

19.12.1997

Tilivirastot ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot

HANKINTAMENON MÄÄRITTELY

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (11.12.1992 1243/92 muut. 927/94, 1587/95, 1042/96, 600/97 ja 823/97) 1.1.1998 voimaantulevan 66 b § 4 momentin mukaan Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset omaisuuden hankintamenon määrittelystä. Asetuksen 66 h § mukaan Valtiokonttori voi erikseen määrätä tiliviraston tilinpäätöksen muista liitteistä.

Valtiokonttori on tänään päättänyt antaa määräyksen omaisuuden hankintamenon määrittelystä.

Talousarvioasetuksen 66 b §:n mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoa nähden, saadaan 1 momentissa säädetyistä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. Aktivoituun hankintamenoa luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Edellä mainitut säännökset koskevat sekä aineellisten että aineettomien hyödykkeiden hankintamenon määrittelyä. Määrittely koskee kansallis-, käyttö- ja vaihto-omaisuutta. Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 g §:n 1 momentin mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. Talousarvioasetuksen 66 g §:n 2 momentin mukaan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Valtiokonttori määrää tarvittaessa erikseen poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta.

Valtiovarainministeriön 28.8.1997 antamassa määräyksessä TM 9703 annetun tasekaavan mukaan vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot eritellään aineisiin ja tarvikkeisiin, keskeneräiseen tuotantoon, valmiisiin tuotteisiin ja tavaroihin sekä ennakkomaksuihin. Mikäli hyödykkeiden hankintameno määritellään talousarvioasetuksen 66 b §:n 2 momentin mukaisesti, keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden aktivoituihin hankintamenoihin luetaan ainoastaan loppuvarastoihin sisältyviin hyödykkeisiin kohdistuva osuus hankinnan ja valmistuksen kiinteistä menoista. Myytyihin hyödykkeisiin kohdistuva osuus varainhoitovuoden hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista kirjataan tilinpäätöksessä kuluiksi.

Muuttuvat menot

Menojen ryhmitteleminen muuttuviin ja kiinteisiin perustuu menojen ja toiminta-asteen välisen riippuvuuden tarkasteluun. Muuttuvilla menoilla tarkoitetaan sellaisia menoja, jotka muuttuvat toiminta-asteen eli tuotantomäärän vaihdella. Muuttuvia menoja voivat olla esimerkiksi osa työkustannuksista, ainekustannukset, tarvikkekustannukset ja ostettujen palveluiden kustannukset.

Hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot

Kiinteillä menoilla tarkoitetaan sellaisia menoja, jotka eivät muutu tuotannon määrän vaihtelun mukaan tietyinä ajanjaksona. Kiinteiden menojen määrä riippuu mm. tuotannon kapasiteetista, organisaation laajuudesta sekä ajan kulumisesta. Kaikki kiinteät menot eivät ole asetuksen 66 b §:ssä tarkoitettuja hankintamenoa luettavia kiinteitä menoja.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ovat sekä aiheuttamisperiaatteen mukaan tietyille hyödykkeille kohdistettavissa olevat hankinnan ja valmistuksen erilliskulut sekä sellaiset hankinta- ja valmistustoiminnasta syntyneet kiinteät menot, jotka ovat eri suoritteille yhteisiä. Hankintamenoa luettaviin kiinteisiin menoihin kuuluvat myös poistosuunnitelmien mukaiset osuudet hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä käyttöomaisuuden hankintamenoista ja muista pitkävaikutteisista menoista. Käytännössä hankinnan ja valmistuksen kiinteät menot joudutaan määrittelemään tapauskohtaisesti.

Hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ovat esimerkiksi:

- aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden hankintatoimen menot
- hankinnan ja valmistuksen kuljetusmenot
- varastoinnin menot
- tuotantorakennusten, -koneiden ja -kaluston korjaus- ja kunnossapitomenot
- tuotannon suunnittelun, ohjauksen ja laadunvalvonnan menot
- tuotantohjon ja tuotannon tukitoimintojen palkka-, henkilösivu- ym. menot
- tuotantolaitoksen muut hallintomenot

Hyödykkeen hankintamenoa ei lueta seuraavia menoja eikä laskennallista osuutta niistä:

- myynnin, markkinoinnin ja jakelun menot
- viraston yleishallinnon menot

Hyödykkeen hankintamenuon voidaan lukea lisäksi tilauskohtaiset ja muut, erilliset yksittäisen tuotteen tai tuote-erän aiheuttamat tuotekehitysmenot.

Talousarvioasetuksen tarkoittamaan hankintamenuon luetaan ainoastaan toteutuneita hankinnan ja valmistuksen menoja. Esimerkiksi jälleenhankintahintaan perustuvat poistot tai sidotun pääoman laskennallinen korko eivät ole hankintamenuon sisältyväksi hyväksytyjä menoja.

Käyttö- ja kansallisuusomaisuuden hankintamenuon voidaan lukea hyödykkeen käyttöönottoon mennessä syntyneitä menoja, vaihto-omaisuuden hankintamenuon voidaan lukea hyödykkeen luovutushetkeen mennessä syntyneitä menoja.

Olellisuus

Talousarvioasetuksen 66 b §:n 2 momentin mukaan kiinteiden menojen lukeminen hankintamenuon edellyttää, että hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olellainen hankintamenuon nähden. Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen olellisuuden arvioimiseen vaikuttaa käytännössä kiinteiden menojen markkamäärä ja osuus muuttuvista menoista, sekä muun muassa se, miten tarkasti hankinnan ja valmistuksen menot kyetään erottamaan muihin toimintoihin liittyvistä menoista sekä jaottelemaan kiinteisiin ja muuttuviin menoihin.

Toimintaa, jossa syntyy olellainen määrä hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja hankintamenuon nähden, voi olla esimerkiksi sellaisten palvelujen tuotanto, joka koostuu itsenäisen kokonaisuuden muodostavista työsuorituksista. Tuotantoaika muodostuu tällöin niin pitkäksi, että suoritekohtainen kustannuslaskenta on yleensä tarpeellinen.

Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen sisällyttämisestä aktivoituun hankintamenuon ilmoitetaan tilinpäätöksen liitteenä.

Kustannuslaskenta ja -laskelmat

Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Erityisesti kiinteiden menojen kohdistamisen todentaminen hyvän kirjanpitoavan mukaisesti edellyttää tällöin, että tilivirastolla on toimiva ja systemaattinen suoritekohtainen kustannuslaskentajärjestelmä. Kustannuslaskenta pitää myös voida täsmäyttää liikekirjanpitoon.

Erillisten kustannuslaskelmien laatiminen pelkästään tilinpäätöksessä aktivoitavien hankintamenojen selvittämiseksi ei täytä systemaattisen kustannuslaskennan vaatimusta. Yksittäistuotantona omaan käyttöön valmistetun käyttöomaisuuden osalta erillinen kustannuslaskelma voi kuitenkin olla riittävä hankintamenuon todentamiseen. Tällöin ei hankintamenuon pääsääntöisesti voida sisällyttää kiinteitä menoja.

Suoritekohtaisen kustannuslaskennan toteutustapa riippuu tuotantotyyppistä. Yksittäistuotannossa sovelletaan tyypillisesti projektikustannuslaskentaa, prosessituotannossa jakolaskentaa ja erätuotannossa lisäyslaskentaa.

Kustannuslaskenta voi olla myös toimintoperusteista. Suoritekohtaiset kustannukset voidaan laskea usealla eri tavalla, jotka yleensä jaotellaan kolmeen päätyyppiin: minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli. Kun hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja luetaan hyödykkeen hankintamenoon, tulee suoritekohtaiset kustannukset laskea normaalikalkyylin mukaisesti, koska tuotantomäärän vaihtelu ei saa vaikuttaa suoritteen hankintamenoon sisällytettävien menojen määrään.

Suoritekohtaisten kustannusten laskennassa voidaan käyttää myös standardi- tai muita vastaavia ennakoituja kustannuksia. Näin määritelty hankintameno ei saa olennaisesti poiketa realisoituneisiin menoihin perustuvasta hankintamenosta. Tällaiset suoritekalkyydit päivitetään vähintään kerran vuodessa tarkistamalla hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä sekä niiden tuotteille kohdistamisen oikeellisuus. Kustannuslaskennassa käytettäviä menetelmiä selostetaan tarkemmin alan oppikirjoissa ja oppaissa.

Jatkuvuus hankintameno määrittelyperiaatteissa

Hankintamenoa määritettäessä on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä. Mikäli näitä periaatteita muutetaan, on muutoksen vaikutukset ilmoitettava tilinpäätöksen liitetietona. Suoritteiden hankintamenoon voidaan ryhtyä lukemaan hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja vain, jos menettelyn edellytysten ennakoidaan täyttyvän myös seuraavien varainhoitovuosien aikana.

Voimaantulo

Tämä määräys tulee voimaan 1.1.1998.

Lisätiedot

Lisätietoja tähän määräykseen liittyvistä asioista antaa Valtiokonttorissa Minna Aalto puh. 09 - 7725 406.

Finanssijohtaja

Paavo Halavaara

Yksikönjohtaja

Mikko Kangaspunta