

31.1.2006

ALLMÄN ANVISNING OM HUR FASTA UTGIFTER KAN INKLUDERAS I ANSKAFF- NINGSUTGIFTEN FÖR EN TILLGÅNG

1. INLEDNING.....	2
1.1 SYFTET MED DENNA ALLMÄNNA ANVISNING	2
1.2 BESTÄMMELSER OM ANSKAFFNINGSUTGIFTEN FÖR EN TILLGÅNG	2
2. FASTA UTGIFTER FÖR ANSKAFFNING OCH TILLVERKNING	3
3. FÖRUTSÄTTNINGARNA FÖR ATT INKLUDERA FASTA UTGIFTER FÖR ANSKAFFNING OCH TILLVERKNING I ANSKAFFNINGSUTGIFTEN	5
3.1 VÄSENTLIGA FASTA UTGIFTER FÖR ANSKAFFNING OCH TILLVERKNING	5
3.2 KOSTNADSBERÄKNINGSSYSTEMETS FUNKIONSUGLIGHET	5
3.3 KONTINUITET I PRINCIPERNA FÖR DEFINITION AV ANSKAFFNINGSUTGIFTEN	6
4. UTFÖRANDE AV KOSTNADSBERÄKNINGEN	7
4.1 KOSTNADSBERÄKNINGSSYSTEM.....	7
4.2 BEAKTANDE AV BELÄGGNINGSGRADEN VID FÖRDELNING AV FASTA KOSTNADER.....	7
5. MÖJLIGHET ATT INKLUDERA RÄNTEUTGIFTER I ANSKAFFNINGSUTGIFTEN FÖR EN TILLGÅNG....	8
5.1 FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR ATT INKLUDERA RÄNTOR I ANSKAFFNINGSUTGIFTEN	8
5.2 RÄNTEUTGIFTER SOM INKLUDERAS I ANSKAFFNINGSUTGIFTEN	8
6. BOKSLUTSUPPGIFTER GÄLLANDE ANSKAFFNINGSUTGIFTEN	11

1. INLEDNING

1.1 Syftet med denna allmänna anvisning

Denna allmänna anvisning ger handledning gällande tillämpning av stadgarna i bokföringslagen (1336/1997, BokfL) och i bokföringsförordningen (1339/1997, BokfF) om fastställande av anskaffningsutgiften. Denna allmänna anvisning ersätter bokföringsnämndens allmänna anvisning av den 4.9.2000 i samma ärende.

Bokföringslagen grundar sig på principen om att enskilda frågor rörande tolkningen av god bokföringssed kan avgöras med hjälp av internationella bokslutsstandarder i den utsträckning som frågan inte uttryckligen har avgjorts i finsk lag, i bestämmelse som givits på basis av finsk lag eller i Europeiska gemenskapens bokslutsdirektiv (78/660/EEG) eller koncernbokslutsdirektiv (83/349/EEG). Med internationella bokslutsstandarder avses standarderna International Accounting och International Financial Reporting (IAS/IFRS-standarderna). I denna allmänna anvisning hänvisas till IAS/IFRS-standarderna i avsnittet om fastställande av de ränteutgifter som kan inkluderas i anskaffningsutgiften.

1.2 Bestämmelser om anskaffningsutgiften för en tillgång

I 4:5.1-3 § i BokfL stadgas följande om anskaffningsutgiften för en tillgång:

”Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång.

Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får också deras andel räknas in i anskaffningsutgiften.

Om beloppet av tillverkningstidens ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen av en tillgång som hör till bestående aktiva, sammanräknat med de fasta utgifter som avses i 2 mom. Är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får utöver de fasta utgifterna också ränteutgifterna räknas in i anskaffningsutgiften.”

I bestämmelserna här ovanför definieras begreppet anskaffningsutgift både för materiella och immateriella tillgångar. Definitionen gäller framförallt tillgångar som ingår i bestående aktiva och omsättningstillgångar. Definitionen av anskaffningsutgift är nödvändig för bland annat registreringen av affärshändelser, bokslutsbehandlingen av anskaffningsutgifterna för tillgångar bland bestående aktiva och omsättningstillgångar samt för upprättande av balansspecifikationer.

I 5:5.1 § i BokfL stadgas om aktivering av anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör under bestående aktiva och om upptagande av anskaffningsutgiften som kostnad under sin verkningstid genom avskrivningar enligt plan. Enligt 5:5.2 § i BokfL skall de utgifter som an-

skaffningen orsakar och som har inräknats i anskaffningsutgiften kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler.

Enligt 5:6.1 § i BokfL skall anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång aktiveras. Om den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset vid räkenskapsperiodens utgång är lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock tas upp som kostnad. Enligt 5:6.2 § i BokfL skall 5 § 2 mom. tillämpas när den aktiverade anskaffningsutgiften klarläggs.

Enligt 5:19 § i BokfL överförs en tillgång från omsättningstillgångarna till bestående aktiva till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från bestående aktiva överförs en tillgång till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften.

Enligt 3:13.1 § i BokfL skall bokslutet och verksamhetsberättelsen bekräftas med specifikationer till balansräkningen och noterna. Enligt 5:1.1 § i BokfF skall i balansspecifikationerna i detalj per grupp upptas bland annat i den bokföringsskyldiges balansräkning vid räkenskapsperiodens utgång upptagna bestående aktiva och rörliga aktiva. Enligt 5:1.2 § i BokfF får balansspecifikationerna för de bestående aktiva alternativt upprättas så att de innehåller enbart ökningar och minskningar under räkenskapsperioden.

Bokföringsförordningens bestämmelser om fastställande av anskaffningsutgiften samt om bokslutsuppgifter som skall presenteras beträffande bestående aktiva och omsättningstillgångar behandlas nedan i kapitel 6.

2. FASTA UTGIFTER FÖR ANSKAFFNING OCH TILLVERKNING

Med fasta utgifter avses sådana utgifter som inte beror på variationer i produktionsmängden inom kapacitetens gränser under en tidsperiod som är lika lång som räkenskapsperioden. Hur stora de fasta utgifterna är beror framförallt på de materiella ramarna för produktionen och organisationens omfattning samt tidens gång.

Fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är såväl fasta utgifter för anskaffning och tillverkning, vilka enligt orsaksprincipen kan hänföras till vissa produkter, som sådana fasta utgifter som uppkommit vid anskaffning och tillverkning och som är gemensamma för olika produkter. Till de fasta utgifter som kan räknas in i anskaffningsutgiften hör också de andelar som enligt avskrivningsplanen har avskrivits på anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva och andra utgifter med lång verkningstid vilka sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång. I praktiken blir man tvungen att definiera de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning från fall till fall.

Fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är t.ex.:

- anskaffningsfunktionens utgifter för material och förnödenheter;
- transportutgifter för anskaffning och tillverkning;
- utgifter för lagring och övriga materialåtgärder;
- försäkringsutgifter för anskaffning och tillverkning;
- produktionsanläggningens driftutgifter;
- reparations- och underhållsutgifter för produktionsbyggnader, produktionsmaskiner och -inventarier;
- utgifter för planering och styrning av produktionen samt kvalitetsövervakning;
- löne-, lönebiutgifter; och andra utgifter för produktionsledningen och stödfunktioner till produktionen;
- produktionsanläggningens övriga förvaltningsutgifter.

I anskaffningsutgiften för en tillgång inräknas inte följande utgifter eller en kalkylmässig andel av dessa:

- utgifter för försäljning, marknadsföring och distribution;
- utgifter för allmän förvaltning.

I anskaffningsutgiften för en tillgång inräknas inte i allmänhet sådana forsknings- eller utvecklingsutgifter som avses i BokfL 5:8 §. Ordervis uppkomna och andra separata utgifter som förorsakats av planeringen av produkter för vissa bestämda kunder kan dock räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång.

I anskaffningsutgiften för en tillgång inräknas inte heller ränteutgifter för främmande kapital, ej heller andra finansiella utgifter förutom i fråga om det undantag beträffande tillgång som hör till bestående aktiva om vilket stadgas i 4:5.3 § BokfL.

I kostnadsberäkningen kan sådana kostnader förekomma som inte upptas som utgifter i affärsbokföringen eller som i fråga om värderingen eller periodiseringen avviker från utgifterna enligt affärsbokföringen. Dylika kostnader är t.ex. bidragstillägg i företagets interna debiteringar, avskrivningar som baserar sig på återanskaffningspris och kalkylmässig ränta för bundet kapital. I den anskaffningsutgift som avses i bokföringslagen inräknas endast realiserade utgifter för anskaffning och tillverkning.

Exceptionellt stora utgifter för anskaffning och tillverkning till följd av att material förskämts, produktionstid gått till spillo eller andra sådana skäl som inte är nödvändiga för den åstadkomna produktionen, beaktas inte då anskaffningsutgiften för en tillgång fastställs. Inte heller räknas exceptionellt stora planeringsutgifter och andra produktionsutgifter i samband med att tillverkningen av en ny produkt inleds in i anskaffningsutgiften för en tillgång.

3. FÖRUTSÄTTNINGARNA FÖR ATT INKLUDERA FASTA UTGIFTER FÖR ANSKAFFNING OCH TILLVERKNING I ANSKAFFNINGSGRUNDEN

3.1 Väsentliga fasta utgifter för anskaffning och tillverkning

Enligt 4:5.2 § i BokfL förutsätts för att fasta utgifter skall kunna räknas in i anskaffningsutgiften att beloppet för de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med den i paragrafens 1 moment avsedda anskaffningsutgiften som omfattar de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. När fasta utgifter för anskaffning och tillverkning räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, blir man vid fördelning av de fasta utgifterna i allmänhet tvungen att tillämpa fördelningsgrunder som avviker från orsaksprincipen. Möjligheten att räkna in fasta utgifter i anskaffningsutgiften för en tillgång är därför begränsad till de företag där anskaffningen och tillverkningen ger upphov till väsentliga fasta utgifter jämfört med anskaffningsutgiften enligt huvudregeln, som innehåller rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning av en tillgång.

Vid bedömning av väsentligheten hos de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffning och produktion beaktas både beloppet för de fasta utgifterna i förhållande till den anskaffningsutgift som omfattar rörliga utgifter och själva penningbeloppets storlek (Bokföringsnämnden 1222/1993). På bedömningen av väsentligheten inverkar i praktiken också hur noggrant utgifterna för anskaffning och tillverkning kan särskiljas från utgifterna för andra funktioner samt uppdelas i rörliga och fasta utgifter. Inom ramen för ett välutvecklat kostnadsberäkningssystem kan de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning definieras mera exakt än inom ramen för ett primitivt system. Därför är det belopp för fasta utgifter som krävs, för att dessa skall vara väsentliga, mindre i det första fallet än i det senare. I ett företag som tillverkar flera olika produkter granskas väsentligheten hos beloppet för de fasta utgifterna i relation till anskaffningsutgiften för hela produktionen.

Produktionsverksamhet som ger upphov till fasta utgifter för anskaffning och tillverkning vars belopp är väsentligt i förhållande till den anskaffningsutgift som omfattar rörliga utgifter för anskaffning och produktion, kan utgöras av industriell tillverkning eller produktion av tjänster som består av arbetsprestationer vilka bildar en självständig helhet. Produktionstiden är då så lång att kostnadsberäkning med produktkalkyler i allmänhet är nödvändig. Däremot kan fasta utgifter i ett företag som idkar handelsrörelse endast i undantagsfall räknas in i anskaffningsutgiften. Detta är möjligt t.ex. då tillgångar som har anskaffats för försäljning mognar eller förädlas under en lång lagringstid, så att de fasta utgifter som härvid uppkommer till sitt belopp är väsentliga i förhållande till den anskaffningsutgift som omfattar rörliga utgifter.

3.2 Kostnadsberäkningssystemets funktionsduglighet

När anskaffningsutgiften för en tillgång utöver de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning också inkluderar den andel av de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning som kan hänföras till tillgången, blir man tvungen att tillämpa subjektiv prövning vid fördelning av de fasta utgifterna. Enligt god bokföringssed förutsätter verifieringen av anskaffningsutgiften härvid att den bokföringsskyldige har ett fungerande och systematiskt kostnadsberäkningssystem per produkt. Kostnadsberäkningen skall också kunna avstämmas mot affärsbokföringen.

Upprättandet av separata kostnadskalkyler enbart för utredning av de anskaffningsutgifter som skall aktiveras i bokslutet uppfyller i allmänhet inte kravet på systematisk kostnadsberäkning. I fråga om enstaka fall av tillverkning av tillgångar som ingår i bestående aktiva för eget bruk kan dock en separat kostnadsberäkning vara tillräcklig för att verifiera anskaffningsutgiften.

3.3 Kontinuitet i principerna för definition av anskaffningsutgiften

Till de principer som enligt 3:3.1 § punkt 2 i bokföringslagen skall följas när bokslutet och verksamhetsberättelsen samt den ingående balansen upprättas hör konsekvens, som skall iaktas från en räkenskapsperiod till en annan när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas. God bokföringssed förutsätter att samma principer tillämpas kontinuerligt också beträffande definiering av anskaffningsutgiften, om det inte finns särskilda skäl att ändra dessa. I det kontinuerliga iakttagandet av samma förfaringsätt vid definiering av anskaffningsutgiften ingår att den valda definitionen av anskaffningsutgiften är enhetlig för alla produkter antingen enligt moment 1 eller moment 2 i 4:5 § i BokfL. I fråga om tillgång som hör till bestående aktiva kan definiering av anskaffningsutgiften enligt 4:5.3 § i BokfL därutöver komma i fråga.

Den andel av fasta utgifter för anskaffning och tillverkning av en tillgång som räknas in i anskaffningsutgiften kan i praktiken definieras mer eller mindre omfattande. Också vid definitionen av fasta utgifter som skall räknas in i anskaffningsutgiften skall kontinuitet iaktas, så att omfattningen inte ändras från en räkenskapsperiod till en annan.

I anskaffningsutgiften för produkter kan man räkna in fasta utgifter för anskaffning och tillverkning endast om det förutses att förutsättningarna för förfarandet kommer att uppfyllas också under kommande räkenskapsperioder. När fasta utgifter för anskaffning och tillverkning räknas in i anskaffningsutgiften för produkter kan samma definition av anskaffningsutgiften tillämpas fortgående fastän de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning tillfälligt under en enskild räkenskapsperiod sjunker, så att deras belopp normalt inte kunde anses som väsentligt i förhållande till den anskaffningsutgift i vilken endast rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning inräknats.

4. UTFÖRANDE AV KOSTNADSBERÄKNINGEN

4.1 Kostnadsberäkningssystem

I den produktspecifika kostnadsberäkningen hänförs de rörliga kostnaderna direkt på produkterna och de fasta kostnaderna fördelas på produkterna på ett systematiskt sätt enligt upphovsprincipen. Då de fasta kostnaderna i anknytning till produktion och anskaffning inkluderas i anskaffningsutgiften för tillgången, skall kostnadsberäkningssystemet planeras och genomföras så att det inte orsakar en väsentlig snedvridning av de fasta kostnaderna mellan produkterna. Om det gäller en invecklad produktionsprocess och produkterna avviker mycket från varandra kan det vara skäl att fördela kostnaderna för respektive resurs från produktionsresurserna på produkterna med ABC-kalkyler. Om processen är enklare och det gäller produkter som sinsemellan till stor del är likartade kan man till exempel uppnå den noggrannhet som behövs genom att fastställa procentuella kostnadspåslag.

De produktspecifika kostnaderna kan kalkyleras utgående från standardkostnader eller andra sådana förutsedda kostnader under förutsättning att en anskaffningsutgift som har definierats på detta sätt inte väsentlig avviker från den anskaffningsutgift som grundar sig på förverkligade utgifter. Sådana produktkalkyler uppdateras minst en gång om året genom justering av beloppet för de fasta utgifterna i anknytning till anskaffning och produktion samt korrekt fördelning av dessa på produkterna. För att kunna fastställa anskaffningsutgiften för det utgående lagret under förhållanden som förändras snabbt krävs det att produktkalkylerna uppdateras i samband med upprättandet av bokslutet.

4.2 Beaktande av belägningsgraden vid fördelning av fasta kostnader

Om de fasta kostnaderna för produktion och anskaffning inkluderas i tillgångens anskaffningsutgift, skall den produktspecifika kostnadsberäkningen ordnas så att den outnyttjade kapacitetens andel av de fasta kostnaderna inte inkluderas i anskaffningsutgiften för produkterna. De fasta kostnaderna som fördelas på de producerade enheterna ökar därmed inte till följd av liten produktion eller produktionsstopp.

Principen är att den andel av de fasta kostnaderna som fås genom division av de aktuella kostnaderna med en normal produktionsvolym skall fördelas på de producerade enheterna. Med normal produktionsvolym avses den maximala produktion som med den existerande kapaciteten på längre sikt i genomsnitt kan uppnås med beaktande av till exempel nödvändiga produktionsstopp för underhåll. Då produktionen inleds samt då kapaciteten eller produktionsförhållandena väsentlig förändras grundar sig en normal produktionsvolym på en uppskattning av vilken produktionsvolym som kommer att uppnås i genomsnitt på längre sikt. I så fall används alltid samma principer för fastställandet av normal produktionsvolym.

Om produktionen under redovisningsperioden överskrider den normala produktionsvolymen skall man sörja för att anskaffningsutgiften för produkterna inte sammanlagt uppgår till mera än 100 % av de fasta kostnader som skall fördelas på produkterna under räkenskapsperioden.

5. MÖJLIGHET ATT INKLUDERA RÄNTEUTGIFTER I ANSKAFFNINGSGIFTEN FÖR EN TILLGÅNG

5.1 Förutsättningar för att inkludera räntor i anskaffningsutgiften

Enligt 4:5.3 § i BokfL är det möjligt att inkludera ränteutgifter i anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva och som har tillverkats för eget bruk. Däremot får inte ränteutgifter räknas in i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar som den bokföringsskyldige själv tillverkat.

Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen av en tillgång som hör till bestående aktiva får räknas in i anskaffningsutgiften, förutsatt att beloppet för dessa ränteutgifter sammanräknat med beloppet för de fasta utgifter som med stöd av 4:5.2 § i BokfL kan räknas in i anskaffningsutgiften är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som innehåller rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning. Med beaktande av att de fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång får räknas in i anskaffningsutgiften bara om deras belopp är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift i vilken bara rörliga utgifter beaktats, får tillverkningstidens ränteutgifter alltid räknas in i anskaffningsutgiften för bestående aktiva som den bokföringsskyldige själv har tillverkat, då de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften.

I 4:5.3 § i BokfL stadgas att tillverkningstidens ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen av en tillgång som hör till bestående aktiva på ovan nämnda villkor kan räknas in i anskaffningsutgiften, utöver andelen fasta utgifter som avses i 2 mom. Enligt 35 artikeln 4 punkten i bokslutsdirektivet, på vilken bestämmelserna i 4:5.3 i BokfL grundar sig, är det tillåtet att räkna in ränteutgifter i anskaffningsutgiften både då den omfattar endast rörliga utgifter och då den därtill också omfattar fasta utgifter. Med beaktande av detta tolkar bokföringsnämnden bestämmelserna i 4:5.3 § i BokfL så att ränteutgifter på basen av dessa får räknas in i anskaffningsutgiften, trots att man i den inte räknar in andelen fasta utgifter för anskaffning och tillverkning av tillgången.

5.2 Ränteutgifter som inkluderas i anskaffningsutgiften

Tillverkningstidens ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva. Om ett särskilt lån har tagits för att finansiera tillverkningen, kan lånet entydigt hänföras till tillverkningen av tillgången. Om däremot tillverkningen av en tillgång inte har finansierats med särskilda lån, måste subjektiva överväganden tillämpas vid fastställandet av vilka ränteutgifter som skall räknas in i anskaffningsutgiften.

Då tillverkningen av en tillgång inte har finansierats med något särskilt lån, beaktar man vid fastställandet av vilka ränteutgifter som skall räknas in i anskaffningsutgiften hur stor del av den bokföringsskyldiges till bestående aktiva hörande tillgångar som i medeltal finansierats med lånekapital. Som ränteprocent används i detta fall den ränta som den bokföringsskyldige

i medeltal har betalt på sina lån under tillverkningstiden. Som belopp för bundet kapital betraktas det bundna kapitalet i medeltal under tillgångens tillverkningstid. Detta kan man t.ex. räkna ut som medeltalet för beloppen av det bundna kapital som beräknats vid månadsskiftena under tillverkningstiden. Det kapital som åtgått för tillverkningen av en tillgång skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler.

Om exempelvis hälften av alla investeringar som hör till bestående aktiva, under tillverkningstiden för en tillgång i medeltal har finansierats med lån, skall hälften av den ränta, som beräknats med den i medeltal erlagda ränteprocenten för det bundna kapitalet i medeltal räknas in i anskaffningsutgiften.

Enligt ordalydelsen i 4:5.3 § i BokfL får ränteutgifterna för ett lån räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång. Också tillverkningstidens ränteutgifter från finansiering på främmande kapital villkor för skuldfinansiering i annan form än (skuldebrevs)lån kan inkluderas i anskaffningsutgiften. Vid tillämpning av aktiveringsmöjligheten för ränteutgifter jämföras finansieringsutgiften för avbetalningsfinansiering med ränteutgifterna för finansiering från en kreditanstalt. Dröjsmålsräntor för skulder till leverantörer får dock inte inräknas i anskaffningsutgiften, eftersom dessa inte har förorsakats av finansieringen av tillverkningen av en tillgång utan av att den överenskomna betalningstiden har överskridits. Inte heller avtal beträffande skulder till leverantörer i samband med skuldsanering möjliggör att dröjsmålsräntor för skulder till leverantörer skulle kunna jämföras med ränteutgifter för lån.

Ofta betalas ersättningar för utnyttjandet av låne- eller annan skuldfinansiering till finansören under andra benämningar än ränta, exempelvis som kreditprovision eller kapitalnedsättning. På skuldfinansiering i utländsk valuta kan förutom räntor också uppstå kursförluster. Också dylika andra finansiella utgifter för tillverkningstiden, vilka kan jämföras med ränteutgifter på lån, kan räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång.

I anskaffningsutgiften för en tillgång får endast realiserade ränteutgifter och andra finansiella utgifter inräknas. T.ex. kalkylerad ränta på bundet eget kapital, som kan beaktas som en kostnad i kostnadskalkyler, får inte räknas in i anskaffningsutgiften. Eftersom man vid fastställandet av vilka ränteutgifter och andra finansiella utgifter som kan räknas in i anskaffningsutgiften måste tillämpa subjektiva överväganden, bör man även beakta att deras belopp inte kan överstiga totalbeloppet för realiserade ränteutgifter och andra realiserade finansiella utgifter för tillverkningstiden.

Enligt IAS 23-standardens (utgifter för främmande kapital) tillämpas därutöver följande principer vid fastställandet av ränteutgifter och andra finansiella utgifter som kan räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång:

Man börjar räkna in ränteutgifter och andra finansiella utgifter i anskaffningsutgiften, då

- utgifter för anskaffning och tillverkning, vilka kan räknas in i anskaffningsutgiften har börjat uppkomma,
- ränteutgifter och andra till tillverkningen av en tillgång hänförliga utgifter för skuldfinansiering har börjat uppkomma samt

- de åtgärder som är nödvändiga för tillverkningen av en tillgång pågår.

De åtgärder som är nödvändiga för tillverkningen av en tillgång innefattar också annat än den egentliga fysiska tillverkningen. Till dem hör också tekniskt och administrativt arbete som skall utföras innan den fysiska tillverkningen kan påbörjas, såsom exempelvis anskaffning av de byggnadstillstånd som krävs. Till dem räknas dock inte själva innehavet av en tillgång, ifall inga åtgärder som behövs för att höja tillverkningsgraden vidtas i samband med detta. Exempelvis ränteutgifterna för ett lån, som uppstår vid grundförbättring av ett markområde, räknas in i anskaffningsutgiften för markområdet för den tid under vilken grundförbättringsarbeten pågår. Däremot får ränteutgifter för lån, som uppstår under den tid markområdet innehåller, men innan grundförbättringen påbörjats, inte räknas in i anskaffningsutgiften.

Om tillverkningen av en tillgång avbryts för en längre tid, får inte ränteutgifter och andra finansiella utgifter för denna tid räknas in i anskaffningsutgiften. I allmänhet räknas inte en tidsperiod under vilken betydande tekniska eller administrativa arbeten utförs som en sådan tid. Inräknandet av ränteutgifter och andra finansiella utgifter i anskaffningsutgiften avbryts inte heller då ett tillfälligt avbrott i tillverkningen utgör ett oundvikligt skede i tillverkningsprocessen. Man fortsätter t.ex. vid ett brobygge att räkna in ränteutgifter och andra finansiella utgifter i anskaffningsutgiften för bron, trots att en översvämning avbryter byggnadsarbetena för en längre tid, om det är vanligt att det inom ifrågavarande geografiska område förekommer översvämningar under byggnadstiden.

Inräknandet av ränteutgifter och andra finansiella utgifter i anskaffningsutgiften upphör, då alla väsentliga åtgärder som är nödvändiga för tillverkningen av en tillgång har vidtagits. En tillgång är i allmänhet färdig då den fysiska tillverkningen av den har avslutats, trots att rutinmässigt administrativt arbete ännu därefter fortgår.

Om tillverkningen av tillgångar som bildar en helhet sker i delar och varje färdig del kan utnyttjas skilt för sig, oberoende av att tillverkningen av övriga delar ännu fortgår, skall inräknandet av ränteutgifter och andra finansiella utgifter i anskaffningsutgiften för den aktuella delen upphöra då alla åtgärder som krävs för att framställa den har vidtagits. Exempelvis en fastighet som omfattar flera byggnader vilka kan tas i bruk skilt för sig utgör sådana tillgångar som bildar en helhet. Å andra sidan utgör en stålindustriplanläggning exempel på en tillgång som bildar en helhet som till alla delar måste vara färdig innan anläggningen, som omfattar flera på varandra följande processkedan, kan utnyttjas för stålproduktion.

Principerna i de ovan nämnda IAS-standarderna kan tillämpas vid fastställandet av vilka ränteutgifter och andra finansiella utgifter som kan räknas in i anskaffningsutgiften.

I den tidigare bokföringslagen fanns inga särskilda bestämmelser som skulle ha gjort det möjligt att räkna in ränteutgifter i anskaffningsutgiften. Enligt god bokföringssed har det dock i vissa fall varit möjligt att aktivera ränteutgifter i bokslutet. De aktiverade ränteutgifterna har i dessa fall upptagits som aktiva värderingsposter i balansräkningen och den andel av dem som har kostnadsförts har upptagits bland finansiella kostnader. I samband med att den bokföringsskyldige har övergått till att tillämpa gällande bokföringslag, måste man skilt utreda, huruvida aktiveringen av dessa ränteutgifter kan fortgå. Om de aktiverade rän-

teutgifter som tidigare upptagits bland värderingsposterna, på basis av 4:5.3 § i BokfL fortfarande kan aktiveras som ränteutgifter vilka kan räknas in i anskaffningsutgiften, upptas den del av ränteutgifterna som ännu inte har kostnadsförts som ett tillägg till den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften för den aktuella tillgången i gruppen materiella tillgångar bland balansräkningens bestående aktiva. Avskrivningarna för den på detta sätt ökade anskaffningsutgiften görs enligt avskrivningsplanen. Om ränteutgifter som aktiverats inom ramen för tidigare gällande bokföringslag inte längre enligt nu gällande bokföringslag kan aktiveras, skall de genast vid upprättande av bokslutet kostnadsföras och upptas i resultaträkningen som finansiella kostnader, eller om de enligt 4:2 § i BokfL betraktas som extraordinära, som extraordinära kostnader.

6. BOKSLUTSUPPGIFTER GÄLLANDE ANSKAFFNINGSGIFTEN

Enligt det schema för balansräkning som meddelats i 1:6.1 § i BokfF specificeras omsättningstillgångarna bland balansräkningens rörliga aktiva som material och förnödenheter, varor under tillverkning, färdiga produkter/varor, övriga omsättningstillgångar och förskottsbetalningar. Om anskaffningsutgiften för produkter definieras enligt 4:5.2 § i BokfL, räknas, för varor under tillverkning och för färdiga produkter endast den andel av fasta utgifter för anskaffning och tillverkning som kan hänföras till produkter som ingår i slutlager, in i anskaffningsutgifterna. Den andel av fasta utgifter för anskaffning och tillverkning under räkenskapsperioden, som kan hänföras till sålda produkter upptas i bokslutet som kostnad.

Enligt det schema för resultaträkning som meddelas i 1:1.1 § i BokfF skall förändringen av lager av färdiga varor och varor under tillverkning upptas efter omsättningen som en skild post som korregerar de utgifter som har registrerats i resultaträkningen till kostnader som motsvarar räkenskapsperiodens omsättning. I resultaträkningsschemat enligt 1:2.1 § i BokfF ingår förändringen av lager av färdiga varor och varor under tillverkning i punkten "Kostnader för inköp och tillverkning".

Enligt punkt 1 i 2:2.1 § i BokfL skall noterna innehålla uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet. Noterna skall enligt detta stadgande innehålla uppgift om huruvida fasta utgifter för anskaffning och produktion har räknats in i anskaffningsutgiften liksom huruvida ränteutgifter har räknats in i anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva.

Då man förutom rörliga utgifter börjar räkna in fasta utgifter för anskaffning och tillverkning av en produkt i anskaffningsutgiften skall justeringarna för tidigare räkenskapsperioders del i enlighet med bokföringsnämndens utlåtande BFN 1750/2005 enbart göras som en justering av eget kapital (Balanserad vinst/förlust). Detta betyder att justeringen inte har resultatpåverkan. Motsvarande justering skall även göras i utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden, som är jämförelseår. Däremot är det inte nödvändigt att uppdatera resultaträkningen för jämförelseåret så att den är direkt jämförbar, men en not om hur resultatet påverkas skall lämnas i enlighet med BokfF 2:2.1 § 4 punkten för att räkenskapsperioderna skall vara jämförbara.

Om kalkyleringsmetoden för fördelning av fasta utgifter för anskaffning och tillverkning till produkterna ändras efter det att man har börjat räkna in fasta utgifter i anskaffningsutgiften kan även denna ändring ha en väsentlig effekt på resultaträkningen och balansräkningen. I så fall skall ändringen av kalkyleringsmetod och effekterna av denna ändring anges i noterna i enlighet med BokfF 2:2.1 § 1 och 4 punkterna. Genom att redogöra för ändringen och effekterna av ändringen säkras man samtidigt att riktiga och tillräckliga uppgifter ges om hur den bokföringsskyldiges verksamhet har utvecklats.

Enligt punkt 8 i 2:4.1 § i BokfF skall noterna till balansräkningens aktiva, i det fall att ränteutgifter har räknats in i en tillgångs anskaffningsutgift, innehålla en redogörelse för beloppet av ränteutgifter aktiverade under räkenskapsperioden samt uppgifter per balansräkningspost om oavskrivna, aktiverade ränteutgifter.

Enligt 2:4.2 § i BokfF skall noterna till balansräkningens aktiva för anskaffningsutgiftens del bland annat skall innehålla uppgift om beloppet i början av räkenskapsperioden samt ökning och minskningar under räkenskapsperioden liksom överföringar mellan poster. Enligt 2:4.6 § i BokfF får den bokföringsskyldige lämna bort ovannämnda noter om bestående aktiva om högst en av de gränser som anges i 3:9.2 § i BokfL har överskridits både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående perioden.