

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa Valtiokonttori / Valtion kirjanpidon uudistusprojekti on pyytänyt lausuntoa valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen vaihto-omaisuuden määritelmästä sekä sen inventoinnista ja arvostamisesta omaisuusraportissa.

Valtiokonttori ohjaa valtion kirjanpidon uudistuksen toimeenpanoa ja sen ensimmäisenä osana toteutettavaa valtion omaisuuden ja pääoman inventointia. Inventoinnin yhteydessä laaditaan tilivirastokohtaiset omaisuus- ja pääomaraportit, jotka toimivat myöhemmin vahvistettavan aloittavan taseen pohjana. Valtiokonttori / Valtion kirjanpidon uudistusprojekti on pyytänyt lausuntoa valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen vaihto-omaisuuden määritelmästä sekä vaihto-omaisuuden inventoinnista ja arvostamisesta 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa.

Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain 12 §:n 2 momentin mukaan vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet. Koska valtion kirjanpidon uudistamisessa pyritään mahdollisimman lähelle kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa, ei ainakaan tässä vaiheessa ole syytä poiketa kirjanpitolain määritelmästä.

Valtion virastoilla ja laitoksilla on paljon sellaisten hyödykkeiden varastoja, jotka on tarkoitus sellaisenaan tai jalostettuna luovuttaa tai kuluttaa. Talousarvioasetuksen 59 §:n 1 momentin mukaan viraston ja laitoksen on pidettävä sekä yleensä hyödykevarastoista että ns. varastotilivarastoista varastokirjanpitoa. Varastokirjanpidon oikeellisuuden ja omaisuuden hallinnan varmistaminen edellyttää kattavaa vaihto-omaisuuden inventointia. Sitä vastoin uuden kirjanpidon kannalta ei ole nyt välttämätöntä sisällyttää omaisuusraporttiin kaikkea vaihto-omaisuutta, sillä se voidaan tässä tarkoituksessa inventoida ja arvostaa vielä myöhemmin.

Valtion virastojen ja laitosten toiminta voidaan jakaa maksulliseen toimintaan ja maksuttomaan toimintaan. Maksullisen toiminnan seurannalle asetetaan jo kilpailunäkökohtien vuoksi enemmän vaatimuksia kuin maksuttoman toiminnan seurannalle. Tämän vuoksi maksullisen toiminnan vaihto-omaisuus tulisi arvostaa ja sisällyttää omaisuusraporttiin kokonaisuudessaan.

Valtion kirjanpitolautakunnan omaisuuden arvostusta omaisuusraportissa koskevan lausunnon nro 1 (27.02.1995) mukaan vaihto-omaisuus arvostetaan käypään arvoon seuraavasti:

- Vaihto-omaisuuden käypä arvo tulisi määrittää jälleenhankintahinnan mukaisena hankinnasta aiheutuvat erillismenot mukaan lukien. Mikäli vaihto-omaisuuden todennäköinen luovutushinta on näin määriteltyä arvoa alhaisempi, vaihto-omaisuuden käypä arvo tulisi määrittää käyttäen todennäköistä luovutushintaa.
- Mikäli tilivirastolla on käytössä omaisuuden alkuperäiseen hankintamenuon perustuva varastokirjanpitojärjestelmä, voidaan käypä arvo määrittää sen mukaisena. Mikäli vaihto-omaisuuden jälleenhankintahinta tai todennäköinen luovutushinta on varastokirjanpidon osoittamaa arvoa alhaisempi, vaihto-omaisuuden käypä arvo tulisi määrittää käyttäen näistä alhaisinta arvoa.

Yllämainittu arvostussääntö toimii hyvin maksullisessa toiminnassa. Sitä vastoin maksuttomassa toiminnassa yllämainitun ensimmäisen arvostussäännön sanatarkka noudattaminen johtaisi siihen, että vaihto-omaisuushyödykkeet arvostettaisiin hankintahintaa alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan (nolla markkaa) ja ne jäisivät käytännössä pois omaisuusraportista.

Maksuttomassakin toiminnassa kokonaiskuvan saaminen vaihto-omaisuuteen sitoutuneesta pääomasta on tärkeää. Tämän vuoksi maksuttoman toiminnan vaihto-omaisuus on ainakin olennaisten aineiden, tarvikkeiden ja valmiiden tuotteiden varastojen osalta sisällytettävä omaisuusraporttiin ja arvostettava jälleenhankintahintaan tai varastokirjanpidon mukaiseen arvoon siitä huolimatta, että sen todennäköinen luovutushinta on vastikkeettoman luovutuksen vuoksi näitä alhaisempi. Sitä vastoin maksuttoman toiminnan keskeneräiset työt voitaneen tässä vaiheessa jättää omaisuusraportin ulkopuolelle, erityisesti jos kustannuslaskenta on tältä osin vielä kehittymätöntä.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että ainakin tässä vaiheessa vaihto-omaisuuden määritelmänä tulisi käyttää kirjanpitolain mukaista määritelmää "vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet".

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa vaihto-omaisuus tulisi inventoida ja arvostaa olennaisuuden periaate huomioonottaen seuraavalla tavalla:

- Maksullisen toiminnan vaihto-omaisuus inventoidaan ja arvostetaan lautakunnan lausunnon nro 1 (27.02.1995) mukaan.
- Maksuttoman toiminnan vaihto-omaisuus inventoidaan ja arvostetaan ainakin aineiden, tarvikkeiden ja valmiiden tuotteiden varastojen osalta. Arvostuksessa noudatetaan jälleenhankintahintaa hankinnasta aiheutuvat erillismenot mukaan lukien. Mikäli tilivirastolla on käytössä omaisuuden alkuperäiseen hankintamenuon perustuva varastokirjanpitojärjestelmä, vaihto-omaisuus voidaan arvostaa sen osoittamaan arvoon.

Valtion kirjanpitolautakunta korostaa, että tilivirastojen tulisi huolehtia inventoinnissa noudatettujen arvostustapojen ja -perusteiden riittävästä dokumentoinnista, ja että tilivirastojen tulisi kiinnittää huomiota omaisuuskirjanpidon ja kustannuslaskennan kehittämiseen, jotta niin aineiden ja tarvikkeiden, keskeneräisten töiden kuin valmiiden tuotteiden arvo olisi aina selvitettävissä.

Valtion kirjanpitolautakunta korostaa lisäksi, että tämä lausunto koskee ainoastaan vaihto-omaisuuden käsittelyä 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Seppo Kivelä