2009. Projektihallinnan käsikirja. 6. uudistettu painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2. uudistettu painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Pjatov, M. 2009. PBU 2/2008 ja urakkasopimusten kirjanpito. Buh.1C [viitattu 5.6.2010]. Saatavissa: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1392>.

PROUchet. 2010. Kirjanpitopoliitikka vuodelle 2009 rakennusalan yritykselle. PROUchet [viitattu 5.6.2010]. Saatavissa: <http://www.pro-uchet.ru/exp/fag/826.html>.

Prihodko, A. 2009. Uusi kirjanpitoasetus urakkakoinille. Intercom-Audit [viitattu 5.6.2010]. Saatavissa: http://www.intercomaudit.ru/experts/2009/01/26/experts/2009/01/26/experts_190.html.

Rouvala, E. 2000. Osatuloutuksen edut ja haitat. Lahden ammattikorkeakoulu, Liiketalouden alan laitos. Taloushallinnon oppinäytetyö.

Terehova, L. & Kurapova, M. 2009. PBU 2/2008 käytännössä. Glavbuh [viitattu 4.6.2010]. Saatavissa: http://www.glavbuh.net/ychet/bn_ychet/primenyaem-pbu-22008-na-praktike/.

Timukina, E. & Panova, N. 2009. Mitä uusi rakennuslalle suunnattu kirjanpito tuo meille? Garant [viitattu 5.6.2010]. Saatavissa: <http://www.garant.ru/article/6525/>.

Titova, E. & Titov, S. 2010. Taas PBU 2/2008. Buh.1C [viitattu 7.6.2010].
Saatavissa:
<http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1582&print=Y>.

Tomperi, S. 2009. Kehittyvä kirjanpitoaito. 12. uudistettu painos.
Helsinki: Edita Prima Oy.

Venäjän siviilisäädäntö N 51-FZ/1994. Annettu Moskovassa 30.11.1994.

Venäjän valtiovarainministeriö (Minfin, 24.11.2008 N 116n). Kirjanpitoasetus
PBU 2/2008 ”Urakkasopimusten kirjanpito”. Annettu Moskovassa 24.11.2008.

Venäjän valtiovarainministeriö (Minfin, 6.5.1999 N 32n). Kirjanpitoasetus PBU
9/99 ”Yrityksen tulot”. Annettu Moskovassa 6.5.1999.

Yin, R. K. 2003. Case study research: design and methods. Sage. Newbury Park,
CA.

Yritystutkimusneuvottelukunta. 2009. Konsernitilinpäätös yritystutkimuksessa.
Helsinki: Yliopistopaino.

LIITTEET

LIITE 1	Myyntisopimusilmoitus
LIITE 2	Projektin kustannusraportti
LIITE 3	Ennusteraportti
LIITE 4	Tilaukanta
LIITE 5	Tuloutus
LIITE 6	Pääprojektiraportti
LIITE 7	Katevertailu
LIITE 8	Tilanneraportti

