

YLEISOHJE KIIINTEIDEN MENOJEN LUKEMISESTA HYÖDYKKEEN HANKINTAMENOON

1. JOHDANTO	2
1.1 YLEISOHJEEN TARKOITUS	2
1.2 HYÖDYKKEEN HANKINTAMENOJA KOSKEVAT SÄÄNNÖKSET	2
2. HANKINNAN JA VALMISTUKSEN KIIINTEÄT MENOT	3
3. EDELLYTYKSET HANKINNAN JA VALMISTUKSEN KIIINTEIDEN MENOJEN LUKEMISEKSI HANKINTAMENOON	4
3.1 HANKINNAN JA VALMISTUKSEN KIIINTEIDEN MENOJEN OLENNAISUUS	4
3.2 KUSTANNUSLASKENTAJÄRJESTELMÄN TOIMIVUUS	5
3.3 JATKUVUUS HANKINTAMENON MÄÄRITTELYPERIAATTEISSA	6
4. KUSTANNUSLASKENNAN TOTEUTUS	6
4.1 KUSTANNUSLASKENTA ERI TUOTANTOTYYPEISSÄ.....	6
4.2 TUOTEKOHTAISEN KUSTANNUSLASKELMAN SISÄLTÖ.....	7
5. KORKOMENOJEN LUKEMINEN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENOON.....	8
5.1 EDELLYTYKSET KORKOMENOJEN LUKEMISEKSI HANKINTAMENOON	8
5.2 HANKINTAMENOON LUETTAVAT KORKOMENOT	8
6. HANKINTAMENOJA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT.....	11

1. JOHDANTO

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Tämä yleisohje opastaa voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997, KPL) ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997, KPA) hyödykkeen hankintamenon määrittämistä koskevien säännösten soveltamisessa. Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan 15.3.1993 antaman yleisohjeen hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenuon.

Kirjanpitolaissa on aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna merkittävä muutos, joka tietyin edellytyksin mahdollistaa hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen ohella myös korkomenojen lukemisen hankintamenuon. Yleisohjeessa on täydennetty aikaisempaa ohjeistusta tältä osin.

Kirjanpitolakia uudistettaessa on nojaututtu jo edellisessä kirjanpitolain uudistuksessa omaksuttuun periaatteeseen, jonka mukaan hyvän kirjanpitotavan tulkinassa yksittäisiin kysymyksiin voidaan saada johtoa kansainvälisistä tilinpäätössuosituksista siltä osin, kuin kysymystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteella annetussa määräyksessä taikka Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiiveissä (78/660/ETY ja 83/349/ETY). Tällöin tulee lähinnä kysymykseen kansainvälisillä pääomamarkkinoilla yleisesti käytetty tilinpäätössäännöstö (International Accounting Standards, jäljempänä IAS-suositukset). Tässä yleisohjeessa on viitattu IAS-suosituksiin hankintamenuon luetta-
vien korkomenojen määrittämistä koskevassa kohdassa.

1.2 Hyödykkeen hankintamenua koskevat säännökset

KPL 4:5.1-3 §:ssä säädetään hyödykkeen hankintamenon määrittämisestä seuraavasti:

”Hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenuon verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenuon.

Jos pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenuon verrattuna, saadaan hankintamenuon lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.”

Edellä mainituissa säännöksissä määritellään sekä aineellisten että aineettomien hyödykkeiden hankintamenon käsite. Määrittely koskee ennen muuta käyttö- ja vaihto-omaisuutta. Hankintamenon määrittely on tarpeen muun muassa liiketapahtumien kirjaamista, käyttö- ja vaihto-omaisuuden hankintamenujen tilinpäätöskäsittelyä sekä tase-erittelyjen laatimista varten.

KPL 5:5.1 §:ssä säädetään käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintamenon aktivoimisesta ja kirjaamisesta vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. KPL 5:5.2 §:n mukaan aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

KPL 5:6.1 §:n mukaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenuo aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintamenuo tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenuoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. KPL 5:6.2 §:n mukaan aktivoitun hankintamenon selvittämiseen sovelletaan, mitä 5 §:n 2 momentissa säädetään.

KPL 5:19 §:n mukaan hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Käyttöomaisuudesta hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

KPL 3:13.1 §:n mukaan tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. KPA 5:1.1 §:n mukaan tase-erittelyissä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luoteloitava muun ohessa kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkityt pysyvät vastaavat ja vaihtuvat vastaavat. KPA 5:1.2 §:n mukaan pysyviä vastaavia koskevat tase-erittelyt saadaan vaihtoehtoisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

Kirjanpitoasetuksen säännöksiä hyödykkeen hankintamenon määrittämisestä sekä käyttö- ja vaihto-omaisuuden hankintamenuja koskevien tilinpäätöstietojen esittämisestä tarkastellaan jäljempänä luvussa 6.

2. HANKINNAN JA VALMISTUKSEN KIINTEÄT MENOT

Kiinteillä menoilla tarkoitetaan sellaisia menoja, jotka eivät riipu tuotannon määrän vaihteiluista kapasiteetin rajoissa tilikauden pituisena ajanjaksona. Kiinteiden menojen määrä riippuu ennen muuta tuotannon aineellisista puitteista ja organisaation laajuudesta sekä ajan kulumisesta.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ovat sekä aiheuttamisperiaatteen mukaan tietyille tuotteille kohdistettavissa olevat hankinnan ja valmistuksen kiinteät menot että sellaiset hankinta- ja valmistustoiminnoista syntyneet kiinteät menot, jotka ovat eri tuotteille yhteisiä. Hankintamenuon luettaviin kiinteisiin menoihin kuuluvat myös poistosuunnitelman mukaiset osuudet hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä käyttöomaisuuden hankintamenosta ja muista pitkävaikutteisista menoista. Käytännössä hankinnan ja valmistuksen kiinteät menot joudutaan määrittelemään tapauskohtaisesti.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ovat esimerkiksi:

- aineiden ja tarvikkeiden hankintatoimen menot;
- hankinnan ja valmistuksen kuljetusmenot;
- varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen menot;
- hankinnan ja valmistuksen vakuutusmenot;
- tuotantolaitoksen käyttömenot;
- tuotantorakennusten, -koneiden ja -kaluston korjaus- ja kunnossapitomenot;
- tuotannon suunnittelun, ohjauksen ja laadunvalvonnan menot;
- tuotantojohdon ja tuotannon tukitoimintojen palkka- ja henkilösivumenot;
- tuotantolaitoksen muut hallintomenot.

Hyödykkeen hankintamenuon ei lueta seuraavia menoja eikä laskennallista osuutta niistä:

- myynnin, markkinoinnin ja jakelun menot;
- yleishallinnon menot.

Hyödykkeen hankintamenuon ei yleensä lueta myöskään tutkimus- eikä kehittämismenoja. Niiden aktivoimisesta taseeseen on annettu määräykset kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä (50/1998). Tilauskohtaiset ja muut erilliset, tuotteiden suunnittelusta tietyille asiak- kaille aiheutuneet menot voidaan kuitenkin lukea hyödykkeen hankintamenuon.

Hyödykkeen hankintamenuon ei lueta myöskään vieraan pääoman korkomenoja eikä muita rahoitusmenoja KPL 4:5.3 §:ssä säädettyä, pysyviin vastaaviin kuuluvaa hyödykettä koske- vaa poikkeusta lukuun ottamatta.

Kustannuslaskennassa voi esiintyä kustannuksia, joita ei merkitä liikekirjanpitoon menoina taikka jotka poikkeavat arvostuksen tai jaksotuksen osalta liikekirjanpidon mukaisista me- noista. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi katelisät yrityksen sisäisissä veloituksissa, jäl- leenhankintahintaan perustuvat poistot ja sidotun pääoman laskennallinen korko. Kirjanpito- lain tarkoittamaan hankintamenuon luetaan ainoastaan toteutuneita hankinnan ja valmistuksen menoja.

Poikkeuksellisen suuria aineiden pilaantumisen, tuotantoajan hukkaantumisen tai muun sellai- sen syyn vuoksi syntyneitä hankinnan ja valmistuksen menoja, jotka ovat aikaansaadun tuo- tannon kannalta tarpeettomia, ei oteta huomioon hyödykkeen hankintamenua määritettäessä. Myöskään uuden tuotteen valmistusta käynnistettäessä syntyneitä poikkeuksellisen suuria tuotannon suunnittelu- tai muita menoja ei lueta hyödykkeen hankintamenuon.

3. EDELLYTYKSET HANKINNAN JA VALMISTUKSEN KIINTEIDEN MENO- JEN LUKEMISEKSI HANKINTAMENUON

3.1 Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen olennaisuus

KPL 4:5.2 §:n mukaan kiinteiden menojen lukeminen hankintamenoon edellyttää, että hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen pykälän 1 momentissa tarkoitettuun, hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot käsittävään hankintamenoa verrattuna. Kun hyödykkeen hankintamenoa luetaan hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja, joudutaan kiinteiden menojen kohdistamisessa yleensä soveltamaan aiheuttamisperiaatteesta poikkeavia jakoperusteita. Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoa on tämän vuoksi rajoitettu niihin yrityksiin, joiden hankinta- ja valmistustoiminnoissa syntyy olennainen määrä kiinteitä menoja pääsääntön mukaiseen, hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot sisältävään hankintamenoa verrattuna.

Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen olennaisuutta arvioitaessa otetaan huomioon sekä kiinteiden menojen määrä muuttuvat menot käsittävään hankintamenoa verrattuna että itse rahamäärien suuruus (KILA 1222/1993). Olennaisuuden arvioimiseen vaikuttaa käytännössä myös se, miten tarkasti hankinnan ja valmistuksen menot kyetään erottamaan muihin toimintoihin liittyvistä menoista sekä jaottelemaan muuttuviin ja kiinteisiin menoihin. Kehittyneen kustannuslaskentajärjestelmän puitteissa hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot ovat määriteltävissä täsmällisemmin kuin kehittymättömän järjestelmän puitteissa. Tämän johdosta ensiksi mainitussa tapauksessa vähäisempi määrä kiinteitä menoja hankintamenoa nähden täyttää olennaisuuden vaatimuksen kuin jälkimmäisessä tapauksessa. Useita eri tuotteita valmistavassa yrityksessä kiinteiden menojen määrän olennaisuutta tarkastellaan koko tuotannon hankintamenoa suhteutettuna.

Tuotantotoiminta, jossa syntyy olennainen määrä hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot käsittävään hankintamenoa verrattuna, voi olla teollista valmistustoimintaa tai itsenäisen kokonaisuuden muodostavista työsuorituksista koostuvien palvelusten tuotantoa. Tuotantoaika on tällöin niin pitkä, että tuotekohtainen kustannuslaskenta on yleensä tarpeellinen. Sitä vastoin kauppaliikettä harjoittavassa yrityksessä kiinteitä menoja voidaan lukea hankintamenoa vain poikkeustapauksissa. Tämä on mahdollista esimerkiksi silloin, kun myytäväksi hankittuja hyödykkeitä kypsytetään tai muuten jalostetaan pitkän varastointiajan kuluessa niin, että tällöin syntyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot käsittävään hankintamenoa verrattuna.

3.2 Kustannuslaskentajärjestelmän toimivuus

Kun hyödykkeen hankintamenoa luetaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneiden muuttuvien menojen lisäksi siihen kohdistuva osuus hankinnan ja valmistuksen kiinteistä menoista, joudutaan kiinteiden menojen kohdistamisessa soveltamaan subjektiivista harkintaa. Hankintamenon todentaminen hyvän kirjanpitolain mukaisesti edellyttää tällöin,

että kirjanpitovelvollisella on toimiva ja systemaattinen tuotekohtainen kustannuslaskentajärjestelmä. Kustannuslaskenta on myös voitava täsmäyttää liikekirjanpitoon.

Erillisten kustannuslaskelmien laatiminen pelkästään tilinpäätöksessä aktivoitavien hankintamenojen selvittämiseksi ei yleensä täytä systemaattisen kustannuslaskennan vaatimusta.

Yksittäistuotantona omaan käyttöön valmistetun käyttöomaisuuden osalta erillinen kustannuslaskelma voi kuitenkin olla riittävä hankintamenon todentamiseen.

3.3 Jatkuvuus hankintamenon määrittelyperiaatteissa

KPL 3:3.1 §:n 2 kohdan mukaan tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluu johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen. Hyvä kirjanpitolapa edellyttää, että myös hankintamenoa määritettäessä noudatetaan jatkuvasti samoja periaatteita, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä. Jatkuvasti saman menettelytavan noudattamiseen hankintamenon määrittelyssä kuuluu, että kaikkien tuotteiden osalta yhtenäisesti valitaan joko KPL 4:5 §:n 1 momentin tai 2 momentin mukainen hankintamenon määritelmä. Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen osalta voi lisäksi tulla kysymykseen KPL 4:5.3 §:n mukainen hankintamenon määritelmä.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot, joiden osuus luetaan hankintamenuon, voidaan käytännössä määritellä laajemmin tai suppeammin. Myös hankintamenuon luettavien kiinteiden menojen määrittelyssä tulee noudattaa jatkuvuutta siten, ettei niiden laajuutta muuteta tilikaudesta toiseen.

Tuotteiden hankintamenuon voidaan ryhtyä lukemaan hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja vain, jos menettelyn edellytysten ennakoidaan täyttyvän myös seuraavien tilikausien aikana. Kun tuotteiden hankintamenuon luetaan hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja, tätä hankintamenon määrittelyä voidaan jatkaa, vaikka hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen yhteismäärä alenisi yksittäisenä tilikautena väliaikaisesti niin, ettei sitä normaalisti voitaisi pitää olennaisena hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot sisältävään hankintamenuon verrattuna.

4. KUSTANNUSLASKENNAN TOTEUTUS

4.1 Kustannuslaskenta eri tuotantotyypeissä

Tuotekohtaisen kustannuslaskennan toteutustapa riippuu yrityksen tuotantotyyppistä. Tuotantotyyppit jaotellaan yleisesti yksittäis-, prosessi- ja erätuotantoon. Näitä tuotantotyyppieä esiintyy sekä tavaroita tai muita aineellisia hyödykkeitä valmistavissa teollisuusyrityksissä että aineetomia palveluksia tuottavissa palveluyrityksissä. Käytännössä yrityksen tuotantotoiminta voi olla eri tuotantotyyppien yhdistelmä, jolloin myös tuotekohtainen kustannuslaskentajärjestelmä voi olla yhdistelmä eri tuotantotyyppien edellyttämistä laskentamenetelmistä.

Yksittäistuotannossa kukin tuote on erilainen tai tuotteita valmistetaan muuten lähinnä tilaus-ten perusteella yksi kerrallaan. Tuotteen valmistus vaatii usein pitkän ajan ja sen hankintameno on suuri. Yksittäistuotannossa sovelletaan yleensä projektikustannuslaskentaa.

Prosessituotannossa valmistetaan jatkuvasti samaa tai samoja tuotteita. Tällöin sovelletaan yleensä jakolaskentaa, jossa hankinnan ja valmistuksen kustannukset kohdistetaan valmistusvaiheittain tuotteille.

Erätuotannossa valmistetaan useita eri tuotteita vaihtelevansuuruisina sarjoina. Tällöin sovelletaan yleensä lisäyslaskentaa. Kustannukset jaotellaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset, jotka ovat yleensä muuttuvia kustannuksia, kohdistetaan suoraan tuotteille. Välilliset kustannukset, jotka ovat pääasiassa kiinteitä kustannuksia, jaetaan tuotteille erilaisten kustannuslisien avulla. Kustannuslisät voidaan määrittää useiden erilaisten perusteiden avulla, kuten konetunnit, työtunnit, välittömät palkat, ainekäyttö, ostotilausten lukumäärä, koneiden asetuskerrat ja tuotannon läpimenoaika.

Välilliset kustannukset voidaan kohdistaa myös hankintaan ja valmistukseen liittyville toiminnoille. Tuotekohtaiset kustannukset saadaan tällöin jakamalla tuotteille niiden tuotannossa tarpeellisten toimintojen kustannukset sen perusteella, paljonko tuotteiden aikaansaamisessa on käytetty kunkin toiminnon kapasiteettia.

4.2 Tuotekohtaisen kustannuslaskelman sisältö

Tuotekohtaiset kustannukset voidaan periaatteessa laskea useilla eri tavoilla, jotka ryhmitellään yleensä kolmeen päätyyppiin: minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli.

Minimikalkyyli saadaan jakamalla laskentakauden muuttuvat kustannukset aikaansaadulla tuotantomäärällä. Tuotteen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat kustannukset sisältävä minimikalkyyli vastaa KPL 4:5.1 §:n mukaista hankintamenon käsitettä.

Keskimääräis- ja normaalikalkyyleissa otetaan muuttuvien kustannusten lisäksi huomioon tuotteen osuus laskentakauden kiinteistä kustannuksista. Keskimääräiskalkyyli saadaan, kun minimikalkyyliin lisätään laskentakauden kiinteät kustannukset jaettuna aikaansaadulla tuotantomäärällä. Normaalikalkyyli eroaa keskimääräiskalkyylistä siten, että minimikalkyyliin lisätään normaalin tuotantomäärän mukainen osuus laskentakauden kiinteistä kustannuksista.

Kun hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja luetaan hyödykkeen hankintamenoon, laskeaan tuotekohtaiset kustannukset normaalikalkyylin mukaisesti. Hankintamenoa ei saa määrittää keskimääräiskalkyylinä, koska tuotantomäärän vaihtelu vaikuttaisi tällöin tuotteen hankintamenoon sisällytettävien kiinteiden menojen määrään.

Normaalilla tuotantomäärällä tarkoitetaan olemassa olevan kapasiteetin puitteissa keskimäärin käytännössä aikaansaataavissa olevaa enimmäistuotantoa. Valmistustoimintaa aloitettaessa sekä kapasiteettia tai tuotanto-olosuhteita olennaisesti muutettaessa normaali tuotantomäärä voi perustua myös arvioon siitä, mikä on pitkällä aikavälillä keskimäärin toteutuva tuotantomäärä. Normaalin tuotantomäärän määrittelyssä noudatetaan tällöin jatkuvasti samoja periaatteita.

Tuotekohtaiset kustannukset voidaan laskea standardi- tai muiden sellaisten ennakoitujen kustannusten perusteella edellyttäen, ettei näin määritetty hankintameno olennaisesti poikkea toteutuneisiin menoihin perustuvasta hankintamenosta. Tällaiset tuotekalkyyliä päivitetään vähintään kerran vuodessa tarkistamalla hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä sekä niiden tuotteille kohdistamisen oikeellisuus. Nopeasti muuttuvissa olosuhteissa loppuvaraston hankintamenon todentaminen edellyttää tuotekalkyylien päivitystä tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä.

5. KORKOMENOJEN LUKEMINEN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENON

5.1 *Edellytykset korkomenojen lukemiseksi hankintamenoon*

Korkomenojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoon on KPL 4:5.3 §:n sanamuodon mukaan mahdollista pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen osalta. Tällä tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvaa hyödykettä, joka on valmistettu omaan käyttöön. Sitä vastoin itse valmistetun vaihto-omaisuuden hankintamenoon korkomenoja ei saada lukea.

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta saadaan lukea hankintamenoon edellyttäen, että näiden korkomenojen ja KPL 4:5.2 §:n nojalla hankintamenoon luettavien kiinteiden menojen yhteismäärä on olennainen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot käsittävään hankintamenoon verrattuna. Ottaen huomioon, että hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen osuus saadaan lukea hankintamenoon vain, jos niiden määrä on olennainen muuttuviin menoihin perustuvaan hankintamenoon verrattuna, korkomenot valmistusajalta saadaan lukea itse valmistetun käyttöomaisuuden hankintamenoon aina, kun siihen luetaan kiinteiden menojen osuus.

KPL 4:5.3 §:ssä säädetään, että pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta saadaan edellä mainitulla edellytyksellä lukea hankintamenoon 2 momentin mukaisen osuuden ohella. Euroopan yhteisöjen 4. yhtiöoikeudellisen direktiivin 35 artiklan 4 kohta, johon KPL 4:5.3 §:n säännös perustuu, sallii korkomenojen lukemisen sekä ainoastaan muuttuvat menot että niiden lisäksi kiinteiden menojen osuuden käsittävään hankintamenoon. Tämän huomioon ottaen kirjanpitolautakunta tulkitsee KPL 4:5.3 §:ssä säännöstä siten, että korkomenoja saadaan sen nojalla lukea hankintamenoon, vaikka siihen ei lueta myös hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen osuutta.

5.2 *Hankintamenoon luettavat korkomenot*

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenoon saadaan lukea hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta. Jos valmistamisen rahoittamiseksi on otettu erikseen laina, se kyetään kohdistamaan yksiselitteisesti hyödykkeen valmistamiseen. Jos sitä vastoin hyödykkeen valmistamista varten ei ole otettu erillistä lainarahoitusta, hyödykkeen hankintamenoon luettavien korkomenojen määrittämisessä joudutaan soveltamaan subjektiivista harkintaa.

Kun hyödykkeen valmistamista ei ole rahoitettu erillisellä lainalla, hankintamenoon luettavia korkomenoja määritettäessä otetaan huomioon, kuinka suuri osuus kirjanpitovelvollisen pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankinnasta ja valmistuksesta keskimäärin rahoitetaan lainapääomalla. Korkoprosenttina käytetään tällöin kirjanpitovelvollisen luotonotossa valmistusaikana toteutunutta keskimääräistä korkoa. Sitoutuneen pääoman määräksi katsotaan hyödykkeeseen valmistusaikana keskimäärin sitoutunut pääoma. Tämä voidaan laskea esimerkiksi keskiarvona valmistusaikana kuukausien vaihtuessa määrite-

tyistä sitoutuneen pääoman määrästä. Hyödykkeen valmistamiseen sitoutunut pääoma on kyettävä selvittämään kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Jos esimerkiksi keskimäärin puolet kaikista pysyvien vastaavien investoinneista hyödykkeen valmistusajana on rahoitettu lainalla, luetaan hyödykkeen hankintameno puolet siitä korosta, joka on laskettu keskimääräisellä korkoprosentilla valmistusajana keskimäärin sitoutuneelle pääomalle.

KPL 4:5.3 §:n sanamuodon mukaan hyödykkeen hankintameno saadaan lukea lainan korkomenoja. Myös muussa kuin (velkakirja)lainan muodossa otetun, hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan velkarahoituksen korkomenot valmistusajalta voidaan lukea hankintameno. Niihin ei saa kuitenkaan sisällyttää ostovelkojen viivästyskorkoja, koska ne eivät ole aiheutuneet hyödykkeen valmistamisen rahoittamisesta vaan sovitun maksuajan ylittämistä. Myöskään velkajärjestelyihin liittyvät sopimukset ostovelloista eivät mahdollista ostovelkojen viivästyskorkojen rinnastamista lainan korkomeneihin.

Rahoittajalle suoritetaan korvausta laina- tai muun velkarahoituksen käyttämisestä usein muullakin kuin koron nimellä kuten esimerkiksi luottoprovisiona ja pääoma-alennuksena. Ulkomaanrahan määräisestä velkarahoituksesta puolestaan voi syntyä koron ohella kurssitappiota. Myös nämä muut, lainan korkomeneihin rinnastettavissa olevat rahoitusmenot valmistusajalta voidaan lukea hyödykkeen hankintameno.

Hyödykkeen hankintameno saadaan lukea ainoastaan toteutuneita korko- ja muita rahoitusmenoja. Esimerkiksi sidotun pääoman laskennallista korkoa, joka voi esiintyä kustannuslaskennassa kustannuksena, ei saa sisällyttää hankintameno. Kun hankintameno luettavien korko- ja muiden rahoitusmenojen määrittämisessä joudutaan soveltamaan subjektiivista harkintaa, on myös otettava huomioon, ettei niiden määrä voi ylittää valmistusajana toteutuneiden korko- ja muiden rahoitusmenojen yhteismäärää.

IAS 23 -suosituksen (Borrowing Costs) mukaan hyödykkeen hankintameno luettavien korko- ja muiden rahoitusmenojen määrittämisessä noudatetaan lisäksi seuraavia periaatteita:

Korko- ja muita rahoitusmenoja ryhdytään lukemaan hankintameno, kun

- hyödykkeen hankintameno sisällytettävää hankinnan ja valmistuksen menoja on alkanut syntyä,
- hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan velkarahoituksen korko- ja muita menoja on alkanut syntyä sekä
- hyödykkeen valmistamiseksi tarpeelliset toimenpiteet ovat käynnissä.

Hyödykkeen valmistamiseksi tarpeelliset toimenpiteet käsittävät muutakin kuin sen varsinaisen fyysisen valmistuksen. Niihin kuuluu myös ennen fyysisen valmistuksen aloittamista tehtävä tekninen ja hallinnollinen työ kuten esimerkiksi tarvittavien rakennuslupien hankkiminen. Niihin ei kuitenkaan lueta hyödykkeen pelkkää hallintaa, jonka aikana ei tehdä sen valmistusasteen lisäämiseksi tarpeellisia toimenpiteitä. Esimerkiksi lainan korkomenot, jotka syntyvät maa-aluetta perusparannettaessa, luetaan maa-alueen hankintameno siltä ajalta,

jolloin perusparannustyöt ovat käynnissä. Sitä vastoin maa-alueen hallinta-aikana ennen perusparannuksen aloittamista syntyviä lainan korkomenoja ei saa lukea hankintamenoon.

Jos hyödykkeen valmistaminen keskeytyy pitkähköksi ajaksi, korko- ja muita rahoitusmenoja ei saa lukea hankintamenoon tältä ajalta. Tällaisena ei yleensä pidetä sellaista ajanjaksoa, jonka aikana tehdään merkitykseltään huomattavaa teknistä ja hallinnollista työtä. Korko- ja muiden rahoitusmenojen lukemista hankintamenoon ei lopeteta myöskään silloin, kun väliaikainen keskeytys on valmistusprosessin välttämätön vaihe. Esimerkiksi siltaa rakennettaessa korko- ja muiden rahoitusmenojen lukemista sillan hankintamenoon jatketaan, vaikka tulva keskeyttää sillan rakentamisen pitkähköksi ajaksi, jos tulvan esiintyminen on rakennusaikana tavanomaista kyseisellä maantieteellisellä alueella.

Korko- ja muiden rahoitusmenojen lukeminen hankintamenoon lopetetaan, kun kaikki olennaiset toimenpiteet, jotka ovat tarpeen hyödykkeen valmistamiseksi, on tehty. Hyödyke on yleensä valmis, kun sen fyysinen valmistus on päättynyt, vaikka rutiiniluonteinen hallinnollinen työ jatkuisi vielä tämän jälkeen.

Jos hyödykekokonaisuuden valmistus tapahtuu osissa ja kutakin valmista osaa kyetään hyödyntämään, vaikka muiden osien valmistus jatkuu, korko- ja muiden rahoitusmenojen lukeminen kyseisen osan hankintamenoon lopetetaan, kun kaikki toimenpiteet, jotka ovat tarpeen sen valmistamiseksi, on tehty. Esimerkiksi kiinteistö, joka käsittää useita, erikseen käyttöön otettavia rakennuksia, on tällainen hyödykekokonaisuus. Toisaalta terästehdaslaitos on esimerkki sellaisesta hyödykekokonaisuudesta, jonka on oltava kaikilta osin valmis ennen kuin tätä useista peräkkäisistä prosessinvaiheista koostuvaa laitosta kyetään hyödyntämään teräksen tuotannossa.

Edellä mainitut IAS-suosituksen mukaiset periaatteet soveltuvat hankintamenoon luettavien korko- ja muiden rahoitusmenojen määrittämiseen.

Edellisessä kirjanpitolaissa ei ollut erityistä säännöstä, joka olisi mahdollistanut korkomenojen lukemisen hankintamenoon. Hyvän kirjanpitotavan mukaan korkomenojen aktivoiminen tilinpäätöksessä on kuitenkin tietyissä tapauksissa ollut mahdollista. Aktivoidut korkomenot on tällöin tullut esittää taseen vastaavissa arvostuserissä ja niiden kuluksi kirjattu osuus tuloslaskelmassa rahoituskuluissa. Kirjanpitovelvollisen siirryttyä noudattamaan nykyisen kirjanpitolain säännöksiä on erikseen selvitettävä, voidaanko näiden korkomenojen aktivoimista jatkaa. Jos aikaisemmin arvostuseriin merkityt aktivoidut korkomenot ovat edelleen aktivoitavissa KPL 4:5.3 §:n perusteella hankintamenoon luettavina korkomenoina, aktivoitujen korkomenojen kuluksi kirjaamatta oleva osa merkitään taseessa pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ryhmään asianomaisen hyödykkeen poistamatta olevan hankintamenon lisäykseksi. Poistot näin lisäystä hankintamenosta tehdään hyödykkeen poistosuunnitelman mukaan. Jos edellisen kirjanpitolain puitteissa aktivoidut korkomenot eivät ole enää nykyisen kirjanpitolain nojalla aktivoitavissa, ne tulee kirjata tilinpäätöstä laadittaessa heti kuluiksi, jotka esitetään tuloslaskelmassa rahoituskuluina tai, jos ne katsotaan KPL 4:2 §:n mukaan satunnaisiksi, satunnaisina kuluina.

6. HANKINTAMENOA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT

KPA 1:6.1 §:ssä annetun tasekaavan mukaan vaihto-omaisuus eritellään taseen vaihtuvissa vastaavissa aineisiin ja tarvikkeisiin, keskeneräisiin tuotteisiin, valmiisiin tuotteisiin/tavaroihin, muuhun vaihto-omaisuuteen ja ennakkomaksuihin. Jos tuotteiden hankintameno määritellään KPL 4:5.2 §:n mukaisesti, keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden aktivoituihin hankintamenoihin luetaan ainoastaan loppuvarastoihin sisältyvien tuotteiden osuus hankinnan ja valmistuksen kiinteistä menoista. Myytyihin tuotteisiin kohdistuva osuus tilikauden hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista kirjataan tilinpäätöksessä kuluksi.

KPA 1:1.1 §:ssä annetun tuloslaskelmakaavan mukaan valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos esitetään liikevaihdon jälkeen omana kohtana, joka oikaisee tuloslaskelmaan kirjattuja menoja tilikauden liikevaihtoa vastaaviksi kuluiksi. KPA 1:2.1 §:n mukaisessa tuloslaskelmassa valmisteverastojen muutos sisällytetään kohtaan "Hankinnan ja valmistuksen kulut".

KPA 2:2.1 §:n 1 kohdan mukaan liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenoon samoin kuin korkomenojen lukemisesta pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenoon ilmoitetaan säännöksen tarkoittamana liitetietona.

Kun hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ryhdytään lukemaan muuttuvien menojen lisäksi hankintamenoon, muutos hankintamenon määrittelyssä pienentää tilikauden kuluja tilinpäätöksessä aktivoitaviin hankintamenoihin sisältyvien kiinteiden menojen osalta. Siirtymisellä hankintamenon uuteen määrittelyyn voi olla olennainen vaikutus tuloslaskelman ja taseen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta antamaan kuvaan. Hankintamenon määrittelytavan muutoksesta ja sen vaikutuksesta on tällöin ilmoitettava liitetiedoissa KPL 3:2.1 §:n edellyttämät lisätiedot.

Jos hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen kohdistamisessa tuotteille noudatettavaa laskentamenettelyä muutetaan sen jälkeen, kun kiinteitä menoja on ryhdytty lukemaan hankintamenoon, myös tällä muutoksella voi olla olennainen vaikutus tuloslaskelman ja taseen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta antamaan kuvaan. Laskentamenettelyn muutoksesta ja sen vaikutuksesta ilmoitetaan tällöin 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 päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Sekä hankintamenon määrittelytavan muutos että kiinteiden menojen kohdistamisessa tuotteille noudatettavan laskentamenettelyn muutos voivat aikaansaada edellistä tilikautta koskevien tietojen vertailukelvottomuuden päättyneen tilikauden tietojen kanssa, jolloin liitetietona on esitettävä siitä selvitys.

KPA 2:4.1 §:n 8 kohdan mukaan, jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, taseen vastaavia koskevana liitetietona on esitettävä selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoiduista korkomenoista.

KPA 2:4.2 §:n mukaan taseen pysyvistä vastaavista on ilmoitettava erikseen hankintamenoista muun muassa tiedot määrästä tilikauden alussa sekä lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä. KPA 2:4.6 §:n mukaan, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi KPL 3:9.2 §:ssä säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä edellä mainitut pysyviä vastaavia koskevat liitetiedot.