

YLEISOHJE TULON KIRJAAMISESTA TUOTOKSI VALMISTUSASTEEN PERUSTEELLA

1. JOHDANTO	2
1.1 YLEISOHJEEN TARKOITUS	2
1.2 TULON KIRJAAMISTA TUOTOKSI KOSKEVAT SÄÄNNÖKSET	2
2. PITKÄN VALMISTUSAJAN VAATIVAN SUORITTEEN MÄÄRITELMÄ	3
3. PITKÄN VALMISTUSAJAN VAATIVALLE SUORITTEELLE KOHDISTETTAVISSA OLEVAT TULOT JA MENOT	4
4. EDELLYTYKSET TUOTON KIRJAAMISEKSI VALMISTUSASTEEN PERUSTEELLA.....	6
4.1 ERILLISKATTEEN ENNAKOITAVUUS	6
4.2 KIRJAAMISTAVAN JOHDONMUKAISUUS	7
5. VALMISTUSASTEEN MÄÄRITTÄMINEN	8
6. VALMISTUSASTEEN MUKAISEN TULOUTUKSEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ	9
6.1 TULOSLASKELMA	9
6.2 TASE	10
6.3 LIITETIEDOT	11
7. SIIRTYMINEN TULON KIRJAAMISEEN TUOTOKSI VALMISTUSASTEEN PERUSTEELLA.....	12

Liitteet

Liite 1	Esimerkit tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella
Liite 2	Esimerkki liitetiedoista

1. JOHDANTO

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Tämä yleisohje opastaa voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997, KPL) ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997, KPA) tulon kirjaamista tuotoksi valmistusasteen perusteella koskevien säännösten soveltamisessa. Se korvaa kirjanpitolautakunnan 20.9.2000 antaman yleisohjeen pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

Uuden yleisohjeen 7 lukua on muutettu siten, että se vastaa sisällöltään kirjanpitolautakunnan uudempaa ohjeistusta tilinpäätösperiaatteiden muutosten käsittelystä tilinpäätöksessä (lausunto KILA 1750/2005). Lisäksi yleisohjeessa on päivitetty la-
kiviittauksia ja tehty eräitä muita teknisluonteisia täsmennyksiä.

Kirjanpitolautakunta on edellisen yleisohjeen antamisen jälkeen antanut 17.1.2006 uuden yleisohjeen perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintaker-
tomuksessa. Siksi tästä yleisohjeesta on poistettu viimeksi mainittuun nähden pääl-
lekkäinen aineisto.

Yleisohjetta laadittaessa on nojaututtu kirjanpitolain esitöissä omaksuttuun periaat-
teeseen, jonka mukaan hyvän kirjanpitotavan tulkinnessa yksittäisiin kysymyksiin
voidaan saada johtoa kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista siltä osin, kuin ky-
symystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteel-
la annetussa määräyksessä taikka Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiiveissä
(78/660/ETY ja 83/349/ETY). Tällöin tulevat lähinnä kysymykseen IAS 11 –
standardi (Pitkäaikaishankkeet) sekä IAS 18 –standardi (Tuotot).

1.2 Tulon kirjaamista tuotoksi koskevat säännökset

KPL 5:1 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tu-
loslaskelmaan. KPL 3:3.1 §:n 5 kohdan mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatet-
taviin periaatteisiin kuuluu tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ot-
taminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. KPL 3:4 §:n
mukaan maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden
harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä
suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista.

Pääsäännön mukaan tulo kirjataan tuotoksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka
aikana suorite on luovutettu asiakkaalle. KPL 5:4 §:ssä on seuraava poikkeussään-
nös tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella:

"Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuo-
toksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee täl-
löin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee nou-
dattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuo-
toiksi."

KPL 5:1 §:n mukainen, suoritteen luovutukseen perustuva jaksottaminen on pää-

sääntöinen periaate myös pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon kirjaamisessa tuotoksi. Tämän periaatteen mukaan kirjanpitovelvollinen kirjaa pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi (ja sen hankintamenon kuluksi) sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle. KPL 5:4 §:n mukainen suoritteen valmistusasteeseen perustuva tuoton kirjausperiaate (engl. Percentage of Completion Method) on pitkän valmistusajan vaativan suoritteen osalta vaihtoehtoinen kirjausperiaate. Tätä periaatetta saadaan kuitenkin soveltaa vain KPL 5:4 §:ssä mainituilla edellytyksillä, joiden tulkitsemisesta tässä yleisohjeessa annetaan tarkempia ohjeita. Valmistusasteeseen perustuvan tuoton kirjausperiaatteen mukaan kirjanpitovelvollinen kirjaa pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi (ja hankintamenon kuluksi) sitä mukaa, kun suoritteen valmistusprosessi etenee. Näin meneteltäessä pitkän valmistusajan vaativia suoritteita tuottavan kirjanpitovelvollisen liikevaihto ja tulos kertyvät eri tilikausina tasaisemmin kuin suoritteiden luovutuksiin perustuvaa tuottojen jaksottamista sovellettaessa. Tämä parantaa eri tilikausien tilinpäätösten vertailukelpoisuutta.

Molempia tuottojen kirjausperiaatteita sovellettaessa on otettava huomioon seuraava KPL 5:14.1 §:n säännös:

"Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan."

Tappiolliseksi muodostuvan pitkän valmistusajan vaativan suoritteen toteutumaton tappio (negatiivinen erilliskate) tulee tämän säännöksen nojalla kirjata pakollisena varauksena tulosvaikutteisesti tilinpäätökseen heti, kun sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä.

Kirjanpitoasetuksen säännöksiä, jotka koskevat tilinpäätöstietojen esittämistä kirjattaessa tulo tuotoksi valmistusasteen perusteella, tarkastellaan jäljempänä luvussa 6.3.

2. PITKÄN VALMISTUSAJAN VAATIVAN SUORITTEEN MÄÄRITELMÄ

Pitkän valmistusajan vaativalle suoritteelle on tunnusomaista, että sen valmistus perustuu sitovaan tilaukseen. Suoritteen valmistusta koskevassa sopimuksessa määritellään myös kauppahinnan suuruus. Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta käytetään jatkossa myös nimitystä pitkäaikaishanke tai hanke. Tyypillisiä pitkäaikaishankkeita ovat erilaiset rakennushankkeet kuten rakennuksen, tien, sillan, aluksen tai suurehkon koneyksikön valmistus. Suurehkoja koneyksiköjä ovat esimerkiksi paperikoneet sekä voimalaitoskattilat ja -generaattorit. Pitkäaikaishanke voi olla myös esimerkiksi yhtenä kokonaisuutena luovutettava, pitkän valmistusajan vaativa suunnittelutyö. Pitkäaikaishankkeen rahamääräiselle arvolle ei voida asettaa

yleisesti vähimmäisrajaa, mutta sen tulee olla olennainen kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon verrattuna.

Hallituksen esityksen perusteluissa edellisen kirjanpitolain uudistamiseksi (HE 111/92 vp.) hankkeen pitkä valmistusaika määriteltiin vähintään yhdeksi vuodeksi. Pitkäaikaishankkeen valmistusajan vähimmäiskestolle ei kuitenkaan voida asettaa ehdottoman tarkkaa aikarajaa. Pitkäaikaishankkeen valmistus kestää tyypillisesti vähintään vuoden, mutta valmistusajaltaan alle vuodenkin kestäviä, laajuudeltaan merkittäviä hankkeita voidaan pitää pitkäaikaisina silloin, kun hankkeen aloittamis- ja lopettamisajankohdat ajoittuvat eri tilikausille ja hankkeesta syntyvän tulon kirjaaminen tuotoksi vaikuttaa olennaisesti eri tilikausien liikevaihdon ja tuloksen muodostumiseen.

Pitkäaikaishankkeen aloittamispäivänä pidetään sitä päivää, jolloin sitova sopimus hankkeesta on allekirjoitettu tai hankkeen tilaaminen sitovasti on muutoin varmistunut ja hankkeen valmistus aloitetaan. Hankkeen valmistuksen lopettamispäivänä pidetään sitä päivää, jolloin hanke luovutetaan olennaisilta osin valmiina asiakkaalle ja asiakas hyväksyy sen vastaanotetuksi.

Hankkeen kestoajan ja rahamääräisen laajuuden lisäksi pitkäaikaishankkeelle on tunnusomaista, että hankkeen edistymistä seurataan erillisen projektikustannuslaskennan avulla. Kirjanpitovelvollisen kokemukseen perustuva, luotettava hankekohtainen projektikustannuslaskenta on käytännössä välttämätön edellytys valmistusasteen mukaisen tuloutustavan soveltamiselle. Ainoastaan tällöin 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.

3. PITKÄN VALMISTUSAJAN VAATIVALLE SUORITTEELLE KOHDISTETTAVISSA OLEVAT TULOT JA MENOT

Pitkäaikaishankkeen menot syntyvät pääsääntöisesti hankkeen aloittamis- ja lopettamispäivien välisenä aikana. Ennen hankkeen aloittamispäivää syntyneitä menoja – esimerkiksi markkinointi- ja tarjousmenoja – ei kohdisteta hankkeelle. Hankkeen lopettamispäivän jälkeen syntyvät, suoriteperusteisesti toteutumattomat, mutta ennakoitavissa olevat menot ja menetykset, joita ei ole otettu aikaisemmin huomioon pakollisina varauksina, kohdistetaan lopettamispäivälle. Toisin sanoen ne jaksotetaan hankkeeseen kohdistettavina menoina pakollisen varauksen muodossa hankkeen valmistuksen lopettamistilikauden tilinpäätöksessä kuluksi.

Jos tilaaja on hyväksynyt olennaisilta osin valmiin, mutta merkittävilta sopimuksen mukaisilta lopputöiltään keskeneräisen hankkeen kokonaan vastaanotetuksi, kirjaetaan vielä tekemättömiin lopputöihin kohdistuva osuus myyntihinnasta tuotoksi ja niitä vastaavat menot kuluiksi vasta, kun lopputyöt on tehty.

Hankkeelle kohdistettavia tuloja ja tulonoikaisuja ovat:

1. Alkuperäisen sopimuksen mukainen myyntihinta.
2. Myyntihinnan lisäykset, kuten
 - hankkeeseen kiinteästi liittyvät ja erikseen tilatut, mutta alkuperäiseen sopimukseen kuulumattomien lisätöiden myyntihinnat, joiden ei voida katsoa muodostavan erillistä hanketta;
 - valmistajan tilaajalta tai ulkopuoliselta veloittamat korvaukset, joita valmistajalla voi olla oikeus veloittaa esimerkiksi valmistajalle aiheutetun viivästyksen tai alkuperäisiin suunnitelmiin tehtyjen muutosten aiheuttamien lisämenojen perusteella;
 - valmistajan saamat ylimääräiset bonukset tai muut palkkiot esimerkiksi työn hyvän laadun tai ennenaikaisen valmistumisen vuoksi.
3. Myyntihinnan vähennykset, kuten
 - myyntihinnan vähennyserä hankkeen viivästymisen vuoksi, mikäli hankkeen viivästyminen pienentää sopimuksen mukaista myyntihintaa.

Edellä mainittujen myyntihinnan lisäysten ja vähennysten sisällyttäminen hankkeen tuloksi tai sen vähennykseksi edellyttää, että niiden toteutuminen on ilmeistä ja että niiden määrä kyetään arvioimaan luotettavalla tavalla.

Hankkeelle kohdistettavia menoja ovat:

1. Hankkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Näitä menoja ovat esimerkiksi hankkeen aiheuttamat henkilöstömenot mukaan luettuina hanketta valvovan työnjohdon palkkamenot henkilösivumenoineen, suunnittelumenot, materiaalimenot, alihankinnasta aiheutuneet menot, hankkeen vakuutus- ja takuumenot, viivästyssakot sekä menot, joita aiheutuu ulkopuolisten valmistajalle hankkeen valmistuksen johdosta esittämistä oikeudellisista vaateista.
2. Pitkäaikaishankkeeseen kohdistuva osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

Näitä menoja ovat esimerkiksi kyseisen hankkeen valmistuksessa käytettyjen tuotantotilojen, koneiden ja laitteiden vuokrat tai suunnitelman mukaiset poistot sekä käyttö- ja kunnossapitomenot samoin kuin teknisen tuki- ja laadunvalvontaorganisaation sekä muun hanketuotannon hallinnon menot.

Kiinteiden menojen kohdistamisperiaatteiden tulee olla systemaattisia ja johdonmukaisia, ja niitä tulee noudattaa jatkuvasti.

Kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan muita kiinteitä menoja ei kohdisteta pitkäaikaishankkeen menoiksi. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi myynnin ja markkinoin-

nin menot, yleishallinnon menot sekä hankkeen valmistukseen liittymättömien tuotanto- ja muiden tilojen sekä koneiden ja laitteiden poistot.

Kustannuslaskennassa voi esiintyä kustannuksia, joita ei merkitä liikekirjanpitoon menoina tai jotka poikkeavat arvostuksen taikka jaksotuksen osalta liikekirjanpidon mukaisista menoista. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi katelisät kirjanpito-velvollisen sisäisissä veloituksissa, jälleenhankintahintaan perustuvat poistot ja sitotun pääoman laskennallinen korko. Kirjanpitolain tarkoittamaan pitkäaikaishankkeen hankintamenoon luetaan ainoastaan toteutuneita pitkäaikaishankkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä menoja.

Hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen osuuden lukeminen pitkäaikaishankkeen hankintameno on suotavaa pitkäaikaishankkeiden luonteesta johtuen. Kiinteiden menojen lukemisessa pitkäaikaishankkeen hankintameno noudatetaan kirjanpitolautakunnan 31.1.2006 antamaa yleisohjetta kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintameno.

Pitkäaikaishankkeeseen kohdistettavien, arvioitujen kokonaismenojen ylittäessä siihen kohdistettavat, arvioidut kokonaistulot tulee kokonaismenojen kokonaistulot ylittävä osuus kirjata hankkeen valmistusasteesta riippumatta heti tuloslaskelmaan kuluksi. Edellä mainittu koskee myös vielä aloittamatta (tilauskannassa) olevista hankkeista todennäköisesti syntyviä tappioita (negatiivisia erilliskatteita). Hankekohtaisen tappion määrä määritetään kirjanpito-velvollisen hankintamenon määrittelyssä soveltamasta menettelystä riippuen joko hankkeeseen kohdistettavien pelkkien muuttuvien menojen tai muuttuvien ja kiinteiden menojen perusteella.

4. EDELLYTYKSET TUOTON KIRJAAMISEKSI VALMISTUSASTEEN PERUSTEELLA

Valmistusasteen mukaista tuloutusta saadaan soveltaa ainoastaan, jos KPL 5:4 §:n mukaiset, luvuissa 4.1 ja 4.2 tarkastellut edellytykset täyttyvät. Muussa tapauksessa kirjanpito-velvollisen on sovellettava suoritteen luovutuksen mukaista tuloutusta.

4.1 Erilliskatteen ennakoitavuus

KPL 5:4 §:n mukaan pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa.

Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen erilliskate määritellään kunkin tilikauden päättyessä. Jos kirjanpito-velvollinen laatii esimerkiksi arvopaperimarkkinalain (495/1989) 2 luvun 5 §:n tai 5 d §:n nojalla julkaistavan osavuositarkastuksen, erilliskate tulee määritellä valmistusasteen mukaista tuloutusta varten myös sitä varten tehtävän välitilinpäätöksen yhteydessä.

Pitkäaikaishankkeen erilliskate lasketaan vähentämällä hankkeen myyntitulosta sen hankintameno. Erilliskatteen todentaminen hyvän kirjanpitotavan mukaisella luotettavalla tavalla edellyttää, että kirjanpito-velvollisella on systemaattinen ja toimiva hankekohtainen kustannuslaskenta. Tämä edellyttää muun muassa, että:

1. hankkeen kokonaistulot ja kokonaismenot mukaan lukien takuuajaiset menot ovat luotettavalla tavalla arvioitavissa;
2. hankkeen tilikauden päättymiseen mennessä suoriteperusteisesti toteutuneet menot ovat kustannuslaskennan ja kirjanpidon perusteella luotettavalla tavalla selvitettävissä;
3. hankkeen valmistusaste tilikauden päättymisajankohtana on luotettavalla tavalla määritettävissä.

Hankkeen erilliskatetta arvioitaessa tulee noudattaa KPL 3:3.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettua varovaisuutta hankkeen tulojen, menojen ja valmistusasteen arvioimisessa ja määrittämisessä. Jos hankkeen erilliskatteen ennakoinnista ei ole olemassa luotettavaa kokemusperäistä tietoa, valmistusasteen mukaista tuloutusta ei tule käyttää pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon kirjaamisessa tuotoksi.

Varovaisuus erilliskatteen ennakoinnissa edellyttää, että pitkäaikaishankkeen synnyttämät olennaiset ulkomaanrahan määräiset rahavirrat suojataan valuuttakurssien muutosten varalta. Jos pitkäaikaishankkeeseen kohdistettaviin tuloihin ja menoihin liittyvät rahavirrat on sopimuksin sidottu tiettyyn kurssiin tai ne on erikseen suojattu valuuttakurssien muutosten varalta, määritellään tuotoksi kirjattava osuus ja erilliskate käyttäen näitä kursseja, kuitenkin siten että toteutuneiden tulojen ja menojen osalta laskennassa käytetään toteutuneita kursseja sekä vielä toteutumattomien tulojen ja menojen osalta sopimuksen tai suojauksen mukaisia kursseja.

Pitkäaikaishankkeen alkuvaiheessa on suotavaa kirjata valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava määrä kulua (toisin sanoen nollakate), kunnes hankkeen erilliskatteesta toteutunut määrä voidaan arvioida luotettavasti. Valmistusasteen mukaista tuloutusta ei tule käyttää, mikäli hankkeen taloudellista lopputulosta ei kyetä ennakkoimaan KPL 5:4 §:n edellyttämällä luotettavalla tavalla. Erilliskatteen arviointimenetelmän luotettavuudesta tulee olla kokemusperäistä näyttöä.

Hankekohtaisen kustannuslaskennan periaatteet ja toteuttaminen tulee dokumentoida sekä tarkistaa säännöllisin väliajoin.

4.2 Kirjaamistavan johdonmukaisuus

KPL 5:4 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikista pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisessa tuotoiksi.

KPL 3:3.1 §:n 2 kohdan mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatettaviin periaatteisiin kuuluu johdonmukaisuus laativieriaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen. Tämä edellyttää, että pitkäaikaishankkeiden tulouttamisessa noudatetaan jatkuvasti samaa periaatetta.

Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa valmistusasteeseen perustuvaa tulon kirjaamista tuotoksi, tätä kirjausperiaatetta on suotavaa soveltaa kaikkiin niihin hankkeisiin,

joita seurataan hankekohtaisen projektikustannuslaskennan avulla huolimatta siitä, ettei yksittäisen hankkeen valmistusaika ja laajuus edellyttäisi valmistusasteen mukaisen tuloutuksen soveltamista. Olennaisuuden periaatetta noudattaen saadaan kuitenkin merkitykseltään vähäiset hankkeet tulouttaa hankkeen luovutukseen perustuen.

Jos kirjanpitovelvollinen laatii esimerkiksi arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:n tai 5 d §:n nojalla julkaistavan osavuosikatsauksen, välitilinpäätöksissä noudatettavan kirjaustavan johdonmukaisuuden vuoksi on julkistettavissa osavuosikatsauksissa perusteltua esittää valmistusasteen mukainen osuus tuotoista myös niiden hankkeiden osalta, joiden aloittamis- ja lopettamispäivät ajoittuvat eri välitilinpäätöskausille, vaikka koko hankkeen valmistusaika ei ajoitukaan kahdelle tai useammalle tilikaudelle. Olennaisuuden periaatteen mukaan saadaan valmistusajaltaan saman tilikauden sisälle ajoittuvien hankkeiden osalta jättää välitilinpäätöksissä tulot kirjaamatta tuotoiksi valmistusasteen perusteella.

5. VALMISTUSASTEEN MÄÄRITTÄMINEN

KPL 3:3.1 §:n 3 kohdan mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatettaviin periaatteisiin kuuluu tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Tämä edellyttää asianmukaista varovaisuutta myös pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämisessä.

Pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittäminen edellyttää käytännössä projektijohdon ja taloushallinnon yhteistyötä luotettavien periaatteiden luomiseksi projektikustannuslaskennalle. Projektikustannuslaskennan periaatteet ja valmistusasteen määrittämisperusteet tulee dokumentoida sekä tarkistaa säännöllisin väliajoin.

Valmistusaste voidaan määrittää esimerkiksi seuraavien laskentamenetelmien tai niiden yhdistelmien avulla:

A. Hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaismenoihin

Mikäli valmistusaste lasketaan suhteuttamalla toteutuneet menot tuoreimpaan käytävissä olevaan arvioon hankkeen kokonaismenoista, on otettava huomioon ainoastaan ne menot, joita vastaava valmistustyö on tehty. Esimerkiksi pitkäaikais-hanketta varten hankittua materiaalia, jota ei ole vielä asennettu tai muuten käytetty hankkeen valmistuksessa, ei tule ottaa huomioon toteutuneita menoja määritettäessä. Sama koskee ennakkomaksuja, jotka on maksettu aliurakoitsijalle vielä teke-mättömästä työstä.

Jos edellä tarkoitettua tekemätöntä työtä varten hankitun materiaalin hankin-tamenon osuus hankkeen kokonaismenoista ei ole olennainen ja sen selvittäminen vaatisi kohtuuttomasti menoja saavutettavaan hyötyyn nähden, materiaalin han-kintameno saadaan lukea osaksi toteutuneita menoja.

Samaten, jos hankkeeseen jo tehdystä työstä ja siihen käytetystä materiaalista olen-nainen osa on tilinpäätösajankohtana vielä laskuttamatta valmistajalta, tämä osa tu-

lee jaksottaa suoriteperusteisesti ja ottaa huomioon myös valmistusastetta määritettäessä.

B. Hankkeeseen käytetyn tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään

Tuotannontekijä, jonka määrää käytetään valmistusasteen kuvaamisessa, voi olla esimerkiksi valmistuksen edellyttämä työpanos työtunneilla mitattuna.

C. Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella

Tämän menetelmän soveltaminen edellyttää hankkeen valmistusprosessin jakamista välivaiheisiin. Hankkeen fyysinen valmistusaste määritellään vertaamalla sen todellista vaihetta näihin välivaiheisiin. Kukin vaihe merkitsee tiettyä lisää hankkeen kokonaisvalmistusasteeseen.

Erityyppisiin pitkäaikaishankkeisiin voidaan soveltaa erilaista valmistusasteen määrittäytapaa. Samanlaisten pitkäaikaishankkeiden valmistusaste tulee kuitenkin KPL 3:3.1 §:n 2 kohdan vaatimuksen mukaisesti määrittää johdonmukaisesti samalla tavalla. Valittua menettelytapaa tulee noudattaa myös jatkuvasti tilikaudesta toiseen.

Aliurakoitsijoiden pitkäaikaishanketta varten tekemien työsuoritusten osalta valmistusaste tulee määritellä yhdessä aliurakoitsijan kanssa ja ottaa huomioon päähankkeen valmistusastetta määritettäessä. Olennaisuuden periaatteen mukaisesti saadaan aliurakoitsijan tekemä vähäinen työsuoritus ottaa huomioon vasta suorituksen luovutusvaiheessa.

Perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa kirjanpitolautakunta on antanut erillisen yleisohjeen 17.1.2006.

6. VALMISTUSASTEEN MUKAISEN TULOUTUKSEN ESITTÄMINEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

6.1 Tuloslaskelma

Seuraava selostus valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittämisestä tuloslaskelmassa on tehty KPA 1:1.1 §:n mukaista tuloslaskelmakaavaa noudattavan kirjanpitovelvollisen osalta kaavaan merkittyjen erien järjestyksessä (erien numerointi liittyy tähän kaavaan). Myös liitteenä 1 olevat esimerkit valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittämisestä tuloslaskelmassa perustuvat KPA 1:1.1 §:n mukaiseen tuloslaskelmakaavaan.

1. LIIKEVAIHTO

Valmistusasteen perusteella tilikaudelle jaksotettu osuus pitkäaikaishankkeiden myyntituloista kirjataan liikevaihtoon.

5. *Materiaalit ja palvelut*
6. *Henkilöstökulut*
7. *Poistot ja arvonalentumiset*
8. *Liiketoiminnan muut kulut*

Suoriteperusteen 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 suoriteperusteen mukaan tilikaudelle jaksotetut aineiden ja tarvikkeiden ostot oikaistaan valmistusastetta vastaaviksi kuluiksi.

KPA 1:1.1 §:n kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa erikseen esitettävät kuluerät sisältyvät KPA 1:2.1 §:n mukaisessa toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa erään ”Hankinnan ja valmistuksen kulut”.

Myös tappiollisen pitkäaikaishankkeen tilikauden päättymiseen mennessä vielä toteutumattomien, mutta tilinpäätöstä laadittaessa arvioituina joko varmasti tai todennäköisesti toteutuvien menojen määrä kirjataan tuloslaskelmaan pakollisena varauksena kuluksi siltä osin kuin pitkäaikaishankkeen ennakoitu kokonaishankintameno ylittää sen myyntitulon.

6.2 Tase

Seuraava selostus valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittämisestä taseessa on tehty KPA 1:6.1 §:n mukaista tasekaavaa noudattavan kirjanpitovelvollisen osalta (kirjaimet ja numerot liittyvät tähän kaavaan). Myös liitteenä 1 olevat esimerkit valmistusasteen mukaisen tuloutuksen esittämisestä taseessa perustuvat KPA 1:6.1 §:n mukaiseen tasekaavaan. KPA 1:7.1 §:n mukaan, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi KPL 3:9.2 §:ssä säädettyistä rajoista, tase saadaan laatia kyseisessä asetuksen kohdassa säädetyn lyhennetyn taseen kaavan mukaan.

V a s t a a v a a

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet

Suoriteperusteisesti toteutuneet aine- ja tarvikemenot oikaistaan valmistusastetta vastaaviksi kuluiksi edellä selostetulla tavalla. Valmistusastetta vastaavien menojen lisäksi suoriteperusteen mukaan toteutuneet, mutta valmistusasteen ylittävät menot merkitään taseen vaihtuviin vastaaviin vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin.

II Saamiset

7. Siirtosaamiset

Valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava saaminen kirjataan taseen vaihtuviin

vastaaviin siirtosaamisina tai KPA 1:9 §:n edellyttämällä tavalla yksityiskohtaisemmin esitettäessä esimerkiksi "Hankesaamiset" -nimisenä eränä. KPA 1:6.2 §:n mukaan tästä erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä.

V a s t a t t a v a a

C PAKOLLISET VARAUKSET

3. Muut pakolliset varaukset

Tappiollisen pitkäaikaishankkeen ennakoitu, myyntitulon ylittävä tappio kirjataan täysimääräisesti muuna pakollisena varauksena taseeseen.

D Vieras pääoma

5. Saadut ennakot

Pitkäaikaishankkeen tilaajalta saadut ennakot kirjataan taseen vastattavien vieraseen pääomaan "Saadut ennakot" -kohtaan, joka jaotellaan KPA 1:6.3 §:n nojalla pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Nämä saadut ennakot on KPA 1:9 §:n nojalla merkittävä erikseen taseeseen, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.

Vaihto-omaisuuteen, saamisiin ja saatuihin ennakoihin sisällytettävät tase-erät saadaan esittää hankekohtaisesti netotettuina taseessa edellyttäen, että nämä erät ilmoitetaan erikseen liitetiedoissa. Pakollisiin varauksiin sisällytettävää erää ei saa nettottaa muiden erien kanssa.

6.3 Liitetiedot

KPA 2:2.1 §:n 1 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisesta tuotoiksi valmistusasteen perusteella ilmoitetaan säännöksen tarkoittamana liitetietona.

Valmistusasteen mukaista tuloutusta sovellettaessa liitetiedoissa annetaan lisäksi seuraavat tiedot:

- pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja sen valintakriteerit,
- pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa,
- valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta,
- valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä,
- pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta) eriteltynä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, mikäli kirjanpitovelvollinen soveltaa molempia tuottojen kirjaustapoja,
- vaihto-omaisuudesta, saamisista ja saaduista ennakoista koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät tase-erien mukaan eriteltynä,

- pitkäaikaishankkeisiin liittyvät pakolliset varaukset KPA 2:5.1 §:n 6 kohdan mukaisesti eriteltyinä, jos se on tarpeen tase-erän selventämiseksi sekä
- pitkäaikaishankkeisiin liittyvien pakollisten varausten muutokset KPA 2:3.1 §:n 4 kohdan mukaisesti eriteltyinä, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Liitteessä 2 on esimerkki edellä mainituista liitetiedoista.

7. SIIRTYMINEN TULON KIRJAAMISEEN TUOTOKSI VALMISTUSASTEEN PERUSTEELLA

Siirtyminen tulon kirjaamiseen tuotoksi valmistusasteen perusteella tehdään tasetta oikaisemalla. Tällöin aikaisempina tilikausina aloitettujen pitkäaikaishankkeiden valmistusasteen mukaiset myyntitulot ja niitä vastaavat hankkeiden menot merkitään siirtymistilikauden taseeseen oman pääoman oikaisuna seuraavasti:

- Ennen siirtymistilikauden alkua valmistusasteen mukaan kertynyt myyntitulo ja sitä vastaavat menot kirjataan nettomääräisenä oikaisemalla taseen edellisten tilikausien voitto/tappio –tiliä. Merkitykseltään vähäiset erät voidaan kuitenkin jättää merkitsemättä. Vastaava oikaisu tehdään myös vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Oikaistut tuotto- ja kuluerät tulee esittää taseen liitetiedoissa erillisinä (bruttona).
- Siirtymistilikauden osuus valmistusasteen mukaisesta myyntitulosta kirjataan liikevaihtoon ja sitä vastaavat menot liiketoiminnan kuluiksi, jolloin siirtymistilikaudelle kuuluva osuus erilliskatteesta esitetään osana liikevoittoa (tai -tappiota).

Kun pitkäaikaishankkeista syntyviä tuloja ryhdytään kirjaamaan tuotoiksi valmistusasteen perusteella, tuottojen jaksottamistavan muutos lisää tilikauden tuottoja suoritteiden luovutuksiin perustuvaan tuloutukseen verrattuna. Siirtymisellä valmistusasteen mukaiseen tuloutukseen voi olla olennainen vaikutus tuloslaskelman ja taseen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta antamaan kuvaan. Tuottojen jaksottamistavan muutoksesta ja sen vaikutuksesta on tällöin ilmoitettava liitetiedoissa KPL 3:2.1 §:n edellyttämät lisätiedot.

KPA 2:2.1 §:n 4 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päätyneen tilikauden tietojen kanssa. Tuottojen jaksottamistavan muutos voi aikaansaada edellistä tilikautta koskevien tietojen vertailukelvottomuuden päätyneen tilikauden tietojen kanssa, jolloin liitetietona on esitettävä siitä selvitys. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen nojalla on muutoksen tulosvaikutuksesta annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista.