

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa Valtiokonttori / Valtion kirjanpidon uudistusprojekti on pyytänyt lausuntoa valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen atk-ohjelmien käsittelystä 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 erilaisten atk-ohjelmien käsittelystä 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa.

Lausunnon perustelut

Valtio hankkii huomattavassa määrin sellaisia atk-ohjelmistoja, joita on pidettävä käyttöomaisuutena. Ne luetaan joko aineettomiin oikeuksiin tai muihin pitkävaikutteisiin menoihin.

Kirjanpitolain (12§) mukaan käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Valtiokonttorin ohjeen (16.06.1995) mukaan käyttöomaisuutta on edelläolevan omaisuuden lisäksi myös omaisuus, jonka vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle (tilikaudelle).

Ohjelmiston hankinta voidaan periaatteessa tehdä kolmella eri tavalla: ostaa valmisohjelma, teettää sovellus ulkopuolella tai itse tehdä sovellus. Niin itse tehdyt kuin teetetyt atk-ohjelmat ovat rinnastettavissa valmiina ostettuihin ohjelmiin. Tästä johtuen myös niiden käsittely omaisuusraportissa ja myöhemmin myös kirjanpidossa tulisi periaatteessa olla keskenään samanlainen.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunnon nro 1 (27.02.1995) mukaan käyttöomaisuus tulisi aloittavan taseen pohjana olevissa omaisuusraporteissa arvostaa käypään arvoon seuraavasti:

- Kysyntään ja tarjontaan perustuva markkinahinta on teoreettisesti lähinnä käypää arvoa. Mikäli tällainen markkinahinta on luotettavasti määriteltävissä, tulisi käyttöomaisuuden käypä arvo määrittää sen mukaan.
- Mikäli kysyntään ja tarjontaan perustuvaa markkinahintaa ei ole käytettävissä käyttöomaisuuden käypä arvo tulisi määrittää joko jälleenhankintahintaisen tai indeksikorjatun nykykäyttöarvon mukaan.
- Mikäli käyttöomaisuus on hankittu vuonna 1990 tai sen jälkeen, voidaan käyttöomaisuuden käypä arvo määrittää alkuperäisen hankintamenon pohjalta.
- Mikäli tilivirastossa on ollut käytössä yleisesti hyväksytyjen käytäntöjen mukainen pääomakustannuslaskenta, voidaan käyttöomaisuuden käypä arvo määrittää sen osoittaman jäännösarvon mukaan.
- Mikäli edellämainittuja menettelyjä ei voida käyttää, käyttöomaisuuden käypä arvo tulisi määrittää tuottoarvon, asiantuntijan arvion tai muun hyväksyttävän menettelyn mukaan.

Atk-ohjelmistojen tosiasiallinen pitoaika (käyttöaika) vaihtelee huomattavasti. Yleensä se on verrattain lyhyt, mutta on myös paljon pysyvämpiä, pitkäaikaisia ohjelmistoja. Varovaisuuden periaatteen vuoksi pitkäaikaistenkin ohjelmistojen taloudellinen pitoaika (poistoaika) rajoittuu yleensä muutama vuoteen. Taloudellista pitoaikaa on siten yleensä jäljellä vain sellaisilla ohjelmilla tai niiden osilla, jotka on hankittu vuonna 1990 tai sen jälkeen.

Taloudellisen pitoajan rajallisuuden vuoksi atk-ohjelmistojen arvostukseen soveltuu yleensä valtion kirjanpitolautakunnan lausunnon nro 1 (27.02.1995) käyttöomaisuuden arvostusta koskeva kolmas kohta, jossa arvostus tehdään alkuperäisen hankintamenon pohjalta. Tämä alkuperäisen hankintamenon käyttö arvostuksen pohjana vastaa kirjanpitolaian menettelyä.

Kirjanpitolaissa (13§) hankintamenon määrittelyyn on kaksi tapaa:

1. Hankintameno luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.
2. Milloin hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintamenoon nähden on olennainen, saadaan 1 momentissa säädetyistä poiketa siten, että hankintameno luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että atk-ohjelmistot tulisi yleensä esittää 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa siten, että niiden käypä arvo määritetään alkuperäisen hankintamenon pohjalta. Mikäli tilivirastossa on

ollut käytössä yleisesti hyväksytyjen käytäntöjen mukainen pääomakustannuslaskenta saadaan käypä arvo määrittää sen osoittaman jäännösarvon mukaan. Silloin kun käypä arvo määritetään alkuperäisen hankintamenon pohjalta, se tapahtuu määrittämällä atk-ohjelmistoille taloudellinen pitoaika ja vähentämällä hankintamenosta tätä pitoaikaa vastaavat suunnitelman mukaiset poistot. Taloudellisena pitoaikana tulisi käyttää Valtiokonttorin ohjeessa annettuja arvoja.

Hankintamenuon luetaan hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Useimmissa tapauksissa hankintamenuon voidaan lukea muuttuvien menojen sijasta kustannuslaskennasta saatavat välittömät menot. Mikäli hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintamenuon nähden on olennainen, saadaan hankintamenuon lukea lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.

Hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Lisäksi ohjelman sisältökuvaus on dokumentoitava siten, että ohjelman sisältöä ja sen arvoa voidaan verrata jälkepäin. Käytetyt laskenta- ja poistoperusteet tulee ilmetä omaisuusraportista.

Mikäli tilivirastolla ei ole käytettävissä sellaista kustannuslaskentaa, jolla itse tehdyn atk-ohjelman hankintamenuo pystyttäisiin luotettavalla tavalla jälkikäteen selvittämään, voidaan itse tehty atk-ohjelma arvostaa 31.12.1995 laadittavissa omaisuusraporteissa siten, että sen hankintamenuon luetaan ainoastaan ulkopuolelta ostetut palvelut, aineet ja tarvikkeet.

Mikäli atk-ohjelman jäljellä oleva taloudellinen pitoaika on niin lyhyt, että sen hankintamenuo tulisi kokonaan poistettua viimeistään vuonna 1997 tai sen hankintamenuolla ei muuten ole olennaista merkitystä, voidaan ohjelma jättää omaisuusraportin ulkopuolelle. Tällöin ohjelma on kuitenkin sisällytettävä, kuten muukin irtain omaisuus, talousarvioasetuksen 60§:n mukaisesti pidettävään irtaimen omaisuuden rekisteriin.

Valtion kirjanpitolautakunta korostaa, että atk-ohjelmien kirjanpidollisessa käsittelyssä tulisi noudattaa olennaisuuden periaatetta ja, että tilivirastojen tulisi huolehtia laskentatoimensa järjestämisestä jatkossa siten, että uusien taloudelliselta merkitykseltään olennaisten atk-ohjelmien hankintamenuo voidaan luotettavasti selvittää.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Seppo Kivelä