

**ALLMÄN ANVISNING OM REDOVISNING AV INKOMST SOM INTÄKT ENLIGT
TILLVERKNINGSGRAD**

BILAGOR.....	1
BILAGA 1 EXEMPEL PÅ REDOVISNING AV INKOMST SOM INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD	1
BILAGA 2 EXEMPEL PÅ NOTER1. INLEDNING	1
1. INLEDNING.....	2
1.1 SYFTET MED DENNA ALLMÄNNA ANVISNING	2
1.2 STADGANDEN OM REDOVISNING AV INKOMST SOM INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD ...	2
2. DEFINITION AV PRESTATION SOM KRÄVER LÅNG FRAMSTÄLLNINGSTID..	3
3. INKOMSTER OCH UTGIFTER SOM KAN HÄNFÖRAS TILL EN PRESTATION SOM KRÄVER LÅNG FRAMSTÄLLNINGSTID	4
4. FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR REDOVISNING AV INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD	6
4.1 MÖJLIGHETER ATT FÖRUTSE ETT SEPARAT BIDRAG.....	6
4.2 REDOVISNINGSMETODENS KONSEKVENNS	8
5. FASTSTÄLLANDE AV TILLVERKNINGSGRADEN	8
6. PRESENTATION AV INTÄKTSFÖRING ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD I BOKSLUTET	10
6.1 RESULTATRÄKNINGEN.....	10
6.2 BALANSRÄKNINGEN	10
6.3 NOTERNA.....	12
7. ÖVERGÅNG TILL REDOVISNING AV INKOMST SOM INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD	12

Bilagor

Bilaga 1 Exempel på redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad

Bilaga 2 Exempel på noter

1. INLEDNING

1.1 Syftet med denna allmänna anvisning

Denna allmänna anvisning ger handledning i fråga om tillämpningen av stadgarna i bokföringslagen (1336/1997, BokfL) och i bokföringsförordningen (1339/1997, BokfF) om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad. Anvisningen ersätter bokföringsnämndens allmänna anvisning om upptagning av inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid som intäkt på grundval av tillverkningsgraden från 20.9.2000.

Kapitel 7 i den nya allmänna anvisningen har ändrats så att det till sitt innehåll motsvarar de nyare anvisningar som bokföringsnämnden har gett (utlåtande BFN 1750/2005) om bokslutsbehandlingen av förändringar i bokslutsprinciperna. I den allmänna anvisningen har dessutom hänvisningarna till lagar uppdaterats och vissa andra preciseringar av teknisk karaktär gjorts.

Efter att ha gett sin föregående allmänna anvisning har bokföringsnämnden den 17.1.2006 gett en allmän anvisning gällande behandlingen av grynderentreprenader i bokslutet och verksamhetsberättelsen. Därför har material som överlappar med den sistnämnda anvisningen avlägsnats ur denna allmänna anvisning.

Vid upprättandet av denna allmänna anvisning har bokföringsnämnden stött sig på den i förarbetet till bokföringslagen omfattade principen att enskilda frågor rörande tolkningen av god bokföringssed kan avgöras med hjälp av internationella bokslutsstandarder till den del frågan inte uttryckligen har avgjorts i finsk lag, i bestämmelse som givits på basen av finsk lag eller i Europeiska gemenskapens bokslutsdirektiv (78/660/EEG och 83/349/EEG). I detta fall tillämpas i första hand standarden IAS-11 (långfristig projekt) och standarden IAS-18 (Intäkter).

1.2 Stadganden om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad

Enligt första meningen i 5:1.1 § BokfL ska räkenskapsperiodens inkomster tas upp som intäkter i resultaträkningen. Enligt 3:3.1 § punkt 5 BokfL hör det till de allmänna bokslutsprinciperna att de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalning. Enligt 3:4 § BokfL ska bokföring enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse eller idkande av lantbruk, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas.

Enligt huvudregeln ska en inkomst upptas som intäkt i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits till kunden. I 5:4 § BokfL ingår följande undantagsstadgande om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad:

"Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får tas upp som intäkt på grundval av tillverkningsgraden. Det separata bidrag som hänför sig till prestationen skall härvid kunna bestämmas på ett tillförlitligt sätt. Den bokföringsskyldige skall iaktta samma grund för alla inkomster som avses här när

de redovisas som intäkter. "

Periodisering på grundval av överlåtelse av prestation enligt 5:1.1 § BokfL är den princip som i regel ska tillämpas också på intäktsföringen av inkomst från överlåtelse av prestation som kräver lång framställningstid. Enligt denna princip tar den bokföringsskyldige upp inkomst av en prestation som kräver lång framställningstid, som intäkt (och dess anskaffningsutgift som kostnad) i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits till kunden. Den redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad (eng. Percentage of Completion Method) som avses i 5:4 § BokfL, är en alternativ redovisningsprincip för prestationer som kräver lång framställningstid. Principen får dock tillämpas bara på de villkor som nämns i 5:4 § BokfL om vilkas tolkning denna allmänna anvisning ger noggrannare direktiv. Enligt principen för redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad kan en bokföringsskyldig ta upp inkomsten för en prestation som kräver lång framställningstid som intäkt (och anskaffningsutgiften som kostnad) enligt hur tillverkningsprocessen för prestationen framskrider. Genom att förfara på detta sätt fördelar sig den del av den bokföringsskyldiges omsättning och resultat som hänför sig till prestationer som kräver lång framställningstid jämnare mellan olika räkenskapsperioder än vid tillämpning av intäktsperiodisering på grundval av överlåtelse av prestationer. Detta förbättrar jämförbarheten mellan boksluten för olika räkenskapsperioder.

Oberoende av vilken av de två principerna för redovisning av intäkter som tillämpas ska stadganden i 5:14.1 § BokfL beaktas:

"Från intäkter skall dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om:

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod;
- 2) de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas;
- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik; och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående."

En orealiserad förlust (negativt separat bidrag) för en förlustbringande prestation som kräver lång framställningstid ska enligt detta stadgande kostnadsföras och upptas som avsättning genast, då den vid upprättande av bokslut ska anses vara säker eller sannolik.

Nedan i kapitel 6.3 redogörs för bokföringsförordningens stadganden om bokslutsuppgifter vid redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad.

2. DEFINITION AV PRESTATION SOM KRÄVER LÅNG FRAMSTÄLLNINGSTID

Karakteristiskt för en prestation som kräver lång framställningstid är att dess tillverkning sker på basis av en bindande beställning. I avtalet om tillverkning av prestationen definieras också köpesummans belopp. För prestation som kräver lång

framställningstid används nedan benämningen långtidsprojekt eller projekt. Typiska långtidsprojekt är olika byggnadsprojekt såsom färdigställandet av en byggnad, en väg, en bro, ett fartyg eller en större maskinenhet. Större maskinenheter är exempelvis pappersmaskiner samt kraftverkspannor och –generatorer. Ett långtidsprojekt kan också utgöras av t.ex. ett planeringsarbete som överläts som en helhet och som kräver lång framställningstid. Någon allmän nedre gräns beträffande beloppet för ett långtidsprojekt kan inte sättas, men beloppet ska vara väsentligt jämfört med den bokföringsskyldiges omsättning.

I motiveringarna till regeringens proposition angående revidering av tidigare gällande bokföringslag (HE 111/92 rd.) definierades längden för en lång framställningstid till minst ett år. Någon ovillkorligt exakt tidsgräns för hur länge ett långtidsprojekt ska räcka kan dock inte fastställas. Tillverkningstiden för ett långtidsprojekt är i typiska fall åtminstone ett år, men också projekt vilkas tillverkningstid är kortare än ett år men vilka till sin omfattning är betydande, kan anses långvariga då deras begynnelse- och slutdatum infaller inom olika räkenskapsperioder och intäktsföringen av den inkomst som de medför i väsentlig grad påverkar omsättningen och resultatet för de olika räkenskapsperioderna.

Som begynnelsedatum för ett långtidsprojekt anses den dag då ett bindande avtal om projektet undertecknas eller beställningen av projektet på något annat bindande sätt garanteras och tillverkningen av projektet inleds. Som slutdatum för projektet räknas den dag då projektet till väsentliga delar i färdigt skick överläts till kunden och kunden godkänner mottagandet av det.

Utöver projektets varaktighet och penningmässiga omfattning anses som kännetecknande för ett långtidsprojekt att projektets framskridande följs upp genom separat projektkostnadsberäkning. En tillförlitlig projektkostnadsberäkning som görs projektvis och på basis av den bokföringsskyldiges erfarenheter är en ovillkorlig förutsättning för att redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad ska kunna tillämpas. Endast då kan man vid upprättande av bokslut på ett, i enlighet med god bokföringssed tillförlitligt sätt, påvisa de utgifter för ett långtidsprojekt vilka fram till räkenskapsperiodens slut enligt prestationsprincipen har realiserats, de totalinkomster som projektet medför och totalutgifterna för att slutföra projektet samt tillverkningsgraden.

3. INKOMSTER OCH UTGIFTER SOM KAN HÄNFÖRAS TILL EN PRESTATION SOM KRÄVER LÅNG FRAMSTÄLLNINGSTID

Utgifterna för ett långtidsprojekt uppkommer i regel under tiden mellan projektets begynnelse- och slutdatum. Utgifter som uppkommit före projektets begynnelsedatum – exempelvis marknadsförings- och offertutgifter – hänförs inte till projektet. Förutsägbara utgifter och förluster som uppkommit efter projektets slutdatum, vilka inte enligt prestationsprincipen har realiserats, hänförs till projektets slutdatum om de inte tidigare har beaktats som avsättningar. De periodiseras med andra ord som till projektet hörande utgifter och upptas i form av en avsättning som kostnad för den räkenskapsperiod inom vilken tillverkningen av projektet upphör.

Om beställaren har godkänt ett projekt, som till väsentliga delar är klart, som om det i sin helhet vore mottaget, fastän det i fråga om betydande avtalsenliga slutarbeten ännu är oavslutat, redovisas den andel av försäljningsinkomsterna som ansluter sig till de ogjorda slutarbetena som intäkt och motsvarande utgifter som kostnad först då slutarbetena är utförda.

Inkomster och inkomsträttelser som kan hänföras till projektet är:

1. Försäljningspriset enligt det ursprungliga avtalet.
2. Tillägg till försäljningspriset, som
 - försäljningspris för tilläggsarbeten som nära anknyter till projektet och som har beställts separat, men som inte ingår i det ursprungliga avtalet, då dessa inte kan anses utgöra ett separat projekt;
 - ersättningar som tillverkaren debiterat av beställaren eller av utomstående, vilka kan debiteras t.ex. på grund av att tillverkaren har åsamkats dröjsmål eller tilläggsutgifter till följd av ändringar i de ursprungliga planerna;
 - extra arvoden eller bonus som tillverkaren har fått t.ex. p.g.a. arbetets goda kvalitet eller för att det har blivit färdigt före utlovad tid.
3. Avdrag från försäljningspriset, som
 - avdrag från försäljningspriset till följd av att projektet har fördröjts, ifall detta enligt avtal sänker försäljningspriset.

För att ovan nämnda tillägg och avdrag ska kunna räknas som ökning eller minskning av projektets försäljningspris, förutsätts att det är uppenbart att de kommer att realiseras och att beloppet av dem kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Utgifter som kan hänföras till projektet är:

1. Av projektet förorsakade rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning.

Sådana utgifter är t.ex. av projektet direkt förorsakade personalutgifter, inklusive personalutgifter för den övervakande arbetsledningen och lönebiutgifter, planeringsutgifter, materialutgifter, utgifter för underleveranser, projektets försäkrings- och garantiutgifter, dröjsmålsböter samt utgifter för rättsliga krav som någon utomstående på grund av projektet ställer på tillverkaren.
2. Den andel av fasta utgifter för anskaffning och tillverkning som kan hänföras till långtidsprojektet.

Sådana utgifter är t.ex. hyror och planavskrivningar samt drifts- och underhållsutgifter för produktionsutrymmen, maskiner och anläggningar som används för ifrågavarande projekt, liksom administrationsutgifter för organisationen för tekniskt stöd och kvalitetskontroll samt övriga administrativa utgifter

för projekttillverkningen.

Principerna för hur fasta utgifter hänförs ska vara systematiska och konsekventa, och de ska tillämpas kontinuerligt.

Övriga fasta utgifter för den bokföringsskyldiges rörelseverksamhet räknas inte in i utgifterna för ett långtidsprojekt. Sådana utgifter är t.ex. utgifter för försäljning och marknadsföring, utgifter för allmän förvaltning samt avskrivningar som hänför sig till produktions- och övriga utrymmen samt till maskiner och anläggningar vilka inte sammanhänger med projektets tillverkning.

I kostnadsberäkningen kan det förekomma kostnader som inte upptas som utgifter i den externa bokföringen eller som i fråga om värdering eller periodisering avviker från utgifterna enligt den externa bokföringen. Dylika kostnader är t.ex. bidragstilllägg i den bokföringsskyldiges interna debiteringar, avskrivningar som baserar sig på återanskaffningspriset och kalkylmässig ränta på bundet kapital. I anskaffningsutgiften för ett långtidsprojekt som avses i bokföringslagen inräknas endast realiserade utgifter som sammanhänger med långtidsprojektets anskaffning och tillverkning.

På grund av långtidsprojektets karaktär rekommenderas att andelen fasta utgifter som sammanhänger med projektets anskaffning och tillverkning räknas in i anskaffningsutgiften. Då fasta utgifter räknas in i anskaffningsutgiften för ett långtidsprojekt tillämpas bokföringsnämndens allmänna anvisning om hur fasta utgifter kan räknas in i anskaffningsutgiften från 31.1.2006.

När de uppskattade totalutgifterna som kan hänföras till ett långtidsprojekt överskrider de uppskattade totalinkomsterna som kan hänföras till projektet, ska den andel av totalutgifterna som överskrider totalinkomsterna oberoende av projektets tillverkningsgrad omedelbart upptas som kostnad i resultaträkningen. Det ovan nämnda gäller också sannolika förluster (negativa separata bidrag) för projekt som ännu inte påbörjats (orderstock). Beloppet för ett projekts förlust fastställs beroende på vilken metod som den bokföringsskyldige tillämpar för att fastställa en anskaffningsutgift, antingen på basis av endast rörliga utgifter för projektet eller på basis av rörliga och fasta utgifter.

4. FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR REDOVISNING AV INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD

Intäktsföring enligt tillverkningsgrad får tillämpas endast om villkoren i 5:4 § BokfL, vilka behandlas nedan i kapitel 4.1 och 4.2, uppfylls. I annat fall ska den bokföringsskyldige tillämpa intäktsföring på grundval av överlåtelse.

4.1 Möjligheter att förutse ett separat bidrag

Enligt 5:4 § BokfL ska det separata bidrag som hänför sig till prestationen kunna bestämmas på ett tillförlitligt sätt.

Det separata bidraget för en prestation som kräver lång framställningstid fastställs vid utgången av varje räkenskapsperiod. Ifall den bokföringsskyldige till exempel upprättar en delårsrapport enligt 2 kapitlet i 5 § eller 5 d § värdepappersmarknads-lagen (495/1989) ska det separata bidraget fastställas enligt tillverkningsgrad också i samband med de mellanbokslut som upprättas för dessa ändamål.

Det separata bidraget för ett långtidsprojekt fås genom att minska anskaffningsutgiften för projektet från försäljningsinkomsten. För att det separata bidraget enligt god bokföringssed ska kunna verifieras på ett tillförlitligt sätt, förutsätts att den bokföringsskyldige har ett systematiskt och fungerade system för kostnadsberäkning projektvis. Detta förutsätter bland annat att:

1. projektets totalinkomster och totalutgifter, inklusive utgifter under garantitiden, kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt;
2. de utgifter som enligt prestationsprincipen har realiserats fram till utgången av den räkenskapsperiod under vilken projektet avslutas, på basis av kostnadsberäkningen och bokföringen på ett tillförlitligt sätt kan utredas;
3. projektets tillverkningsgrad vid tidpunkten för bokslutet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.

Vid beräkning av projektets separata bidrag ska sådan försiktighet som avses i 3:3.1 § punkt 3 BokfL iakttas vid beräkning och fastställande av inkomster, utgifter och tillverkningsgrad för projektet. Vid avsaknad av tillförlitlig, på erfarenhet baserad kunskap om bestämmandet av ett separat bidrag för projektet, ska redovisning av inkomst enligt tillverkningsgrad inte tillämpas på intäktsföring av inkomster för prestation som kräver lång framställningstid.

Försiktighet vid bedömningen av ett separat bidrag förutsätter att väsentliga kassaflöden i utländska belopp, som hör till ett långtidsprojekt, skyddas mot ändringar i valutakurserna. Om kassaflöden i samband med inkomster och utgifter för ett långtidsprojekt genom avtal har bundits till en viss valutakurs eller om de separat har skyddats mot ändringar i valutakurser, fastställs den andel och det separata bidrag som ska redovisas som intäkt med tillämpning av dessa valutakurser, dock så att de verkliga kurserna i kalkylerna tillämpas på realiserade inkomster och utgifter och de avtalsenliga eller säkrade kurserna på inkomster och utgifter som ännu inte realiserats.

Det rekommenderas att man i begynnelseskedet av ett långtidsprojekt som kostnad redovisar ett belopp som motsvarar intäkten enligt tillverkningsgrad (dvs. nollbidrag), tills projektets realiserade separata bidrag kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt. Intäktsföring enligt tillverkningsgrad ska inte tillämpas om projektets ekonomiska slutresultat inte kan förutses på ett i 5:4 § BokfL avsett tillförlitligt sätt. Det ska finnas dokumenterad erfarenhet av tillförlitligheten hos metoden för att bestämma det separata bidraget.

Principerna för den projektvisa kostnadsberäkningen samt genomförandet av den bör dokumenteras och kontrolleras med regelbundna intervaller.

4.2 Redovisningsmetodens konsekvens

Enligt 5:4 § BokfL ska den bokföringsskyldige, för alla inkomster av prestationer som kräver lång framställningstid, iaktta samma grund när dessa redovisas som intäkter

Till de principer som ska följas när bokslutet upprätts hör enligt 3:3.1 § punkt 2 BokfL konsekvens som ska iakttagas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan. Detta förutsätter att samma princip kontinuerligt iakttagas vid intäktsföring av långtidsprojekt.

Ifall den bokföringsskyldige tillämpar principen om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad, är det önskvärt att denna redovisningsprincip tillämpas på alla de projekt som följs upp med projektvis kostnadsberäkning oberoende av att framställningstiden och omfattningen av något enskilt projekt inte skulle förutsätta intäktsföring enligt tillverkningsgrad. Med iakttagande av väsentlighetsprincipen får dock projekt av ringa betydelse intäktsföras på grundval av överlåtelsen av projektet.

Ifall den bokföringsskyldige till exempel upprättar en delårsrapport enligt 2 kapitlet i 5 § eller 5 d § värdepappersmarknadslagen (105/1999) är det med tanke på kravet på konsekvens hos de redovisningsprinciper som tillämpas i mellanboksluten motiverat att i en delårsrapport som ska offentliggöras redovisa en andel av intäkt enligt tillverkningsgrad också för de projekt vilkas begynnelse- och slutdatum befinner sig inom olika mellanbokslutsperioder, fastän den tid hela projektet pågår inte fördelar sig på olika räkenskapsperioder. I enlighet med väsentlighetsprincipen behöver inkomster för projekt vars framställningstid helt och hållet infaller inom samma räkenskapsperiod inte redovisas som intäkter enligt tillverkningsgrad.

5. FASTSTÄLLANDE AV TILLVERKNINGSGRADEN

Till de principer som ska följas när bokslutet upprätts hör enligt 3:3.1 punkt 3 § BokfL försiktighet som ska iakttagas oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Detta förutsätter erforderlig försiktighet också vid fastställandet av tillverkningsgraden för långtidsprojekt.

Fastställandet av tillverkningsgraden för ett långtidsprojekt förutsätter i praktiken samarbete mellan projektledningen och ekonomiförvaltningen för att skapa tillförlitliga principer för projektkostnadsberäkning. Principerna för projektkostnadsberäkningen och grunderna för att fastställa tillverkningsgraden ska dokumenteras och kontrolleras med regelbundna intervaller.

Tillverkningsgraden kan fastställas t.ex. med hjälp av följande beräkningsmetoder eller kombinationer av dem:

A. Realiserade utgifter för projektet i förhållande till det uppskattade beloppet för projektets totalutgifter

Ifall tillverkningsgraden beräknas genom att realiserade utgifter ställs i förhållande till den färskaste tillbudsstående uppskattningen av projektets totalutgifter, ska endast utgifter för utfört tillverkningsarbete beaktas. Följaktligen ska t.ex. material som anskaffats för ett långtidsprojekt men ännu inte installerats eller använts för projektet inte räknas som realiserade utgifter. Detsamma gäller till underentreprenörer erlagda förskottsbetalningar för arbete som ännu inte utförts.

Ifall anskaffningsutgiften för material som anskaffats för arbete som ännu inte utförts inte utgör en väsentlig andel av de totala utgifterna eller om de utgifter som skulle krävas för att utreda denna andel är orimligt stora i förhållande till den nytta som uppnås, får anskaffningsutgiften för materialet upptas som en del av de realiserade utgifterna.

Ifall en väsentlig del av arbete som utförts eller material som använts för projektet inte ännu vid tidpunkten för bokslutet har fakturerats av tillverkaren, bör denna del på motsvarande sätt periodiseras enligt prestationsprincipen och tas i beaktande då tillverkningsgraden fastställs.

B. Den mängd av en produktionsfaktor som har åtgått för projektet i förhållande till den mängd av produktionsfaktorn som behövs för att färdigställa projektet

Den produktionsfaktor, vars mängd används för att beskriva tillverkningsgraden kan t.ex. vara den arbetsinsats i arbetstimmar som krävs för tillverkningen.

C. Faktorer som beskriver projektets tillverkningskedan

Tillämpningen av denna metod förutsätter att projektets tillverkningsprocess indelas i olika skeden. Projektets fysiska tillverkningsgrad fastställs genom att realiserade skeden jämförs med ovan avsedda tillverkningskedan. Varje realiserat skede innebär att projektets totala tillverkningsgrad ökar med en viss andel.

På olika typer av långtidsprojekt kan man tillämpa olika sätt att fastställa tillverkningsgraden. Tillverkningsgraden för långtidsprojekt av samma slag bör dock enligt 3:3.1 § punkt 2 BokfL fastställas så att konsekvens beträffande metoderna iaktas. Den metod som valts bör också tillämpas konsekvent från en räkenskapsperiod till en annan.

Tillverkningsgraden för den arbetsprestation som en underleverantör har utfört för ett långtidsprojekt bör fastställas i samverkan med underleverantören och beaktas då huvudprojektets tillverkningsgrad fastställs. I enlighet med väsentlighetsprincipen får underleverantörens arbetsprestation beaktas på grundval av överlåtelse av prestationen om den är av ringa betydelse.

Bokföringsnämnden har den 17.1.2006 gett en separat allmän anvisning gällande behandlingen av grynderentreprenader i bokslutet och verksamhetsberättelsen.

6. PRESENTATION AV INTÄKTSFÖRING ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD I BOKSLUTET

6.1 Resultaträkningen

Nedan stående redogörelse för hur intäktsföring enligt tillverkningsgrad ska presenteras i resultaträkningen är gjord med tanke på en bokföringsskyldig som följer resultaträkningsschemat i 1:1.1 § BokfF i fråga om ordningen för de poster som finns upptagna i schemat (posternas numrering hör till detta schema). Också exemplena i bilaga 1 på sätt att ta upp intäktsföring enligt tillverkningsgrad i resultaträkningen baserar sig på resultaträkningsschemat enligt 1:1.1 § BokfF.

1. OMSÄTTNING

Den andel av långtidsprojektens försäljningsinkomster som på grundval av tillverkningsgraden har periodiserats till räkenskapsperioden upptas i omsättningen.

5. Material och tjänster

6. Personalkostnader

7. Avskrivningar och nedskrivningar

8. Övriga rörelsekostnader

De utgifter som enligt prestationsprincipen har realiserats under räkenskapsperioden samt avskrivningar och nedskrivningar av anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid kostnadsförs bland dessa poster i resultaträkningen. Den korrigering av inköp av material och tjänster vilka enligt prestationsprincip har periodiserats till kostnader motsvarar tillverkningsgraden för räkenskapsperioden, upptas som "Förändring av lager" som ska redovisas skilt under "Material, förnödenheter och varor" bland "Material och tjänster".

De kostnadsposter som enligt schemat i 1:1.1 § BokfF ska redovisas skilt i resultaträkningen ingår i resultaträkningen enligt funktion enligt schemat i 1:2.1 § BokfF i posten "Kostnader för inköp och tillverkning".

Också för ett förlustbringande långtidsprojekt upptas beloppet för de utgifter som ännu inte inom räkenskapsperioden realiserats men som vid upprättandet av bokslutet bedöms som säkra eller sannolika, som en kostnad för avsättningar i resultaträkningen till den del som den totala uppskattade anskaffningsutgiften för projektet överskrider dess försäljningsinkomst.

6.2 Balansräkningen

Nedan stående redogörelse för hur intäktsföring enligt tillverkningsgrad ska presenteras i balansräkningen är gjord med tanke på en bokföringsskyldig som följer balansräkningsschemat i 1:6.1 § BokfF (bokstäverna och siffrorna hör till detta schema). Också exemplena i bilaga 1, på sätt att ta upp intäktsföring enligt tillverkningsgrad i balansräkningen baserar sig på balansräkningsschemat enligt 1:6.1 § BokfF. Enligt 1:7.1 § BokfF får balansräkningen upprättas enligt schemat för förkortad balansräkning som bestäms i ifrågavarande moment i förordningen, om högst en

av de gränser som anges i 3:9.2 § BokfL har överskridits både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående perioden.

A k t i v a

B BESTÅENDE AKTIVA

I Omsättningstillgångar

1. Material och förnödenheter

Utgifter för material och förnödenheter som enligt prestationsprincipen har realiserats korrigeras med hjälp av förändring av lager till kostnader som motsvarar tillverkningsgraden på det sätt för vilket redogjorts ovan. Utöver de utgifter som motsvarar tillverkningsgraden upptas de utgifter som har realiserats enligt prestationsprincipen men som överskrider tillverkningsgraden som material och förnödenheter bland omsättningstillgångarna.

II Fordringar

7. Resultatregleringar

En fordran som motsvarar intäkten enligt tillverkningsgrad upptas som resultatreglering bland balansräkningens rörliga aktiva eller på sätt som förutsätts enligt 1:9 § BokfF om en mer detaljerad uppställning används som en särskild post t.ex. under benämningen ”Projektfordringar”. Enligt 1:6.2 § BokfF måste beloppet av långfristiga fordringar som ingår i denna post upptas skilt i balansräkningen.

P a s s i v a

C AVSÄTTNINGAR

3. Övriga avsättningar

Den uppskattade förlust som för ett förlustbringande långtidsprojekt som överstiger försäljningsinkomsten upptas till sitt fulla belopp bland övriga avsättningar i balansräkningen.

D Främmande kapital

5. Erhållna förskott

Förskottsbetalningar som erhållits av beställaren av ett långtidsprojekt upptas som ”Erhållna förskott” på aktiva sidan i balansräkningen under främmande kapital, som enligt 1:6.3 § BokfF indelas i långfristiga och kortfristiga skulder. Ifrågasättande erhållna förskott ska enligt 1:9 § BokfF upptas som en skild post i balansräkningen om detta är nödvändigt för att balansräkningsposterna ska kunna klargöras.

De balansposter som ingår i omsättningstillgångar, fordringar och erhållna förskott får upptas som projektvisa nettobelopp i balansräkningen förutsatt att posterna redovisas skilt i noterna. En post som ingår i avsättningarna får inte sammanslås med andra poster och tas upp som netto.

6.3 Noterna

Enligt 2:2.1 § punkt 1 BokfF ska noterna innehålla uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet. Redovisning av inkomster för prestationer som kräver lång framställningstid som intäkter enligt tillverkningsgrad uppges i noterna på basis av nämnda stadgande.

Vid tillämpning av intäktsföring enligt tillverkningsgrad ska noterna dessutom innehålla följande uppgifter:

- metod som tillämpats vid intäktsföring av långtidsprojekt och kriterier för val av metod,
- sättet att fastställa tillverkningsgraden för långtidsprojekt,
- den andel av hela omsättningen som utgörs av omsättning på basis av intäkter som upptagits enligt tillverkningsgrad,
- beträffande långtidsprojekt som intäktsförts enligt tillverkningsgrad men som inte ännu överlåtits till kunderna, det belopp som intäktsförts under räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder,
- totalbeloppet av intäkter från långtidsprojekt som ännu inte bokförts som intäkt (orderstock) specificerade på projekt som ska intäktsföras på grundval av överlåtelse och projekt som ska intäktsföras på grundval av tillverkningsgrad, ifall den bokföringsskyldige tillämpar bägge metoderna för att redovisa intäkter,
- specifikation per balansräkningspost över belopp bestående av omsättningstillgångar, fordringar och erhållna förskott vilka i balansräkningen upptagits som nettobelopp,
- avsättningar som sammanhänger med långtidsprojekt specificerade enligt 2:5.1 § punkt 6 BokfF, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare samt
- ändringar i avsättningar som sammanhänger med långtidsprojekt specificerade enligt 2:3.1 § punkt 4 BokfF, om de inte är av ringa betydelse.

Bilaga 2 innehåller exempel på nämnda noter.

7. ÖVERGÅNG TILL REDOVISNING AV INKOMST SOM INTÄKT ENLIGT TILLVERKNINGSGRAD

Övergången till redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad görs genom justering av balansräkningen. Härvid upptas försäljningsinkomster enligt tillverkningsgrad för sådana långtidsprojekt som har påbörjats under tidigare räkenskapsperioder och mot dem svarande utgifter som en korrigering av eget kapital i balansräkningen för den räkenskapsperiod då övergången sker enligt följande:

- Försäljningsinkomst som har influtit före den räkenskapsperiod då övergången sker och motsvarande utgifter korrigeras till nettobelopp mot kontot för balanserad vinst/förlust. Poster av ringa betydelse kan dock utelämnas. Motsvarande korrigering ska också göras i utgående balansräkningen för jämförelseperioden, det vill säga föregående räkenskapsperiod. De justerade intäkts- och

kostnadsposterna ska i noterna till balansräkningen upptas separat (till bruttobelopp).

- Den andel av försäljningsinkomsten enligt tillverkningsgrad som hör till den räkenskapsperiod då övergången sker upptas som omsättning och motsvarande utgifter som rörelsekostnader, varvid den andel av det separata bidragen som hör till den räkenskapsperiod då övergången sker upptas som en del av rörelsevinsten (eller -förlusten).

Då man övergår till att redovisa inkomster för långtidsprojekt som intäkt enligt tillverkningsgrad, ökar ändringen i sättet att periodisera intäkter räkenskapsperiodens intäkter jämfört med intäktsföring på grundval av överlåtelse. Övergången till intäktsföring på grundval av tillverkningsgrad kan ha en väsentlig inverkan på den bild som resultaträkningen och balansräkningen ger av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen. Härvid måste noterna innehålla de tilläggsuppgifter om ändringen i periodiseringsmetod som förutsatts enligt 3:2.1 § BokfL.

Enligt 2:2.1 § punkt 4 BokfL ska noterna innehålla en redogörelse om uppgifterna beträffande den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut. Ändringen i sättet att periodisera intäkter kan medföra att uppgifterna för föregående räkenskapsperiod inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut, varvid en redogörelse om detta bör ges. Man behöver inte nödvändigtvis justera resultaträkningen för jämförelseåret, men om kravet på rättvisande bild så förutsätter ska en not om resultatpåverkan upprättas. Om en justering görs i jämförelsekalkylen ska de gjorda ändringarna och grunderna för dessa på motsvarande sätt framgå av noterna.