

Liite 1

Esimerkit tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella

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

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

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

Vuosi 1

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

Liikevaihtoon kirjattava tuotto lasketaan seuraavasti:

Liikevaihto =

Myyntihinta * Toteutuneet menot

Arvioidut kokonaismenot

=

(7000 * 2500)

4900

=

3571

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
1)				2700	2700
2)		2500		2500	
3)	3571		3571		
	3571	2500	3571	200	2700

Tuloslaskelma

Liikevaihto	3571
Kulut	-2500
Erilliskate (tilikauden tulos)	1071

	Tase		
Saamiset	3571	1071	Tilikauden tulos
Rahat	200	2700	Saadut ennakot
	3771	3771	

Vuosi 2

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

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

Tuloslaskelma

Liikevaihto	3429
Kulut	<u>-2400</u>
Erilliskate (tilikauden tulos)	1029

Tase

Rahat	2100	1071	Ed. tilik. voitto
		<u>1029</u>	Tilikauden tulos
	<u>2100</u>	<u>2100</u>	

Esimerkki 2 Hankkeen valmistusaste on määritetty hankkeen fyysisen valmistusasteen perusteella.

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

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

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

Vuosi 1

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

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

	Varaston muutos	Varasto
1)		
2)		
3)		
4)	850	850
	850	850

Tuloslaskelma

Liikevaihto		2500
Eri kulut		
Ostot	-2600	
Varaston vähennys	850	-1750
Erilliskate (tilikauden tulos)		750

	Tase		
Varasto	850	750	Tilikauden tulos
Saamiset	2500	2700	Saadut ennakot
Rahat	100		
	3450	3450	

Vuosi 2

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

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
0)			2500	100	2700
1)				6300	6300
2)		3600			
3)	5500		5500		
4)				3600	
	5500	3600	8000	2800	9000

	Varaston muutos	Varasto	Ed. tilik. voitto
0)		850	750
1)			
2)			
3)			
4)	650	650	
	650	200	750

Tuloslaskelma

Liikevaihto		5500
Eri kulut		
Ostot	-3600	
Varaston vähennys	-650	-4250
Erilliskate (tilikauden tulos)		1250

	Tase		
Varasto	200	750	Ed. tilik. voitto
Saamiset	8000	1250	Tilikauden tulos
Rahat	2800	9000	Saadut ennakot
	11000	11000	

Vuosi 3:

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

	Liikevaihto	Eri kulut	Saamiset	Rahat	Saadut ennakot
0)			8000	2800	9000
1)				1000	1000
2)		1300		1300	
3)	2000		2000		
4)		1000			
5)					
6)			10000		10000
	2000	2300		2500	

	Varaston muutos	Varasto	Ed. tilik. voitto	Pakoll. varaus
0)		200	2000	
1)				
2)				
3)				
4)				1000
5)	200	200		
6)				
	200		2000	1000

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