

VALMISTUMISASTEeseen PERUSTUVA TULOUTUS

Rakennusalan erityiskysymykset



Ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyö

Hämeen ammattikorkeakoulu, Liiketalous

Kevät, 2020

Laura Montonen

Liiketalouden koulutus
Hämeen ammattikorkeakoulu

Tekijä	Laura Montonen	Vuosi 2020
Työn nimi	Valmistumisasteeseen perustuva tuloutus	
Työn ohjaaja/t	Ismo Vuorinen	

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyössä tutkitaan valmistusasteeseen perustuvan tuloutuksen eli osatuloutuksen vaikutuksia raportoitavaan tulokseen. Opinnäytetyön toimeksiantajana oli nimettömänä pysyvä rakennusalan yritys Uudelta- maalta. Valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta tutkittiin haastattelun ja lähdekirjallisuuden avulla.

Valmistusasteeseen perustuva tuloutus on yksi kirjanpidon erityiskysymyk- sistä. Opinnäytetyössä käsitellään kirjanpitoa ja tilinpäätöstä rakennusalan näkökulmasta. Valmistusasteeseen perustuva tuloutus on vaihtoehtoinen tuloutustapa. Tuloutustavan muuttaminen on kannattavaa silloin, kun yri- tyksellä on pitkäaikaishankkeita, joilla on merkittävä vaikutus yrityksen tu- lokseen. Opinnäytetyössä käsitellään lain vaatimat edellytykset tuloutus- tavan muuttamiselle sekä kuinka osatuloutus tilinpäätöksessä tehdään.

Opinnäytetyössä aihetta tarkasteltiin vertailemalla esimerkkiprojekteja, käyttäen erilaisia valmistusaste laskentakaavoja sekä tuloutustapoja. Käy- tettävissä olevan laskentakaavan on annettava totuuden mukainen kuva projektin tilasta, jotta tilinpäätös olisi luotettavalla tavalla toteutettu.

Tutkimuksesta saatiin selville, että valmistumisasteen perustuvaa tulou- tusta käytettäessä liikevaihto sekä tulos kertyvät eri tilikausina tasaisem- min ja tilinpäätösten vertailukelpoisuus paranee. Osatuloutus antaa liike- vaihdosta totuuden mukaisemman kuvan kuin luovutukseen perustuva tu- loutus, mistä on hyötyä esimerkiksi rahoitusneuvotteluissa.

Avainsanat Rakennusalan erityiskysymykset, kirjanpito, tilinpäätös, valmistusaste, val- mistusasteeseen perustuva tuloutus

Sivut 40 sivua, joista liitteitä 1 sivua

Degree Programme in Business Administration
Häme university of applied sciences

Author	Laura Montonen	Year 2020
Subject	The percentage of completion	
Supervisor	Ismo Vuorinen	

ABSTRACT

The thesis examines the impact of percentage of completion on the reported result. The thesis was commissioned by an anonymous construction company in Uusimaa. The percentage of completion was studied through interviews and source literature.

The percentage of completion based on the percentage of completion is one of the specific accounting issues. The thesis deals with accounting and financial statements from the construction industry perspective. The percentage of completion is an alternative method of income recognition. Changing the revenue recognition method is profitable when the company has long-term projects that have a significant impact on the company's performance. The thesis deals with the legal requirements for changing the method of income recognition and how partial income is made in the financial statements.

In the thesis, the topic was examined by comparing example projects, using different formulas of the degree of completion and different recognition methods. The calculation formula available must give a true picture of the status of the project, which ensuring that the financial statements has been reliably implemented.

The study found that, with use the percentage of completion, net sales and profit are accrued more evenly over the years and the comparability of the financial statements is improved. The percentage of completion gives a more accurate picture of revenue than revenue recognition, which is useful for example in financing negotiations.

Keywords The percentage of completion, accounting, financial statements, specific issues in the construction sector

Pages 40 pages including appendices 1 pages

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
2	RAKENNUSALA LIIKETOIMINTANA	2
3	RAKENNUSALAN KIRJANPITO JA TILINPÄÄTÖS	5
3.1	Tilinpäätös	6
3.2	Tilinpäätösperiaatteet.....	8
3.3	Aineelliset hyödykkeet ja vaihto-omaisuus.....	10
4	RAKENNUSALAN TULOUTUSTAVAT.....	12
4.1	Luovutukseen perustuva tuloutus	12
4.2	Valmistusasteeseen perustuva tuloutus.....	14
4.3	Aliurakoiden tuloutus.....	16
4.4	Perustajaurakoitsijan katteen muodostuminen	17
5	SIIRTYMINEN VALMISTUSASTEEN MUKAISEEN TULOUTTAMISEEN	18
5.1	Valmistusasteen määrittäminen	19
5.2	Esittäminen tilinpäätöksessä.....	20
6	ESIMERKKIYRITYKSEN TULOUTUS KÄYTÄNNÖSSÄ	23
6.1	Tuloutustapana luovutukseen perustuva tuloutus.....	24
6.2	Siirtyminen osatuloutukseen	26
6.3	Tulokset.....	32
7	POHDINTA.....	36
	LÄHTEET	37
	HAASTATTELUT.....	39
LIITTEET		
Liite 1	Sähköpostihaastattelun kysymykset toimeksiantajalle	40

1 JOHDANTO

Tilikauden tilinpäätöksen laatimisperusteena on lähtökohtaisesti suoriteperuste. Kirjanpitolain (1336/1997) luku 2 § 3 mukaan tulojen kirjaamisperusteen on suoritteiden luovuttaminen ja menojen kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen, jollei toisin ole säädetty. Tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut otetaan huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan.

Pitkän aikavälin hankkeissa voidaan tietyin edellytyksin käyttää valmistusasteen mukaista tuloutusta eli osatuloutusta. Kirjanpitolain (1336/1997) luku 5 § 4 mukaan pitkän valmistusajan hankkeesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoiksi valmistusasteen perusteella, kun suoritteesta kertyvän erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitolautakunnan (30.9.2008) yleisohjeen mukaan valmistusaste menettelyä käytettäessä liikevaihto ja tulos kertyvät eri tilikausina tasaisemmin ja eri tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuus paranee.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on pieni rakennusalan yritys Uudelta maalta. Yritys valmistaa pääsääntöisesti uudistuotantoa asiakkailleen. Yritys rakentaa pääurakointina ja perustajaurakointina kerrostaloja, luhtitaloja, pari- ja rivitaloja, teollisuushalleja sekä teollisuusrakennuksia. Rakennusliikkeellä on tarjottavanaan myös maanrakennusta ja kirvesmiesurakointia. Rakennusliike on aiemmin käyttänyt suoriteperusteista eli luovutukseen perustuvaa tuloutusta. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, mitkä ovat lain vaatimat edellytykset valmistusasteeseen perustuvaan tuloutukseen eli osatuloutukseen, ja mikä on osatuloutuksen vaikutus raportoitavaan tulokseen.

Tutkimusmenetelmäksi valittiin kvalitatiivinen, eli laadullinen tutkimusmenetelmä. Tutkin ongelmaa laadullisen kirjallisen aineiston ja toimeksiantajan haastattelun avulla. Opinnäytetyö on kirjoitettu kesken tilikauden ja tilinpäätöksen 2019-2020 luvut perustuvat ennusteisiin.

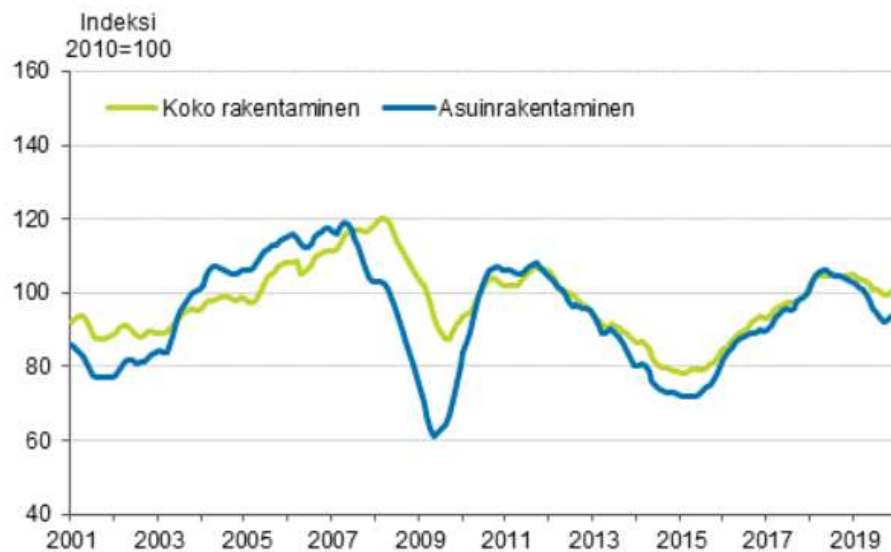
Opinnäytetyössä käsitellään kirjanpitoa ja tilinpäätöstä rakennusalan yrityksen näkökulmasta. Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä säätelevät monet lait ja asetukset, tärkeimpänä kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus, sekä eri yhteisölaite kuten osakeyhtiölaki. Rakentaminen on Suomessa tarkoin säädeltyä ja se eroaa monilta osin muusta elinkeinotoiminnasta.

2 RAKENNUSALA LIKETOIMINTANA

Rakentaminen voidaan jakaa kolmeen osaan, jotka ovat talonrakennus, maa- ja vesirakentaminen sekä erikoistunut rakennustoiminta. Arvonlisäverolain 31 § 3 mukaan rakentamispalveluita ovat rakentamis- ja korjaustyö ja niihin liittyvä suunnittelu ja valvontapalvelut. (Verohallinto, 2019)

Tilastokeskuksen 21.1.2020 päivitetyn tiedon mukaan rakennustuotannon kokonaisarvo aleni vuoden 2019 syys-marraskuun aikana 5,1 prosenttia verrattuna vuoteen 2018. Asuinrakentamisen määrä väheni ajanjaksolla 11,2 prosenttia, kun taas muu rakentaminen kasvoi puolestaan 0,5 prosenttia. Samaan aikaan rakennushankkeita aloitettiin tilavuudella mitattuna 3,8 prosenttia enemmän kuin vuotta aiemmin. Asuinrakentamisen aloituksia oli 0,6 prosenttia enemmän kuin vuonna 2018. (Tilastokeskus 21.1.2020) Uudisrakentamisen volyymin vaihtelut ovat nähtävissä alla olevassa kuvassa. Vuoden 2008-2009 taantuma aiheutti rakentamisessa voimakkaan laskusuhdanteen. Vaikka rakentamisen volyyymi on herkästi heilahtelevaa, ei taantumien kaltaista voimakasta laskusuhdannetta ole viime vuosina ollut nähtävissä.

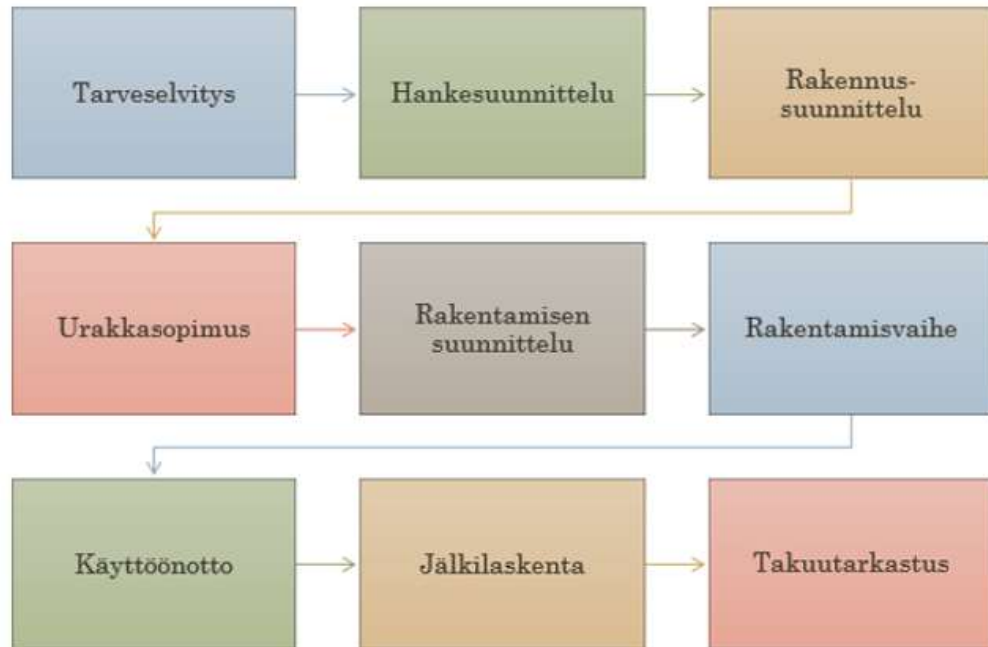
Uudisrakentamisen volyyymi-indeksi 2010=100, trendi



Kuva 1. Uudisrakentamisen volyyymi (Tilastokeskus, 2020).

Rakennusurakat ovat yleensä pitkäkestoisia, jotka toteutetaan käyttämällä useita alihankkijoita ja aliurakoitsijoita. Rakentamisessa on myös paljon veloitteita ja vastuita. Rakennusyrityksen kirjanpidossa on monia erityiskysymyksiä, kuten valmistusasteen perustuva tuloutus, perustajaurakointi, arvonlisävero ja varaukset. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 5)

Rakennushanke voi olla kestoaltaan vuosien mittainen, jolloin hanke on keskenäinen tilikauden tai jopa tilikausien vaihtuessa. Kuvassa 2. on havainnollistettu rakennushankkeen vaiheet. Rakennushankkeen käynnistää kysyntä ja tarve. Hankkeen suunnittelu ja viranomaisille vaadittavat tutkimukset sekä luvat vievät useasti enemmän aikaa, kuin itse rakentaminen.



Kuva 2. Rakennushankkeen vaiheet.

Työurakat poikkeavat toisistaan ja niiden toteutustavat. Toteutusmuoto vaikuttaa vastuun- ja työnjakoon sekä määrittää toteuttamisen maksu- ja ehtorusteet. (Saarinen, 2017)

Kokonaisvastuurakentaminen eli KVR tarkoittaa sitä, että urakoitsija vastaa koko hankkeesta. Urakka sisältää suunnittelutyön sekä rakentamistyön. Urakkaa käsitellään kirjanpidossa kokonaisuutena, joka luovutetaan hankkeen valmistuttua tilaajalle. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 26)

Kirjanpitolausokunnan 5.6.2017 antaman yleisohjeen mukaisesti perustajaurakointiliiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa rakennusliike suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy asuntoja sekä liike- ja toimistotiloja siten, että ostaja saa hallintaoikeuden asianomaisiin tiloihin hankkimalla omistukseensa kohdeyhtiön osakkeita. (Kirjanpitolausokunnan yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä, 2017).

Perustajaurakointi kohteet ovat yleensä RS-hankkeita. RS-järjestelmä on pankkien kehittämä ostajan suojaksi laadittu järjestelmä. RS on lyhenne sanoista rahoituslaitosten neuvottelukunnan suosittelu. Nykyisin RS-järjestelmä perustuu asuntokauppalakiin. (Keskitalo, 2018, s. 37)

Asuntokauppalaki luku 2 käsittelee ostajan suojaamista rakentamisvaiheessa. Säädöksiä noudatetaan, kun asunto-osakkeita markkinoidaan rakentamisvaiheessa. (Asuntokauppalaki luku 2 § 1)

Rakennusalalla on arvioitu, että 500 miljoonaa euroa veroja ja lakisääteisiä maksuja jää yhteiskunnalta saamatta harmaan talouden eli talousrikollisuuden vuoksi. Pimeä työvoima tarkoittaa työntekijää, joka saa palkan käteisellä. Käytännössä henkilö ei ole yrityksen kirjoilla, jolloin työntekijän asema on heikko. Velvoitteitaan välttävä toimija vääristää kilpailua, eikä tilaajalla ole oikeusturvaa. (Rakennusteollisuus, n.d.)

Verohallinto torjuu harmaata taloutta tekemällä verotarkastuksia, ohjaa ja valvoo yritysten verojen maksua sekä tukee muita viranomaisia (Verohallinto, 2012). Vastuu Group on rakennusalan palveluntarjoaja, joka tekee yhteistyötä eri viranomaisten kanssa. Vastuu Group tarjoaa palveluita yhteiskunta- ja lakivelvoitteiden kanssa, kuten työmaarekisterin ja muiden urakkailmoitusten kanssa. (Vastuu Group, 2019)

Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä eli tilaajavastuulaki edistää työehtojen noudattamista ja tasavertaista kilpailua. Laki varmistaa, että lakisääteisiä velvollisuuksia noudatetaan. (Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä § 1)

3 RAKENNUSALAN KIRJANPITO JA TILINPÄÄTÖS

Kirjanpitoa tehdessä tulee noudattaa kirjanpitolain edellyttämää hyvää kirjanpitolakia. Käytännössä tämä tarkoittaa kirjanpidon lainsäädännön noudattamista. Kirjanpitoa säätelee monet lait ja asetukset, tärkeimpänä kirjanpitolaki ja -asetus, sekä eri yhteisölait kuten osakeyhtiölaki. (Tomperi & Keskinen, 2018, s. 7)

Kirjanpidon ensisijainen tarkoitus on yrityksen tuloksen selvittäminen. Yrityksen tuloksesta ovat kiinnostuneita yhtiön omistajat. Kirjanpidon tulos vaikuttaa maksettaviin veroihin ja sen perusteella laaditaan viranomaisille annettavat ilmoitukset. Kirjanpidolla on erilläänpitotehtävä, jolloin yrityksen ja muiden talousyksiköiden menot, tulot ja rahat pidetään erillään. (Tomperi, 2019, s. 11)

Oikeushenkilöiden on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa. Kahdenkertainen kirjanpito on kaksipuoleinen laskelma, jossa liiketapahtumat kirjataan kirjanpitoon tileille. Tilin toiselle puolelle kirjataan rahan käyttö ja toiselle rahan lähteet. Tilin nimetään käsiteltävien tapahtumien mukaan. (Tomperi, 2019, s. 14). Kirjanpitolain (1997/1336) luvun 2 § 3 mukaan jokaisella kirjanpitovelvollisella tulee olla tilikartta eli tililuettelo kirjanpidossa käytetyistä tileistä. Liiketapahtumat kirjataan asianmukaiselle kirjanpidon tilille, jonka sisältö on pidettävä samana. Tilin sisältöä ja tilien lukumäärää voidaan muuttaa toiminnan kehityksen myötä.

Tilit jaotellaan neljään eri ryhmään riippuen liiketapahtuman luonteesta. Tiliryhmiä ovat rahoitustilit, menotilit, tulotilit ja tilinpäätöstilit. Rahoitustilit jaetaan raha- ja saatavatileihin kuten pankki- ja kassatili sekä pääomatileihin kuten laina- ja ostovelkatili. Yritykselle menoja syntyy tuotannon tekijöiden hankinnasta kuten rakennusten ja koneiden hankinnasta. Tulotilitille kirjataan mm. myyntitulot, korkotulot tai osinkotulot. Tilinpäätöstilejä ovat tulostili ja tasetili. (Tomperi, 2019, s. 15)

Tilikausi on ajanjakso, jolta yrityksen tulos selvitetään. Normaalisti sen pituus on 12 kuukautta. Tilikauden pituudesta voidaan joustaa yritys toimintaa aloittaessa tai tilinpäätösajankohtaa muuttaessa. Tilikauden lyhintä pituutta ei ole määritelty, pisimmillään se voi olla 18 kuukautta. (Tomperi, 2019, s. 12). Esimerkiksi vastavalmistuneen asunto-osakeyhtiön tilikausi on kalenterivuosi ja yhtiö luovutetaan osakkaille helmikuussa. Rakennuttaja yrityksen on tehtävä tilinpäätös tammikuulta, jolloin asunto-osake yhtiön tilikausi on vain yksi kuukausi.

Arvolisäverolain mukaan arvonlisäverovelvollisia on tuotteita tai palveluita myyvät elinkeinonharjoittajat. Myyjä ei ole verovelvollinen, mikäli liikevaihto on enintään 10 000 euroa. Verovelvollisen on järjestettävä kirjanpito niin että se antaa tiedot veron määräämistä varten. (Arvolisäverolaki 1501/1993)

Arvonlisävero voidaan kirjata brutto- tai nettokirjausta käyttäen tai niiden yhdistelmää. Nettokirjausta käyttäessä tapahtumat kirjataan ilman arvolisänveroa, ja arvonlisävero kirjataan oston yhteydessä alv-saamiseksi ja myynnin yhteydessä alv-velaksi. Bruttokirjausta käytettäessä tapahtumat kirjataan kirjanpitoon arvonlisäveroa vähentämättä. Kirjaustavalla ei ole vaikutusta tuloslaskelmassa esitettävien tuottojen ja kulujen suuruuteen. (Kirjanpitolautakunta, 2017)

3.1 Tilinpäätös

Kirjanpitovelvolliset jaetaan kolmeen ryhmään mikro-, pien- ja suuryritys. Yrityksen kokoluokka vaikuttaa tilinpäätöksen laadintaan. Valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on säädetty pien- ja mikroyrityksille kevyemmät tilinpäätöstiedot. Oikeushenkilön on kuitenkin aina laadittava tilinpäätös. (Tomperi, 2019, s.149)

Yrityksen koko	Mikroyritys	Pienyritys	Suuryritys
	ylittyy enintään yksi	ylittyy enintään yksi	ylittyy vähintään kaksi
	seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä		
Tase	350 000 €	6 000 000 €	20 000 000 €
Liikevaihto	700 000 €	12 000 000 €	40 000 000 €
Henkilöstömäärä	10	50	250

Taulukko 1. Yrityksen kokoluokka (Tomperi, 2019, s.149).

Tomperin esittämästä yrityksen kokoluokka taulukon perusteella toimeksiantaja yrityksen kokoluokka on pienyritys. Yrityksen tase, liikevaihto ja henkilöstö määrä ovat pienemmät kuin pienyrityksen määritelmän mukaiset raja-arvot. Toimeksiantaja yritykselle sovelletaan pienyritykselle säädettyjä asetuksia.

Rakennustoimintaan liittyy erityispiirteitä, jonka vuoksi alan toimijoilta vaaditaan tarkempaa tuloslaskelmainformaatiota. Rakennusyrityksen tulee antaa tarkentavia liitetietoja tärkeiden erien, kuten liikevaihdon, vaihto-omaisuuden ja saatujen ennakkomaksujen sisällöstä. (Lahti & Viljaranta, 2013, s.21)

Tilinpäätös laaditaan kirjanpidon pohjalta. Se antaa kuvan tuloksesta ja yrityksen taloudellisesta asemasta. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot. Suuryrityksien on tilinpäätökseen liitettävä toimintakertomus. Toimintakertomuksessa on kuvattava yrityksen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittäviä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Toimintakertomuksen on oltava yrityksen kokoon ja rakenteeseen nähden tarpeeksi kattava. (Kirjanpitolaki 1336/1997, luku 3 § 1)

Tilinpäätös laaditaan niin, että kaikki tilikauden aikana käytetyt tilit pääteään tilinpäätöstileille. Tilinpäätöstilit ovat tulostili ja tasetili. Tuloslaskelma laaditaan tulostilin pohjalta ja tase laaditaan tasetilin pohjalta. (Tomperi, 2019, s.26)

Tuloslaskema kertoo, kuinka tilikauden tulos on syntynyt. Kirjanpitoasetuksessa sekä valtioneuvoston asetuksessa on pienyrityksien ja mikroyritysten tuloslaskelmakaavat liiketoimintaa harjoittaville kirjanpitovelvollisille. (Tomperi, 2019, s. 116). Kirjanpitoasetuksessa esitetään eri yhtiömuotojen tuloslaskentakaavat. Tuloslaskema voidaan laatia kululajikohtaisesti tai toimintokohtaisesti. Toimintokohtaisessa tuloslaskelmakaavassa jaetaan toiminnoittain, joita ovat hankinnan ja valmistuksen, myynnin ja markkinoinnin sekä liiketoiminnan muihin kuluihin. Rakennusalalla useimmin käytössä on kululajikohtainen tuloslaskennan kaava. Kululajikohtainen tuloslaskelma jaetaan varsinaisen liiketoiminnan tuotot ja kulut, rahoituksen tuotot ja kulut, satunnaiset tuotot ja kulut sekä tilinpäätössiirtojen ja verojen muutokset. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 19)

Tuloksen laskemiseksi on selvitettävä, mitkä tulot ja menot kuuluvat päättyvälle tilikaudelle. Menojen ja tulojen kohdistamista oikealle tilikaudelle kuluiksi ja tuotoiksi kutsutaan jaksottamiseksi. Tulot kuuluvat sille tilikaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on luovutettu asiakkaalle. Menot jaetaan tilinpäätöksessä kahteen osaan lyhytvaikutteisiin menoihin, joista tulo saadaan saman tilikauden aikana ja pitkävaikutteisiin menoihin, jotka vaikuttavat usean tilikauden aikana. Lyhytvaikutteiset menot kirjataan tilikauden kuluksi ja ne päätetään tulostilille. Pitkävaikutteisten menojen kuluksi kirjataan tilikaudelle kuuluva osuus ja muu osuus eli menojäännös kirjataan tasetilille. (Tomperi, 2019, s.31)

Tase kertoo yrityksen taloudellisen aseman tilikauden päättyessä. Tase kuvaa yrityksen varallisuuden, oman pääoman ja velkojen suhdetta yrityksessä. Tase laaditaan kirjanpitoasetuksen sekä pien- ja mikroyrityksien asetusten mukaisesti. Taseen vastaava puoli kertoo rahan käyttökohteet ja vastattavaa puoli rahan lähteet. (Tomperi, 2019, s. 157)

Mikro- ja pienyrityksien ei tarvitse laatia toimintakertomusta. Kirjanpitolautakunta suosittelee, että pieni kirjanpitovelvollinen pidättäytyy toimintakertomuksen laatimiselta, koska puutteellinen toimintakertomus voi saada aikaan korvausvastuun. (Tomperi & Keskinen, 2018, s.73)

Rahoituslaskelman laadinta on pakollista suur- ja pörssiyrityksille. Rahoituslaskelman sisältö on hyödyllinen myös pienyrityksille, jonka vuoksi se usein laaditaan, vaikka sitä ei tilinpäätökseen liitettäisikään. Rahoituslaskelma laaditaan rahavirtalaskelmana, niin että se kuvaa liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoja. (Tomperi & Keskinen, 2018, s.74)

Tilinpäätöksen on annettava riittävä ja oikea kuva yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöstä laatiessa otetaan huomioon yrityksen koko. Mikäli tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, liitetiedoissa ilmoitetaan tarpeelliset seikat. (Tomperi, 2019, s. 150)

3.2 Tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehdessä on noudatettava yleisiä tilinpäätösperiaatteita. Yleiset tilinpäätösperiaatteet ovat kirjattu kirjanpitolakiin, mutta niiden merkitys on toisenlainen. Osa periaatteista on ristiriidassa toistensa kanssa, eivätkä ne voi tulla jatkuvasti noudatetuiksi. Yleisistä tilinpäätösperiaatteista saadaan poiketa erityistilanteissa, perustuen lakiin, säädökseen tai määräykseen. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on kerrottava poikkeavuuksista perusteluineen, sisältäen laskelman poikkeavuuden vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. (Minilex, n.d.)

Kirjanpitolain (1336/1997) luku 3 § 3:n mukaan yleisiä tilinpäätösperiaatteita ovat:

- jatkuvuuden periaate
- menettelytapojen johdonmukaisuus
- sisältöpainotteisuus
- varovaisuus
- tasejatkuvuus
- suoriteperuste
- erillisarvostus.

Jatkuvuuden periaatteen mukaan oletus on, että yritys jatkaa toimintaansa tilikauden päättymisen jälkeen. Jatkuvuuden periaate vaikuttaa käyttöomaisuuden arvostukseen taseessa. Rakennusalan liiketoiminnassa käytettäväksi tarkoitettujen koneiden tasearvon muodostavat niihin liittyvät tulonodotukset, eikä se summa millä kone myytäisiin. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 16)

Menettelytapojen johdonmukaisuuden periaate perustuu siihen, että tilinpäätös laaditaan samojen tilinpäätösperiaatteiden mukaan joka tilikaudelta. Tilinpäätöksen menettelytapaa on tietyin ehdoin luvallista muuttaa, esimerkiksi rakennusosalalla valmistusasteen mukaiseen tuloutusmenetelyyn siirryttäessä. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on kerrottava tuloutustavan muutoksesta, sen vaikutuksista tulokseen ja taseeseen. Osatuloutukseen siirtyessä, on menetelmää käytettävä tulevinakin tilikausina kaikkiin siihen soveltuviin projekteihin. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 16)

Sisältöpainotteisuuden periaate perustuu kirjapitolakiin vuonna 2004 lisättyyn EU tilinpäätösdirektiivin malliin ”asia ennen muotoa”. Asia ennen

muotoa tarkoittaa, että liiketapahtuman luonne määrää sen käsittelyn kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Sisältöpainotteisuuden periaate vaikuttaa rakennusalalla perustajaurakoinnin käsittelyyn. Perustajaurakointikohteen tulot syntyvät osakemyynistä ja kustannukset rakentamisen ja tonttikustannuksista. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 16)

Varovaisuuden periaate tarkoittaa, että tuottoja ei saa esittää liian suurina eikä vastaavasti kuluja liian pieninä. Tilikaudentulos ei saa vaikuttaa siihen, miten tuotot ja kulut esitetään. Rakennusalalla tämä tarkoittaa käyttöomaisuuden poistojen tekemistä suunnitelman mukaan, vaikka tilikausi olisikin tappiollinen. Ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset on esitettävä tilinpäätöksessä, vaikka ne esiintyisivätkin vasta tilikauden jälkeen. Rakennusalalla tämä tarkoittaa arvioitujen takuukorjaus menojen varten tehdään pakollinen varaus tilinpäätökseen. Realisoimattomia tuloja, esimerkiksi laskennallisia maa-alueiden hallussapitovoittoja ei saa esittää tuloslaskelmassa. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 17)

Tasejatkuvuuden periaate tarkoittaa sitä, että tilikauden kirjanpito tulee aloittaa taseesta, johon edellinen tilikausi päättyi. Säännöstä voidaan poiketa edellisten tilikausien virheiden korjaamisen tai esitystapojen muutoksien vuoksi. Rakennusalalla valmistusasteeseen perustuvaan tuloutukseen siirtymineen vaikuttaa suoraan taseen omaan pääomaan. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 18)

Tilinpäätös laaditaan suoriteperusteisesti. Suoriteperusteeseen mukaan tulo syntyy, kun suorite luovutetaan ja meno syntyy, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan riippumatta maksuhetkestä. Ajan kulumisen perusteella menot ja tulot kohdistetaan sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat kertyneet, esimerkiksi korkotulot ja korkomenot. Pääosa tuloista ja menoista kirjataan suoriteperusteisesti. Joitakin tuloja ja menoja kirjataan tilikauden aikana maksuperusteisesti, mutta kirjaukset on oikaistava tilinpäätöstä laadittaessa suoriteperusteisiksi. Nämä ovat esimerkiksi vuokrat, vakuutusmaksut taikka verot. Siirrettäessä taseeseen syntyy siirtovelkoja ja siirtosaamisia. Rakennusalalla voidaan käyttää suoriteperusteeseen sijasta valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 18)

Tase-erien erillisarvostuksen mukaan, jokainen taseen erä on arvostettava erikseen. Esimerkiksi vaihto-omaisuus on arvostettava hyödykekohtaisesti alimman arvon periaatteen mukaan. Rakennusalan yrityksessä tämä tarkoittaa sitä, että jokaisen projektin tappioriski arvioidaan erikseen ja jokainen tontti, myymätön huoneisto tai kiinteistö arvostetaan erikseen. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 19)

Kirjanpitovelvollisesta saadaan paljon selville tilinpäätöstä tulkitsemalla. Tilinpäätöksen perusteella päätellään yrityksen hyvinvointia, luottokelpoisuutta, varmuutta ja turvallisuutta. Tilinpäätöstä tulkittaessa on pohdittava mitä tavoitteita tilinpäätökselle yritys on halunnut asettaa ja millaisen

yrittäjän yritykselle on haluttu antaa tilinpäätös ratkaisujen avulla. Esimerkiksi tilinpäätäjä on voinut pyrkiä heikentämään yrityksen taloudellista asemaa ja tulosta mm. verosuunnittelun vuoksi. Kirjanpitolaki määrää oikean ja riittävän kuvan antamisen, tarvittaessa liitetiedoilla. Kun tilinpäätäjä on käsitellyt taseessa ja tuloslaskelmassa epävarmuutta sisältäviä arvostus- ja jaksotusratkaisuja, on niiden tietoja yleensä käsitelty liitetiedoissa. (Leppiniemi & Kykkänen, 2019, s. 157)

3.3 Aineelliset hyödykkeet ja vaihto-omaisuus

Aineelliset hyödykkeet ovat fyysistä omaisuutta, joka tuottaa yritykselle tuloa useampana vuotena. Aineelliset hyödykkeet eritellään kirjanpitoasetuksen (1997/1339) mukaan taseessa viiteen osa-alueeseen, joita ovat maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. (Lahti & Viljaranta, 2013 s. 54)

Pitkäaikaiset hankinnat kuten koneet, kalusto ja rakennukset ovat pysyvien vastaaviin kuuluvia eriä, joidenka tarkoitus on tuottaa tuloa useamman tilikauden aikana. Hankintamenoa jaksotetaan suunnitelman mukaan poistona hyödykkeen vaikutusaikana. Hankintameno voidaan kirjata kokonaan hankinta vuoden kuluksi, jos hankinta hinta pieni tai käyttöikä lyhyt. (Tomperi, 2019, s.36)

Pysyvien vastaavien hankintameno poisto voidaan tehdä joko tasapoistona tai menojäännöspoistona. Tasapoistomenetelmässä jaetaan hankintameno arvioidulla käyttöajalla ja poisto on jokaisena vuonna yhtä suuri. Tasapoistomenetelmää käytetään, kun omaisuuden vaikutus yritystoiminnassa on vuosittain sama. Menojäännöspoisto menetelmässä käytetään poistoprosenttia, joka on joka vuosi sama. Menojäännöspoistoa käytetään, kun kaluston vaikutus on merkittävämpi ensimmäisinä vuosina. Eromääräisesti poiston määrä pienenee vuosittain. Jos poistot tehdään tasapoistoin, on siitä ilmoitettava liitetiedoissa. Vastaavasti jos poistot tehdään verotuksessa hyväksyttävien enimmäispoistoin, ei siitä tarvitse antaa liitetietoja. (Tomperi, 2019, s.34)

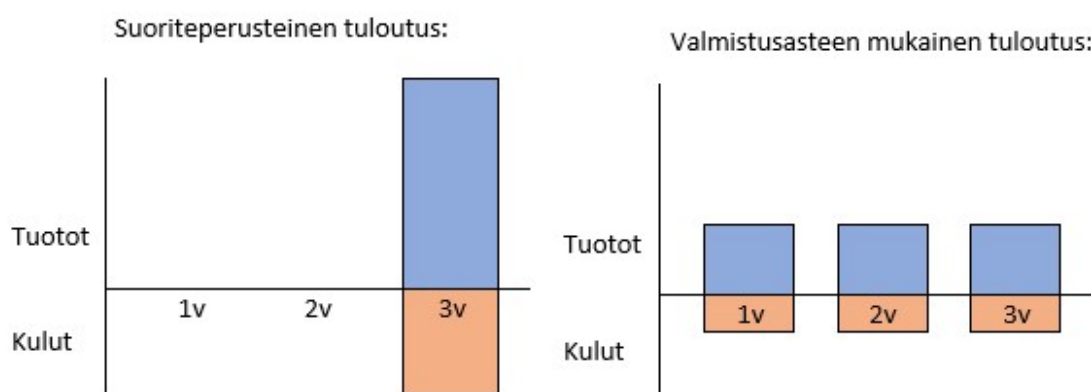
Käyttöomaisuuden hankinnan voi vähentää kuluna kerralla, jos käyttöikä on enintään kolme vuotta, tai kyse on pienhankinnasta. Pienhankinnan voi vähentää kuluna, jos sen hankinta hinta on enintään 85 euroa. Pienhankintoja voi vähentää vuodessa enintään 2500 euroa. Käyttöomaisuuden hankintameno jaksotetaan kuluksi eri vuosille poistoina. Poiston määrä pienentää hankintamenoa ja poistamatonta hankintamenoa kutsutaan menojäännökseksi. Koneista ja kalustosta voi tehdä enintään 25%:n vuotuisen poiston. Kun omaisuutta hankitaan lisää, niin ostohinta lisätään menojäännökseen. Kulumattomasta omaisuudesta kuten maa-alueet ei voida tehdä poistoja. (Verohallinto, 2019)

Maa- ja vesialueet sisältävät pitkään käytössä olevia maa-alueiden, tonttien ja vesialueiden hankintamenot. Perustajaurakointia harjoittavan yrityksen maa- ja vesialueet ovat pääosassa vaihto-omaisuutta, eikä niitä sen vuoksi esitetä pysyvissä vastaavissa. (Lahti & Viljaranta, 2013 s. 55)

Vaihto-omaisuutta ovat asiakkaille myytäväksi tarkoitettut tavarat. Tilikauden kuluja ovat myytyjen tavaroiden hankinta meno. Yritys hankkii vaihto-omaisuutta varastoihinsa pitkin tilikautta. (Tomperi, 2019, s. 32). Kirjanpitoasetuksen (1997/1339) mukaan vaihto-omaisuus eritellään taseessa viiteen osaan, jotka ovat vaihto-omaisuus, aineet ja tarvikkeet, valmiit tuotteet/tavarat ja ennakkomaksut. Rakennusalan yrityksen vaihto-omaisuus suositellaan kuvaamaan tarkemmin kuin kirjanpidon asetuksen erittely. Vaihto-omaisuus kaava voisi olla esimerkiksi aineet ja tarvikkeet, kesken-eräiset työt, valmiit myymättömät huoneistot, muu vaihto-omaisuus ja ennakkomaksut. (Lahti & Viljaranta, 2013 s. 59)

4 RAKENNUSALAN TULOUTUSTAVAT

Tulojen ja menojen kirjaamisperusteena sekä tilikauden tilinpäätöksen laatimisperiaatteena on lähtökohtaisesti yleensä suoriteperuste. Pitkän aikavälin hankkeissa voidaan tietyin edellytyksin käyttää valmistusasteen mukaista tuloutusta eli osatuloutusta. Kuvasta 3. on nähtävissä, kuinka valmistusasteen mukaista tuloutusta käytettäessä yrityksen tulos jakautuu tasaisemmin eri tilikausille ja antaa yrityksen tuloksesta totuudenmukaisemman kuvan.



Kuva 3. Tuloutustapojen eroavaisuudet.

4.1 Luovutukseen perustuva tuloutus

Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) luku 2 § 13 mukaan rakennus, rakennelma tai muu luovuttajan valmistama hyödyke luetaan vaihtomaisuuteen, kunnes se on luovutettu tilaajalle erityisen tarkastuksen jälkeen. Pykälän 19 mukaan tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu. (Laki elinkeinotulon verottamisesta, 1968)

Rakennusurakan vastaanottotarkastus katsotaan luovutusajankohdaksi. Luovutuksen mukaisessa tuloutuksessa urakoitsijan tulee tulouttaa urakkasumma verovuonna luovutettujen tilojen vastaavilta osin. Vähäiset työt kuten istutukset voivat olla kesken luovutuksen hetkellä, urakkasumma kuitenkin tuloutetaan kokonaan luovutushetkellä. Mikäli keskeneräisten töiden osuus on suuri, urakkasumma jaetaan osiin. Tilaaja voi ottaa vastaan osan rakennuksesta esimerkiksi rapuittain, jolloin verovuonna luovutetut rakennuksen osat tuloutetaan. (Verohallinto, 2018)

Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) 22 § mukaan meno on sen verovuoden kulua, jonka aikana suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Pykälän mukaan vaihtomaisuuden hankintameno on sen verokauden kulua,

jonka aikana vaihto-omaisuus on luovutettu. (Laki elinkeinotulon verottamisesta, 1968)

Urakkasumma on pääsääntöisesti tuloutettava, kun urakka luovutetaan. Rakennuskohteen hankintameno on luovutusvuodenkulua, vaikka vastaavaa menoa ei olisi vielä vähennetty kirjanpidossa. (Verohallinto, 2018)

Tomperin (2017, s.19) ensimmäisen vuoden kirjaus esimerkki luovutus perusteisen tuloutuksen esittämisessä tilinpäätöksessä:

1.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Keskeneräi- nen tuo- tanto	kesken- eräisten töi- den muutos	Tulotili	Tasetili
Projektin menot	180		180				
Saadut ennakot		230	230				
Tilinpäätöksessä: Vaihto-omaisuuden muutos				180	180		
Tulostilille: Aineet yms. kuluiksi Keskeneräisten töiden muutos	180				180	180	
Tasetille: keskeneräiset työt vaihto- omaisuudeksi Saadut ennakot		230		180			180
							230

Taulukko 2. Ensimmäisen vuoden tuloutus luovutus perusteisesti (Tomperi, 2017, s.19).

Luovutus perusteista tuloutusta sovellettaessa urakkahinta kirjataan kokonaisuudessaan luovutusvuoden tuotoiksi. Ensimmäisenä vuotena aine- ja palkkamenot 180 kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan ja saadut ennakkomaksut 230 kirjataan taseeseen velaksi. Tuloslaskelmaan ei synny katetta, jos yrityksellä ei ole muita tuottoja, vaan syntyy sille tappioita aktivointi-kelvottomien menojen vuoksi. (Tomperi, 2017, s. 19)

Tomperin (2017, s. 20) toisen vuoden kirjaus esimerkki luovutus perusteisen tuloutuksen esittämisessä tilinpäätöksessä:

2.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	keskeneräis- ten töiden muutos	Keskeneräi- nen tuo- tanto	Urakointi- tulot	Tulostili
Saldo		(230)			(180)		
Projektin menot	90		90				
Saadut ennakot		70	70				
Loppusuoritus Ennakkomaksujen tuloutus		300	30			30 300	
Tilinpäätöksessä: Vaihto-omaisuuden muutos				180	180		
Tulostilille: Aineet yms. kuluiksi Keskeneräisten töiden muutos Urakointitulot	90			180			90 180
						330	330

Taulukko 3. Toisen vuoden tuloutus luovutusperusteisesti (Tomperi, 2017, s.20).

Toisena vuotena, kun urakka luovutetaan tilaajalle projektista saadut ennakkomaksut ensimmäisenä vuonna 230 ja toisena vuonna 70 sekä loppusuoritus 30 tuloutetaan. Kuluksi kirjataan tuloslaskelmaan tilikauden aikana syntyneet menot 90 sekä keskeneräisten töiden vähennyksenä ensimmäisenä vuonna aiheutuneet ja tilinpäätöksessä aktivoituvat menot 180. Urakasta saatu kate 60 tulee kokonaan luovutusvuoden tuotoksi. (Tomperi, 2017, s. 20)

Luovutusperusteisesti Tomperin esimerkkien mukaan kokonaistulos eli tuotot yhteensä 330 tuloutetaan kokonaan toisena vuonna. Ensimmäisenä vuonna kertyneet kulut 180 ja ennakkomaksut 230 kirjataan taseeseen ja syntyvä tulos on 0. Toisena vuotena ensimmäisen vuoden kulut 180 ja toisena vuotena syntyneet kulut 90 viedään tulostilille kuluiksi. Ensimmäisen vuoden ennakkomaksut ja toisen vuoden maksut 330 tuloutetaan ja viedään tulostilille toisen vuoden tilinpäätöksessä.

4.2 Valmistusasteeseen perustuva tuloutus

Rakennusalla on tavallista, että tuotteen valmistumisaika on pitkä. Tällöin saattaa syntyä tilanne, että yritys ei ole tilikauden aikana luovuttanut yhtään suoritetta. Keskeneräisistä tuotteista johtuvat menot aktivoidaan vaihto-omaisuudeksi, syntyy yritykselle tappiota välillisten menojen johdosta. Seuraavana vuonna saattaa valmistua useampiakin urakoita, jolloin yritykselle tulosta voi syntyä runsaastikin. Kirjanpitolaki antaa tietyin edellytyksin kirjata tuoton tuloksi valmistusasteen perusteella, johon kirjanpitolautakunta on antanut ohjeistuksen. (Tomperi & Keskinen, 2018, s.13)

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (30.9.2008) mukaan valmistusasteen mukaisen tulouttamisen edellytykset ovat:

- pitkä valmistusaika
- erilliskatteen ennakoitavuus
- kirjaamistavan johdonmukaisuus
- rahallinen arvo tulee olla olennainen liikevaihtoon suhteutettuna.

Pitkän valmistusajan määritelmänä pidetään sitovaa tilausta ja kauppahinnan suuruutta. Tyypillisiä pitkäaikaishankkeita ovat rakennushankkeet. Hankkeen arvolle ei ole olemassa vähimmäisrajaa, mutta sen tulee olla olennainen liikevaihtoon verrattuna. Pitkäaikaishanke kestää tyypillisesti yli vuoden, mutta pitkäaikaishankkeena voidaan pitää myös hanketta, joka kestää yli tilikauden ja hankkeesta syntyvän tulon kirjaaminen tuotoksi vaikuttaa olennaisesti eri tilikausien liikevaihtoon ja tuloksen muodostumiseen. Hankeen aloituspäivä on urakkasopimuksen allekirjoituspäivä tai

muutoin sitovasti todistettu hankkeen aloituspäivä. Hankkeen lopetuspäivä on kohteen luovutuspäivä. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

Kirjanpitolain (1997/1336) 5 § 4 mukaan pitkän valmistusajan vaativasta rakennushankkeesta syntyvä tulo voidaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Samaa perustetta tulee noudattaa kaikkien pitkän valmistusajan vaativissa suoritteissa saatujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (Kirjanpitolaki, 2018)

Valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta käytettäessä kirjataan rakennusurakasta syntyvä tulo tuotoiksi valmistusasteen perusteella. Kun tuotto kirjataan tuloksi, luetaan tulo tilikauden tuotoiksi myös verotuksessa elinkeinoverotus lain (360/1968) mukaisesti. (Verohallinto, 2018)

Tomperin (2017, s. 21) ensimmäisen vuoden kirjaus esimerkki osatuloutuksen esittämisessä tilinpäätöksessä:

1.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Hanke- saamiset	Urakointi- tulot	Tulotili	Tasetili
Projektin menot	180		180				
Saadut ennakot		230	230				
Tilinpäätöksessä:							
Valmistusastetta vastaava osa tuotoiksi				220	220		
Tulostilille:							
Aineet yms. kuluiksi	180					180	
Projektin tuotosta tuloutettu					220	220	
Tasetille:							
Hankesaamiset				220			220
Saadut ennakot		230					230

Taulukko 4. Ensimmäisen vuoden tuloutus osatuloutus perusteisesti (Tomperi, 2017, s.21).

Osatuloutusmenettelyä sovellettaessa tilinpäätöksessä kaikki suoriteperusteisesti syntyneet menot 180 kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan. Tilinpäätöstä laadittaessa selvitetään hankkeen toteutuneet menot suhteessa arvioituihin menoihin. Valmistusasteen mukainen tuotto 220 kirjataan liikevaihtoon ja saamiseksi. Projektisaamiset 220 sisällytetään taseessa siirtosaamisiin ja saadut ennakkomaksut 230 esitetään velkana. (Tomperi, 2017, s. 21)

Tomperin (Tomperi, 2017, s. 21) toisen vuoden kirjaus esimerkki osatuloutuksen esittämisessä tilinpäätöksessä:

2.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Hanke- saamiset	Urakointi- tulot	Tulostili	Tasetili
Saldo		(230)		(220)			
Projektin menot	90		90				
Saadut ennakot		70	70				
Loppusuori- tus			30		300		
Tuloutus		300		220	800		
Tilinpäätöksessä: Tulostilille							
Aineet yms. kuluiksi	90					90	
Urakointitulot					110		110

Taulukko 5. Toisen vuoden tuloutus osatuloutus perusteisesti (2017, s. 21).

Toisena vuonna, kun urakka luovutetaan ja syntyneet menot 90 kirjataan kuluiksi. Loppuosa urakkasummasta 110 tuloutetaan. Saamiset ja ennakomaksuvelat netotetaan, koska myyntitulo on saatu. Projektikohtainen katteen yhteismäärä on sama kuin luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa, osatuloutusta käyttäessä kate vaan jakautuu eri tilikausille. (Tomperi, 2017, s. 21)

Tomperin esimerkin kokonaistulos 330 joista ensimmäisenä vuonna kirjataan tulokseen tuottoa 220 ja kulua 180. Seuraavana vuonna kirjataan tuottoa 110 ja kulua 90. Projektin kokonaiskate on 60 josta tuloutetaan ensimmäisenä vuonna 40 ja toisena vuonna 20. Kirjanpitolain mukaan (Kirjanpitolaki luku 5 § 14.1) tappiollinen hanke eli pitkän valmistusajan vaativan suoritteen toteutumaton tappio, tulee kirjata pakollisena varauksena tulosvaikutteisesti tilinpäätökseen heti.

4.3 Aliurakoiden tuloutus

Aliurakoitsijoiden luovuttamiin rakennukseen asennettuihin hyödykkeisiin ovat käytössä samat säädökset kuin perustajaurakoinnissa. Aliurakoitsijalle syntyy veronalaista tuloa, kun työ vastaanotetaan. (Verohallinto, 2018)

Aliurakat luetaan pääurakoitsijan hankintamenoona, kun työ on luovutettu pääurakoitsijalle. Jos pääurakoitsijan ja aliurakoitsijan välillä on tehty sopimus, että aliurakoitsijan työ otetaan vastaan erityisen tarkistuksen jälkeen, saa aliurakoitsija oikeuden urakkasummaa luovutustarkastuksen jälkeen. (Verohallinto, 2018). Tällöin aliurakka luetaan pääurakoitsijan vaihto-

omaisuuteen luovutuksen jälkeen (KHO 1970 II 554). Jos hyödyke ei ole alirakoitsijan valmistama tai siihen ei liity asennustyötä, katsotaan hyödyke luovutetuksi, kun se on saapunut työmaalle (KHO 26.8.1980 taltio 3858). (Verohallinto, 2018)

4.4 Perustajaurakoitsijan katteen muodostuminen

Verotuksen näkökulmasta perustajaurakoitsijan kate voi muodostua joko urakkasopimuksella tai asunto-osakkeiden myynnillä. Asunto-osakkeen myyntihetkellä, asunto-osakkeesta saatava myyntihinta on suurempi kuin asunto-osakkeen hankintameno. Katteen ollessa asunto-osakkeella, tuloutuu kate verotuksessa osakkeen luovutushetkellä. Katteen muodostuessa urakkasopimuksella, ovat rakentamisen todelliset kustannukset pienemmät kuin urakkasopimuksen arvo. Valmistusasteen mukaista tuloutusta käytettäessä, kate tuloutuu vaiheittain perustajaurakoitsijalle. (Verohallinto, 2018)

5 SIIRTYMINEN VALMISTUSASTEEN MUKAISEEN TULOUTTAMISEEN

Valmistusasteen mukaiseen tuloutusmenettelyyn siirtymiseen tehdään kerralla kokonaan avaavan taseen vapaata pääomaa oikaisemalla eli edellisen tilikauden voittoa / tappiota oikaisemalla. Myös verovaikutukset kirjataan omanpääoman oikaisuina. Edellisen tilikauden päättävä tase tehdään vastaava oikaisu. Edellisen tilikauden tuloslaskelmaa ei tarvitse oikaista. Liitetiedoissa on esitettävä tuottojen jaksottamistavan muutoksen vaikutukset tilinpäätöksiin. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 196)

Siirtymistilikauden osuus valmistusasteen mukaisesta myyntitulosta kirjataan liikevaihtoon ja sitä vastaavat menot liiketoiminnan kuluiksi, jolloin siirtymistilikaudelle kuuluva osuus erilliskatteesta esitetään osana liikevoittoa tai tappiona. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

Valmistusasteen määrittäminen edellyttää projektijohdon ja taloushallinnon yhteistyötä luotettavalle rakennushankkeen kustannuslaskennalle. Rakennushankkeen kustannusohjauksella on suora vaikutus rakennusyrityksen toimintaan, katteen ja kassavirrankautta. Kustannuslaskennalla on suora vaikutus toiminnan tuottavuuteen, joten toimihenkilöiden on tärkeää ymmärtää kustannusohjauksen merkitys, periaatteet ja siihen vaikuttavat tekijät. Pyrkimällä mahdollisimman avoimeen toimintaan voidaan kehittää yrityksen sisäistä osaamista kustannusohjauksessa. Toiminnanohjausjärjestelmän tulisi tukea hankkeiden taloudellista ohjausta. (Koskenvesa, 2018, s.26)

Projektikustannuslaskenta on välttämätön valmistusasteen mukaisen tuloutustavan soveltamiselle. Pitkäaikaishankkeen tilikauden päättymiseen mennessä suoriteperusteisesti toteutuneet menot, siitä kertyvät kokonaistulot ja sen loppuunsaattamiseksi syntyvät kokonaismenot sekä valmistusaste ovat hyvän kirjanpitotavan edellyttämällä luotettavalla tavalla osoitettavissa tilinpäätöstä laadittaessa. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

Jydacom on rakennusalalla paljon käytetty tuotannonhallintajärjestelmä. Tuotannonhallintajärjestelmä kokoaa hanketiedot muotoon, joka mahdollistaa tehokkaan ja tarkan projektihallinnan. Järjestelmästä saa ajantasaiset tiedot tuotannon kokonaistilanteesta ja reaaliaikaisen kustannuseurantatiedon. Toiminnan ennustettavuus ja yrityksen tulos paranee käyttämällä laadukasta tuotannonhallintajärjestelmää. (Jydacom, n. d.)

Hankekustannuslaskennan periaatteet ja valmistusasteen määrittämisperusteet tulee dokumentoida ja tarkistaa säännöllisesti. Valmistusasteen määrittämisessä on noudatettava kirjanpitolain tilinpäätösperiaatteisin tuloksesta riippumatonta varovaisuuden periaatetta. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

Rakennusalan yrityksen kustannusraportin tietoja käytetään rahoitussuunnitteluun ja tuloksen ennustamiseen. Kustannusraportissa esitetään hankkeen tuotannon edistyminen, taloudellisuus, hankintatilanne, rahoitustilanne, kehitys sekä valmistumisen ja lopputuloksen ennusteet. Tuotannon edistymisestä esitetään hankkeen valmistusaste. (Koskinen, 2018, s.88)

5.1 Valmistusasteen määrittäminen

Valmistusaste voidaan määrittää kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (2008) mukaan seuraavien laskentamenetelmien tai niiden yhdistelmien avulla:

- toteutuneiden menojen suhde arvioituihin kokonaismenoihin
- käytetyn tuotannontekijämäärän suhde koko tuotannontekijämäärään
- valmistumisvaiheen kuvaavien tekijöiden perusteella.

Valmistusasteen määrittäminen toteutuneiden kustannusten suhteessa hankkeen arvioituihin kustannuksiin huomioidaan ne kustannukset, joilla vastaava työ on tehty. Jo laskutettu, mutta käyttämätöntä materiaalia ei lasketa mukaan toteutuneisiin menoihin. Laskuttamaton mutta käytetty materiaali tulee ottaa huomioon valmistusasteen määrittämisessä. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 193)

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Toteutuneet kustannukset}}{\text{Arvioidut kustannukset}}$$

Hankkeeseen käytetyn tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään, voi olla esimerkiksi työpanos. Työpanos voidaan mitata työtunteina. Valmistusaste voidaan määrittää käytettyjen työtuntien ja arvioitujen työtuntien kokonaismäärän suhteessa. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Käytetyt työtunnit}}{\text{Arvioitu työtuntien kokonaismäärä}}$$

Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella soveltaminen edellyttää hankkeen valmistusprosessin jakamista välivaiheisiin. Hankkeen fyysinen valmistusaste määritellään vertaamalla sen todellista vaihetta näihin välivaiheisiin. Kukin vaihe merkitsee tiettyä lisää hankkeen kokonaisvalmistusasteeseen. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{valmistuneet välivaiheet}}{\text{Suunnitellut välivaiheet}}$$

Toteutuneiden menojen suhde arvioituihin kokonaismenoihin, huomioon otetaan vain ne menot, joita vastaava valmistustyö on tehty. Esimerkiksi

materiaalia, jota ei ole vielä asennettu, ei tule ottaa huomioon menoja määritellessä. (Kirjanpitolauslause, 2008)

Pitkäaikaishankkeen menot syntyvät pääsääntöisesti hankkeen aloittamis- ja lopettamispäivien välisenä aikana. Ennen hankkeen aloittamista syntyneitä markkinointimenoja ei kohdisteta hankkeelle. Hankkeen lopettamispäivän jälkeen suoriteperusteisesti toteutumattomat menot, kohdistetaan lopettamispäivälle. Suoriteperusteisesti toteutumattomat menot, kirjataan tilinpäätöksessä pakollisena varauksena hankkeen lopettamistilikauden kuluiksi. Vastaanotettu, mutta keskeneräinen hanke kirjataan loppu-työiden osuus myyntihinnasta tuotoksi ja menot kuluiksi, vasta kun loppu-työt ovat tehty. (Kirjanpitolauslause, 2008)

5.2 Esittäminen tilinpäätöksessä

Kirjanpitoasetuksen (kirjanpitoasetus 1339/1997 1 luku 1 §) mukaan tuloslaskelma laaditaan kululajikohtaisen tuloslaskelmakaavan mukaisesti, ellei toisin säädetä:

1. LIIKEVAIHTO
5. Materiaalit ja palvelut
 - a) aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - ab) varastojen muutos
6. Henkilöstökulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut

Valmistusasteen perusteella tilikaudelle jaksotettu osuus pitkäaikaishankkeiden myyntituloista kirjataan liikevaihtoon. Suoriteperusteiden mukaan tilikaudella toteutuneet menot sekä käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot ja arvonalentumiset kirjataan näihin eriin sisältyviksi kuluiksi tuloslaskelmaan. ”Materiaalit ja palvelut” -kohdan ”Aineet, tarvikkeet ja tavarat” -alakohdassa erikseen esitettävällä ”Varastojen muutos” -erällä suoriteperusteiden mukaan tilikaudelle jaksotetut aineiden ja tarvikkeiden ostot oikaistaan valmistusastetta vastaaviksi kuluiksi. Myös tapioillisten todennäköisesti toteutuvien menojen määrä kirjataan tuloslaskelmaan pakollisena varauksena kuluksi siltä osin kuin pitkäaikaishankkeen ennakoitu kokonais-hankintameno ylittää sen myyntitulon. (Kirjanpitolauslause, 2008)

Kirjanpitoasetuksen (kirjanpitoasetus 1339/1997 1 luku 6 §) mukaan tase laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

V a s t a a v a a

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet

II Saamiset

7. Siirtosaamiset

V a s t a t t a v a a

C PAKOLLISET VARAUKSET

3. Muut pakolliset varaukset

D VIERASPÄÄOMA

5. Saadut ennakot

Valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittämisessä taseessa on kirjanpitovelvollisen noudatettava kirjanpitoasetuksessa esitettyä tasekaavaa. Suoriteperusteisesti toteutuneet aine- ja tarvikemenot oikaistaan valmistusasteen mukaisiksi kuluiksi. Valmistusasteen ylittävät menot merkitään taseen vaihtuviin vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin. Valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava saaminen kirjataan taseen vaihtuviin vastaaviin siirtosaamisina. Tappiollisen hankkeen ennakoitu, myyntitulon ylittämä tappio kirjataan täysimääräisenä muuna pakollisena varauksena taseeseen. Pitkäaikaishankkeen tilaajalta saadut ennakot kirjataan taseen vastaavien vieraaseen pääomaan ”saadut ennakot” kohtaan. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

Liiketoimintaa harjoittavan yrityksen on kerrottava tilinpäätöksen liitetiedoissa käytetystä tuloutustavasta, mikäli menetelmää on vaihdettu tilikaudenaikana. Liitetiedoissa on kerrottava tuloutusmenetelmän muutoksen vaikutuksista tilinpäätökseen, tulokseen ja omaan pääomaan. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (1851) mukaan perustajaurakointia voidaan tulouttaa eri tavalla kuin rakennusyrietyksen muita projekteja. Tuloutustavoista on kerrottava liite tiedoissa erikseen. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 196)

Kirjanpitoasetuksen (kirjanpitoasetus 1339/1997 2 luku 2 §) mukaan tilinpäätöksen liitetiedot on esitettävä seuraavasti:

- perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu; sekä muutoksen vaikutukset
- oikaisut, jotka tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin
- selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa.

Valmistusasteen mukaista tuloutusta sovellettaessa tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan tiedot pitkäaikaishankkeen tuloutustavasta sekä sen valintakriteereistä ja valmistusasteen määrittämistapa. Liitetiedoissa ilmoi-

tetaan valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta. Liitetiedoissa annetaan tiedot valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikais-hankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä. Mikäli kirjanpitovelvollinen soveltaa molempia tuottojen kirjaustapoja, annetaan tiedot pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta) eriteltynä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettavaan hankkeisiin. Annetaan selvitys vaihto-omaisuudesta, saamisista ja saaduista ennakoista koostuvien erien nettosumana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltyinä. Lisäksi liitetiedoissa annetaan tiedot pakollisista varauksista ja niiden muutoksista. (Kirjanpitolautakunta, 2008)

6 ESIMERKKIYRITYKSEN TULOUTUS KÄYTÄNNÖSSÄ

Opinnäytetyön toimeksiantajan liiketoimintana on asuin- ja muiden rakennusten rakentaminen. Yritys on kahden vuosikymmenen aikana ollut mukana yli 80 hakkeessa rakentaen uudistuotantona kerros-, rivi- ja paritaloja sekä teollisuushalleja sekä liikekiinteistöjä. Yritys toteuttaa pääsääntöisesti kokonaisvastuu-urakoita, kirvesmiespalveluita ja tulevaisuudessa perustajaurakointia. Valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta voidaan soveltaa kokonaisurakoihin ja perustajaurakoihin niiden täyttäessä lain vaatimat vaatimukset.

Taluspäällikön (haastattelu 13.1.2020) mukaan tulevaisuudessa yrityksen toiminnan luonne muuttuu. Työurakoinnin lisäksi tulee perustajaurakointia, maaurakointia sekä KVR siinä määrin, että taloudellisen tilanteen hahmottaminen paranee osatuloutuksen myötä. Kustannusperusteista valmistusasteen laskentakaavaa voidaan pitää luotettavana, koska kustannukset kirjautuvat järjestelmään täsmällisesti päivämäärien mukaan. Laskennallinen, hankkeen aikana tuloutettava kate voidaan määrittää luotettavasti kustannusperusteista laskentaa käyttäen. Kate lopulta kirjautuu oikein, kun hanke on valmis. Olennaista on se, ettei keskeneräisen hankkeen katetta arvioida liian isoksi. Lähes kaikkiin yrityksen urakoihin voidaan soveltaa osatuloutusta ja jatkuvuuden periaate toteutuu. Suurimmat haasteet tuloutustavan muutokselle on sisäisten toimintatapojen ja toimintakulttuurin kehittämisessä. Tuotannonhallinta vaatii päivityksen, jotta tuloutus voidaan tehdä luotettavasti ja tehokkaasti.

Kokonaisvastuurakentamisessa urakoitsija vastaa koko hankkeesta. Urakka sisältää suunnittelutyön sekä rakentamistyön. Urakkaa käsitellään kokonaisuutena, joka luovutetaan hankkeen valmistuttua tilaajalle, ellei sovelleta osatuloutusta. Suunnittelu työn maksusuoritukset käsitellään enakkoina. Mikäli suunnittelutyön hinta on sopimuksessa erikseen määriteltä, voidaan se tulouttaa erikseen. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 26). Perustajaurakointi tarkoittaa sitä, että rakennusyritys perustaa asunto-osakeyhtiön ja solmii tämän kanssa urakkasopimuksen rakentamisesta. Perustaja urakoitsija tekee rakennustyön sekä myy asunto-osakkeet. (Lahti & Viljaranta, 2013, s. 27). Kirvesmiespalvelut toteutetaan toimeksiantaja yrityksessä urakkana tai laskutyönä. Laskutyö kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi normaalisti työnedistymisen mukaan.

6.1 Tuloutustapana luovutukseen perustuva tuloutus

Yrityksen rakennushankkeet toteutetaan pääasiassa urakkatyönä, jotka ovat tuloutettu luovutuksen perusteella. Rakennushankkeesta laaditaan maksuerätaulukko, jonka mukaan tilaajaa laskutetaan hankkeen valmistumisen edetessä. Hankkeen suuruuden mukaan maksueriä voi olla 10 tai jopa 100. Laskutettava maksuerä kirjataan urakkatuloihin. Tilinpäätös hetkellä keskeneräisten kohteiden laskutetut erät siirretään ennakkomaksuihin. Taseessa laskutetut erät eli ennakkomaksut esitetään vieraan pääoman lyhytaikaisena velkana.

Erään todellisen esimerkinä käytettävän projekti 1 rakennusurakan luovutukseen perustuva tuloutus, joka jakautuu kahdelle tilikaudelle:

Urakkasumma	1 541 000 €	
arvioidut kokonaiskustannukset	1 349 000 €	
Kate odotus	192 000 €	
	1. vuosi	2. vuosi
Tilaajan maksamat ennakot	861 000	
Kertyneet kustannukset	463 000	886 000
tarkistettu kustannusarvio	1 349 000	
luovutus ja loppusuoritus		680 000

Tiliristikko esimerkeissä luvut ovat esitetty lyhennettyinä.

Rakennushankkeen ensimmäisen vuoden kirjauksen tilikauden aikana:

1.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Myynti	Pankkitili	Keskeneräinen tuotanto	keskeneräisten töiden muutos
1.Ostot tilikauden aikana	463		463		
2.Myyntit tilikauden aikana		861	861		
Tilinpäätös viennit 3.Vaihto-omaisuuden muutos				463	463

Taulukko 6. Ensimmäisen vuoden kirjauksen tilikauden aikana.

Ostot tilikauden aikana 463 kirjataan aineisiin ja myynnit 861 myynteihin.

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat, ym. me- not		Myynti		Saadut en- nakot		keskeneräi- set tuot- teet		keskeneräis- ten tuottei- den muutos		Tulotili		Tase- tili	
	(463)			(861)			(463)		(463)					
1		463									463			
2									463			463		
3							463						463	
4			861			861								
5					861									861

Taulukko 7. Ensimmäisen vuoden tilinpäätös.

1. Aineet kirjataan kuluiksi tulostilille
2. Keskeneräisen töiden muutos tulostilille
3. Keskeneräinen tuotanto vaihto-omaisuudeksi
4. Myynti kirjataan saatuihin ennakoihin
5. Saadut ennakot kirjataan taseeseen velaksi

Tilinpäätöksessä aineet 463 kirjataan kuluiksi ja keskeneräiset työt 463 vaihto-omaisuudeksi. Tulouttamattomat maksut 861 saatuihin ennakoihin, joka kirjataan taseen vastattavaa-puolelle. Saadut ennakkomaksut 861 kirjataan taseeseen velaksi, eikä rakennusurakasta synny tuloutettavaa ka-
tetta.

Rakennushankkeen toisen vuoden kirjauksen tilikauden aikana:

2.vuosi		Aineet, palkat, ym. menot		Myynti		Pankkitili		Saadut ennakot		Keskeneräi- set tuotteet	
									(861)	(463)	
1.	avausvienti	463									463
2.	avausvientimyynnit			861				861			
3.	Myynnit			680		680					
4.	Ostot	886					886				

Taulukko 8. Toisen vuoden kirjauksen tilikauden aikana.

1. keskeneräinen tuotanto siirretään aineisiin
2. saadut ennakot siirretään myynteihin
3. viimeiset myyntierät saapuvat pankkitilille
4. Ostot kirjataan aineisiin

Tilinpäätös:

	Aineet, palkat, ym. me- not	Myynti	Tulotili
5.	(1350)		1350
6.	1350	(1541)	
		1541	1541

Taulukko 9. Toisen vuoden tilinpäätös.

- 5. Aineet kirjataan tulostilille
- 6. Myynti kirjataan tulostilille

Rakennushanke valmistuu toisen tilikauden aikana. Rakennushankkeen myynnit eli kokonaistuotot ovat 1 541 000 € ja rakennusurakan kustannukset eli menot ovat 1 349 000 €. Rakennusurakan katteeksi saadaan 192 000 € joka on kokonaan sen tilikauden tuottoa, jolloin rakennusurakka on luovutettu.

6.2 Siirtyminen osatuloutukseen

Osatuloutukseen voidaan siirtyä, yrityksen täytettyä kirjanpitolain vaatimat edellytykset. Urakat toteutetaan pääsääntöisesti kokonaisurakoina ja tilaajalle laaditaan maksuerätaulukko. Myyntilaskut kirjataan tilikauden aikana urakkatuloihin. Siirtyminen osatuloutukseen vaikuttaa tilinpäätöksen laatimiseen, jolloin rakennusurakat tuloutetaan valmistusasteen mukaan.

Rakennusalan yritys ei ole aiemmin käyttänyt valmistusasteeseen perustuvaa tuloutus menettelyä. Yrityksellä on ollut rakennusurakoita, joihin osatuloutus menetelmää olisi voinut soveltaa. Yrityksellä ei ole kuitenkaan ollut aiemmin luotettavaa laskentaa valmistusasteen määrittämiseksi, eikä henkilöstöresursseja. Valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta on suunniteltu jonkin aikaa, mutta yrityksen kasvaessa on tuloutustavan muuttaminen tullut ajankohtaiseksi.

Valmistusasteen määrittämiseksi on Kirjanpitolautakunnan ohjeessa kolme eri tapaa. Rakennusalan yrityksessä ei ole vielä päätetty laskentatapaa. Esitän alla esimerkkihankkeen Projektin 1 laskentamahdollisuudet käyttäen eri laskentakaavoja valmistusasteen laskemiselle. Esimerkkihankkeen on sama hanke, joka on luovutusperusteisesti esitetty aiemmin.

1. Valmistusasteen määrittäminen toteutuneiden kustannusten suhteessa hankkeen arvioituihin kustannuksiin:

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Toteutuneet kustannukset}}{\text{Arvioidut kustannukset}}$$

$$\text{Valmistusaste} = 463\,000 \text{ €} / 1\,349\,000 \text{ €} = 34\%$$

Rakennusurakan toteutuneet kustannukset jaetaan arvioituilla kustannuksilla. Laskentakaavaa käyttäessä saadaan valmistusasteeksi 34%. Menetelmä on selkeä, ei kuitenkaan aukoton. Kirjanpitolautakunnan ohjeen mukaan tulee ottaa huomioon vain ne menot, joita vastaava valmistus on tehty. Esimerkiksi toimittaja voi laskuttaa materiaalista, jota ei ole vielä asennettu tai aliurakoitsija palvelusta, jota ei ole vielä tehty. Menetelmä vaatii yksityiskohtaiset kustannuslaskelmat rakennusurakalle jo kirjatuista ja jatkossa kirjattavista kustannuksista. Ylimääräinen meno nostattaa kustannuksia ja tulos huononee.

2. Hankkeeseen käytetyn tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään:

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{Käytetyt työtunnit}}{\text{Arvioitu työtuntien kokonaismäärä}}$$

$$\text{Valmistusaste} = 3,5\text{kk} / 7\text{kk} = 50\%$$

Tuotannontekijän määrä on hankala laskea ja toteuttaa. Rakentaminen tapahtuu osissa, jolloin työtunteja voi tietyssä urakkavaiheessa olla enemmän kuin toisessa. Tuotannontekijä voidaan laskea parhaiten kuukausina, joka itsessään ei ole kovin luotettava valmistusasteen määrittämiselle koska esimerkiksi kesäloma sulkee koko työmaan kuukaudeksi. Laskentakaava ei ole luotettavalla tavalla ennustettavissa, valmistusasteeksi saadaan 50%.

3. Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella:

$$\text{Valmistusaste} = \frac{\text{valmistuneet välivaiheet}}{\text{Suunnitellut välivaiheet}}$$

$$\text{Valmistusaste} = 861\,000 \text{ €} / 1\,541\,000 \text{ €} = 56\%$$

Maksuerätaulukko on luotu välivaiheittain. Maksuerä laskutetaan, kun työ on tehty. Maksuerien laskutettu osuus jaetaan maksuerätaulukon eli urakan kokonaissummalla. Laskentakaavaa käyttäessä taloudelliseksi valmistusasteeksi saadaan 56%. Maksuerätaulukko ei ole luotettava valmistusasteen laskemiselle. Maksuerätaulukko on luotu välivaiheittain, mutta maksuerän suuruus voi olla isompi tai pienempi kuin todellinen valmistusaste.

Hankkeen tekninen valmistusaste on työmaapäällikön tai muun valvojan näkemys valmistusasteesta. Tekninen valmistusaste yleensä annetaan tilaajalle, rahoitusyhtiön sitä erikseen vaatiessa. Esimerkki projektin 1 tekninen valmistusaste on 60%.

Valmistusasteen laskentatavaksi otetaan käyttöön se, joka antaa oikeimman kuvan projektin tilanteesta. Erityyppisiin projekteihin käytetään eri laskentamenetelmiä. Käytännössä rakennusyrietykset käyttävät joko kertyneiden kustannusten määrää tai fyysisen valmistusasteen laskentaa. (Lahti & Viljaranta 2013,193.)

Vaihtoehtoja valmistusasteen laskemiseen on useita. Alla koostetusti esimerkki projektin 1 valmistusaste eri mittareilla laskettuna.

Toteutuneet kustannukset / Arvioidut kokonaiskustannukset	34%
Tuotannontekijä / kokotuotannontekijämäärällä	50%
Valmistuneet välivaiheet / Suunnitellut välivaiheet	56%
Tekninen valmiusaste	60%

Taulukko 10. Projektin 1 valmistusaste eri laskentakaavoilla laskettuna.

Koosteesta on nähtävissä valmistusasteen vaihtelut laskentakaavojen välillä. Tuotannontekijä ja tekninen valmistusaste eivät ole luotettavia, eikä näin ollen ole sopivia valmistusasteen määrittämiselle. Valmistuneet välivaiheet laskentakaava pohjautuu maksuerätaulukkoon, joka laaditaan ennen hankkeen aloittamista. Riskinä että maksuerätaulukko on liian etupainotteinen tai takapainotteinen, joka ei kuvaa hankkeen todellista valmistusastetta. Välivaiheisiin pohjautuva valmistusaste ei anna todellista kuvaa työmaan tilanteesta, eikä ole näin ollen luotettava.

Rakennusalalla yleisesti käytössä on kuluperusteinen valmistusaste laskentakaava. Tilinpäätösperiaatteiden varovaisuuden periaate huomioituu parhaiten kuluperusteisessa laskentakaavassa. Kuluperusteinen laskentakaava on helposti toteutettavissa Excel pohjaisella laskentataulukolla.

Valmistusasteen määrittämiseen tarvittavat luvut saadaan suoraan yrityksen käytössä olevasta tuotannonhallintajärjestelmästä Jydacomista. Jydacom palvelee erityisesti rakennusalan yrityksiä ja tarjoaa rakennusalan liiketoiminnalle luontaisia ominaisuuksia. Ohjelman avulla seurataan meillä olevien rakennusurakoiden yleistilannetta. Jydacom on kokonaisvaltainen ohjelma talous- ja tuotannonhallintaan. Rakennusmestarilla on nähtävillä urakan tavoitteet ja ennusteet. Taloushallinnon osa-alue tukee tuotannonhallintaa. Myynti- ja ostolaskut kirjataan urakan tuloksi ja me-

noksi, jolloin kustannusseuranta ja toteutunut kate ovat ajan tasalla. Projektin mestarilla on mahdollisuus reagoida välittömästi muutoksiin ja osaltaan vaikuttaa toteutuneeseen tulokseen. (Jydacom, n. d.)

Valmistusasteen määrittämisen jälkeen lasketaan valmistusasteen mukaiset tuotot urakka kohtaisesti. Alla Projektin 1 tuottolaskelma.

Urakkasumma	1 541 000 €
arvioidut kokonaiskustannukset	1 349 000 €
Kate odotus (tuotot – kulut)	192 000 €
Maksetut ennakkomaksut	861 000 €
Kertyneet kustannukset	463 000 €
Valmistusaste	34 %
Valmistusasteen mukaiset tuotot	
36% x 1 541 000	523 940 €

Projektin 1 osatuloutettava summa on 523 940 € ja keskeneräiseksi jää 1 017 060 €. Valmistusasteen mukaiset tuotot kirjataan tuloslaskelmaan liikevaihdoksi ja kertyneet kustannukset kuluiksi. Valmistusasteen mukaiset tuotot vähennetään saaduista ennakoista tilikauden päätyttyä. Jäänyt ennako kirjataan taseeseen vieraaseen pääomaan. Maksuerätaulukon laskuttamaton osuus kirjataan siirtosaamisiin.

Projektin 1 maksetut ennakot -valmistusasteenmukaiset tuotot:

$$861\,000\text{ €} - 523\,940\text{ €} = 337\,060\text{ €}$$

Valmistusasteen mukaista myyntituloa vastaava laskuttamaton osuus kirjataan siirtosaamisiin. Ennakoita on maksettu 337 060 € enemmän kuin valmistusaste, kirjataan ne taseeseen vieraaseen pääomaan. Rakennusurakan luovutuksen yhteydessä loput maksuerät ja ennakot kirjataan ennakoituihin. Alla olevissa taulukoissa on nähtävissä projektin 1 tilinpäätös esimerkit ensimmäiseltä ja toiselta vuodelta. Tiliristikko esimerkeissä luvut ovat esitetty lyhennettyinä.

Projektin 1 tilinpäätös ensimmäisenä vuonna:

1.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Hanke- saamiset	Urakointi- tulot	Tulotili	Tasetili
Projektin menot	463		463				
Saadut ennakot		861	861				
Tilinpäätöksessä: Valmistusastetta vastaava osa tuotoiksi				523	523		
Tulostilille: Aineet yms. kuluiksi Projektin tuotosta tuloutettu	463				523	463	523
Tasetille: Hankesaamiset Saadut ennakot		337		523			523
							337

Taulukko 11. Projektin 1 tilinpäätös ensimmäisenä vuonna.

Projektin 1 kokonaistulos 1 541 000 € joista ensimmäisenä vuonna kirjaan tulokseen tuottoa 523 000 € ja kulua 463 000 €. Seuraavana vuonna kirjataan tuottoa 1 018 000 € ja kulua 886 000 €. Valmistusaste lasketaan jokaisesta kirjanpitolain mukaiset ehdot täyttäneestä rakennusurakasta erikseen.

Projektin 1 tilinpäätös toisena vuonna:

2.vuosi	Aineet, palkat, ym. menot	Saadut ennakot	Pankkitili	Hanke- saamiset	Urakointi- tulot	Tulotili	Tasetili
Saldo		(337)		(523)			
Projektin menot	886		886				
Saadut ennakot		337				337	
Loppusuori- tus			680		680		
Tuloutus				523			
Tilinpäätöksessä: Tulostilille Aineet yms. kuluiksi Urakointitulot	886				1018	886	1018

Taulukko 12. Projektin 1 tilinpäätös toisena vuonna.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava valmistusasteen tuloutustapaan pohjautuvat tiedot euromääräisinä:

- valmistusasteen mukaan tuotoiksi kirjatun liikevaihdon osuus koko tilikauden liikevaihdosta
- osatuloutettujen hankkeidensopimuksen mukainen tuloutumaton osuus.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava perustelut tuloutustavan muutokselle. Osatuloutukseen siirtyminen tehdään tasetta oikaisemalla. Edellisen tilikauden tuloslaskelma ei ole vertailukelpoinen nykyisen tilikauden kanssa tuloutustavan muutoksen vuoksi. Verottaja voi pyytää vertailukelpoista tietoa, vaikka rakennusalan yrityksellä ei ole ollut edellisellä kaudella keskeneräisiä hankkeita tilikauden päättyessä.

Tilinpäätöstä laatiessa tulee noudattaa kirjanpitolain mukaista varovaisuudenperiaatetta. Jos erilliskatetta ei voi laskea luotettavasti tai sen laskemiseen ei ole kokemusperäistä tietoa, varovaisuuden periaatteen mukaisesti valmistusasteen mukaista tulouttamista ei ole mahdollista käyttää. Alkuvaiheessa oleva rakennusurakka voidaan varovaisuuden periaatteen mukaisesti laskea nolla katteisena siihen asti, kunnes kate voidaan arvioida luotettavasti.

Urakka	Urakkasumma - tavoite kustannus = kateodotus	Kateodotus %
Projekti 1	1 541 000 € - 1 349 000 € = 192 000 €	12%
Projekti 2	735 000 € - 491 633 € = 102 900€	14%
Projekti 3	202 700 € - 173 964 € = 28 791 €	14%
Projekti 4	520 000 € - 460 229 € = 59 771 €	11%
Projekti 5	370 000 € - 219 640 € = 150 360 €	41%

Taulukko 13. Esimerkki projektien kateodotus.

Rakennusalan yrityksellä on urakasta sovittu kokonaishinta ja kustannusarvio. Urakkasumma on pysyvä mutta kustannukset ovat ennustettu aiempien projektien pohjalta. Lopullisen katteen pystyy arvioida luotettavasti vasta kohteen luovutuksen yhteydessä.

Projekti 1 nollakatelaskelma:

Urakkasumma	1 541 000 €
Tavoite kustannus	1 349 000 €
Kertyneet kustannukset	463 000€
Valmistusaste	34%
Valmistusasteen mukainen tuotto	523 940 €
Projektin kokonaiskateodotus	192 000 €
Valmistusasteen mukainen kate (kateodotus x valmiusaste)	65 280 €

Tuloutus nollakatteella 458 660 €
(valmistusasteen mukainen tuotto – kate)

Tai

Tavoitekustannus x valmiusaste 458 660 €

Nollakatteella tuloutetaan varhaisessa vaiheessa olevia rakennusurakoita, joiden mahdollisia ylimääräisiä kustannuksia ei voida ennakoida. Projekti 1 valmistusaste on 34%, eikä varovaisuuden periaatetta tulla soveltamaan esimerkki projektin tuloutuksessa. Varovaisuuden periaate toteutuu parhaiten, kun tavoitekustannukset pidetään hiukan pessimistisempinä kuin liian optimistisinä.

6.3 Tulokset

Rakennusliikkeen tilinpäätöksen toteuttaminen on monimutkaisempaa, kun tilinpäätöksessä käsitellään valmistusasteen mukaista tuloutusmenetelyä. Haastetta tulevaisuudessa tilinpäätökseen tuo myös perustajaurakointi ja urakkatuotanto. Tuloutustavoilla ja käytettävällä valmistusaste-laskelmalla on suuri merkitys raportoitavaan tulokseen. Kirjanpitolautakunta tarjoaa ohjeita, mutta ei ehdotonta toimintatapaa.

Varovaisuuden periaatetta noudattaen liikevaihtoon suhteutettuna vähäpätöiset urakkasummaltaan pienet urakat jätetään pois osatuloutuksen piiristä. Yrityksessä on hyvä sopia urakkasumma, jonka ylittävät urakat osatuloutetaan, mikäli työmaa kestää tilikaudelta toiselle. Yrityksen tämän hetkiseen kokoon perustuen osatuloutettava urakkasummaraja voisi olla esimerkiksi 200 000€.

Tilinpäätöshetkellä keskeneräiset yrityksen yli 200 000 € urakat:

Urakka	Urakkasumma	Valmistusaste kertyneiden kustannuksien mukaan	Valmistusaste %
Projekti 1	1 541 000 €	1 349 00 € / 463 000 € = 0,36	34%
Projekti 2	735 000 €	632 100 € / 491 633 € = 0,78	78%
Projekti 3	202 700 €	173 964 € / 138 637 € = 0,80	80%
Projekti 4	520 000 €	460 229 € / 296 702 € = 0,64	64%
Projekti 5	370 000 €	219 640 € / 124 184 € = 0,57	57%

Taulukko 14. Tilinpäätöshetkellä keskeneräiset urakat.

Valmistusasteen mukaiset tuotot (valmistusaste x tuotot):

Projekti 1 = 34% x 1 541 000€ = 523 940 €

Projekti 2 = 78% x 735 000 € = 571 666 €

Projekti 3 = 80% x 202 700 € = 161 538 €
 Projekti 4 = 64% x 520 000 € = 335 236 €
 Projekti 5 = 57% x 370 000 € = 209 198 €
 Yhteensä = 1 801 578 €

Valmistusasteenmukaiset tuotot kirjataan tuloslaskelmaan liikevaihdoksi. Valmistusasteen mukaiset tuotot vähennetään saaduista ennakoista.

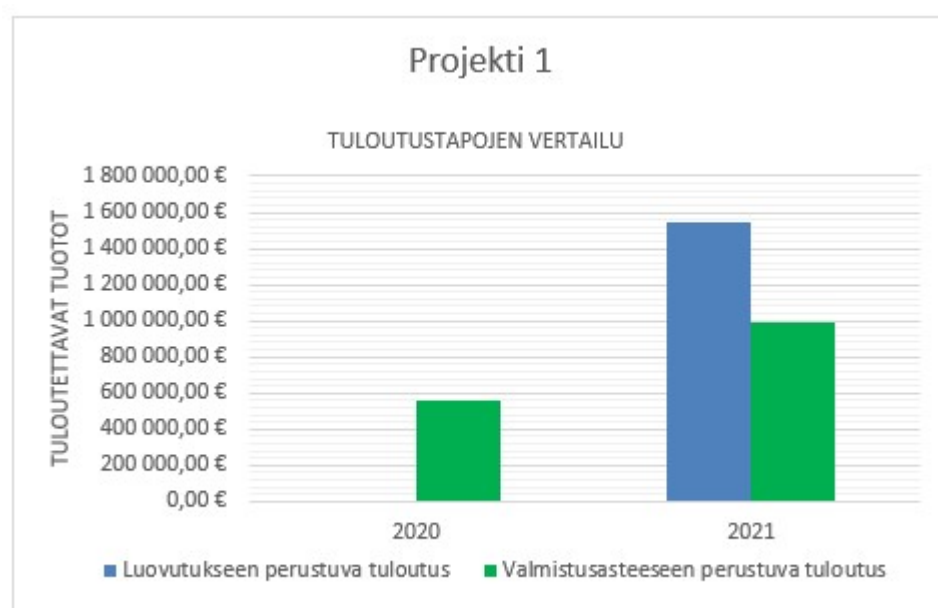
Ennakkomaksut (Tilaaajanmaksamat ennakot – tuotot):

Projekti 1 = 861 000 € - 523 940 € = 337 060 €
 Projekti 2 = 604 170 € - 571 666 € = 32 503 €
 Projekti 3 = 182 430 – 161 538 € = 20 892 €
 Projekti 4 = 429 000 – 335 236 € = 93 764 €
 Projekti 5 = 278 000 – 209 198 € = 68 802 €

Ennakkomaksut kirjataan taseeseen. Ennakkomaksuja on yhteensä 553 021 €, koska ennakoita on enemmän kuin tuottoja kirjataan ne taseen vieraaseen pääomaan. Mikäli ennakoita on vähemmän kuin tuottoa kirjataan laskuttamaton osuus taas siirtosaamisiin.

Tuloslaskelmaan kirjataan kuluksi kertyneet kustannukset. Kertyneitä kustannuksia yhteensä on 463 000 € + 491 633 € + 138 637 € + 296 702 € + 124 184 € = 1 514 156 €.

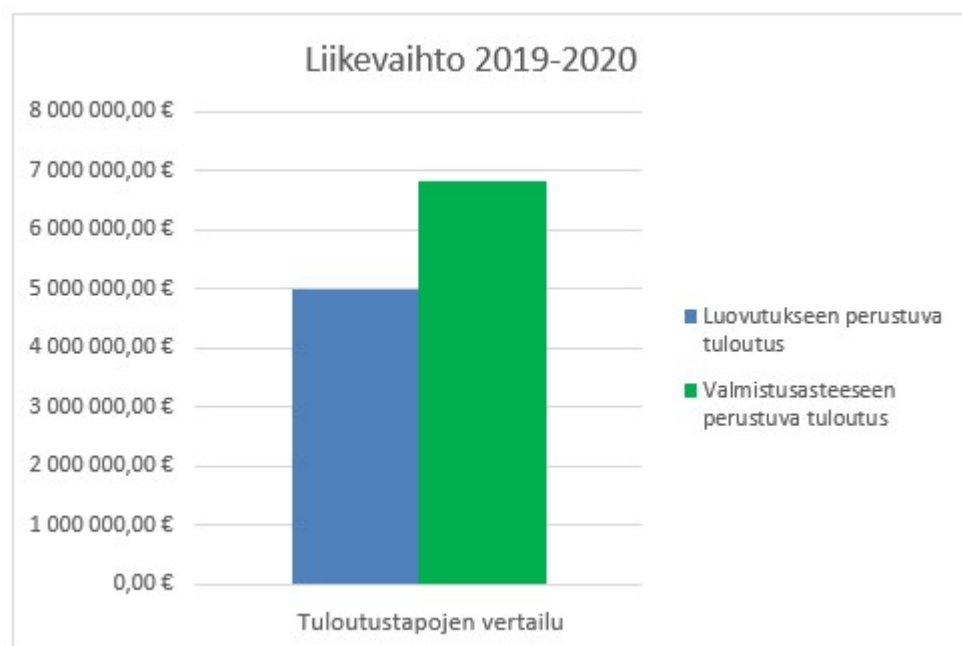
Kuvasta 4. on nähtävissä projektin 1 käytettävän tuloutustavan vaikutus tuloutettaviin tuottoihin. Luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa esimerkki projektin 1 tuloutettaisiin sinä vuonna, kun kohde luovutetaan, mutta projektien kulut kirjautuvat sitä mukaan, kun ne ovat syntyneet. Valmistusasteen mukaista tuloutusta käytettäessä tuloutetaan hankkeesta yksi kolmas osa.



Kuva 4. Projektin 1 tuloutustapojen vertailu.

Valmistusasteen mukaista tuloutusmenettelyä noudatettaessa liikevaihto ja tulos muodostuvat tasaisemmin. Tuloutustapa vaikuttaa suoraan yrityksen raportoitavaan tulokseen. Yrityksen tuloksesta on erityisen kiinnostuneita tietysti omistajat, mutta myös rahoitusyhtiöt. Esimerkiksi perustajaurakointi kohteissa rahoitusta haettaessa on yrityksen tulos oltava mahdollisimman totuudenmukainen. Luovutukseen perustuvassa tuloutuksessa yrityksen tulos heilahtelee, jopa miljoonilla euroilla. Valmistusasteen mukaista tuloutusta käyttäessä yrityksen tulos on tasaisempi ja antaa yrityksestä realistisemmän kuvan. Osatuloutusta käytettäessä on yrityksen liikevaihdon ja muun toiminnan volyymia helpompi arvioida.

Tilikauden tulos on parempi osatuloutusmenettelyä käytettäessä kuin luovutukseen perustuvalla tuloutustavalla. Tilikaudella 2019-2020 tuloutetaan luovutetut hankkeet sekä keskeneräiset projektit valmistusasteen mukaisesti. Yrityksen arvioitu liikevaihto tilikauden päättyessä on 5 miljoonaa. Valmistusasteen mukaista tuloutusmenettelyä käytettäessä liikevaihtoon 5 miljoonaa lisätään valmistusasteen mukaiset tuotot 1 831 002 €, jolloin liikevaihdoksi saadaan 6,8 miljoonaa.



Kuva 5. Tuloutustavan vaikutus liikevaihtoon.

Osatuloutuksen etuna on se, että liikevaihto ja tuloksen kertyminen jakautuvat tasaisesti eri tilikausille. Tuloksen kehitystä on helpompi arvioida valmistusasteen mukaisessa tulouttamisessa kuin suoriteperusteisessa tulouttamisessa eli kun tuloutus tapahtuu projektin luovutuksen perusteella. Valmistusasteen mukaiseen tuloutukseen siirryttäessä, tuottojen jaksottamisen muutos lisää tilikauden tuottoja luovutukseen perustuvaan tu-

loutukseen verrattuna. Valmistusasteen mukaiseen tuloutukseen siirtymisellä on suora vaikutus tuloslaskelman ja taseen toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta antamaan kuvaan.

7 POHDINTA

Valmistusasteen mukainen tuloutustapa eli osatuloutus opinnäytetyön aiheena oli haastava, koska osatuloutus aiheena oli minulle uusi. Tietoa löytyi monesta lähteestä ja osatuloutuksen ydin avautui nopeasti. Pirjo Lahtisen ja Juha Viljarannan kirja Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös oli yksi tärkeimmistä teoksista. Kirjassa käsitellään kirjanpitoa ja tilinpäätöstä rakennusalan yrityksen näkökulmasta. Vaikkakin teos on vuodelta 2013, on siinä pähkinän kuoressa olennaisin ja hyvä alku aiheen tutkimiselle. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet valmistusasteen mukaisesta tulouttamisesta olivat kattavat, erittäin selkokieliset ja sisälsivät yksinkertaisia esimerkkejä.

Toimeksiantajalle osatuloutus aiheena oli erittäin ajankohtainen ja aihe muuttui erittäin mielenkiintoiseksi siinä vaiheessa, kun pääsin hyödyntämään oppimaani käytäntöön. Yrityksessä on aiemmin sovellettu luovutukseen perustuvaa tuloutusta. Luovutukseen perustuva tuloutus on aiheuttanut suuria vaihteluita raportoitavaan tulokseen. Luovutukseen perustuva tuloutus antaa näin ollen yrityksestä väärän kuvan, jolla on suora vaikutus esimerkiksi rahoituksen saamiseen. Tässä tutkimuksessa todettiin, että valmistusaste menettelyä käytettäessä liikevaihto ja tulos kertyvät eri tilikausina tasaisemmin ja eri tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuus paranee.

Toimeksiantaja on aktiivisesti osallistunut opinnäytetyö prosessiin. Valmistusasteeseen perustuva tuloutus pyritään saada käytäntöön heti seuraavassa tilinpäätöksessä 29.2.2020. Toimeksiantaja on koennut ammattilaisten suosituksia osatuloutuksen laatimiselle ja olen päässyt osallistumaan kokouksiin. Yrityksessä on vierailut mm. tuotannonhallintajärjestelmän edustajia, tilintarkastajia, kirjanpitäjiä sekä muiden rakennusalan yritysten taloushallinnon ammattilaisia. Toimeksiantaja toivoi minulta konkreettisia esimerkkejä valmistusasteen laskenta kaavoista sekä todellisia vertailuarvoja esitettäväksi.

Opinnäytetyö toteutettiin kvalitatiivisena, eli laadullisena tutkimuksena. Tutkimusongelmaa tutkittiin haastattelun ja jo olemassa olevan laadullisen aineiston pohjalta. Toimeksiantaja sai toivomiaan konkreettisia esimerkkejä valmistusasteen laskentakaavoista sekä todellisia vertailuarvoja esitettäväksi. Opinnäytetyö on kirjoitettu kesken tilikauden, tilinpäätöksen 2019-2020 luvut perustuvat ennusteisiin. Opinnäytetyö on onnistunut tavoitteissaan.

Opinnäytetyöstä on hyötyä yritykselle, joka suunnittelee osatuloutusta. Tutkimuksesta selviää osatuloutuksen lain vaatimat edellytykset, perusteet sekä se antaa konkreettisia esimerkkejä vertailuarvoineen. Opinnäytetyötä voisi jatkaa perustajaurakoinnin erityiskysymyksillä.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Haettu 16.11.2019 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Asuntokauppalaki 846/1994. Haettu 3.12.2019 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1994/19940843>

Jydacom. Tuotannonhallinta. Haettu 26.1.2020 osoitteesta <https://www.jydacom.fi/ratkaisut/tuotannonhallinta/>

Keskitalo, P. (2018). *Uuden asunnon kauppa*. 3. painos. Keuruu: Edita.

Kirjanpitolaki 1336/1997. Haettu 16.11.2019 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>

Kirjanpitolautakunta. (30.9.2008). Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella.

Kirjanpitolautakunta. (31.10.2017). Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta.

Kirjanpitolautakunta. (5.6.2017). Yleisohje perustajaurakoinnin käsitteystä tilinpäätöksessä.

Koskenvesa, A., Sahlstedt, S., Mäki, T. & Lahtinen, M. (2018). *Rakennushankkeen kustannushallinta*. Helsinki: Rakennustieto Oy

Lahti, P. & Viljaranta, J. (2013). *Rakennusyrityksen kirjanpito ja tilinpäätös*. 5. painos. Helsinki: Suomen Rakennusmedia Oy.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968. Haettu 10.12.2019 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1968/19680360#Pidp447524000>

Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 1233/2006. Haettu 4.12.2019 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20061233>

Leppiniemi, J. & Kykkänen, T. (2019). *Kirjanpito, tilinpäätös ja tilinpäätöksen tulkinta*. 10. painos. Helsinki: Alma Talent.

Minilex. Kirjanpitolain yleiset tilinpäätösperiaatteet. Haettu 15.12.2019 osoitteesta <https://www.minilex.fi/a/kirjanpitolain-yleiset-tilinp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6speriaatteet>

Rakennusteollisuus. (n.d.) Harmaantalouden torjunta. Haettu 2.12.2019 osoitteesta <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaantalouden-torjunta/>

Saarinen, J. (2017). Urakkarakentamisen lyhyt oppimäärä – mitä tarkoittavat KU, KVR, ST, PPP, PJU, PJP ja IPT? Blogi julkaistu 9.10.2017. Haettu 1.12.2019 osoitteesta <https://www.tekniikkatalous.fi/blogit/urakkarakentamisen-lyhyt-oppimaara-mita-tarchoittavat-ku-kvr-st-ppp-pju-pjp-ja-ipt/e3f0b5d2-c780-34c6-9048-da25e26c27bb>

Taloushallintoliitto. Kirjanpidon vaatimukset määräytyvät yrityksen koon mukaan. Haettu 1.12.2019 osoitteesta <https://taloushallintoliitto.fi/kirjanpidon-abc-mita-jokaisen-tulisi-tietaa-kirjanpidosta/kirjanpitovelvollisuus/pieni>

Tilastokeskus. (2020). Myönnettyjen rakennuslupien kuutiomäärä nousi marraskuussa. Haettu 26.1.2020 osoitteesta: https://www.stat.fi/til/ras/2019/11/ras_2019_11_2020-01-21_tie_001_fi.html

Tomperi, S. (2017). *Kehittyvä kirjanpito*. 16. painos. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy

Tomperi, S. & Keskinen, V. (2018). *Kirjanpidon erityiskysymyksiä*. 9. painos. Helsinki: Edita.

Tomperi, S. (2019). *Kirjanpito ja tilinpäätöskirjaukset*. 16. painos. Helsinki: Edita.

Vastuu Group. (15.8.2019) Tiesitkö jo nämä asiat urakkaraportoinnista? Haettu 3.12.2019 osoitteesta <https://www.vastuugroup.fi/fi-fi/blogi/tiesitko-jo-nama-asiat-urakkaraportoinnista>

Verohallinto. (9.10.2012). Miten verohallinto torjuu harmaata taloutta. Haettu 3.12.2019 osoitteesta https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/verotarkastus/verotarkastukset_harmaan_talouden_torju/

Verohallinto. (9.1.2018). Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa. Haettu 16.11.2019 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47925/perustajaurakointiliiketoiminta-verotuksessa/>

Verohallinto. (3.1.2019). Poistot käyttöomaisuudesta. Haettu 8.12.2019. Osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/liikkeen-tai-ammattinharjoittaja/poistot-k%C3%A4ytt%C3%B6omaisuudesta/>

Verohallinto. (3.7.2019) Rakentamispalvelun myynti ja oma käyttö arvonlisäverotuksessa. Haettu 3.12.2019 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/77184/rakentamispalvelun-myynti-ja-oma-k%C3%A4ytt%C3%B6-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

HAASTATTELUT

Antero, S. (2019). Talouspäällikkö, Opinnäytetyön toimeksiantaja yritys. Haastattelu 13.1.2020.

HAASTATTELU

Sähköpostihaastattelu 13.1.2020

Kysymyksien avulla pyrin selvittämään toimeksiantajan edellytykset valmiusasteeseen perustuvan tuloutustavan soveltamiselle.

Miksi yrityksellä on nyt tarve siirtyä osatuloutukseen?

Miten valmiusaste määritetään yrityksessä, voidaanko se laskea luotettavasti?

Kuinka erilliskate voidaan laskea luotettavasti?

Mihin urakoihin valmiusasteen mukaista tuloutusta käytetään, toteutuuko kirjanpitolain mukainen jatkuvuuden periaate?

Mitkä ovat haasteet valmiusasteen mukaiseen tuloutukseen siirtyessä?