

Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella (KILA 30.9.2008)

Kirjanpitolain mukaan tulo kirjataan tuotoksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle. Tätä kutsutaan suoriteperusteiseksi kirjaustavaksi. KPL 5:4 § mahdollistaa tästä poikkeavan tavan kirjata tulo tietyin edellytyksin tuotoksi valmistusasteen perusteella, kun kyseessä on pitkän valmistusajan vaativa suorite.

Edellytykset tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella:

- pitkäkestoinen hanke, joka ajoittuu useammalle tilikaudelle (esim. rakennushankkeet, suuret koneinvestoinnit, pitkäaikainen suunnittelutyö)
- hankkeen rahamääräinen arvo on olennainen suhteessa liikevaihtoon
- hankkeen ja erilliskatteen toteutuminen on luotettavalla tavalla ennakoitavissa, projektikustannuslaskennalla todennettavissa ja perustuu sitovaan sopimukseen
- samaa kirjaamistapaa tulee noudattaa johdonmukaisesti ja varovaisuusperiaatetta noudattaen

Valmistusasteen määrittäminen

Hankkeen valmistusaste voidaan määrittää esimerkiksi seuraavasti:

- toteutuneet menot suhteessa arvioituihin kokonaismenoihin
- toteutunut työpanos- ja/tai ainekäyttö suhteessa arvioon niiden kokonaiskäytöstä
- valmistusvaiheiden perusteella vertaamalla toteumaa suunniteltuihin välivaiheisiin

Valmistusasteen esittäminen tilinpäätöksessä

Valmistusasteen mukaista tuloutusta sovellettaessa noudatetaan alla olevia käytäntöjä.

Tuloslaskelmassa:

- tilikaudelle jaksotettu osuus myyntituloista kirjataan liikevaihtoon
- tilikaudella toteutuneet menot, poistot ja arvonalentumiset kirjataan kyseisiin eriin kuluiksi
- arvioidut tappiot pitkäaikaishankkeista kirjataan pakollisena varauksena kuluiksi

Taseessa:

- valmistusasteen ylittävät menot kirjataan vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin
- tuottoa vastaavat saamiset kirjataan pääsääntöisesti siirtosaamisiin
- arvioidut tappiot pitkäaikaishankkeista kirjataan pakollisena varauksena
- tilaajalta saadut ennakot kirjataan vieraaseen pääomaan
- mikäli vaihto-omaisuutta, saamia ja saatuja ennakoita on kirjattu taseeseen hankekohtaisesti netotettuina, on nämä eriteltävä liitetiedoissa

Liitetiedoissa kerrotaan:

- tuloutustapa ja sen valintakriteerit
- valmistusasteen määrittämistapa
- valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden liikevaihdosta
- tuloutettujen, mutta luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden jo kirjattu liikevaihto ja tilauskanta
- netotettujen erien erittely
- merkitykselliset pakolliset varaukset

Siirtyminen tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella tehdään tasetta oikaisemalla.

Yleisohje löytyy Kirjanpitolautakunnan sivuilta:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/2A680A056AF163EBC22574F7004C3DF7?openDocument>