

LAUSUNTO KIRJANPITOLAIN SOVELTAMISESTA VAIHTO-OMAISUUDEN ARVOSTUKSESSA**Lausuntopyyntö**

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymän vaihto-omaisuuteen kuuluvat keskus-, lääke- ja kanttiinien varastot. Keskusvarastoon kuuluvat hoito- ym. kulutustarvikkeet. Varastojen arvo on noin 20 mmk ja varastoon ostot ovat yli 150 mmk vuodessa. Kulutusvarastotarvikkeet on hinnoiteltu keskihintajärjestelmän ja lääketarvikkeet päivänhintajärjestelmän mukaan. Varastoitavien tarvikkeiden rahti- ja kuljetusvakuutuskustannukset sekä lääkehuollon lääkevalmistuksen työkustannukset, joiden suuruus vuositasolla on noin 0,5 mmk ja jotka eivät siten ole määrältään olennaisia, eivät sisälly varaston arvoon. Mainitut kustannukset on kirjattu kunkin varaston kustannuspaikan kuluksi, mikä noudattaa kirjanpidon varovaisuuden periaatetta.

Sairaanhoitopiirin käytössä oleva tietojärjestelmä ei mahdollista FIFO-periaatteen mukaista hinnoittelua eikä rahti- ym. kustannuksien kohdentamista varastonimikkeille. Kulutustarvikevaraston arvo määräytyy siten keskihintajärjestelmän ja lääkevaraston päivänhinta-periaatteen mukaan. Hankintamenoissa eivät ole mukana rahti- ym. kustannukset.

Sairaanhoitopiiri on uusimassa atk-järjestelmiä siten, että keskusvarastossa otetaan uusi järjestelmä käyttöön vuoden 1998 alussa ja lääkehuollossa vuoden 1999 aikana. Nykyisin käytössä oleviin järjestelmiin ei voida tehdä kirjanpitolain mukaista vaihto-omaisuuden arvostamista.

Lausunnon perustelut

Vaihto-omaisuuden arvostuksella ja kirjanpitokäsittelyllä on laajempaa merkitystä kuin lausuntopyynnön kohteena olevassa asiassa, minkä vuoksi kuntajaosto on päättänyt antaa yleisen lausunnon vaihto-omaisuuden käsittelystä kuntien kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä.

Kirjanpitolain 16 §:n 3 momentin mukaan tilikauden päättyessä oleva vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi.

Kirjanpitolain 13 §:n 1 momentin mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Tällaisia menoja ovat myös hyödykkeen hankinnasta aiheutuneet rahti-, huolinta-, vakuutus- yms. menot.

Voimassa olevassa kirjanpitolainsäädännössä ei ole määritelmää luovutettujen hyödykkeiden käyttöjärjestyksestä. Lähinnä verolainsäädännöstä johtuen myös hyvän kirjanpitolaitoksen mukaiseksi käytännöksi on vakiintunut ns. FIFO-periaate (First In First Out), jonka mukaan oletetaan, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, ellei kirjanpitovelvollinen muuta osoita. Myös muut johdonmukaiset menetelmät, jotka johtavat hankintamenon määrittämisessä olennaisuuden periaate huomioiden riittävän oikeaan lopputulokseen ovat hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisia.

Vaihto-omaisuuden hankintamenoa hyödykekohtaisesti ylläpitävissä tietojärjestelmissä on yleisesti käytetty painotettua keskihintaa, jossa varastossa jäljellä oleva määrä ja sen painotettu keskihinta sekä uuden hankinnan määrä ja sen hankintameno yhdessä määrällä painotettuna muodostavat uuden painotetun keskihinnan. Tietojärjestelmän rakentamisen tekniset ja taloudelliset syyt puoltavat mainitun yksinkertaistetun hinnoittelun käyttämistä.

Viimeisen hinnan eli ns. päivänhinnan eli ns. LIFO-periaatteen (Last In First Out) käyttö johtaa olennaisuuden periaate huomioiden oikeaan vaihto-omaisuuden arvoon, mikäli vaihto-omaisuuden kierto nopeus on suuri ja mikäli ostettujen hyödykkeiden hintakehitys on aleneva tai mikäli hintojen muutos on vähäinen. Viimeisen hinnan käyttö on yksinkertaisin vaihto-omaisuuden arvostusmenetelmä, joka soveltuu etenkin pieniin vaihto-omaisuusmääriin tilanteissa, joissa tietojärjestelmiin ei ole mahdollista uhrata resursseja.

Erillisten rahti-, huolinta-, vakuutus- yms hankintakulujen aktivointi on tehtävä kirjanpitolain mukaan, mikäli niiden määrä tilinpäätöshetkellä olevaan vaihto-omaisuuteen verrattuna on olennainen. Teknisesti hankintakulut voidaan lisätä hyödykkeen hankintamenoon ns. hankintakulukertoimen avulla, koska kulujen käsittely kohdistuen ne liiketapahtumakohtaisesti kuhunkin hankintaan usein johtaa tarpeettoman monimutkaiseen ja työlääseen menettelyyn. Hankintakulukerroin sisältää keskimääräisesti ne kulut, jotka samaan hyödykkeeseen toimitustavasta riippuen aiheutuvat. Yleensä luotettavin kerroin saadaan määrittelemällä kulukerroin toimittajakohtaisesti, mutta tällöinkin kulukertoimen oikeellisuutta on varmistettava vähintään kerran tilikauden aikana. Mikäli kunnan tilinpäätöksessä tällaisten vaihto-omaisuuden hankintakulujen merkitys on vähäinen, ne voidaan olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioiden jättää lisäämättä vaihto-omaisuuden arvoon.

Kirjanpitolautakunta on antanut 15.3.1993 yleisohjeen hyödykkeiden hankintaan ja valmistukseen liittyvien menojen lukemisesta hankintamenoon. Kuntajaosto katsoo, että kuntien tilinpäätöksessä ei yleensä ole tarpeellista vaihto-omaisuuden kiinteitten menojen aktivoimiseen.

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä alkuperäistä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. Tämä epäkurantiusvähennys on tehtävä hyödykekohtaisesti. Käytännön tilinpäätöstyön yksinkertaistamiseksi on myös mahdollista käyttää yksinkertaistettua menetelmää, jossa vähennys tehdään laskennallisesti hyödykkeen iän tms. hintaa alentavan perusteen mukaan.

Etenkin kun kirjanpitovelvollinen on uudistamassa menetelmiään yhdenmukaisiksi ja samalla kehittäen hyvää kirjanpitotapaa, voidaan teoreettisesti huonompia menetelmiä käyttää siirtymävaiheen ajan. Tarvittaessa voidaan tehdä tietojärjestelmän tuottamaan varaston arvoon oikaisu ennen tilinpäätökseen merkitsemistä, mikäli on arvioitavissa, että menetelmän käyttö johtaa olennaisesti virheelliseen varaston arvoon. Oikaisu voidaan tehdä koko varaston arvoon nimikekohtaisesti yksilöimättä. Tällaisen liiketapahtuman perusteet on kuitenkin yksilöitävä ja dokumentoitava laskelman tms. avulla kirjanpitotositteessa.

Kuntajaoston lausunto

Kunta ja kuntayhtymät voivat käyttää vaihto-omaisuuden arvostamisessa luovutus- ja käyttöjärjestykseen perustuvaa FIFO-menetelmää ja samaan menetelmään perustuvaa painotetun keskihinnan menetelmää.