

Johanna Muukkonen

SIDOSRYHMÄNÄKÖKULMA IPSAS-STANDARDIEN KÄYTTÖÖNOTTOON

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2021

TIIVISTELMÄ

Johanna Muukkonen: Sidosryhmänäkökulma IPSAS-standardien käyttöönottoon
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma; Julkinen talousjohtaminen
Huhtikuu 2021

Tämän pro gradu -tutkielman aihe liittyy kansainvälisen laskentatoimen standardien asettajan, International Public Sector Accounting Standards Boardin (IPSASB) julkisen sektorin käyttöön laatimaan tilinpäätösnormistoon, IPSAS-standardeihin. Normisto on kansainvälinen ja tarkoitettu julkisen sektorin eri hallintotasoille kansallisvaltiosta yksittäiseen organisaatioon. Tutkielmassa tarkastellaan sitä toimijoiden, sidosryhmien, joukkoa, joka on normiston käyttöönottoon liittyvän muutosprosessin vaikutuspiirissä.

Kukin käyttöönotto tapahtuu ainutlaatuisessa ympäristössä ja on omanlaisensa. Käyttöönottoja on tutkittu eri näkökulmista standardien sisällöllisistä (laskentatoimen) kysymyksistä toimintaympäristössä oleviin tekijöihin. Muutosprosessin vaikutuspiirissä olevat toimijat eivät kuitenkaan ole nousseet tutkimusten fokukseen sillä tavoin, että niistä olisi muodostunut kokonaiskuva. Tämä tutkielma pyrkii vastaamaan tähän puutteeseen.

Tutkielma on luonteeltaan teoreettinen. Tutkimusaineistona on IPSAS-standardien käyttöönottoon liittyvä kansainvälinen tutkimuskirjallisuus, jonka pohjalta laaditaan laadullinen metasynteesi IPSAS-prosessin vaikutuspiirissä olevista tai siihen liittyvistä toimijoista. Tarkastelun teoreettisena pohjana käytetään sidosryhmäteoriaa ja sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallia.

Tutkielma osoittaa, että toimijoita on laaja kirjo ja että toimijoilla voi olla erilaisia rooleja. Tutkielma osoittaa myös, että käyttöönottavien tahojen taustojen erilaisuudesta johtuen toimijat eivät näy kaikille samalla tavoin ja samanlaisissa rooleissa. Esimerkiksi rahoittajina toimivilla kansainvälisillä organisaatioilla on ollut merkittävä (pakottava) vaikutus kehittyvien maiden päätöksiin IPSAS-standardien käyttöönotosta, kun taas läntisissä teollisuusmaissa samoja organisaatiota voidaan pitää toimijoina, joiden IPSAS-promotoinnin huomioon ottaminen on vapaaehtoista.

Maailmanlaajuisesti vaikuttaa vallitsevan yksimielisyys siitä, että IPSAS-standardit ovat monimutkainen kokonaisuus, jonka haltuunotto vaatii panostusta koulutukseen. Osaavaa henkilöstöä voidaan pitää edellytyksenä käyttöönoton onnistumiselle. Koulutustarve ei ole kertaluontoinen, vaan osaamista on ylläpidettävä jatkuvasti standardien kehittyessä ja muuttuessa. Korkeakoulujen tulee koulutustarjonnallaan huolehtia siitä, että julkisella sektorilla on käytettävissään oikeanlaisia laskentatoimen osaajia.

Tärkeä osa IPSAS-käyttöönottoa on, että käyttöönotettava taho tunnistaa omasta toimintaympäristöstään käyttöönoton vaikutuspiirissä olevat, huomioon otettavat toimijat sekä arvioi toimijoiden keskinäistä tärkeysjärjestystä. Tällä tavoin voidaan osaltaan varmistua, että päätökset IPSAS-standardien käyttöönotosta tehdään oikeilla perusteilla ja että käyttöönottoprosessin aikana tehdään oikeita asioita oikeaan aikaan.

Avainsanat: IPSAS, käyttöönotto, sidosryhmäteoria, sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malli

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

Sisällys

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkielman lähtökohdat	1
1.2 Aikaisempi IPSASiin liittyvä tutkimus	3
1.3 Tutkimuskohde, tutkimustehtävä ja rajaukset	7
1.4 Laadullisella metasynteisillä vastauksia tutkimuskysymykseen	8
1.5 Tutkielman rakenne	8
2 MISTÄ IPSAS-STANDARDEISSA ON KYSE	9
2.1 Julkisen sektorin laskentatoimi ja tilinpäätösraportointi	9
2.2 IPSAS-lautakunta ja IPSAS-standardit	15
3 SIDOSRYHMÄT, NIIDEN TUNNISTAMINEN JA TÄRKEYS	20
3.1 Sidosryhmäteoria	20
3.2 Sidosryhmien tunnistaminen ja tärkeys	22
3.3 Sidosryhmät IPSAS-prosessissa	26
4 LAADULLINEN METASYNTEESI IPSAS-PROSESSIIN LIITTYVÄSTÄ TUTKIMUSKIRJALLISUUDESTA	29
4.1 Tieteenfilosofiset lähtökohdat	29
4.2 Kirjallisuuskatsaus tutkimusmenetelmänä	30
4.3 Laadullisen metasynteisin tekemisen vaiheet	33
5 IPSAS-PROSESSIN LAAJA VAIKUTUSPIIRI	41
6 YHTEENVETO, JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	51
6.1 Tutkielman uskottavuuden ja luotettavuuden arviointia	51
6.2 Mitä sidosryhmänäkökulma voi IPSAS-prosessin yhteydessä tarkoittaa?	52
LÄHTEET	56
LIITTEET	62

KUVIOT

Kuvio 1. Laskentatoimen muutoksen toimintaympäristö ja vaiheet.....	2
Kuvio 2. IPSAS-prosessi.....	7
Kuvio 3. Sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malli.....	28
Kuvio 4. Kirjallisuuskatsaustyypit.....	31
Kuvio 5. Metasynteesin vaiheet.....	34
Kuvio 6. Toimijat ja roolit.....	42

TAULUKOT

Taulukko 1. Raportointi ulkoisessa ja johdon laskentatoimessa.....	10
Taulukko 2. Sidosryhmätypologia.....	23
Taulukko 3. Aineistoksi valikoitujen tutkimusten kuvailu.....	36

1 JOHDANTO

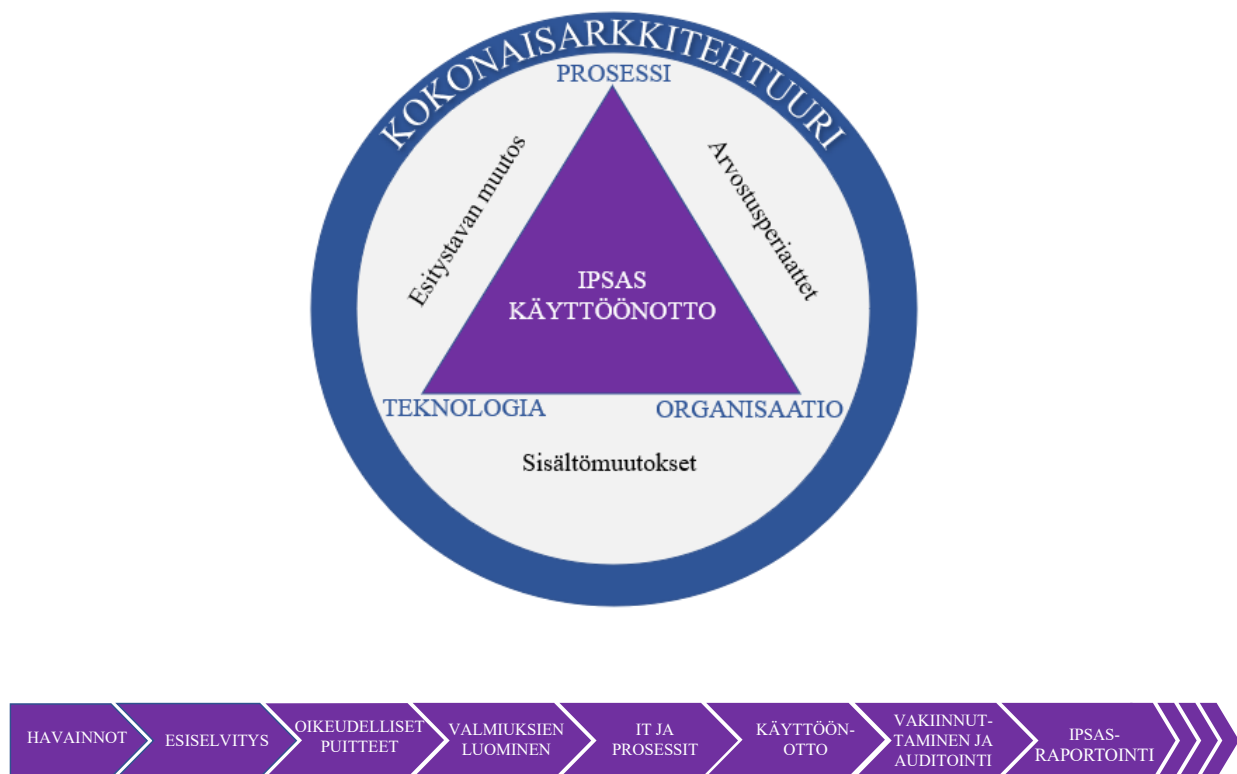
Julkisen sektorin ensisijainen tehtävä on tuottaa palveluita, jotka edistävät tai ylläpitävät kansalaisten ja muiden palveluihin oikeutettujen hyvinvointia (IPSASB 2014, 14). Julkisen sektorin tulee myös raportoida siitä, miten se on tätä palvelutuotantaan saamallaan rahoituksella toteuttanut ja millainen sen taloudellinen asema on. Tilinpäätös on yksi merkittävä raportointikokonaisuus. Julkisen sektorin toimijoilla (kansallisvaltiot, paikallishallinto, yksittäiset organisaatiot ja niin edelleen) ympäri maailman on hyvinkin toisistaan poikkeavia laskentatoimen ja tilinpäätösraportoinnin käytäntöjä. Osa on luonut omat normistonsa, osa on ottanut käyttöön kansainväliset standardit ja osa noudattelee näistä kahdesta muodostettua yhdistelmää. Tilinpäätösraportoinnissa olennainen kysymys on, kenelle tietoja tuotetaan ja mihin käyttötärpeisiin.

Talouden näkökulmasta julkisella sektorilla tavoitteet ovat osittain erilaiset kuin yksityisellä sektorilla, ja tämä erilaisuus vaikuttaa myös siihen, mitä ja miten taloudesta raportoidaan ja miten raportointia tulisi tulkita. Toisaalta julkinen sektorikaan ei muodosta yhtenäisesti raportoivaa kokonaisuutta. Tämä on haasteellista erityisesti silloin, kun raporttien lukija haluaisi tehdä vertailuja eri entiteettien kesken. Vertailu on vaikeaa, jopa mahdotonta, silloin kun raportointikäytännöt vaihtelevat. Tätä ongelmaa ratkomaan on luotu kansainvälisiä laskentatoimen standardeja, joista IPSASB:n (International Public Sector Accounting Standards Board) IPSAS-standardit (International Public Sector Accounting Standards) pyrkivät vastaamaan nimenomaan julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin tarpeisiin.

1.1 Tutkielman lähtökohdat

IPSAS-standardien käyttöönottoja on meneillään eri puolilla maailmaa hallinnon eri tasoilla. Näin ollen IPSAS on tutkimusaiheena ajankohtainen. Esimerkiksi Euroopassa on odotettavissa, että Euroopan unionin taholta tulee lähivuosina linjauksia siitä, millainen rooli IPSAS-standardeilla – tai niiden pohjalta suunnitteilla olevilla EPSAS-standardeilla (European Public Sector Accounting Standards) – tulee jäsenvaltioissa olemaan.

Itselläni on työn kautta ollut kosketuspintaa IPSAS-standardeihin sisällöllisestä näkökulmasta. Tämä johti valintaan ottaa IPSAS opinnäytetyön aiheeksi. Halusin kuitenkin löytää aiemmasta kokemuksestani poikkeavan näkökulman. Huomasin, että IPSAS-muutoksen vaikutuspiirissä olevia toimijoita on käsitelty IPSAS-tutkimuksessa, raporteissa ja selvityksissä melko hajanaisesti. Tämän havainnon pohjalta päätin lähteä rakentamaan kokonaiskuvaa siitä, mitä toimijoita IPSAS-muutokseen liittyen on. Kuviossa 1 esitetään esimerkinomaisesti laskentatoimen muutoksen toimintaympäristö ja vaiheet, sovellettuna IPSAS-kontekstiin (Müller-Marqués Berger 2017). Vaiheita on paljon, mistä voi päätellä, että muutoksen läpivientiin osallistuva joukko voi olla kooltaan suuri.



Kuvio 1. Laskentatoimen muutoksen toimintaympäristö ja vaiheet

Tutkielman teoreettisena tehtävänä on tarkastella toimijoita sidosryhmäteorian ja sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallin avulla. Tutkielman käytännön tavoitteena on perustellusti esittää, että IPSAS-muutosprosessin onnistumista voi edesauttaa muutoksen vaikutuspiirissä olevien toimijoiden tunnistaminen ja tärkeyden arviointi.

1.2 Aikaisempi IPSASiin liittyvä tutkimus

IPSAS-standardien kehitystyö alkoi vuosituhaten vaihteessa, ja IPSASiin liittyvää tutkimusta on julkaistu vuodesta 2001 lähtien. IPSAS-tutkimus on jatkumoa julkisen sektorin laskentatoimen muutoksen tutkimukselle; painopisteenä on kertymisperusteisen kirjanpidon ja raportoinnin käyttöönotto sekä raportoinnin harmonisointi. (Schmidhuber, Hilgers & Hofmann 2020, 2, 6–7.)

IPSAS-tutkimusta tarkasteltaessa tulee huomata, että IPSAS on jatkuvassa muutoksessa. Ensinnäkin standardeja kehitetään sisällöllisesti, ja toisekseen maailmanlaajuisella tasolla IPSAS-käyttöönottajien tilanne muuttuu koko ajan. Näin ollen esimerkiksi yksittäisen standardin sisältöön kohdistuvan tutkimuksen perusta on voinut muuttua, samoin kuin eri käyttöönottajien tilanteet, jolloin esimerkiksi vertailututkimus eri maista ei tuloksiltaan enää päde. Alkuvuosien tutkimusten osalta tulee huomata, että IPSASB:n käsitteellinen viitekehys, eli standardeja ohjaava periaatekokoelma, julkaistiin vasta vuonna 2014.

IPSAS-standardeissa on kyse talous- ja tuloksellisuusinformaation tuottamisesta ja raportoinnista sekä siitä, miksi ja kenelle raporteja tuotetaan. Miksi ja kenelle -kysymys vaikuttaa raportoinnin sisältöön ja siten siihen, miten raporttien käyttäjät pystyvät saamaansa tietoa hyödyntämään. Sisällöllisiä seikkoja ovat esimerkiksi kirjauserusteet (kassaperuste vai kertymisperuste), arvostusperiaatteet (esimerkiksi käypä arvo vai historiallinen arvo) ja IPSAS-standardien soveltuminen yleisesti julkisen sektorin erityistarpeisiin. IPSAS-standardien käyttöönotossa on kyse julkisen sektorin laskentatoimen muutoksesta, jolloin tutkimuksen fokukseen voidaan nostaa muutokseen johtaneet syyt, miten muutos toteutettiin ja millaiset lopputulokset saavutettiin (Schmidhuber ym. 2020, 3).

IPSASin alkujuuret löytyvät 1980-luvulta, jolloin New Public Management (NPM) alkoi vaikuttaa myös julkisella sektorilla, jolle kohdistui vaatimuksia tehokkuuden, tuottavuuden ja tilivelvollisuuden parantamiseksi. Näiden toteuttamiseksi on yksityisen sektorin käytäntöjä mukaillen organisoitu hallintoa uudelleen, otettu käyttöön tulosjohtaminen ja ulkoistettu toimintoja. Muutosten yhtenä tavoitteena on vähentää sellaista byrokratiaa, joka estää johtajia käyttämästä saamiaan rajallisia resursseja tehokkaasti. Vastapainona lisääntyneenä itsenäisyydelle on tilivelvollisuuteen liittyvien tehtävien painottuminen sekä laskentatoimen merkityksen lisääntyminen – laskenta- toimii kun on väline, joka mahdollistaa mittaamisen ja seurannan. (Pina & Torres 2003, 334.)

NPM-paradigma esiintyy hyvin yleisesti IPSAS-tutkimuksen taustoituksessa tai vähintäänkin siihen viitataan.

Schmidhuberin ym. vuonna 2020 tekemässä IPSAS-tutkimukseen liittyvässä kirjallisuuskatsauksessa aineistona olevissa tutkimuksissa painottuvat määrälliset menetelmät: 53 empiirisestä tutkimuksesta 25 on toteutettu määrällisenä, tilastollisena analyysinä. Aineistoissa painottuvat kyselytutkimukset (16/53) ja talousraportit (14/53). Toisaalta edellä mainituista jäljelle jäävät osuudet sisältävät kirjon erilaisia menetelmiä ja aineistoja, joten tutkimusta voidaan pitää monipuolisena. (Schmidhuber ym. 2020, 8.)

Olen ryhmitellyt aiemman tutkimuksen karkeasti kahteen eri tyyppiin: laskentatoimen sisällöllisiä kysymyksiä ratkovat tutkimukset ja muut. Osa tutkimuksista sijoittuu sisältönsä puolesta näihin molempiin.

Laskentatoimen sisältöön liittyvät

- Yksittäisen tai useamman standardin arviointi siitä näkökulmasta, miten hyvin vastaa julkisen sektorin erityistarpeisiin. Esimerkiksi Cirstea, Nistor & Tiron Tudor (2017), jotka tutkivat konsolidoidun tilinpäätöstiedon esittämiseen liittyviä standardeja. De Wolfin, Christiaensin ja Aversanon (2020) tutkimuksessa selvitettiin kansallisomaisuuteen¹ liittyvien tietojen esittämistä. IPSASB on esittänyt, että kansallisomaisuus tulee sisällyttää tilinpäätöslaskelmiin, kun taas tutkimuksissa on suositeltu esittämistä liitetietona. De Wolf ym. (2020) tutkivat, millaisia kommentteja IPSASB on saanut asiaan liittyen julkisen sektorin organisaatioilta ja laskentatoimen ammattilaisilta, onko IPSASB ottanut saamansa kommentit huomioon ja millä tavoin vastaajien taustat ovat vaikuttaneet kommenttien sisältöön. Tulosten pohjalta tutkijat toteavat, ettei kansallisomaisuuden raportoinnista ole yksimielisyyttä ja että IPSASB ei välttämättä ole käsitellyt saamiaan kommentteja tavalla, joka olisi tuonut niiden viestin tarkoituksenmukaisella tavalla esiin, jolloin on oletettava, että keskustelu kansallisomaisuuden raportoinnista jatkuu.

¹ Kansallisomaisuus on kulttuurihistoriallisesti arvokasta omaisuutta. Julkisen sektorin tehtävänä on huolehtia omaisuuden säilyttämisestä ja hoitamisesta. Kansallisomaisuutta ovat esimerkiksi museoesineet ja luonnonpuistot. (VKILA 1995.)

- Kassaperusteisuuden ja kertymisperusteisuuden arviointia ja vertailua. Kertymisperusteista tietoa pidetään kassaperusteista parempana kuvaamaan taloudellisesta asemaa ja palvelutuotannon kustannuksia (Pina & Torres 2003, 335).
- Arvostamisperiaatteiden arviointia: käypä arvo, historiallinen arvo. Esimerkiksi Bolívar ja Navarro Galera (2007) tutkivat raporttien käyttäjien näkemyksiä käypiin arvoihin perustuvasta raportoinnista. Tulosten mukaan käypien arvojen käyttäminen parantaisi taloudellisten resurssien käyttöön ja taloudelliseen asemaan liittyvän tiedon läpinäkyvyyttä. Toisaalta julkisella sektorilla ei välttämättä ole osaamista käypiin arvoihin arvostamiseen liittyen, kun toimitaan markkinoiden ulkopuolella.

Muut

Muissa kuin IPSAS-standardien ja laskentatoimen sisältöön liittyvissä tutkimuksissa on erilaisia tutkimuskohteita ja -asetelmia. Tutkimuskohteen taustojen kuvaaminen suhteellisen laajasti on yleistä, mikä selittyy sillä, että kulttuurisilla, historiallisilla ja hallinnon rakenteisiin liittyvillä seikoilla on merkitystä arvioitaessa laskentatoimen tilaa ja sitä, mihin suuntaan sitä halutaan kehittää (Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano & van Cauwenberge 2015). Tutkimuksissa hyvin usein käytetty teoria on institutionaalinen teoria, institutionaalinen isomorfismi -käsité sekä käsitteet pakottava, jäljittelevä ja normatiivinen paine (DiMaggio & Powell 1983); näillä selitetään tekijöitä, jotka ovat johtaneet päätökseen IPSAS-käyttöön otosta. On myös paljon tutkimusta, jossa ei viitata mihinkään teoriaan (Schmidhuber ym. 2020, 9–10).

- Tekijät ja syyt (muut kuin standardien sisältöön liittyvät) ottaa tai jättää ottamatta IPSAS-standardit käyttöön. Käyttöön oton syitä ovat esimerkiksi tilinpäätöstiedon vertailtavuuden paraneminen, konsolidoinnin helpottuminen, halu hyödyntää jo olemassa olevia käytäntöjä ja IPSASB:n osaamista sekä parantaa julkisen ja yksityisen sektorin tietojen vertailtavuutta. Syitä sille, että IPSAS-standardeja ei oteta käyttöön ovat esimerkiksi haluttomuus luopua omasta kansallisesta normistosta ja standardien asettajan asemasta tai se, ettei IPSASia tunneta riittävästi tai että standardit eivät vastaa tarpeita. (Christiaens ym. 2015, 168–169).
- Sidosryhmien osallistuminen IPSASB:n kehittämistyöhön. Esimerkiksi Cirstea ym. (2017), De Wolf ym. (2020) sekä Kidwell ja Lowensohn (2019). Kidwell ja Lowensohn

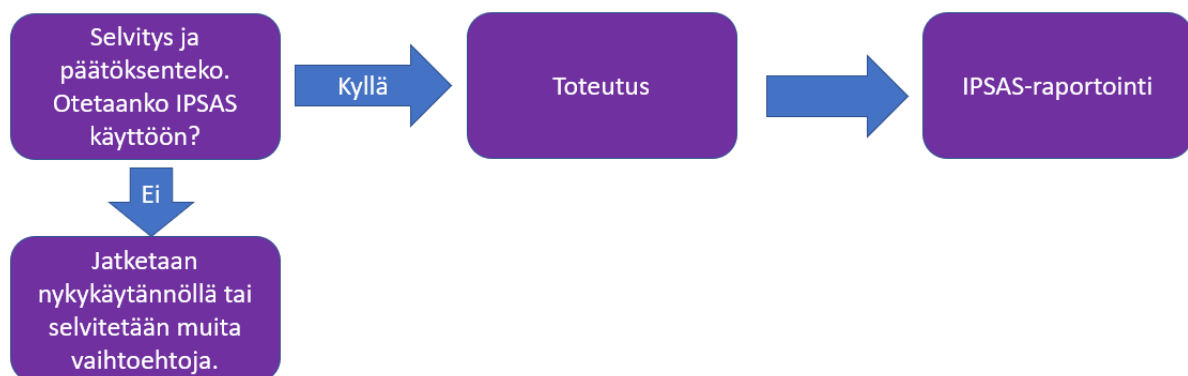
(2020) tutkivat IPSASB:n saamia kommenttikirjeitä (yli tuhat kirjettä ajanjaksolta 2010–2017). Tutkimuksessa kommentoijat ryhmiteltiin maantieteellisiin perustein ja taustojen mukaan. Tuloksena oli, että eniten kommentteja tuli Euroopasta ja vastaajina olivat useimmiten laskenta-alan ammattilaisten järjestöt (sisältäen laskentatoimen ja tarkastustoiminnan) ja standardien asettajat. Kirjoittajat pohtivat, käykö mahdollisesti niin, että IPSAS-standardien käytön laajentuessa ja vakiintuessa kommentteja alkaa tulla enemmän laskelmien laatijoilta ja käyttäjiltä, kun näille kertyy käytännön kokemusta standardien mukaisesta raportoinnista.

- IPSASin käyttöönoton laajuus; missä otettu käyttöön, kuinka laajasti (tarkasti) noudatetaan (esim. Christiaens ym. 2015). Onko käyttöönotto todellista vai retorista tarkoittaen, että ulkoapäin tulevaa painetta voidaan yrittää vähentää väittämällä, että raportoinnissa noudatetaan IPSAS-standardeja, vaikka todellista käyttöönottoa ei ole tehty (Jones & Caruana 2016, 759). Toisaalta myös tarkastelua, tulisiko standardit ottaa käyttöön sellaisenaan vai riittääkö, että kansallista normistoa mukautetaan. IPSAS-standardien käyttöönotoissa jälkimmäinen, eli mukauttaminen (käytännössä siis kahden eri normiston yhdistely) on yleisemmin käytetty vaihtoehto (Jorge, Brusca & Nogueira 2019, 451).
- Yksittäisen käyttöönoton tarkastelua kokonaisuutena (tapaustutkimus). Näissä tutkimuksissa kohteen taustoitus on kattavaa ja teksti etenee prosessia mukailien lähtökohdista ja käyttöönottopäätökseen johtaneista tekijöistä itse muutosprosessiin ja lopputuloksen kuvaukseen (esim. Grossi & Soverchia 2011). Tutkimuksissa on usein sekä aineisto- että menetelmätriangulaatiota (KvaliMOT); aineistot sisältävät haastatteluja, kyselyitä ja dokumentteja. Tapaustutkimus täydentyy toimintatutkimuksellisella otteella, kun tutkijat ovat osallistuneet käyttöönottavan tahon toimintaan (esim. Gomes, Fernandes & Carvalho 2015).

Schmidhuberin ym. (2020, 16) mukaan jää epäselväksi, mitkä tekijät ovat yksittäisten IPSAS-käyttöönottojen taustalla: onko kyseessä jonkun tietyn päätöksentekijän päätös, jonkin IPSASia promotoivan tahon vaikutus vai lähdetäänkö liikkeelle siksi, ”koska muutkin” (isomorfismi). He esittävät, että ei ole standardoitua tapaa IPSAS-standardien käyttöönottoon.

1.3 Tutkimuskohde, tutkimustehtävä ja rajaukset

Tutkielmani taustailmiö on kansainvälisten tilinpäätösstandardien käyttöönotto julkisella sektorilla. Tällaista ilmiötä voidaan lähestyä eri tavoin, esimerkiksi pohtimalla standardien sisältöä ja vaikutuksia olemassa olevaan raportointiin, etsimällä syitä käyttöönotolle, selvittämällä käyttöönoton tapaa ja niin edelleen. Tässä tutkielmassa IPSAS-standardien käyttöönottoa ajatellaan prosessina, joka etenee selvittelyvaiheesta päätöksenteon kautta toteutukseen ja lopulta siihen, että raportointia tehdään IPSASin mukaisesti tai IPSASia mukailen². Prosessi voi päättyä myös kielteiseen päätökseen IPSAS-standardien käyttöönotosta. Sisällytän tutkielmaani nämä molemmat vaihtoehdot ja käytän tutkielmassa termiä *IPSAS-prosessi*³ tarkoittamaan näitä molempia. Prosessi on kuvattu kuviossa 2.



Kuvio 2. IPSAS-prosessi

Tutkimustehtäväni lähtökohtana on näkemykseni, että IPSAS-prosessiin tulisi sisällyttää sen vaikutuspiirissä olevien toimijoiden tarkastelua.

² Lähdemateriaalini on pääosin englanninkielistä. Käytän tutkielmassani yksinkertaisuuden vuoksi ilmaisuja ”ottaa käyttöön” tai ”käyttöönotto” sekä verbin ”adopt” (standardeihin perehtyminen, niiden haltuunotto) että verbin ”implement” (toiminta, jossa standardit otetaan käyttöön) yhteydessä. Jos merkityserolla on vaikutus asian ymmärtämiseen, tuon sen tekstissä muutoin esiin.

³ Tutkielmassa IPSAS-prosessilla ei siis tarkoiteta IPSASB:n ja muiden tahojen toimintaa, jossa laaditaan, kehitetään ja julkaistaan IPSAS-standardeja.

Tutkimuskysymyksenäni on: Mitä toimijoita IPSAS-prosessin vaikutuspiiriin kuuluu?

Etsin vastausta tutkimuskysymyksiini kirjallisuuskatsauksen keinoin, aineistona aiempi IPSAS-käyttöönottoon liittyvä tutkimuskirjallisuus. Tarkastelussa tukeudun sidosryhmäteoriaan ja sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malliin.

Tutkimustehtävä ei sisällä tunnistettujen toimijoiden tärkeyden tai tärkeysjärjestyksen arviointia. Samoin IPSAS-standardeihin liittyvät sisällölliset kysymykset rajautuvat tutkielmani ulkopuolelle.

Koska IPSASissa on kyse kansainvälisestä ilmiöstä, jota pyrin ymmärtämään kokonaisuudessaan, en ole aineistovalinnassani rajautunut maantieteellisesti. Myöskään ajallista rajausta ei ole ollut tarpeen tehdä, vaan katson, että kun IPSAS-standardeja on julkaistu 2000-luvun alusta lähtien, ilmiö on suhteellisen tuore ja tarkastelun kohdistaminen koko olemassaolon ajalle on relevanttia.

1.4 Laadullisella metasynteisillä vastauksia tutkimuskysymykseen

Tutkielmani on luonteeltaan teoreettinen. Etsin vastauksia tutkimuskysymykseeni kirjallisuuskatsauksella tutkimuskirjallisuuteen, jossa tutkimuskohteena on IPSAS-käyttöönotto. Kirjallisuuskatsaus on yläkäsite, joka sisältää kirjon erityyppisiä menetelmiä. Tässä tutkielmassa menetelmänä on meta-analyysi ja sen alatyyppejä laadullinen metasynteesi. Tarkempi kuvailu menetelmästä ja aineistovalinnasta on luvussa 4. Päädyin kirjallisuuskatsauksen tekemiseen siitä syystä, että se on opinnäytetyön tekemisessä käytännössä ainoa tapa saada tietoa kansainvälisestä ilmiöstä kansainvälisellä tasolla; esimerkiksi haastatteluihin perustuvan aineistonkeruu maailmanlaajuisesti ei olisi ollut mahdollista. Yhteen tai muutamaankin kohteeseen rajautunut tapaustutkimus taas ei olisi mahdollistanut laajan kokonaiskuvan rakentamista IPSAS-prosessiin liittyvistä toimijoista.

1.5 Tutkielman rakenne

Luvussa kaksi syvennän edelleen johdantoluvussa jo sivuamaani tutkielman kontekstia, jotta lukijalle avautuu näkymä siitä, mistä IPSAS-standardeissa on kyse.

Luvussa kolme rakennan sidosryhmäteorian ja sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallin avulla teoreettisen pohjan, jota käytän apuna tutkimuskysymykseen vastaamisessa.

Luvussa neljä kuvailen valitsemaani tutkimusotetta sekä aineiston keruun periaatteita ja prosessia.

Luvut viidestä seitsemään sisältävät vastaukset tutkimusongelmaan, johtopäätökset sekä pohdintaa ja jatkotutkimusaiheita.

2 MISTÄ IPSAS-STANDARDEISSA ON KYSE

Tässä luvussa taustoitan julkisen sektorin laskentatoimen ja tilinpäätösraportoinnin kokonaisuutta, joka on se konteksti, johon IPSAS-standardit kuuluvat. Tuon esiin, mikä on tilinpäätösraportoinnin tarkoitus tilinpäätösraportoinnin ollessa syy sille, että IPSAS-standardit ylipäättään ovat olemassa. Lisäksi kuvailen sekä IPSASB:n toimintaa että IPSASB:n laatimaa käsitteellistä viitekehystä, joka on kokoelma periaatteita tilinpäätösraporttien laatimiseksi.

2.1 Julkisen sektorin laskentatoimi ja tilinpäätösraportointi

Laskentatoimi on järjestelmä, joka kytkee yhteen organisaatiot, prosessit ja ihmiset. Se mittaa toimintaa ja prosessoi tiedon raporteiksi, joiden kautta tulokset kommunikoidaan päätöksentekijöille. Laskentatoimen keksijäksi on nimetty 1400-luvulla syntynyt italialainen matemaatikko ja fransiskaanimunkki Fra Luca Bartolomeo de Pacioli. (Harrison, Horngren, Thomas & Suwardy 2011, 3; Miller & Power 2013, 559.) Historian saatossa laskentatoimi on eri maissa kehittynyt sen mukaan, millaisia tarpeita on kulloinkin kyseisessä maassa ollut (Alexander & Nobes 2004, 4).

Julkinen sektori eroaa yksityisestä sektorista – liiketoimintaa harjoittavista yrityksistä – muun muassa siinä, että julkisen sektorin toiminnan tärkeimpiä tavoitteita on tuottaa palveluja, kun taas yritystoiminnassa haetaan kannattavuutta ja rahallista voittoa. Julkisella sektorilla rahoitus pohjautuu kerättyihin verotuloihin, julkisille hyödykkeille ei ole markkinahintaa ja tapahtumille ominaista on niiden vastikkeettomuus. Eroavaisuuksista huolimatta laskentatoimen tehtävät ovat mo-

lemmillä sektoreilla samat: rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Rekisteröinti mahdollistaa tiedon hyödyntämisen, ja toisaalta, jos tietoa ei hyödynnetä, ei sitä kannata rekisteröidäkään. Laskentajärjestelmä on kehikko ja väline näiden tehtävien toteuttamiseen. Julkisen ja yksityisen sektorin eroavaisuudet näkyvät myös siinä, kenelle talouden tietoa tuotetaan ja mihin tarkoitukseen. Lisäksi julkiselle sektorille luonteenomaista on, että osa tiedon käyttäjistä toimii useammassa roolissa esimerkiksi rahoittajana ja suoritteiden tilaajana. (Koponen & Oulasvirta 2020, 26–29, 35, 69.) Laskentatoimen periaatteissa ja standardeissa tulee ottaa huomioon julkisen sektorin erityistarpeet vaikka muutoin olisi kannatettavaa noudattaa yhtenäisiä käytäntöjä mahdollisuuksien mukaan yksityisellä ja julkisella sektorilla (Bisogno, Aggestam Pontoppidan, Hodges & Manes-Rossi 2019, 220).

Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen eri osa-alueeseen: ulkoiseen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen (Ikäheimo, Malmi & Walden 2019, 13). Taulukko 1 (mukaillen Ikäheimo ym. 2019, 14) auttaa hahmottamaan ulkoisen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen eroa raportoinnin näkökulmasta. IPSAS-standardeissa on kyse ulkoiseen laskentatoimeen liittyvästä raportoinnista.

Taulukko 1. Raportointi ulkoisessa ja johdon laskentatoimessa

Ominaisuus	Ulkoinen laskentatoimi	Johdon laskentatoimi
Raporttien käyttötarkoitus	Yleinen, kaikkia sidosryhmiä palveleva, ei räätälöidä käyttötarkoituksen mukaan	Johdon tarpeisiin laadittu, räätälöity
Yksityiskohtaisuus	Yleiskuva, yksityiskohdat yhdistetty	Yleisiä ja yksityiskohtaisia, tarkkuustaso riippuu päätöksentekotilanteesta
Säätely	Muoto, sisältö ja ajoitus säädelty (kansallinen normisto, kansainvälinen normisto tai näiden yhdistelmä)	Ei ulkoista säätelyä
Tiheys	Tilinpäätösraportointi vuosittain	Tarpeen mukaan (päivä, viikko, kuukausi, vuosi)
Valvonta	Pääsääntöisesti tilintarkastettua	Sisäinen valvonta

Raportoinnin ei tule olla itsetarkoitus, vaan sen tulee palvella jotain muuta tarkoitusta. Julkisen sektorin laskentatoimen informaatiolle käyttötarkoituksiksi on määritelty tilivelvollisuus ja päätöksenteko. Informaation tuottamisen lähtökohtana tulee olla informaation käyttäjien ja heidän tietotarpeidensa tunnistaminen, jotta voidaan raportoida mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla. Laskentainformaation ominaisuuksia ovat: asianmukaisuus, luotettavuus, vertailukelpoisuus, ymmärrettävyys ja oleellisuus. Mikäli lukija ei ymmärrä saamaansa informaatiota, ei sen asianmukaisuudella, luotettavuudella tai vertailukelpoisuudella ole mitään merkitystä. (Ikäheimo ym. 2019, 12, 16–17).

Tilinpäätösraportointi

Tilinpäätösraportointi kattaa tilinpäätöslaskelmien numeeristen tietojen lisäksi myös toimintaa koskevan raportoinnin. Samalla tavoin kuin muuta organisaation toimintaa myös tilinpäätöstietojen tuottamista tulee punnita raportoinnin aiheuttamien kustannusten ja sillä saavutettujen hyötyjen näkökulmasta. Tulee tuntea tilinpäätöksen käyttäjien tietotarpeet, jotta niihin voidaan vastata, eikä käytetä resursseja tarpeettoman tiedon tuottamiseen. Tilinpäätösnormistoissa (kuten IPSAS) nämä seikat on pyritty ottamaan huomioon, jotta normisto ei edellytä raportointia, josta aiheutuisi huomattavia kustannuksia laatijoille ilman että käyttäjille syntyy vastaavaa hyötyä. Tilinpäätöstiedolle muodostuu kysyntää, kun sidosryhmät pystyvät sen avulla arvioimaan muun muassa organisaation taloudellista asemaa. Tiedon tarjontaan taas vaikuttavat laatimisesta aiheutuvat kustannukset. Tilinpäätöstiedoissa tulee pyrkiä täydellisyyteen tarkoittaen, että ne sisältävät kaiken käyttäjän tarvitseman informaation. Tiedon tulee olla myös puolueetonta, mikä tarkoittaa, että tieto ei saa olla sillä tavoin vinoutunutta, että se johtaisi lukijaansa harhaan. (Kallunki 2014, 14–15, 29.)

Yhteiskunnassa, jossa julkinen sektori toteuttaa yhteiskunnallista tilivelvollisuuttaan, talousinformaation tulee olla avoimesti saatavilla. Tiedon käyttäjien tietotarpeisiin vastaaminen nähdään normatiivisena tavoitteena tai päämääränä. (Mayston, 1992, 228.) Julkisen sektorin laskentatoimen tiedon ensisijaiseksi käyttäjäryhmäksi mainitaan usein kansalaiset ja/tai kansalaisia edustavat ylimmät päätöksentekuelimet (jälkimmäisessä kansalaisten ensisijaisuus tilinpäätöstietojen käyttäjänä ilmenee ikään kuin välillisesti, heitä edustavien tahojen kautta). (van Helden & Reichard 2019.)

Tilinpäätöstietojen käyttäjiä on tutkimuksissa ryhmitelty ja niiden tärkeysjärjestystä tarkasteltu eri tavoin. Esimerkiksi Mayston (1992, 228–229) esittää käyttäjäryhmät seuraavasti:

- äänestäjät, veronmaksajat, julkisten hyödykkeiden (tavarat ja palvelut) kuluttajat
- edellä mainittuja edustavat tahot, esimerkiksi kansanedustajat
- päättäjät, ministerit sekä heitä avustavat virkamiehet ja neuvonantajat
- julkisen sektorin organisaatioiden johto
- julkisen sektorin työntekijät
- tarkastus- ja sääntelyelimet
- luotonantajat

Poliitikkojen osalta on tutkimuksin osoitettu, että he käyttävät tilinpäätöstietoa vain rajoitetusti ja ovat kiinnostuneempia raportoinnista, joka keskittyy muuhun kuin talouden kuvaamiseen. Toisaalta poliitikot voivat käyttää laskentainformaatiota myös tarkoitushakuisesti ja vääristelevästi edistääkseen omaa poliittista agendaansa tai asettaakseen poliittisen vastustajansa huonoon valoon; poliittiset valtasuhteet vaikuttavat julkisen sektorin toiminnan tarkasteluun. Tällainen toiminta saattaa heikentää tilivelvollisuutta ja rapauttaa demokraattisen hallinnon peruseriaatteita. Tiedon manipulointi voi vähentää kansalaisten poliitikkoja kohtaan tuntemaa luottamusta. (Guarini 2016, 499–500, 506.) Kansanedustajalla on vastuu tehdä valtiotasolla hyviä ratkaisuja, mutta hän luultavasti pohtii myös, millainen vaikutus ratkaisuilla on oman vaalipiirin äänestäjiin (Ryynänen 2005, 21).

Koska julkisen sektorin tilinpäätöstietojen potentiaalinen käyttäjäkunta on laaja, eri käyttäjien tietotarpeiden täyttäminen edellyttää käyttäjien ja heidän tietotarpeidensa tunnistamista, jotta raportointia voitaisiin edes jollain tasolla kohdentaa (Cohen & Karatzimas 2017, 98). Raportoinnin kohdentamisen kannalta ongelmallista on käyttäjäroolien osittainen päällekkäisyys. Tämä ilmenee erityisesti, kun asiaa tarkastellaan informaation toisen pääkäyttötarkoituksen, tilivelvollisuuden, näkökulmasta. Tilivelvollisuus asettaa osan informaation käyttäjistä tilanteeseen, jossa he toimivat samanaikaisesti sekä jonkin tahon tilivelvollisuuden todentajina että tilivelvollisina jollekin taholle. Tällainen kaksoisrooli on esimerkiksi parlamentilla, jolle julkisen sektorin toimijat ovat tilivelvollisia, ja joka puolestaan on tilivelvollinen edustamilleen kansalaisille. (Mayston 1993.)

Numeeristen taloustietojen raportoinnin sisältö on tarkemmin määriteltyä kuin toiminnan raportointi. Toiminnan raportointi ei tästä johtuen ole samalla tavoin yhteismitallista ja vertailukelpoista, jolloin lukijan voi olla vaikea hahmottaa esitettyjen asioiden merkityksellisyyttä. Poikkihallinnollisissa hankkeissa ongelmana voi olla, kuka raportoi ja mitä. (Walker 2002, 47.) Myös numeerisen tiedon tulkinnassa voi tulla ongelmia. Jos esimerkiksi konsolidoidun tiedon osalta ei ole kuvattu, mitkä entiteetit sisältyvät konsolidointiin tai mitkä ovat yhdistelyn periaatteet ja miten keskinäiset tapahtumat on mahdollisesti eliminoitu, johtopäätösten tai tulkintojen tekeminen taloudellisesta asemasta on hankalaa.

Mann, Lorson, Oulasvirta & Haustein (2019, 195) toteavat, että tilivelvollisuuden tulisi olla ensisijainen laskentatoimen tavoite. Tilivelvollisuuskäsitteellä voidaan kuvata tilinpäätöksen laatijan ja tilinpäätöksen tietojen hyväksikäyttäjän välistä suhdetta, jossa tilivelvollisen (tilinpäätöksen laatijan) tulee antaa luotettavaa tietoa siitä, miten on saamiaan taloudellisia resursseja hoitanut. Julkisella sektorilla tilivelvollisuus on moniulotteisempaa, koska siihen sisältyy myös poliittista ja sosiaalista tilivelvollisuutta. Sijoittajat haluavat tietoa siitä, millainen julkisyhteisön taloudellinen asema on ja pystyykö se tulovirroilla kattamaan velvoitteensa ja velkansa. Julkisyhteisö on tilivelvollinen myös kansalaisille, joille sen tulee perustella verovarojen kerääminen ja käyttö. Vaikka julkisen sektorin yksikön raportointia käytetään myös päätöksentekoon, tilivelvollisuuden täyttämisen voidaan ajatella olevan ensisijaista. (Luoma, Oulasvirta & Näsi 2007, 35, 37.)

Miksi tilinpäätösraportointia standardoidaan?

Laskentatoimen standardeja tarvitaan, jotta tilinpäätöstiedon käyttäjien ei tarvitse perehtyä erikseen jokaisen organisaation laskentatoimen käytäntöihin tietoa tulkitessaan ja hyödyntäessään. Standardien käyttö tuottaa myös vertailukelpoista tietoa eri entiteettien vertailemista varten, ja vastaavasti hyötyä on tilinpäätöksen laatijoille, kun niiden ei tarvitse tuottaa raportoinnista eri versioita eri käyttäjille. (Harrison ym. 2011, 6–7.) Epäyhdenäisyys vaikeuttaa tilinpäätöksen tulkintaa jopa niillä tahoilla, joille laskentatoimen periaatteet ja käytännöt ovat tuttuja (Benito, Brusca & Montesinos 2007, 296).

Julkisen sektorin laskentatoimi on osa julkista johtamisjärjestelmää päämääränään julkisista varoista huolehtiminen ja tilivelvollisuuden täyttäminen. Laadukas tilinpäätösraportoinnin normisto ja normiston mukainen raportointi parantavat julkisen sektorin laskentatoimen läpinäkyvyyttä. (Mnif Sellami & Yosra 2020, 147).

Monissa maissa julkisen sektorin laskentatoimen muutokset ovat olleet osa laajempaa muutosprosessia ja julkisjohtamisen uudenaikaistamista. Yleisellä tasolla muutoksilla tavoitellaan tehokkaampaa ja vaikuttavampaa päätöksentekoa ja parempaa tilivelvollisuutta. Tavoitteena on sekä luoda puitteet, joissa valtionjohto voi paremmin valvoa ja rajoittaa julkisia menoja että parantaa julkisen palvelutuotannon tuloksellisuutta ja tehokkuutta. Julkissektorin talousraportointia on kehitetty vastaamaan näihin vaatimuksiin. Kriittinen menestystekijä muutoksessa on, että uudella tavalla tuotetun tiedon tulkintaa ja käyttöä esimerkiksi päätöksentekoon muokataan⁴. Koska muutosten suunta ja laajuus eri maissa on vaihdellut, seurauksena on ollut, että valtiot ovat kehittäneet laskentajärjestelmiä omiin tarpeisiinsa, eikä tuotettu tieto ole vertailukelpoista maiden kesken. Laskentajärjestelmien eroavaisuuksien syitä voivat olla muun muassa lainsäädäntö, julkisen sektorin organisoitumistapa, julkisen talousraportoinnin erityistavoitteet, se kenelle raportit on ensisijaisesti kohdennettu sekä poliittinen ja hallinnollinen toimintaympäristö. (Benito ym. 2007, 295–297; Hyndman ym. 2019, 582, 587.) Myös kulttuuri voi olla tekijä, joka aiheuttaa eroavaisuuksia kansallisvaltioiden laskentatoimen menettelyissä (Mann ym. 2019, 197).

Julkisella sektorilla laskentatoimen standardoinnin aste on vähäisempi kuin yksityisellä sektorilla, samoin kiinnostus harmonisointiin, koska julkisella sektorilla harmonisointiin ei ole vastaavaa markkinoiden asettamaa tietotarvetta. Toisaalta esimerkiksi Euroopan unionin osalta harmonisointia on perusteltu sekä kansalaisten oikeudella pystyä vertaamaan jäsenmaiden taloudellista asemaa ja tuloksellisuutta että unionitasoisen päätöksenteon helpottumisella. Harmonisointitavoitteita siis kuitenkin ilmenee, ja IPSAS-standardit ovat nousseet tärkeimmäksi välineeksi muiden yhtenäistämiskeinojen jäätyä vähemmän käyttökelpoisina taka-alalle. (Benito ym. 2007, 294–295.)

Kansainväliset organisaatiot, kuten OECD, Maailmanpankki ja Kansainvälinen valuuttarahasto, ovat pyrkineet edistämään kertymisperusteisten ja kansainvälisesti yhtenäisten käytäntöjen käyttöönottoa, tavoitteenaan, että tällä tavoin saataisiin korkealaatuista, vertailukelpoista tietoa, tar-

⁴ Hyndman ym. (2019, 585) erottelevat radikaalin ja inkrementaalisen muutoksen. Radikaali muutos tarkoittaa, että rakenteiden ja järjestelmien lisäksi muutos koskee myös tapaa, jolla laskentatoimen informaatiosta ajatellaan ja sitä käytetään. Inkrementaalinen muutos koskee vain rakenteita ja järjestelmiä, ei ajattelutapaa.

kastustoimi helpottuisi ja parantunut tilivelvollisuus toimisi välineenä korruption ehkäisyssä. Yhteneväiset raportointikäytännöt mahdollistaisivat myös sen, että taloudellisista ongelmista saataisiin varoituksia jo ennakkoon (Manes Rossi, Cohen, Caperchione & Brusca 2016, 189).

Luoma ym. (2007, 16) mainitsevat tekijöitä, joista aiheutuu, että julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin yhtenäistäminen kansainvälisellä tasolla on haastavaa:

- eri hallintotasot: keskushallinto, aluehallinto, paikallishallinto ja yksiköt niiden sisällä
- tilinpäätösraportointikäytäntöjen vaihtelevuus niin maiden kesken kuin maiden sisällä
- tilinpäätösten laatiminen kassaperusteella, suoriteperusteella ja näiden välimuotona
- tilinpäätöksen ohjeistuksen pohjautuminen joko lakeihin ja asetuksiin tai laskenta-alan ammattilaisista muodostuvien elinten laatimiin ohjeisiin ja standardeihin.

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB, on ottanut haasteen vastaan.

2.2 IPSAS-lautakunta ja IPSAS-standardit

IPSAS-lautakunta (International Public Sector Accounting Standards Board, jatkossa IPSASB) on kansainvälisen laskenta-alan järjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) vuonna 1986 perustama toimija. IFAC:n tehtävänä on laskenta-alan ammattikunnan ja osaamisen vahvistaminen. IFAC:n neuvosto koostuu jäsenjärjestöistä. IPSASB puolestaan kehittää julkisen sektorin tilinpäätösraportointia, tilintarkastusta, hyvää hallintotapaa sekä operatiivista laskentointia. IPSASB koostuu 18 jäsenestä, joista kolmen tulee olla IFAC:n ulkopuolisia. Jäsenten lisäksi IPSASB:ssa on tarkkailijoita Aasian kehityspankista, Euroopan komissiosta, Kansainvälisestä tilinpäätösstandardilautakunnasta (International Accounting Standards Board, IASB), Kansainvälisestä valuuttarahastosta, Valtiontalouden tarkastusvirastojen kansainvälisestä yhteiselimestä (INTOSAI), Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöstä (OECD), Yhdistyneistä kansakunnista, YK:n kehitysohjelmasta ja Maailmanpankista. Tarkkailijat voivat osallistua IPSASB:n kokouksiin ja käyttää niissä puheenvuoroja, äänioikeutta heillä ei kuitenkaan ole. IFAC:n hallitus valvoo IPSASB:n toimintaa. (Luoma ym. 2007, 9, 14–15.)

IPSAS-standardien laatiminen aloitettiin vuonna 1996. Työn pohjaksi otettiin liikeyritysten IAS/IFRS-standardit (International Accounting Standards ja International Financial Reporting

Standards)⁵ (Luoma ym. 2007, 10). IFRS-standardien periaate on kiteytetty seuraavasti: tilinpäätöksen tärkein käyttäjäryhmä ovat sijoittajat, joiden päätehtävä on tehdä taloutta koskevia päätöksiä perustuen tietoon tulevasta kassavirroista (Alexander & Nobes 2004, 47). Tästä huomataan, että julkisen sektorin tarpeisiin vastaamiseksi periaatetta on ollut tarpeen muokata. IPSASB:n lähtökohtana kuitenkin ollut, että sekä yksityisellä että julkisella sektorilla noudatettaisiin samoja raportointikäytäntöjä niin pitkälti kuin mahdollista, ja julkisen sektorin omia standardeja on kehitetty vain selkeisiin erityistarpeisiin, joita ovat esimerkiksi vastikkeettomat tapahtumat, muun muassa verot ja valtionavut. (Christiaens ym. 2010, 540.)

IPSAS-standardien laatimistyötä ovat rahoittaneet IFAC:n lisäksi Maailmanpankki, Kansainvälinen valuuttarahasto (jatkossa IMF), Aasian kehityspankki sekä Yhdistyneiden kansakuntien (jatkossa YK) kehitysohjelma. IPSASB:n toimintatapaan kuuluu, että standardeista julkaistaan ensin luonnosversio kommentoitavaksi. IPSASB myös järjestää kansainvälisiä kokouksia standardien kehittämiseksi. (Luoma ym. 2007, 10, 14.) IPSAS-standardit ja käsitteellinen viitekehys on julkaistu ilman käyttörajoituksia internet-sivustolla (www.ipsas.org), jossa myös luonnosversioiden kommentointimahdollisuus on avoimesti käytettävissä. Standardien yhteydessä julkaistaan myös suosituksia hyvistä käytännöistä (Recommended Practice Guidelines, RPG). Käsitteellinen viitekehys ei itsessään ole standardi, vaan sen tehtävä on ohjata standardien asettajien työtä standardien laatimisessa ja kehittämisessä. Viitekehysten tulisi olla ohjenuorana myös tahoille, jotka laativat tai tarkastavat laskelmia. (Alexander & Nobes 2004, 48.)

IPSASB mainitsee yhtenäisten standardien käytön tavoitteeksi julkisen sektorin talousraportoinnin laadun paranemisen, mikä puolestaan johtaa läpinäkyvämpään päätöksentekoon. IPSAS-standardit eivät ohita kansallista sääntelyä tilinpäätöksen laatimisessa, eikä IPSASB:llä ole valtuuksia vaatia standardien käyttöönottamista, vaan se perustuu vapaaehtoisuuteen, IPSASB:n ”suositellessa vahvasti”. (IFAC 2020a, 16.) Tutkimuksissa on kuitenkin osoitettu, että vapaaehtoisuus voi olla myös näennäistä, ja taustalla on ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä, joilta tuleva paine vaikuttaa siten, että IPSAS-standardit päätetään ottaa käyttöön (esim. Gomes, Fernandes & Carvalho 2015, 268).

⁵ IFRS-standardeja alettiin kehittää vuonna 2001, jolloin perustettiin International Accounting Standards Board (IASB) tätä tehtävää hoitamaan. Tavoitteena oli luoda standardit, jotka helpottaisivat muun muassa pääomamarkkinoiden toimijoita päätöksenteossa. IFRS-standardeja edelsivät IAS-standardit; näihin viitataan usein yhdessä. (Harrison ym. 2011, 6–7.)

Vain siinä tapauksessa, että tilinpäätös on laadittu kokonaan IPSAS-standardeja noudattaen, voidaan tilinpäätöksessä viitata IPSASin noudattamiseen (IFAC 2020a, 1).

Tämän tutkielman laatimishetkellä IPSAS on julkaissut 42 kertymäperusteista standardia sekä yhden kassaperusteisen standardin. Standardit ja käsitteellinen viitekehys muodostavat lähes 3 000 sivun pituisen kokonaisuuden. IPSAS-standardit eivät juurikaan käsittele juoksevaa kirjanpitoa, vaan tilinpäätöksen laatimista ja tilinpäätöstietojen esittämistä (Koponen & Oulasvirta 2020, 153–154). IPSASB esittää, että kassaperusteinen IPSASin mukainen tilinpäätös olisi vain välivaihe ennen siirtymistä kertymisperusteiseen raportointiin, joka on väline läpinäkyvyys- ja tilivelvollisuustavoitteiden saavuttamiseksi. (IFAC 2020b, 2568). Koska tämän tutkielman tutkimustehtävänä ei ole IPSAS-standardien sisällöllinen tarkastelu, niitä ei käsitellä tässä sen enempää. Listaus standardeista otsikkotasolla on liitteessä 1. Myöskään IPSASB:n käsitteellisen viitekehys sisällöstä ei ole tarkoituksenmukaista kuvailla tarkasti, mutta nostan tässä siitä muutamia asioita, jotka edesauttavat ymmärtämään kokonaisuutta, johon IPSAS-standardit liittyvät. Käsitteellisen viitekehys sisällöstä esitetään otsikkotasolla liitteessä 2.

Laskentatoimen käsitteellinen viitekehys vastaa kysymyksiin: miksi, mitä, miten ja kenelle raportoidaan (Harrison ym. 2011, 7). IPSASB:n viitekehysessä keskeinen käsite on yleistä tarkoitusta varten laaditut talousraportit (General Purpose Financial Reports, GPFR). Raportteja laaditaan sellaisia käyttäjiä varten, joilla ei ole mahdollisuutta saada (vaatia) omia tietotarpeitaan varten räätälöityjä raportteja. GPFR-raportit sisältävät tietoa, jota käyttäjät tarvitsevat tilivelvollisuus- ja päätöksentekokäyttötarkoitukseen arvioidessaan julkisen sektorin entiteetin taloudellista asemaa ja tuloksellisuutta. GPFR-raporttien käyttäjiä ovat veronmaksajat, lainsäädäntöelinten jäsenet, luotonantajat, tavarantoimittajat, tiedotusvälineet ja työntekijät. (IFAC 2020a)

Valtiovalta ja muut julkisen sektorin toimijat käyttävät veronmaksajilta, luotonantajilta ja lahjoittajilta saamiaan resursseja tuottaakseen palveluita kansalaisille ja muille palveluiden käyttäjille. Ne ovat tilivelvollisia resurssienkäytöstään sekä resurssientarjoajille että palveluiden käyttäjille. Päätöksentekoa varten tietoa tarvitsevat palveluiden tarjoajat sekä myös vastaanottajat. Siitä, että suurimmalla osalla julkisen sektorin entiteettejä tehtävänä on tuottaa palvelua kansalaisille sen sijaan, että pyrittäisiin tekemään voittoa ja tuottoa sijoittajille on seurauksena, että tällaisten entiteettien toimintaa voidaan vain osittain arvioida taloudellisen aseman, taloudellisen toiminnan ja kassavirtojen perusteella. Tästä syystä GPFR-raportointi sisältää numeeristen tilinpäätöstietojen

lisäksi muuta tietoa, joka vastaa käyttäjien tietotarpeisiin. Julkisen sektorin tuottamien GPFR-raporttien käyttäjät tarvitsevat esimerkiksi seuraavia tietoja:

- millaisia resursseja on käytettävissä
- onko palvelut tuotettu tehokkaalla ja tuottavalla tavalla
- onko palvelutuotantokyky parantunut vai heikentynyt verrattuna edellisen vuoteen
- millainen taakka nykyisten palveluiden tuottamisesta aiheutuu tuleville veronmaksajille ja onko tässä muutoksia (IFAC 2020a.)

Budjettia ja toteutumalukuja tarkastelemalla raporttien käyttäjät voivat arvioida, missä määrin julkinen sektori on saavuttanut taloudelliset tavoitteensa. Tiedot edistävät tilivelvollisuutta ja auttavat budjetointiin liittyvässä päätöksenteossa. Julkisella sektorilla on pitkäkestoisia hankkeita ja sitoumuksia, joista syntyvät menot se voi rahoittaa tulevilla verotuotoillaan. Taloudellisen aseman raportti tai taloudellisen toiminnan raportti eivät pysty tarjoamaan kaikkea tietoa, jota käyttäjät tarvitsevat pitkäkestoisista hankkeista, erityisesti niistä, jotka liittyvät sosiaalietuuksiin. Näihin liittyvällä päätöksenteolla on vaikutuksia useita vuosia, jopa vuosikymmeniä, eteenpäin. Siksi GPFR-raportointi sisältää tietoa myös entiteetin pitkän ajan taloudellisesta kestävydestä. (IFAC 2020a.)

Talousraportointi ei ole itseisarvo, vaan sen tarkoituksena on tuottaa hyödyllistä tietoa käyttäjilleen. Osalla tiedon käyttäjistä on mahdollisuus saada raportoivalta entiteetiltä omiin käyttötarkoituksiin räätälöityjä tietoja, mutta heillekin yleiseen käytöön tarkoitettut GPFR-raportit voivat olla hyödyllisiä. Tällaisia käyttäjiä ovat esimerkiksi regulaattorit, valvontaviranomaiset/-elimet, tilintarkastusyhteisöt, luokituslaitokset, konsulttiyritykset sekä keskushallinto ja muut viranomaiset. GPFR-raportoinnilla pyritään vastaamaan ensisijaisten käyttäjien tietotarpeisiin. Ensisijaisia käyttäjiä ovat palveluiden käyttäjät ja heitä edustavat tahot sekä resurssien tarjoajat ja heitä edustavat tahot. Edustavilla tahoilla tarkoitetaan esimerkiksi lainsäätäjiä ja parlamenttia. Kansalaiset saavat julkisen sektorin organisaatioilta palveluja ja ovat samalla resurssien tuottajia. Näin ollen kansalaiset ovat ensisijaisia GPFR-raporttien käyttäjiä. Toisaalta on myös palveluiden käyttäjiä ja resurssien tarjoajia, jotka eivät ole kansalaisia, mutta tarvitsevat GPFR-tietoa tilivelvollisuus- ja/tai päätöksentekokäyttötarkoitukseen. Tällaisia ovat esimerkiksi veroja maksavat asukkaat ja luotonantajat. Resurssien tarjoajat voidaan jaotella vapaaehtoiseen ja pakotettuihin. Vapaaehtoisia ovat esimerkiksi luotonantajat ja lahjoittajat, jotka käyttävät GPFR-tietoa päätöksenteossaan siitä, an-

tavatko (vastikkeellisia) resursseja. Veronmaksajat ovat pakotettuja ilman valinnanvaraa, käyttääkö julkista palvelua vai ei (jos ei vaihtoehtoisia palveluntarjoajia); valintoja voi tosin tehdä epäsuorasti, äänestämällä. (IFAC 2020a.)

GPFR-raportit voivat olla hyödyllisiä myös muille kuin edellä luetelluille tahoille ja muussa kuin tilivelvollisuus- tai päätöksentekokäyttötarkoituksessa. Näitä tahoja ovat esimerkiksi tilastoviranomaiset, analyytikot ja media (IFAC 2020a).

IPSASB:n käsitteellisessä viitekehyksessä listaus raporttien käyttäjistä on pitkä sisältäen myös potentiaaliset käyttäjät. Viitekehyksen laajuus aiheuttaa sen heikkouden. Voitaneen olettaa, että ulkomainen luotonantaja asettaa raportoinnille hyvin erilaiset sisältövaatimukset kuin kansalainen. Jos raportoinnilla yritetään vastata kaikkien mahdollisten käyttäjien tietotarpeisiin, se ei välttämättä palvele enää ketään käyttäjää laadukkaasti. (Mann ym. 2019, 203–204.)

IPSASia on kritisoitu siitä, että se nojautuu vahvasti niin sanottuun anglosaksiseen perinteeseen. Anglosaksisessa laskentatoimen perinteessä keskiössä on päätöksentekoa hyödyttävän tilinpäätöstiedon tuottaminen ulkoisille sidosryhmille, suurelle yleisölle ja erilaisten resurssien toimittajille. Sille vastinparina on mannereurooppalainen lähestymistapa, jossa korostuu tilivelvollisuus ja budjetin noudattaminen tilinpäätösraportoinnissa, ja jonka mukaan tilinpäätöksen tärkeimpiä käyttäjiä ovat lainsäätäjät ja valvontaelimet. (Luoma ym. 2007, 36-37; Oulasvirta 2017, 167.) Anglosaksisen perinteen etusijan syynä saattaa olla IPSASB:n jäsenistön taustat kuten myös se, että tällä perinteellä on ollut vahva vaikutus kansainvälisessä laskentatoimessa niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Sittemmin IPSAS-standardeissa on alettu ottaa huomioon myös mannereurooppalaista mallia. Joissain maissa IPSAS-standardeja ei ole haluttu ottaa käyttöön, koska niitä on pidetty liian tulkinnanvaraisina (Manes Rossi ym. 2016, 192). Kritiikkiä on aiheuttanut myös se, että standardeissa ohitetaan julkisen sektorin ominaispiirteistä johtuvat tarpeet, jotka liittyvät esimerkiksi kansallisuusomaisuuteen, budjettitiedon esittämiseen tilinpäätöksessä sekä vastikkeettomiin tuloihin. IPSASB on vastannut kritiikkiin kehittämällä standardeja suuntaan, jossa julkisen ominaispiirteet otetaan huomioon. (Benito ym. 2007, 299.)

3 SIDOSRYHMÄT, NIIDEN TUNNISTAMINEN JA TÄRKEYS

Tässä luvussa muodostan tutkielmani teoreettisen viitekehyksen, johon sisällytän ne käsitteet, teorit ja mallit, joiden avulla etsin ratkaisua tutkimusongelmaan (Kakkuri-Knuutila & Heinlahti 2006, 94). Tutkimusongelmaan vastaamisen työkaluina käytän sidosryhmäteoriaa sekä sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallia, joiden avulla voin jäsentää IPSAS-prosessin vaikutuspiirissä olevaa eri toimijoiden kirjoa.

3.1 Sidosryhmäteoria

Sidosryhmäteorian mukaan sidosryhmiä ovat kaikki ne yksilöt ja ryhmät, jotka voivat vaikuttaa organisaation toimintaan tai joihin organisaatio voi toiminnallaan vaikuttaa. Organisaation tulee toimia vastuullisesti kaikkia sidosryhmiään kohtaan, ja toiminnan vaikutukset on katsottava aina sillä tavoin, ettei yhden sidosryhmän hyvinvointia lisätä toisen sidosryhmän kustannuksella. Sidosryhmäkäsitys on alun perin liitetty strategiseen johtamiseen ja teoria on luotu yksityisen sektorin liiketoimintajohdon työkaluksi. Teorian suurena edistysaskeleena ja klassikkona pidetään R. Edward Freemanin teosta *Strategic Management: A Stakeholder Approach* vuodelta 1984. Teoksessa muun muassa luodaan pohjaa sidosryhmien tunnistamiselle ja se sisältää tämän kappaleen aloittavan sidosryhmien määritelmän (Freeman, Harrison, Wicks, Parmar & de Colle 2010, 4–6, 27–28; Khurram, Pestre & Charreire Petit 2019, 143.) Freemanin määritelmässä huomionarvoista on, että se ei oleta vastavuoroisuutta sidosryhmän ja organisaation välille. Sidos voi olla yksi- tai kaksisuuntainen, mutta sen ei tarvitse olla vastavuoroinen, toisin kuin esimerkiksi käsitteiltä suhde tai sopimus odotetaan (Mitchell, Agle & Wood 1997, 856).

Kovanen (2016, 27) kuvailee sidosryhmäteoriaa siten, että sen avulla vastataan sidosryhmäajattelun kysymyksiin, ketkä ovat organisaation sidosryhmiä ja miksi, sekä minkä sidosryhmän odotukset organisaation tulisi ottaa huomioon. Sidosryhmäteoriasta voidaan tunnistaa kolme lähestymistapaa: kuvaileva (miten sidosryhmäjohtaminen ilmenee organisaatiossa), välineellinen (sidosryhmäjohtamisen ja saavutetun tuloksen välinen yhteys) ja normatiivinen (sidosryhmien oikeudet intressit organisaation toimintaan ja johdon moraaliset velvoitteet sidosryhmiä kohtaan) (Myllykangas 2009, 35). Normatiiviseen lähestymistapaan sisältyy ajatus siitä, että kukin sidosryhmä

ansaitsee tulla huomatuksi omana itsenään eikä sen kautta, pystyykö se vaikuttamaan jonkin toisen sidosryhmän intresseihin. Lisäksi sidosryhmä tulee tunnistaa nimenomaan sen omien intressien kautta eikä siltä pohjalta, mitä intressejä organisaatiolla on kyseistä sidosryhmää kohtaan. Normatiivinen lähestymistapaa voi kuvailla lauseella ”tee näin, koska se on oikein” (vertaa: instrumentaalinen: ”tee näin, jos haluat saavuttaa tavoitteen x”). (Donaldson & Preston 1995, 67, 72.)

Freemanin esittämä sidosryhmän määritelmä sallii käytännössä lähes kenen tahansa olevan sidosryhmää. Vaikka sidosryhmäteoria ei edellytä, että kaikki sidosryhmät tulee ottaa huomioon tasavertaisesti (Donaldson & Preston 1995, 67), niin tällaisen laajan määritelmän haittapuolena on, ettei se juurikaan tuo apua käytännön johtamiseen. Tästä syystä on katsottu tarpeelliseksi luokitella sidosryhmät ensisijaisiin ja toissijaisiin. Ensisijaiset ovat elintärkeitä organisaation olemassaololle (esimerkiksi henkilöstö), kun taas toissijaisista organisaatio ei ole samalla tavalla riippuvainen (esimerkiksi media) (Myllykangas 2009, 40). Kovanen (2016, 41) kuvailee jakoa ensisijaiseen ja toissijaiseen tilivelvollisuuden kautta: ensisijaista sidosryhmää kohtaan organisaation tilivelvollisuus on korkea, johtuen sidosryhmän suorasta panoksesta organisaatioon. Toissijaisen sidosryhmän panos on epäsuora, joten tilivelvollisuus sidosryhmää kohtaan pienempi. Käsitettä panos ei tule tulkita rajoittumaan vain rahalliseen panostukseen, vaan se voi tarkoittaa myös esimerkiksi mielenkiintoa (Kovanen 2016, 30). Mitchell ym. (1997, 854) toteavat, että sidosryhmien luokittelulla ei ole mitään arvoa itsessään. Luokittelu on ensiaskel sille, että voidaan suunnitella, missä määrin kullekin sidosryhmälle annetaan huomiota, kun kaikkien sidosryhmien kaikkiin vaatimuksiin ei ole mahdollista reagoida.

Suppeassa sidosryhmän määritelmässä tehdään jaottelua sidosryhmiin ja ei-sidosryhmiin: jos organisaatiolle esitetty vaatimus on (johdon mielestä) oikeutettu, kyseisen vaatimuksen esittäjä luokitellaan sidosryhmäksi. Tämä suppeampi määrittely lähtee siitä, että johto ei voi ottaa huomioon kaikkia mahdollisia tahoja. (Martin, Connolly & Wall 2018, 1314.)

Sidosryhmät saattavat vaikuttaa organisaation toimintaan eri rooleissa. Tällöin organisaation tulee selvittää, miten roolit voidaan tasapainottaa. Organisaation tulee myös tuntee sidosryhmänsä ymmärtääkseen, millaiset intressit niillä on ja millä tavoin ne priorisoivat roolejaan. Sidosryhmillä voi olla kytköksiä toisiinsa myös organisaation ”ohi” ja ne voivat tehdä yhteistyötä saadakseen organisaation toimimaan toivomallaan tavalla. (Myllykangas 2009, 39, 45.)

Sidosryhmäjohtamisessa on kyse siitä, että sen lisäksi että johto tunnistaa ja tuntee sidosryhmät, sillä on menetelmät, joiden avulla se pystyy ottamaan toiminnassa huomioon sidosryhmät ja niiden vaatimukset siten, että vaikka painopiste olisi ensisijaisissa sidosryhmissä, myös toissijaisten hyvinvoinnista huolehditaan (Kovanen 2016, 37, 39). Eskerod, Huemann ja Ringhofer (2015) etsivät vastausta kysymykseen, mitä seurauksia sidosryhmien osallistamisella on sidosryhmäjohtamiselle. Osallistamista on esimerkiksi se, että sidosryhmät kutsutaan dialogiin, (kaksisuuntaiseen kommunikointiin, esimerkiksi työpajatyöskentelynä), yksisuuntaisen informoinnin (esimerkiksi uutiskirjeet) sijaan. Eskerod ym. (2015) tuloksena on, että osallistaminen toisaalta sitouttaa sidosryhmiä, mutta toisaalta sisältää suuremman pettymisen riskin: mukaan pääseminen voi tuoda ennakko-odotuksia ”oman äänen kuulumisesta”, ja mikäli odotukset eivät täyty, pettymys on suurempi. Sidosryhmien osallistamisen pitää olla linjassa sen kanssa, minkä verran sidosryhmien odotuksiin on oikeasti mahdollista vastata. (Eskerod ym. 2015, 42, 46, 50.)

3.2 Sidosryhmien tunnistaminen ja tärkeys

Sidosryhmäteorian puutteena on, että vaikka se tarjoaa määritelmän sille, keitä tulee pitää sidosryhmänä, se ei kuitenkaan tarjoa käytännön välineitä tähän tunnistamiseen ja jättää myös avoimeksi kysymyksen siitä, mihin perustuen sidosryhmien tärkeyttä ja tärkeysjärjestystä olisi mahdollista arvioida. Freemanin laaja sidosryhmämääritelmä ”mikä tahansa ryhmä tai yksilö, joka voi vaikuttaa organisaatioon tai johon organisaatio voi vaikuttaa” johtaa siihen, että kaikkia mahdollisia tahoja tulisi pitää sidosryhmänä. Tästä on ollut seurauksena kysymyksiä, kuten ”ketkä ovat yrityksen sidosryhmiä” (deskriptiivinen kysymys) ja ”keihin johtajien tulisi kiinnittää huomiota” (normatiivinen kysymys). Mitchell, Agle ja Wood (1997) lähtivät etsimään vastauksia näihin kysymyksiin kirjallisuuskatsauksella tutkimuksista, joissa oli erilaisia teoreettisia lähtökohtia (agenttiteoria, resurssi-riippuvuusteoria, transaktiokustannusteoria ja institutionaalinen teoria. Lopputuloksena oli sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malli. Malli vastaa edellä esitettyihin kysymyksiin erittelemällä teoreettisesti, ketkä johtajien mukaan ovat sidosryhmiä ja selittämällä, missä olosuhteissa organisaatiot todennäköisimmin ottavat huomioon sidosryhmien vaatimukset. Näkökulmana on sidosryhmien ominaisuudet valta (power), oikeutus (legitimacy) ja kii-reellisyys (urgency); johtajat kiinnittävät huomiota eri tahoihin sen mukaan, mitä edellä mainituista ominaisuuksista taholla on (Khurram ym. 2019, 143.)

Mitchellin, Aglen ja Woodin (1997) mallin mukaan valta, oikeutus ja kiireellisyys ovat ominaisuuksia, joiden avulla sidosryhmät voidaan tunnistaa. Samojen ominaisuuksien olemassaolon pohjalta voidaan arvioida sidosryhmien tärkeyttä. Mitchellin ym. (1997, 863) mukaan valta- ja oikeutusominaisuuksia ei kuitenkaan tule pitää toisilleen vastakkaisina selityksinä sille, miten sidosryhmän asema määräytyy, vaan ne limittyvät toisiinsa. Kun näihin kahteen yhdistetään lisäksi kiireellisyys, saadaan sidosryhmien luokitteluun dynaaminen ulottuvuus. Sidossryhmien tärkeyden arviointi mahdollistaa rajallisten resurssien kohdistamisen niihin sidosryhmiin, joiden saama huomio on organisaation kannalta olennaisinta. Mitä useampi ominaisuus sidosryhmällä on, sitä tärkeämpänä sitä tulee pitää. Taulukossa 2 esitetään sidosryhmätypologia mukailleen Mitchell ym. (1997, 874).

Taulukko 2. Sidossryhmätypologia.

Tärkeys	Ominaisuudet	Sidosryhmäluokat
Korkea	Valta, oikeutus, kiireellisyys	Todellinen
Kohtalainen	Valta ja oikeutus	Odottava, hallitseva
Kohtalainen	Valta ja kiireellisyys	Odottava, vaarallinen
Kohtalainen	Oikeutus ja kiireellisyys	Odottava, riippuvainen
Matala	Valta	Piilevä, nukkuva
Matala	Oikeutus	Piilevä, harkinnanvarainen
Matala	Kiireellisyys	Piilevä, vaativa
-	-	Ei sidossryhmä

Sidosryhmäluokkien suomenkieliset nimet: Myllykangas (2009, 48).

Kun aika ja muut resurssit ovat rajalliset, matalan tärkeyden sidossryhmiin (piilevät) ei välttämättä kiinnitetä huomiota tai niitä ei välttämättä edes tunnisteta. Samoin on mahdollista, että kyseiset sidossryhmät eivät itse kiinnitä huomiota organisaatioon. Piileviä sidossryhmiä voidaan kuvailla passiivisiksi, odottavat sen sijaan ovat aktiivisia, ja sidossryhmän ja johtajien välisen sitoutumisen aste on korkeampi. (Mitchell ym. 1997, 875–876.)

Mitchell ym. (1997) sidossryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malli pohjautuu olettamukseen, että johtajien käsitykset vaikuttavat siihen, missä määrin he priorisoivat keskenään kilpailevien sidossryhmien vaatimuksia. Sidossryhmien tunnistaminen ja tärkeyden arviointi sidossryhmätypologian mukaan pohjautuu siis johtajien näkemyksiin.

Ominaisuuksien määrittely

- *Valta* sidosryhmän ominaisuutena voidaan määritellä ja luokitella monin eri tavoin. Mitchell ym. (1997) käyttävät seuraavaa määritelmää: toimijoiden joukossa vallitseva suhde, jossa toimija voi saada toisen toimijan tekemään jotain, jota tämä ei muutoin tekisi. He toteavat, että valta on hankalampi määritellä kuin tunnistaa. Valtaa voi saada, mutta sen voi myös menettää. (Mitchell ym. 1997, 865–866; Myllykangas 2009, 49). Vallasta puhuttaessa tarkoitetaan yleensä vallan ominaisuutta valta yli jonkun toisen (power over). Tälle vaihtoehdona on valta yhdessä jonkun kanssa (power with) (Myllykangas 2009, 176).

Valtaa arvioidaan sen suhteen, miten sidosryhmä vaikuttaa organisaatioon. Esimerkiksi osallistuminen toteuttamiseen ja kriittiset tiedot ja taidot voivat tuoda sidosryhmälle valtaa. Resurssiriippuvuus tuo valtaa, liittyen esimerkiksi pankkien ja luotonantajien rahoitustoimintaan.. Vallan määrää voidaan arvioida myös sitä kautta, kuinka helposti kyseinen toimija voitaisiin korvata toisella toimijalla tai missä määrin toimija pääsee vaikuttamaan päätöksiin esimerkiksi neuvotteluissa. Toisaalta se, että on valtaa, ei tarkoita, että sitä välttämättä käytettäisiin. (Myllykangas 2009, 49–50.)

- *Oikeutus (legitimiteetti)*. Mitchell ym. (1997, 866) kyseenalaistavat tavan yhdistää valta ja oikeutus toisiinsa (jos on valtaa, on myös oikeutus ja päinvastoin) ja esittävät näiden olevan toisistaan erilliset ominaisuudet. Mitchell ym. (1997, 866) käyttävät oikeutuksesta Suchmanin (1995) määritelmää: yleistynyt näkemys tai oletus siitä, että entiteetin toiminta on sopivaa ja toivottavaa tietyssä sosiaalisesti konstruoituneessa normien, arvojen, uskumusten ja määritelmien järjestelmässä. Sidoryhmällä ja organisaatiolla voi olla eri näkemys sidoryhmän oikeutuksesta (Mitchell ym. 1997, 869). Suchman jaottelee oikeutuksen käytännölliseen, kognitiiviseen ja moraaliseen (Myllykangas 2009, 51).
- *Kiireellisyys*. Mitchell ym. (1997, 867) katsovat, että ominaisuudet valta ja oikeutus eivät kuvaa sidoryhmän ja johdon välistä dynamiikkaa, ja että kiireellisyysominaisuus tuo sidoryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malliin mukaan tarvittavan dynamiikan. Heidän määritelmänsä kiireellisyydelle on: missä määrin sidoryhmän vaatimus edellyttää välitöntä huomiota. Ominaisuus toimii sidoryhmien tunnistamisen teorian mukaan ikään kuin katalysaattorina tunnistamiselle (Mitchell ym. 1997, 864).

Kaikkiin näihin ominaisuuksiin liittyy seuraavat piirteet: a) ne voivat muuttua, eivät ole pysyviä b) ne ovat sosiaalisesti konstruoitunutta, eivät objektiivista todellisuutta ja c) voivat olla, mutta eivät välttämättä ole, tiedostettuja. (Mitchell ym. 1997, 868).

Vaikka sidosryhmät voidaan luotettavasti tunnistaa sen perusteella, miten niillä ilmenevät valta, oikeutus ja kiireellisyys, niin kuitenkin johtajat ovat se taho, joka määrittelee, mikä sidosryhmä on tärkeä ja siksi saa huomiota. Näin ollen johtajilla on keskeinen merkitys sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden teoriassa; johtajien käsitys sidosryhmien ominaisuuksista on kriittinen heidän arvioidessaan sidosryhmän tärkeyttä. Periaate ”ketkä ja mitkä todella otetaan mukaan” nojautuu siis kolmeen oletukseen: johtajat, jotka tavoittelevat tiettyä lopputulosta kiinnittävät erityistä huomiota eri sidosryhmäluokkiin; johtajien näkemyksen määräävät sidosryhmien tärkeyden; sidosryhmäluokat voidaan tunnistaa kolmen ominaisuuden olemassaolon perusteella valta, oikeutus ja kiireellisyys. (Mitchell ym. 1997, 871–872.)

Mitchellin ym. (1997) sidosryhmän tärkeyden mallia on pidetty merkittävänä sidosryhmätutkimukselle ja sitä on käytetty monilla eri aloilla maataloudesta rahoitussektoriin (Khurram 2019, 145). Neville, Bell ja Whitwell (2011) lähtivät jatkokehittämään Mitchellin ym. (1997) mallia.

Neville ym. (2011, 362) esittävät, että kiireellisyysominaisuutta ei tulisi pitää vastaavanlaisena ominaisuutena kuin valtaa ja oikeutusta: pelkän kiireellisyysominaisuuden olemassaolo ei toisi sidosryhmän asemaa. Tämä tarkoittaa, että Mitchellin ym. (1997) typologian piilevä, vaativa -sidosryhmäluokka jäisi pois. Kiireellisyys-ominaisuus on relevantti sidosryhmien vaatimusten priorisoinnissa, mutta epärelevantti sidosryhmien tunnistamisessa. Näin ollen Nevillen ym. (2011) mukaan sidosryhmäluokkaa piilevä ja vaativa ei tulisi pitää sidosryhmänä.

Nevillen ym. (2011) mukaan sidosryhmän ja vaatimuksen oikeutus pitäisi erotella toisistaan ja sidosryhmän tärkeyden arvioinnissa pitäisi keskittyä vain vaatimusten oikeutukseen. Tämä tarkoittaa, että arvioidaan sitä, *mitä* vaaditaan, eikä sitä, *kuka* vaatii. Vaatimus tulee tässä kontekstissa ymmärtää laajasti; se ei tarkoita (pelkästään) esimerkiksi sidosryhmien saatavia organisaatiolta, vaan se voi tarkoittaa organisaatiolle esitettyä vaatimusta lopettaa saastuttaminen, nostaa palkkoja ja niin edelleen. Neville ym. (2011) ehdottavat, että sidosryhmän oikeutus olisi toissijainen vaatimuksen oikeutukseen nähden, tarkoittaen, että jos sidosryhmä esittää sisällöllisesti oikeutetuksi tulkittavan vaatimuksen, se otetaan huomioon, vaikka sen esittäisi sidosryhmä, jota ei

pidettäisi oikeutettuna. Lisäksi Neville ym. (2011) esittävät, että oikeutuskäsite rajattaisiin sidosryhmän tärkeyden kontekstissa moraaliseen oikeutukseen. Pragmaattinen oikeutus rajattaisiin pois, koska se on kirjoittajien mukaan päällekkäinen sidosryhmän tärkeyden mallin valtaominaisuuden kanssa. Moraalisen oikeutuksen tulokulma sisältää ajatuksen, että arvioidessaan vaatimusta johto tarkastelee, onko se moraalisesti oikein sen sijaan että pohtisi vaatimuksen vaikutusta organisaation toimintaan.

Kolmas Mitchellin ym. (1997) sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallin heikkous liittyy Nevillen ym. (2011) mukaan siihen, miten valta-, oikeutus- ja kiireellisyysominaisuuksia tarkastellaan vaihtoehtoina, että ominaisuus on tai sitä ei ole ja että mallin mukaan sidosryhmän tärkeyden määrittelee näiden attribuuttien kumuloituminen (ominaisuudet yhteensä). Typologian mukaan sidosryhmä, jolla on vain yksi attribuutti, on vähiten tärkeä, ”piilevä”. Kahden attribuutin sidosryhmät ovat kohtalaisen tärkeitä (”odottava”) ja ne joilla on kolme, ovat tärkeimpiä (”definite”). Tämä kaksitahoinen esitys, jossa attribuutti joko esiintyy tai ei esiinny on sitten testattu empiirisesti ja toistettu tutkimuskirjallisuudessa. Nevillen ym. (2011, 367) mukaan tärkeyden määritelmä, joka perustuu ominaisuuksien kumuloitumiseen pitäen ominaisuuksien vaihtoehtoina ”läsnäoleva” tai ”poissaoleva”, on epätarkka. Sen sijaan, että ominaisuudesta arvioidaan pelkästään, onko sitä, pitäisi arvioida sen määrää tai vahvuutta. Jos muut ominaisuudet pysyvät sellaisena kuin ovat, niin minkä tahansa ominaisuuden lisääntymisen / vahvistumisen tai vähenemisen / heikentymisen tulisi vaikuttaa tärkeysarvioon. Ominaisuuden määrän arviointi korjaa Nevillen ym. (2011) mukaan sitä Mitchellin ym. (1997) mallin puutetta, että malli ei erottele toisistaan esimerkiksi sidosryhmiä, joista toinen on hyvin vaikutusvaltainen ja toinen vähemmän vaikutusvaltainen, jos nämä ominaisuuksien perusteella luokitellaan samaan luokkaan. Hyvin vaikutusvaltainen piilevä tai odottava sidosryhmä voi olla merkittävämpi kuin todelliseksi luokiteltu sidosryhmä, joka ilmentää kutakin kolmesta ominaisuudesta vain vähäisessä määrin.

3.3 Sidoryhmät IPSAS-prosessissa

Tässä tutkielmassa tarkastelen IPSAS-prosessin vaikutuspiirissä olevia toimijoita sidosryhmäteorian sekä sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallin kautta. On syytä selvittää, miten käsitteitä sovelletaan tämän tutkielman kontekstissa.

Tutkielmassa käytän toimijaa ja sidosryhmää synonyymeina. Toimija on se yksilö, ryhmä tai entiteetti, johon kohdistetaan sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallissa tarkoitettua tarkastelua sidosryhmän tunnistamiseksi ja tärkeyden arvioimiseksi. Toimija on siis sidosryhmä tai sidosryhmän jäsen. Toimija-käsite ei sisällä oletusta aktiivisesta toiminnasta. IPSAS-prosessin ja tämän tutkielman kontekstissa määrittelen organisaation ja organisaation johdon (johtaminen, johtajat) seuraavasti: organisaatio tarkoittaa sekä IPSASin käyttöönotettavaa julkisen sektorin hallintoaluetta, esimerkiksi kunta, osavaltio, valtio (joka toki pitää sisällään yksittäisiä organisaatioita), tai – harvinaisemmassa tapauksessa – myös yksittäinen organisaatio (esimerkiksi Kansainvälinen valuuttarahasto) että myös ”muutosprojektiorganisaatiota” eli sitä kokonaisuutta (toimijoiden joukkoa) joka vie muutosta eteenpäin. Johto on se taho, jolle IPSAS-prosessi on vastuutettu tai joka muutoin on saanut tehtäväkseen vastata tyypillisesti johtamiseen liittyvistä tehtävistä. Johto voi olla esimerkiksi tätä tarkoitusta varten perustettu työryhmä tai tämän työryhmän valtuuttama toimielin.

Tässä tutkielmassa teoreettisena pohjana aineiston tarkastelussa käytän Mitchellin ym. (1997) sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallin sijaan Nevillen ym. (2011) jatkokehittämää mallia. Näkemykseni mukaan Nevillen ym. (2011) esitys, jossa kiireellisyysominaisuus jätetään pois sidosryhmien tunnistamisessa, ja jossa oikeutus rajataan moraaliseen oikeutukseen ja lisäksi ominaisuudet käsitetään jatkumoina, eikä karkealla ”on” tai ”ei ole” -jaottelulla, soveltuu Mitchellin ym. (1997) mallia paremmin IPSASin kaltaiseen julkisen sektorin laskentatoimen muutoksen tarkasteluun. Ensinnäkin julkisen sektorin toiminnassa korostuu sidosryhmien tasa-arvoinen hyvän hallintavan mukainen kohtelu, esimerkiksi vaatimusten moraalisen oikeutuksen tarkastelussa huomio julkisen sektorin (viranomaisten) lakiin perustuvista velvollisuuksista kansalaisia kohtaan. Toisekseen kiireellisyydellä ei ole merkitystä sidosryhmien tunnistamisessa vaan jo tunnistettujen sidosryhmien esittämien vaatimusten priorisoinnissa. Ja kolmanneksi, vallan ja oikeutuksen määrä voi vaihdella sidosryhmien kesken ja samassa sidosryhmässä (tämän tutkielman kontekstissa esimerkiksi sen mukaan, missä IPSAS-prosessin vaiheessa ollaan). Sidosryhmän tärkeyden arvioinnissa tulee tarkastella muuttujan määrää. Edellä mainittujen pohjalta esitän sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden kuvion 3 mukaisesti:



Kuvio 3. Sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden malli, mukaillen Neville ym. (2011).

Myllykangas (2009, 48) toteaa, että yleisellä tasolla sidosryhmäesimerkkien sijoittelu eri luokkiin ei ole mielekäästä, koska sidosryhmät ominaisuuksineen ovat tilanne- ja organisaatiokohtaisia. Tämän tutkielma osalta tämä maininta toimii muistutuksena lukijalle siitä, että tutkielman tarkoituksena ei ole sijoitella kirjallisuuskatsauksen aineistona toimivissa tutkimuksissa ilmeneviä toimijoita sidosryhmäluokkiin tai arvioida niiden tärkeyttä.

Otan tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi sidosryhmäteorian normatiivisen lähestymistavan, jossa sidosryhmää tarkastellaan sen omien intressien kautta, ei organisaation intressien, ja jossa sidosryhmän tulee tulla huomatuksi omana itsenään eikä suhteessa muihin sidosryhmiin.

Tutkimusongelman ratkaisemiselle olennaisia ovat:

- Sidosryhmän (toimijan) tunnistaminen käyttäen määritelmää ”kaikki ne yksilöt ja ryhmät, jotka voivat vaikuttaa organisaation toimintaan ja joihin organisaatio voi toiminnallaan vaikuttaa”.
- Ovatko tunnistetut sidosryhmiä myös Nevillen ym. (2011) mallin mukaan?
- Valta-ominaisuus:
 - osallistuminen toteutukseen

- kriittiset tiedot ja taidot
- resurssi riippuvuus
- toimijan vaikutus päätöksentekoon
- Oikeutus-ominaisuus seuraavan kysymyksen kautta: ”Onko vaatimus moraalisesti oikein?”
- Sidosryhmien hyvinvoinnin arviointi. Jos yhden sidosryhmän hyvinvointia lisätään, heikentyykö muiden sidosryhmien hyvinvointi. Tarkoittaen esimerkiksi sitä, että ei lähdetä toteuttamaan sellaista raportointia, jonka laatiminen olisi kohtuuton taakka laatimisesta vastaavalle taholle siksi, että pyrittäisiin täysin täyttämään jonkin tiedonkäyttäjätahon esittämät vaatimukset tiedon sisällöstä.
- Sidosryhmät saattavat vaikuttaa organisaation toimintaan eri rooleissa ja tästä syystä on tärkeää tuntea sidosryhmät.
- Vastuullinen toiminta sidosryhmiä kohtaan.
- Sidoksen yksi- tai kaksisuuntaisuus, vastavuoroisuus.
- Sidosryhmien osallistaminen.

4 LAADULLINEN METASYNTEESI IPSAS-PROSESSIIN LIITTYVÄSTÄ TUTKIMUSKIRJALLISUUDESTA

Tässä luvussa lähdän liikkeelle tieteenfilosofisista lähtökohdista, minkä jälkeen kuvailen kirjallisuuskatsauksen ja sen alatyypin laadullisen metasynteessin luonnetta tutkimusmenetelmänä sekä tekemääni aineistonkeruuta ja analyysiä.

4.1 Tieteenfilosofiset lähtökohdat

Tutkimuskohteeni asemoituu yhteiskuntatieteisiin (ihmistieteisiin) ja on ihmisen konstruoima. Kuten Tuomi ja Sarajärvi (2018, 28) kirjoittavat: ”Luonto sinänsä on tutkimuskohteenä aina olemassa ihmisestä riippumatta, mutta yhteiskunnalliset käytännöt tutkimuskohteenä ovat olemassa

vain ihmisen kautta”. Tämän tutkielman tutkimuskohdetta voi luonnehtia sosiaalisen ontologian käsittein ihmisten käsityksiin perustuvaksi kokonaisuudeksi, johon voi liittyä erilaisia yhtäaikaista todellisuuskäsityksiä (vertaa realistinen ontologia, jossa katsotaan todellisuuden olevan ihmisen tulkinnoista vapaa ja tutkijan käsityksistä riippumaton). Sosiaaliset ilmiöt koostuvat subjektiivisista käsityksistä ja tutkija toimii näiden käsitysten tulkitsijana ja rakentaa tältä pohjalta tieteellistä tietoa. Tällainen sosiologisen ontologian ja epistemologisen relativismin yhdistelmä sijoittuu konstruktivistisen tieteenfilosofian sateenvarjon alle. Tutkimuskohteessani on kyse ihmisen toiminnasta ja ihmisen luomista konstruktioista: ilman ihmistä ei tutkimukseni kohdetta ole, eikä siihen liittyvän tieteellisen tiedon perusta tai lähde ole luonnossa. (Sirén & Pekkarinen 2017, 3, 6.)

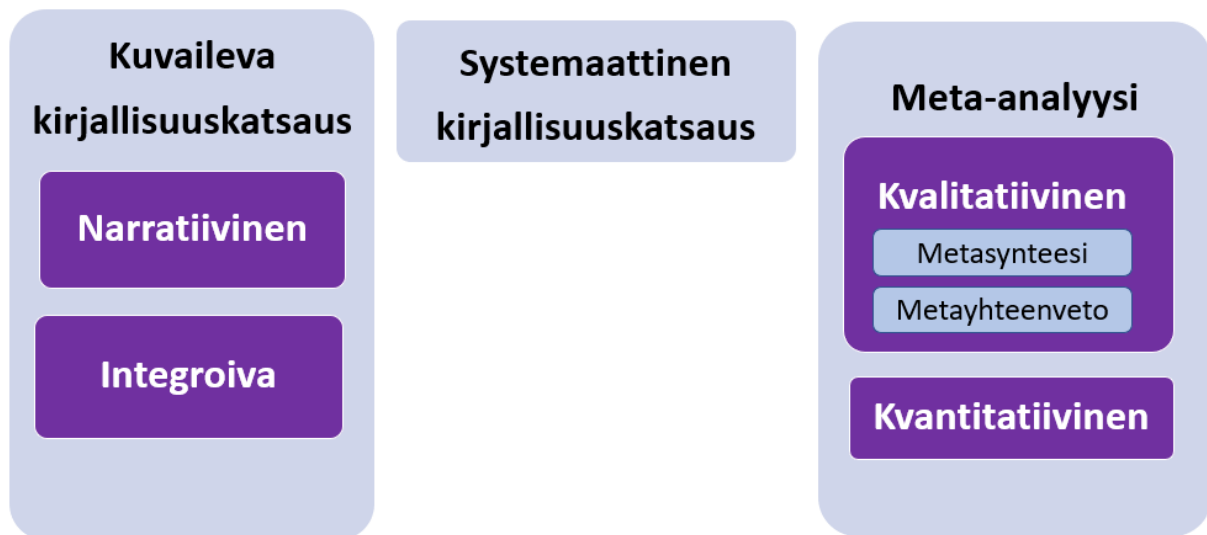
Näkemykseni mukaan saan tutkimuskohteestani parhaiten tietoa suoran havainnoinnin sijaan aiemman tutkimuskirjallisuuden kautta. Tutkielmani on tutkimustyyppiltään teoreettinen, empirian tullessa välillisesti sitä kautta, että aineistoni sisältää empiiristä tutkimusta (Tuomi & Sarajärvi 2018, 101).

4.2 Kirjallisuuskatsaus tutkimusmenetelmänä

Salminen (2011, 1) luonnehtii kirjallisuuskatsausta yleisellä tasolla seuraavasti: ”... kirjallisuuskatsaus on metodi ja tutkimustekniikka, jossa tutkitaan tehtyä tutkimusta”. Kirjallisuuskatsauksessa alkuperäistutkimusten tulokset ovat perustana uusille tutkimustuloksille, tehdään ”tutkimusta tutkimuksesta” (Salminen 2011, 1). Tuomi ja Sarajärvi (2018, 101) viittaavat Pekkalan (2000) käyttämään termiin ”toisen asteen tutkimus” ja ”tutkimustiedon tutkimus”. Tutkimusmenetelmänä kirjallisuuskatsausta koskevat samat kriteerit kuin muitakin tieteellisiä tutkimusmenetelmiä, kriteereitä ovat julkisuus, kriittisyys, itsekorjautuvuus ja objektiivisuus. Kirjallisuuskatsauksen avulla voidaan myös saada aikaan tieteenalan tieteellisen tiedon kumuloitumista. Kirjallisuuskatsaus voi valikoitua tutkimuksessa käytettäväksi menetelmäksi erilaisista syistä, esimerkiksi halusta kehittää tai arvioida olemassa olevaa teoriaa tai rakentaa kokonaiskuvaa valitusta asiakokonaisuudesta. (Salminen 2011, 1–3.)

Salminen (2011, 6) jaottelee kirjallisuuskatsaukset kolmeen päätyyppiin: kuvaileva kirjallisuuskatsaus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus ja meta-analyysi. Kuviossa 4 esitetään päätyypit ja nii-

den alatyypit Salmisen jaottelun mukaisesti. Kuvailen ensin lyhyesti muut kirjallisuuskatsaustyy-
pit ja sen jälkeen tutkielman menetelmäksi valikoituneen laadullisen metasynteesin sisällöllisesti
ja prosessina.



Kuvio 4. Kirjallisuuskatsaustyyppit Salmisen (2011, 6) mukaan

Kuvaileva kirjallisuuskatsaus on yleiskatsaus, jossa tutkittava ilmiö kuvataan laaja-alaisesti ja aineiston perusteella tuotetaan kuvaileva, laadullinen vastaus. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus on luonteeltaan aineistolähtöistä ja tarkoituksena on ilmiön ymmärtäminen. Tutkimuskysymykset voivat olla väljät ja aineiston valinta voi olla joustavaa (metodiset säännöt eivät ohjaa). Alatyypit narratiivinen kirjallisuuskatsaus on metodisesti vapaamuotoisin, kun taas integroivassa on piirteitä systemaattisemmasta lähestymistavasta. Narratiivinen ja integroiva eroavat toisistaan myös siten, että integroiva katsaus sisältää kriittistä tarkastelua. (Kangasniemi ym. 2013, 291–292 ja Salminen 2011, 6–7.) Koska tässä tutkielmassa tarkoituksena on tehdä tulkintaa teoriaa apuna käyttäen (sidosryhmäteoria ja sidosryhmän tärkeyden malli), katsoin ettei kuvaileva kirjallisuuskatsaus ole soveltuvin menetelmä sen aineistolähtöisen luonteen vuoksi.

Systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa aineiston valintaa ohjaavat tarkat kriteerit. Menetelmällä voidaan testata hypoteeseja. Tavoitteena on kartoittaa aihepiiristä käytyä keskustelua ja

luoda tiivistelmä aiemman tutkimuksen sisällöstä. Katsauksessa arvioidaan lähdeaineiston eli alkuperäistutkimusten tulosten johdonmukaisuutta. (Salminen 2011, 9.) Tätä menetelmää en valinnut, koska tarkoituksena ei ollut hypoteesien testaaminen eikä myöskään halunnut rajata aineistovalintaa tarkasti, jotta saisin mahdollisimman monipuolisen näkökulman.

Meta-analyysi. Meta-analyysi voidaan toteuttaa laadullisena (kvalitatiivisena) tai määrällisenä (kvantitatiivisena). Määrällisessä meta-analyysissä keskiössä ovat syy-seuraussuhteet, kun taas laadullisessa pyritään ilmiön ymmärtämiseen (Walsh & Downe 2005, 210). Määrällinen meta-analyysi on kirjallisuuskatsaustyyppi, jossa aineistoa eli määrällisiä alkuperäistutkimuksia käsitellään tilastotieteellisin menetelmin, ja joka soveltuu parhaiten luonnontieteisiin ja teknisiin tieteisiin (Salminen 2011, 14–15).

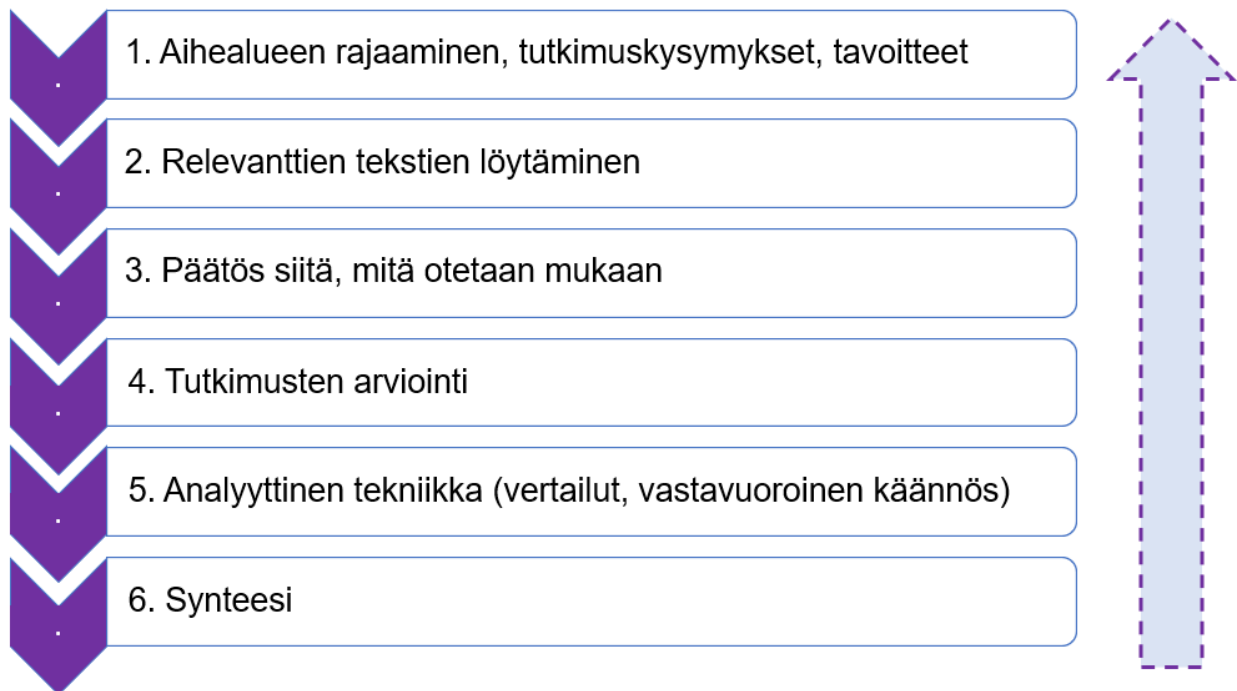
Laadullinen metasynteesi. Tässä tutkielmassa tutkimusmenetelmänä on laadullinen metasynteesi. Artikkelissaan *Qualitative meta-synthesis: a guide for the novice* kirjoittajat Finlayson ja Dixon (2008, 59) kuvailevat metasynteesiä esimerkillä elefantista, jota sokeat kuvailevat kukin omalla tavallaan: yhden mielestä kärsä on kuin käärme, toinen kuvailee jalkoja puiksi ja niin edelleen. Vasta kun nämä irralliset kuvaukset yhdistetään, kohteesta – elefantista – muodostuu kokonaiskuva. Laadullisessa metasynteesissä on kyse samasta asiasta. Tutkimusaineistona toimivat samasta aihepiiristä tehdyt tutkimukset, ja kun alkuperäistutkimukset yhdistellään, saadaan muodostettua kokonaiskuva, joka on enemmän kuin osiensa summa. (Finlayson & Dixon 2008, 59.)

Laadullisen metasynteesin ominaisuuksiin kuuluu hermeneuttinen lähestymistapa ja pyrkimys tutkittavien ilmiöiden ymmärtämiseen. Metasynteesissä kirjallisuuskatsauksen aineistona toimivat tieteelliset tutkimukset yhdistellään, niitä tarkastellaan ja niistä etsitään muun muassa samankaltaisuuksia ja eroja. Lopputuloksena syntyy kokonaiskuva, joka rakentuu synteesin tekijän tulkinnalle aiemmista tutkimustuloksista. (Salminen 2011, 12.) Metasynteesi on tapa tuoda yhteen saman ilmiön ympärillä tehtyä tutkimusta, jotta vältytään siltä, että tutkimukset jäävät toisistaan irrallisiksi. Menetelmää on kritisoitu siitä, että se kaventaa aineistona olevien laadullisten tutkimusten tulkintaa pyrkiessään asettamaan löydökset saman sateenvarjon alle. Kritiikkiin voidaan vastata sillä, että sen sijaan että yritetään pakottaa tulkinnat samaan muottiin, voidaan mahdollistaa uusien näkökulmien löytäminen. (Walsh & Downe 2005, 205.)

Metasynteesin perimmäinen tarkoitus on tehdä aiempaan tutkimukseen kohdistuva katsaus, jolla pyritään löytämään siitä olennaiset elementit sekä kääntämään aiempien tutkimusten tulokset lopputulokseksi, jossa on uutta käsitteellisyttä. Epistemologisesti tämä voidaan jakaa kahteen eri tyyppiin, joista ensimmäisessä, post-positivistisessä, lähestymistavassa korostetaan, että alkuperäisten tutkimusten ”ääntä” ei pidä hukata. Metasynteesi on tällöin yhteenveto, jota laatiessaan tutkija pyrkii irrottautumaan omista teoreettisista lähtökohdistaan ja tarkastelemaan aineistoaan kauempaa. Toisessa lähestymistavassa liikutaan interpretivismin ja konstruktivismin välimaastossa tutkijan luodessa oman tulkintansa alkuperäistutkimuksista teoreettisen ymmärryksensä pohjalta. (Timulak 2014, 2–3.) Tässä tutkielmassa lähestymistapa on jälkimmäinen.

4.3 Laadullisen metasynteesin tekemisen vaiheet

Metasynteesin tekeminen on prosessi, joka voidaan vaiheistaa alla olevassa kuviossa 5 esitetyllä tavalla. Katkoviivalla reunustettu nuoli kuviossa esittää, että prosessi ei ole suoraviivaisesti alusta loppuun etenevä, vaan iteratiivinen, ja siinä voidaan palata edeltäviin vaiheisiin (Walsh & Downe 2005, 207). On mahdollista ja sallittua, että prosessin edetessä palataan niinkin alkuun kuin muotoilemaan tutkimuskysymyksiä uusiksi. (Timulak 2014). Tutkielmani tekemisessä aineiston koaminen ja tutkimusongelman määrittelemineen limittyivät vahvasti toisiinsa.



Kuvio 5. Metasynteesin vaiheet Salmisen (2011, 12) sekä Walshin ja Downen (2005, 206-209) mukaan.

Aihealueen rajaamisesta relevanttien tekstien löytämiseen (vaiheet 1 ja 2)

Metasynteesin aineistonkeruussa rajauksella on tärkeä merkitys: liian löyhä rajaus johtaa potentiaalisen aineiston suureen määrään, jolloin aineistoksi päätyvän materiaalin valinta voi jäädä sattumanvaraiseksi (Walsh & Downe 2005, 206). Aineistonkeruussa otetaan huomioon kaikki tutkimukset, jotka ovat relevantteja tutkimuskysymyksen valossa. Käytetään sekä tietokantahakuja että jo löydettyjen tutkimusten viittauksia. Metasynteesin tekijän tulee läpinäkyvästi perustella aineistovalintansa (Timulak 2014).

Tämän tutkielman aineistonkeruuvaiheessa tutkimuskysymykset eivät olleet muotoutuneet vielä lopulliseen muotoonsa, mutta aihepiiri rajauksineen oli täsmentynyt jo sellaiselle tarkkuudelle, ettei edellä mainittua ongelmaa valinnan sattumanvaraisuudesta ilmennyt. Käytin aineistonkeruussa Tampereen yliopiston kirjaston Andor-hakupalvelua. Ensimmäisessä vaiheessa tein haun seuraavilla valintakriteereillä:

- aineistotyyppi: tutkimusartikkelit

- kieli: englanti
- nimekkeessä esiintyy teksti ”IPSAS” tai ”International Public Sector Accounting Standards”
- sisällössä esiintyy teksti ”adopting” tai ”implementing” tai ”adoption” tai ”adopt” tai ”implement”

Hakuun olisi ollut mahdollista tehdä myös vuosirajaus, mutta sitä en katsonut tarpeelliseksi, koska IPSAS-tutkimusta on tehty vasta vuodesta 2001 lähtien (myös vanhimmasta päästä oleva tutkimus olisi näkemykseni mukaan relevanttia). Hakutuloksena oli 122 artikkelia. Seuraavaksi kävin artikkelit läpi ja valitsin niistä jatkoon pääsevät seuraavin kriteerein:

- tutkimus on vertaisarvioitu
- tutkimus on julkaistu tieteellisessä lehdessä, joka on saanut arvosanan 1 tai enemmän (asteikolla 0–3) suomalaisessa Julkaisufoorumi-tasoluokituksessa⁶
- ladattavissa Andor-palvelun kautta

Jäljelle jäi 29 artikkelia.

Päätös mukaan otettavista tutkimuksista ja niiden arviointi (vaiheet 3 ja 4)

Seuraavaksi luin artikkelit läpi ja tein sisältöön perustuvan seulonnan. Käytin apunani taulukkoa, johon lukemisen yhteydessä keräsin tiedot tutkimuksissa kuvatuista IPSAS-prosessiin liittyvistä toimijoista sekä niiden tehtävistä ja näkemyksistä. Pois rajautuivat tutkimukset, joissa käsiteltiin vain IPSAS-standardien sisällöllisiä asioita, mutta ei lainkaan toimijoita. Tällaisten tutkimusten aiheita olivat esimerkiksi yksittäiset IPSAS-standardit, kirjausperusteet tai standardien soveltuvuus julkisen sektorin tarpeisiin. Myös, mikäli toimijan ja toimijuuden kuvaus oli tutkimuksessa ylimalkaista (johtuen siitä, että tutkimuksen fokus ollut toisaalla, jolloin ei ole ollut tarpeen kuvata toimijuutta tarkasti), tutkimus rajautui aineistostani pois. Ylimalkaisuudella tarkoitan esimerkiksi passiivimuotoisia lauseita, joista ei ilmene toimijaa, esimerkiksi ”päätös IPSASin käyttöönotosta

⁶ Julkaisufoorumi on suomalaisen tiedeyhteisön toteuttama, tutkimuksen laadunarviointia tukeva julkaisukanavien tasoluokitus osoitteessa julkaisufoorumi.fi.

tehtiin...”. Tutkimukset, jotka liittyivät IPSASB:n toimintaan, esimerkiksi IPSASB:n saamiin lausuntoihin, jätin pois tutkimustehtävään soveltumattomina.

Tämän läpikäynnin jälkeen artikkeleita oli ensin jäljellä 20 ja toisen lukukierroksen jälkeen lopulliseksi määräksi muodostui 17.

Toinen lukukierros oli jo tutkimusten tarkempaa arviointivaihetta, jossa tarkastelin tutkimusasetelmia, käytettyjä teorioita, ja aineistonkeruuta. Tutkimusten kuvailu on taulukossa 3.

Aineistonvalinnassani en tehnyt rajoituksia tutkimusotteiden perusteella, joten aineisto sisältää tutkimusotteeltaan erilaisia tutkimuksia. Timulakin (2014) mukaan laadullisen metasynteessin aineistoon voidaan sisällyttää joko epistemologiselta lähtökohdaltaan samanlaisia tutkimuksia tai teoreettisesti ja epistemologisesti toisistaan eroavaisia tutkimuksia. Aineistossa voi tällöin olla myös keskenään ristiriitaisia tutkimustuloksia. Salminen (2011,2 5) mainitsee, että tutkimuksen kohteena olevan ilmiön ollessa suhteellisen uusi tutkimusaineiston täsmällisyyden sijaan voidaan painottaa muita kriteerejä. Tämän tutkielman aineistovalinnassa painotin edellä mainittujen perusteella sitä, että tutkimusten menetelmällisen samankaltaisuuden sijaan tärkeämpää oli löytää tutkimuksia, joissa oli toimijakuvausta monipuolisesti. Arviointivaihe vahvisti päätöksen mukaan otettavista tutkimuksista.

Aineiston valinnan jälkeen tarkastelin sen tarjoamaa relevanttia tietoa. Tietoa ovat alkuperäisten tutkimusten tulosten lisäksi myös taustainformaatio, haastattelulainaukset ja johtopäätökset (Timulak 2014).

Taulukko 3. Aineistoksi valikoitujen tutkimusten kuvailu

Tekijät ja vuosi	Nimeke	Kuvailu
Adam, Brusca, Caperchione, Heiling, Jorge & Manes Rossi 2020	Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS?	Tutkittu korkeakoulujen koulutustarjontaa ja -suunnitelmia julkisen sektorin talousjohtamisesta ja laskentatoimista, sisältäen IPSAS-standardit. Vertailumaat: Saksa, Ranska, Espanja ja Italia. Deskriptiivinen. Aineistona kysely niille korkeakoulujen professoreille, jotka opettavat edellä mainittuja aineita (lähetetty 161, vastauksia saatu 75). Vertailua maiden välillä. Tarkoituksena myös tuottaa ehdotuksia koulutuksen kehittämiseksi.

Tekijät ja vuosi	Nimeke	Kuvailu
Argento, Peda & Grossi 2018	The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia	Laadullinen tapaustutkimus Viron IPSAS-käyttöönnotosta. Etsitty vastauksia kysymyksiin, mitä ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä on vaikuttanut IPSAS-prosessiin keskushallinnossa, ja mikä on ollut avaintoimijoiden rooli muutoksessa. Dokumenttiaineistona kansalliset ja kansainväliset laskentatoimen säännöt ja säädökset, Viron valtion tilinpäätös, tarkastusraportit, tieteelliset artikkelit ja media. Puolistrukturoituja haastatteluita (6 haastateltavaa hallinnosta ja yksi tutkija). Osittain myös toimintatutkimus. Tarkastelussa käytetty institutionaalista teoriaa.
Boolaky, Mi-rosea & Omoteso 2020	The adoption of IPSAS (accrual accounting) in Indonesian local government: a neo-institutional perspective	Tutkittu IPSAS-käyttöönnoton syitä ja nopeutta Indonesian paikallishallinnossa. Määrällinen tutkimusote. Aineistona kuntien/kaupunkien toimintaa säätelevät asetukset ja vuosiraportit 171 kunnasta ja 34 kaupungista sekä muita raportteja, esim. tilastoviranomaiselta ja Maailmanpankista. Neoinstitutionaalinen teoria.
Brusca, Montesinos & Chow 2013	Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain	Teoreettinen tapaustutkimus Espanjan hallituksen päätöksestä ottaa IPSASin käyttöön julkisella sektorilla. Samalla myös raportti IPSASin maailmanlaajuisesta leviämisestä ja oikeutuksen saavuttamisesta.
Brusca, Gómez-Villegas & Montesinos 2016	Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin America	Tapaustutkimus, kohteena Perun ja Kolumbian valtionhallinto. Kriittinen laadullinen tutkimusote. Dokumenttiaineistona tarkastusraportit ja muuta virallista dokumentaatiota. Syvähaastateltu tutkimusmaiden julkisen sektorin laskentatoimen regulaattoreita. Puolistrukturoidut haastattelut: kansalliset standardien asettajat. Teoreettisena pohjana institutionaalinen teoria ja Lüderin malli.
Brusca & Martínez 2016	Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting	Kyselytutkimus. Selvitetty IPSAS-prosessia edistäviä ja estäviä tekijöitä (muuttujat) sekä standardeista saatavia hyötyjä. Metodina rakenneyhtälömalli (structural equation model, SEM). Muuttujien määrittely Lüderin mallia mukaillen aiemman tutkimuksen, IFACin ja kansallisten standardien asettajien internet-sivustojen sekä muun virallisen materiaalin pohjalta. Vastaajina keskushallinnon talousraportoinnista vastaavat viranomaiset ja tutkijat 19 EU-jäsenmaassa sekä 18 Amerikan mantereen maassa.
Chow & Aggestam Pontoppidan 2019	The United Nations' (UN) decision to adopt International Public	Tutkimus Yhdistyneiden kansakuntien IPSAS-käyttöönnotosta. Teorian legitimititeetti-teoria. Narratiivi muutoksen perustelusta, valmistelusta ja läpiviennistä YK:n organisatorisessa järjestelmässä, aineistona arkistodokumentit.

Tekijät ja vuosi	Nimeke	Kuvailu
	Sector Accounting Standards (IPSAS)	
Gomes, Fernandes & Carvalho 2015	The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders	Laadullinen tutkimus, jossa tutkimuskohteena IPSAS-prosessi Portugalissa. Dokumenttianalyysin aineistona säädökset. Osittain toimintatutkimus (tutkijoista yksi mukana IPSAS-lautakunnassa). Puolistrukturoidut teemahaastattelut: toimijat, joilla vaikutusvaltaa muutoksen läpivientiin ja sisältöön. Teoriapohjana institutionaalinen teoria, isomorfismi-käsite.
Gomes, Brusca & Fernandes 2019	Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges	Tutkittu IPSAS-standardien käyttöönottoa konsolidoidun tilinpäätöksen laatimiseen Espanjassa ja Portugalissa, vertailututkimus. Dokumenttianalyysi. Standardien asettajien ja laskentatehtäviä paikallishallinnossa hoitavien puolistrukturoidut haastattelut (10).
Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann 2020	IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?	Laadullinen tutkimus. Dokumenttianalyysin aineistona säädökset ja muu virallinen aiheeseen liittyvä dokumentaatio. Toimintatutkimus siltä osin, että tutkijat olleet mukana muutosprosessissa. Haastateltu Maailmanpankin edustajia. Teoriapohjana institutionaalinen teoria.
Jones & Caruana 2016	Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union	Tutkimuksessa selvitetty olosuhteita ja tekijöitä, jotka johtivat Maltalla päätökseen lähteä toteuttamaan laskenta-toimen muutosta kohti IPSASia. Tutkimusote on laadullinen ja aineisto koostuu sekä erilaisista dokumenteista (EU-direktiivit, raportit ja työpaperit Eurostatin ja Maltan viranomaisten internet-sivustoilta) että puolistrukturoidusta haastatteluista, joissa haastateltiin 28 virkamiestä, jotka toimivat erilaisissa hallinnon laskentatoimeen liittyvissä rooleissa (päätöksentekijät, standardien käyttöönottajat, informaation tuottajat ja informaation käyttäjät). Löydökset analysoitu institutionaalisen teorian avulla.
Jorge, Brusca & Nogueira 2019	Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal	Vertaileva tapaustutkimus Portugalin ja Espanjan IPSAS-prosessista; mitkä olivat tärkeimmät ajurit ja tekijät ja miten prosessi tapahtui. Aineistona dokumentit, katsaus lainsäädäntöön sekä kaksi erillistä, maiden standardien asettaja -toimijoille kohdistettua kyselyä, joista toinen määrällinen (suljetut kysymykset) ja toinen laadullinen (avoimet kysymykset). Aineiston tarkastelu toimija-verkosto-teorian kautta.

Tekijät ja vuosi	Nimeke	Kuvailu
Laswad & Redmayne 2015	IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives	Kyselytutkimus tilinpäätösraporttien laatijoille. Kysytty näkemyksiä raporttien käyttäjistä ja käytettävyydestä ja siitä, mikä normisto soveltuu parhaiten raportointiin. Lisäksi kysytty, ovatko raportoinnista saatavat hyödyt suuremmat kuin kustannukset. Uudessa-Seelannissa käytössä niin sanottu sektorineutraali raportointimalli, joka tarkoittaa, että raportoinnissa käytössä sama normisto raportoinnin sektorista riippumatta (yksityinen, julkinen ja vapaaehtoissektori), Uuden-Seelannin tapauksessa IFRS. Tästä mallista ollut tarkoitus luopua siten, että julkinen sektori ottaisi käyttöön IPSAS-standardit.
Mnif Sellami & Gafsi 2020	Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa	Tutkimuksessa selvitetty, missä määrin talousraportointi on IPSASin mukaista Saharan eteläpuolisissa Afrikan maissa, ja miten julkisjohtamisen järjestelmä ja laskenta- toimen koulutus vaikuttavat siihen, että raportoinnissa noudatetaan IPSASia. Määrällinen tutkimusote, tilastolliset analyysimenetelmät. Aineistona 6 Saharan eteläpuolisen Afrikan maan 60 julkisen sektorin entiteetin vuosiraportointi ajanjaksolta 2014–2017, entiteetit pääosin keskushallintoa.
Oulasvirta 2014	The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study	Laadullinen tapaustutkimus IPSAS-standardien soveltuvuudesta Suomen valtionhallintoon; tarkastelussa Valtion kirjanpitolautakunnan toiminta ja dokumentaatiot. Toimintatutkimus siltä osin, että tutkija ollut lautakunnan jäsen. Haastattelut. Teorianäkökulma institutionaalinen.
Polzer & Reichard 2019	IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: analysis of the discourses among countries and stakeholders	Tutkittu EU-jäsenmaiden IPSAS-näkemyksiä. Sisällyksenalyysi Eurostatin v. 2012 tekemän kyselyn vastauksista. Tarkemman tarkastelun kohteina Ranska ja Saksa, lisäaineistona epävirallisia esityksiä ja sidosryhmien dokumentteja. Neoinstitutionaalinen teoria.

Tekijät ja vuosi	Nimeke	Kuvailu
Rajib, Adhikari, Hoque & Akter 2019	Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: an example of delay and resistance	Tutkittu kassaperusteisten IPSAS-standardien käyttöönottoa Bangladeshin keskushallinnossa: mitkä tekijät johtivat päätökseen käyttöönotosta ja mitkä tekijät hidastivat toteutusta. Aineisto: 23 avointa haastattelua johtavat viranomaiset, muut viranomaiset, tutkijat ja riippumattomat tarkastajat). Dokumenttianalyysi, jossa aineistona mm. julkisen sektorin entiteettien raportit, tilintarkastusraportit, Maailmanpankin ja Kansainvälisen valuuttarahaston raportit. Neoinstitutionaalinen teoria.

Analyttinen tekniikka ja synteesi (vaiheet 5 ja 6)

Analyysivaihe sisältää alkuperäisten tutkimusten pohjalta tehtävän löydösten keräämisen, läpikäynnin sekä yhteneväisyyksien ja eroavaisuuksien tunnistamisen (Walsh & Downe 2005, 208). Kirjallisuuskatsauksen laatimisessa voi aineiston järjestämisen apuna käyttää sisällönanalyysiä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 101). Synteesin tulisi olla enemmän kuin osiensa summa ja tuoda esiin uusia merkityksiä ja käsitteitä (Walsh & Downe 2005, 207).

Timulakin (2014) mukaan sen jälkeen kun aineisto on valittu, metasynteesin tekijä luo käsitteellisen viitekehysten, jonka mukaan järjestee aineiston. Tämä käsitteellinen viitekehys seurailee yleensä tiettyä logiikkaa, jonka mukaan aineisto jaotellaan hallittavissa oleviin annoksiin. Vaikka metasynteesin tekijä loisi alkuvaiheessa tietynlaisen kehikon, se luultavasti kehittyy vielä analysoinnin aikana. On tärkeää pitää analyysiyksiköissä mukana viittaukset alkuperäistutkimuksiin, jotta ne pysyvät jäljitettävänä. Metasynteesin tuloksia ovat sitten käsitteellisen viitekehysten mukaan esitellyt luokittelut. Metasynteesin tekijän vaikutus näkyy viitekehysten muodostamisessa kuten myös luokitusten sanoittamisessa. Metasynteesi joko antaa äänen alkuperäistutkimuksille kiteyttäen niiden olemuksen tai on tulkitsevampi ja rakentuu alkuperäistutkimuksista metasynteesin tekijän teoreettisen näkökulman kautta. Joka tapauksessa on tärkeää, että kuvata läpinäkyvästi käsitteellisen viitekehysten muodostamisen sekä kuinka analyysiyksiköiden toteutettuun luokitteluun päädyttiin. (Timulak 2014.)

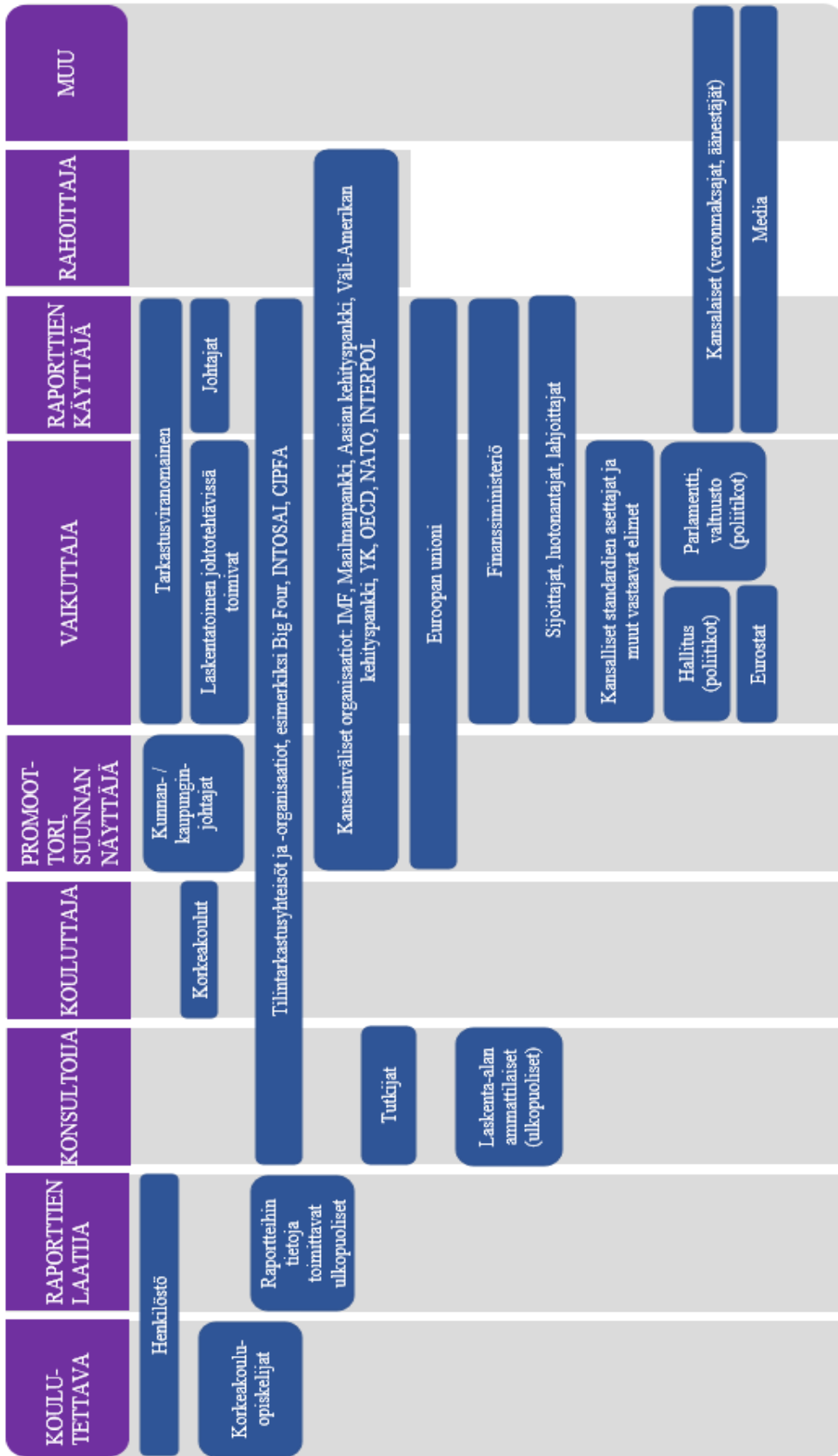
Kävin aineistoni läpi käyttäen tarkastelussa sidosryhmäteorian sidosryhmämääritelmään pohjautuvaa analyysikysymystä ”ketkä ovat sidosryhmää”. Analyysiyksikkö muodostui tekijän ja teki-

jään liittyvän tekemisen yhdistelmästä. Sisällönanalyysin termein tekemisessäni oli kyse teemoittelusta ja luokittelusta (KvaliMOT), kun loin teemat, jotka katsoin sopiviksi ja kuvaaviksi yhdistäviksi tekijöiksi, joiden alle yksittäiset toimijat pystyi sijoittamaan. Teemat olivat käytännössä sama kuin metasynteessissä käyttämäni termi rooli.

Tunnistin aineistosta yli 30 toimijaa, jotka luokittelin 9 eri rooliin; yksi toimija voi kuulua useaan eri rooliin. Toimijat ja roolit on esitetty kuviossa 6. Toimijoiden tunnistamista voi kuvailla melko suoraviivaiseksi tekemiseksi. Sen sijaan roolien muodostamiseen ja toimijoiden sijoittamiseen rooleihin tarvittiin tulkinnallisempaa otetta ja sen varmistamista, että alkuperäistutkimusten viesti kulkee mukana oikeanlaisena.

5 IPSAS-PROSESSIN LAAJA VAIKUTUSPIIRI

Tämä luku sisältää rakentamani kokonaiskuvan IPSAS-prosessin vaikutuspiirissä olevista toimijoista ja niiden rooleista. Kuvio 6 sisältää toimijat ja niiden sijoittumisen rooleihin. Kuvion jälkeen on tarkempi kuvaus rooleittain.



Kuvio 6. Toimijat ja roolit

Koulutettava ja kouluttaja

IPSAS-standardien mukainen raportointi vaatii osaavaa henkilöstöä sekä kertymisperusteisen kirjanpidon ja julkisen sektorin erityispiirteiden tuntemusta. Henkilöstön kouluttaminen vaatii aikaa ja rahaa. Tarvittavan panostuksen määrä riippuu siitä, millaiset lähtökohdat ovat, onko käytössä jo kertymisperusteiset käytännöt, mikä on yleinen osaamistaso ja aiheeseen liittyvän koulutuksen tarjonta ja niin edelleen. (esim. Adam, Brusca, Caperchione, Heiling, Jorge & Manes Rossi 2020; Brusca & Martínez 2016.)

Koulutukseen ja kouluttautumiseen liittyvinä toimijoina ovat niin henkilöstö, korkeakoulut kuin korkeakoulujen opiskelijat. Henkilöstölle suunnattava koulutus on yleisesti lyhytkestoista täsmäkoulutusta. Sillä, että korkeakoulujen koulutustarjonta sisältää IPSAS-opetusta varmistetaan jo käyttöönoton osalta osaaminen jatkossa ja käyttöönottoa suunnittelevien osalta asiantunteeseen pohjautuva liikkeellelähtö. Tämä tavoite tosin voi toteutua vasta, kun koulutustarjontaa on riittävästi ja vakiintuneesti, joten moni sellainen, jolla päätöksenteko käyttöönotosta on lähitulevaisuudessa, ei ehdi tästä hyötyä. Koulutustarjontatarkastelu sisältää kolme toimijaa: henkilöstö, korkeakoulut, joiden tehtävänä on tarjota relevanttia koulutusta ja opiskelijat, joiden tehtävänä on ”kasvaa julkisen sektorin laskentatoimen asiantuntijoiksi ja ammattilaisiksi” (Adam ym. 2020).

Boolakyn, Mirosean ja Omoteson (2020) tutkimuksen mukaan kunnanhallinnon koko ja henkilöstön koulutustaso vaikuttivat IPSAS-standardien käyttöönoton nopeuteen Indonesian paikallis- ja aluehallinnossa; mitä isompi organisaatio ja mitä koulutetumpi henkilöstö, sen nopeampi käyttöönotto. Ammattitaitoisen henkilöstön puute ja puutteet standardeihin liittyvässä osaamisessa ovat IPSAS-prosessin esteitä (Brusca ym. 2016).

Virkamiesten koulutus ja tietojärjestelmämuutokset mainittiin yhdeksi suurimmista haasteista IPSAS-käyttöönotolle Espanjassa ja Portugalissa (Jorge, Brusca & Nogueira 2019).

IPSAS-standardien mukainen raportointi vaatii osaamista ja ammattitaitoa, joista monissa Saharan eteläpuolisissa Afrikan maissa on puutetta. Osaamisvajae vaikuttaa siihen, missä määrin raportointi on oikealla tavalla IPSASin mukaista. Julkisen sektorin laskentatoimen henkilöstön koulutusohjelmien kehittäminen ja ohjemateriaalin tuottaminen vaativat jatkuvaa panostusta standardien kehittyessä. Korkeakoulujen relevanttia koulutustarjontaa tarvitaan myös Afrikassa, vaikka

Big Four -tilintarkastusyhteisöt ovat organisoineet räätälöityjä koulutusohjelmia ja kursseja alueella. (Mnif Sellami & Gafsi 2020.)

Bangladeshissa on IPSAS-koulutukseen otettu erilainen lähtökohta: katsotaan ensin, koulutetaan sitten, eli toteutetaan koulutus vasta IPSAS-käyttöönoton jälkeen. Bangladeshissa ei taloushallinnon tehtäviä hoitaville virkamiehille ole muutoinkaan erityisiä koulutusvaatimuksia. Koulutusmahdollisuuksien puute on vähentänyt henkilöstön motivaatiota sitoutua muutosprosessiin. (Rajib, Adhikari, Hoque & Akter 2019).

Promoottori, suunnannäyttäjät

Promoottorin ja suunnannäyttäjän rooliin olen sisällyttänyt seuraavat toimijat 1) ne, jotka ovat asemassa ja tehtävässä, johon kuuluu laskentatoimen kehittäminen ja / tai muutosten läpivienti hallinnossa 2) ulkopuoliset toimijat, jotka promotoivat ja 3) tahot, jotka ovat jo ottaneet IPSAS-standardit käyttöön ja siksi ovat esimerkkinä muille, vaikka eivät muutoin toimi aktiivisesti IPSASin puolesta puhujina. Käyttöönotaneet tahot toimivat referenssinä ja niiden kokemuksista voidaan oppia.

Boolakyn ym. (2020) Indonesian paikallishallintoon sijoittuvassa tutkimuksessa, jossa tutkittiin IPSASin käyttöönoton nopeutta, havaittiin, että niissä kunnissa, jotka sijoittuivat nopeiden käyttöönottajien luokkaan ("early adopters"), nopeutta selittäväksi tekijäksi tunnistettiin kunnanjohtajien proaktiivinen ote. Kunnanjohtaja toimi suunnannäyttäjänä omassa kunnassaan ja sen jälkeen, kun kunta otti IPSAS-standardit käyttöön, se toimi suunnannäyttäjänä muille, hitaammin liikkeelle lähteneille kunnille.

Kansainväliset organisaatiot sekä promotoivat IPSASia että toimivat esimerkkinä oman IPSAS-käyttöönottonsa pohjalta. Tällaisia organisaatioita ovat esimerkiksi Maailmanpankki, Kansainvälinen valuuttarahasto IMF, Yhdistyneet kansakunnat, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD, Pohjois-Atlantin puolustusliitto NATO ja Kansainvälinen rikospoliisijärjestö INTERPOL. (esim. Brusca, Montesinos & Chow 2013; Brusca ym. 2016.) Esimerkiksi Maailmanpankki pitää IPSAS-standardeja Latinalaisen Amerikan alueelle parhaimpana käytäntönä (Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann 2020). Siltä osin kuin organisaatio toimii myös rahoittajana, se on kuvattu roolin Rahoittaja yhteydessä.

Isot julkishallinnon tarkastus- ja konsulttiyritykset edustavat IPSAS-myönteistä kantaa ja promoitoivat IPSAS-käyttöönottoja. Tähän liittyy se, että näillä on osaamista liiketoiminnan standardeista, jolloin ne hyötyvät siitä, että IPSAS pohjautuu liiketoiminnan IFRS-standardeihin. (Brusca & Martínez 2016.)

Vaikuttaja

Tämä rooli sisältää ne toimijat, jotka ovat asemassa, jossa voivat esittää näkemyksiä ja vaatimuksia, jotka tulee ottaa huomioon. Esimerkiksi parlamentti, valtuusto ja hallitus (yksittäiset poliitikot ja puolueet) sekä tarkastusviranomaisen. Tähän rooliin olen sisällyttänyt myös kansalliset standardien asettajat sekä lautakunnat/komiteat ynnä muut sellaiset, jotka on mahdollisesti perustettu erityisenä tehtävänä IPSAS-prosessi.

Tarkastusviranomaisen tarkastuslausunnot, raportit ja kannanotot toimivat muille vaikutusvaltaisille vaikuttajille liikkeelle panevana voimana. Esimerkiksi Latinalaisessa Amerikassa tarkastusviranomaisen esiin tuomat näkemykset talousraportoinnin puutteista havahduttivat hallitukset tarpeeseen uudenaikaistaa laskentajärjestelmää, ja standardilautakunnat lähtivät hakemaan ratkaisua IPSAS-standardeista. Kansainvälisiin standardeihin perustuvan raportoinnin käyttöönoton ajatellaan vahvistavan legitimizeettia ja olevan hallitukselle keino osoittaa, että esimerkiksi tilivelvollisuudessa havaittuja puutteita pyritään korjaamaan. (Brusca ym. 2013; Brusca ym. 2016; Gómez-Villegas ym. 2020.) Tarkastusviranomaisen lausunto vaikutti IPSAS-päätökseen myös Espanjassa (Jorge ym. 2019) ja lausuntojen on osoitettu vaikuttavan IPSAS-käyttöönoton nopeuteen Indonesian paikallishallinnossa (BooLaky ym. 2020).

Kunnanvaltuutetut eivät vaikuta käyttöönoton nopeuteen, tähän syyksi esitetään, että valtuuteilla on paljon muita intressejä, eikä IPSASia koeta tärkeäksi. Tarkoittaen, että vaikutusvaltainen vaikuttaja voi toimia myös esteenä tai hidasteena IPSAS-käyttöönotolle, jos asian eteneminen on kiinni hänen tekemisistään tai tekemättä jättämisistään. (BooLaky ym. 2020).

Budjetointia pidetään poliittisesti merkittävämpänä kuin tilinpäätösraportointia ja on poliitikkojen mielestä kiinnostavampaa. Vuonna 2008 alkaneen kansainvälisen finanssikriisin seurauksena kuitenkin myös poliitikot ovat alkaneet painottaa laadukkaan talousraportoinnin merkitystä (Brusca

ym. 2013). Poliittinen keskustelu IPSAS-käyttöön otosta saattaa noudatella oppositio-hallitus-jakoa; oppositio joko vastustaa (Brusca ym. 2013) tai puolustaa (Bookey 2020) hallituspuolueiden ollessa vastakkaisella kannalla. Espanjassa poliittisen keskustelun lopputuloksena syntyi kompromissi: sekä IFRS- että IPSAS-standardeihin pohjautuva raportointimalli (Brusca ym. 2013). Suomessa poliittinen kiinnostus IPSASia kohtaan on ollut pientä, ja valtionhallinnossa laskenta-toimen johtotehtävissä toimivat ovat vastustaneet muutosta perustuen olettamukseen muutoksen aiheuttamista kustannuksista (Oulasvirta 2014).

Saksassa IPSAS-käyttöön ottoa ovat vastustaneet ylemmät virkamiehet, poliitikot ja tarkastajat (Polzer & Reichard 2019). Poliittinen tuki ja sitoutuminen on IPSAS-käyttöön ottoprosessin onnistumiselle kuitenkin tärkeää (Gomes ym. 2015).

Bangladeshissa kansainvälinen tarkastusjärjestö INTOSAI esitti voimakkaasti IPSASin käyttöön ottoa puoltavan näkemyksen. Maailmanpankilla on ollut käytäntönä tehdä promotointia tarkastusinstituutioiden välityksellä. (Rajib ym. 2019).

Maltalla on kansantalouden tilinpidon raportointi Eurostatille asetettu etusijalle IPSAS-raportointiin nähden muun muassa kansallisen tilastoviranomaisen näkemyksen pohjalta. Tätä perustellaan sillä, että kansantalouden tilinpidon raportointi määrätään EU-direktiivillä ja siihen sisältyy sanktiomahdollisuus. (Jones & Caruana 2016).

Euroopan unioni ei velvoita jäsenmaitaan IPSAS-standardien käyttöön ottoon. Toisaalta Euroopan unioni velvoittaa yksityistä sektoria IFRS-standardien käyttämiseen, mikä saattaa toimia ensiaskeleena tai vaikuttimena kohti IPSASia standardien samankaltaisuuden vuoksi, kuten kävi esimerkiksi Virossa sen tultua unionin jäseneksi (Argento ym. 2018). EU-komissio esittää, että IPSAS-standardit olisivat referenssinä EPSAS-standardien kehittämistyössä, joka tulevien vuosien aikana tulee näkyvämmäksi.

Viron valtionhallinnossa IPSAS-muutosprosessi henkilöityi muutamaan valtion taloushallinnon henkilöön, joilla on vahva näkemys ja tavoitteet. Viron tapauksessa näillä henkilöillä oli taustaa sekä yksityisen sektorin laskentatoimesta (IFRS-osaaminen) että ulkomailta ja kyky rakentaa verkostoja. Verkostoitumisessa hyötynä oli saada eri sidosryhmät mukaan ja sitoutettua IPSASiin. Virossa toimijuus kiteytyi yhteen henkilöön, jonka johdossa ja valvonnassa IPSAS-prosessi tapahtui. Hän esimerkiksi haki muutokselle oikeutusta sidosryhmäyhteistyöllä ja piti koulutustilaisuuksia ja laati ohjeita julkisen sektorin kirjanpitäjille. Koska henkilöt saivat toimia itsenäisesti

ilman poliittista riippuvuutta, he pystyivät viemään kehitystä toivomaansa suuntaan. Tosin IPSASin käyttöönotolle oli otolliset olosuhteet siksikin, että vallitsi ajattelutapa, jonka mukaan pyörää on turha keksiä uudelleen – IPSAS tarjoaisi valmiin menettelytavan – eikä ollut vakiintuneita menetelmiä esteenä. (Argento, Peda & Grossi 2018.) Suomessa vastaava vahva esimerkki löytyy Valtion kirjanpitolautakunnasta ja sen puheenjohtajasta. Lopputulos tosin oli päinvastainen kuin Virossa: lautakunta otti kielteisen kannan IPSAS-standardien soveltuvuudesta valtionhallinnon raportointiin, eikä standardien käyttöönottoa lähdetty toteuttamaan (Oulasvirta 2014).

Vaikuttaja-rooliin sisällytän myös Boolakyn ym. 2020 tuloksen, jonka mukaan uskonto voi sekä vaikuttaa päätöksentekoon IPSASin käyttöönotosta johtaen kieltävään päätökseen, että toimia käyttöönottoprosessin etenemisen hidasteena. Tutkimuksessa ei määritelty tarkemmin, minkä tahon toiminnasta on kyse (politiikon vai uskontoa edustavan tahon), joten en nostanut havaintoa toimija-rooli-kuvioon.

Rahoittaja

Kansainväliset organisaatiot, joilla on rahoitustoimintaa, ovat vaikuttaneet IPSASin käyttöönotoihin erityisesti kehittyvissä maissa. Organisaatioiden lainasopimuksissa, rakennesopeutusohjelmissa ja muissa rahoitustoiminnoissa yleensä vaaditaan, että rahoituksen vastaanottavat tahot ottavat käyttöön erityiset kirjanpito- ja raportointikäytännöt. Myös lahjoittajat saattavat vaatia erityisten käytäntöjen noudattamista. (Rajib ym. 2019).

Ulkopuolinen tukimuotoinen rahoitus (tarkemmin määrittelemättä keneltä) voi vaikuttaa IPSAS-käyttöönoton nopeuteen (Boolaky ym. 2020).

Rahoittajana toimivilla kansainvälisillä organisaatioilla on ollut Latinalaisessa Amerikassa ratkaiseva vaikutus päätökseen IPSAS-käyttöönottoon, suurempi kuin hallituksen havahtumisella tarpeeseen uudenaikaistaa laskentajärjestelmä. Rahoittajia ovat muun muassa Maailmanpankki, Kansainvälinen valuuttarahasto ja OECD ja ne tukevat kehittymistä, taloudellista vakautusta ja rakenteellisia muutoksia. (Brusca ym. 2016; Gómez-Villegas ym. 2020). Bangladeshissa edellä

mainittujen lisäksi rahoittajana Aasian kehityspankki (Rajib ym. 2019). Portugalissa troikka⁷ vaikutti vahvasti päätökseen ottaa IPSAS-standardit käyttöön (Jorge, Brusca & Nogueira 2019).

Maltan tärkeimpiä syitä IPSAS-standardien käyttöönottoon oli, että käyttöönoton ajateltiin tuovan uskottavuutta kansainvälisten organisaatioiden edessä muiden hyötyjen kuten läpinäkyvyyden, tilivelvollisuuden ja vertailtavuuden jäädessä vähemmälle merkitykselle (Jones & Caruana 2016).

YK:n IPSAS-käyttöönoton syyksi mainitaan lahjoittajien ja jäsenmaiden pyyntö (Jorge ym. 2019).

Konsultoija

Konsulttoijan ja kouluttajan rooleissa on samankaltaisuutta, mutta päädyin kuitenkin pitämään ne erillään omina rooleinaan.

Konsultoinnilla tarkoitan tässä mitä tahansa toimintaa, jossa asiantuntija antaa asiantuntemuksensa käyttöön (pois lukien koulutus), riippumatta siitä, liittyykö toimintaan liiketoimintaa tai vastikkeellisuutta. Näin ollen konsultteja ovat esimerkiksi tilintarkastusyhteisöt, tutkijat ja laskenta-alan ammattilaiset (muut kuin henkilöstöön kuuluvat). Bruscan ym. (2016) tutkimuksen mukaan Kolumbiassa tutkijat ja laskenta-alan ammattilaiset toimivat IPSASiin liittyen tärkeinä konsultteina. tilintarkastusyhteisöt vähemmän merkityksellisinä.

Yhdistyneiden kansakuntien hallinnollisissa reformeissa, sisältäen IPSASin, konsulttiyrityksellä (PricewaterhouseCoopers, PwC) oli hyvinkin vahva asema: se sai esittää asioita ja osallistua kokouksiin, joissa tehtiin päätöksiä (Chow & Aggestam Pontoppidan 2019).

Big Four -tilintarkastusyhteisöt ovat ottaneet aktiivisen roolin kansainvälisten standardien kehittämistyössä. IPSAS-standardien käyttöönottoon liittyen ne voidaan nähdä hyötyjänä, koska ne

⁷ Vuonna 2008 alkaneen finanssikriisin yhteydessä muodostettiin Euroopan komissiosta, Euroopan keskuspankista ja Kansainvälisestä valuuttarahastosta niin sanottu troikka, joka koordinoi talouskriisissä olevien unionin jäsenmaiden rahoitusapua. Portugali oli yksi troikan toiminnan kohdemaista (Eduskunta 2014).

pystyvät IFRS-osaamistaustallaan saamaan julkiselta sektorilta uusia asiakkuuksia IPSAS-käytönottojen myötä. (Oulasvirta 2014.) Sellaiset konsulttiryitykset, jotka ovat erikoistuneet tietyn hallintoalueen omiin käytäntöihin, ovat vastustaneet IPSAS-standardeja. Lisäksi on esitetty huolta siitä, että joudutaan liian suureen riippuvuuteen ulkoisista konsulteista. (Polzer & Reichard 2019.)

Maltalla finanssiministeriö teetti CIPFAlla (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) selvityksen IPSASiin pohjautuvien kertymisperusteisten käytäntöjen käyttöönotosta (Jones & Caruana 2016).

Raporttien laatija

Tähän rooliin sisältyvät kaikki ne toimijat, jotka osallistuvat raporttien laatimiseen. Konsolidoitujen laskelmien osalta tämä rooli on myös ulkopuolisilla tietoja toimittavilla; päätös IPSASin käyttöönotosta vaikuttaa mitä todennäköisimmin myös heihin, jos ei muuten niin esimerkiksi sen suhteen, missä muodossa ja rakenteella tiedot toimitetaan (Gomes, Brusca & Fernandes 2019).

Raporttien laatijat ovat henkilöstöä ja toimivat usein tehtävässä, jossa vastataan useisiin eri raportointitarpeisiin ja vaatimuksiin. Tätä tuovat esiin esimerkiksi Jones ja Caruana (2016) tutkimuksessaan Maltan IPSAS-käyttöönotosta. Malta on pieni Euroopan unionin jäsenvaltio, joka tuottaa kaiken vastaavan EU:n vaatiman raportoinnin kuin muutkin jäsenmaat. Tämä johtaa tasapainoteluun sen suhteen, minkä verran mihinkin raportointiin panostetaan ja mitä uskalletaan hoitaa kevyemmin. Maltan ratkaisuna on ollut asettaa etusijalle kansantalouden tilinpidon raportointi Eurostatille ja jäädä odottamaan Euroopan unionin linjauksia IPSAS-raportoinnin suhteen (unionilla vaihtoehtona laatia ja ottaa käyttöön IPSAS-standardeihin pohjautuvat EPSAS-standardit, European Public Sector Accounting Standards). Jones ja Caruana (2016) tuovat esiin henkilöstön voimavarojen jakaantumisen ja riittämättömyyden kaikkiin raportointivaatimuksiin. Toisaalta asiaa ei mainita Viron osalta (Argento ym. 2018), vaikka myös Viroa voidaan pitää pienenä EU-jäsenmaana.

Uudessa-Seelannissa kysyttiin raporttien laatijoiden näkemyksiä siitä, mikä normisto sopii parhaiten julkisen sektorin tilinpäätösraportointiin. Vastaukset osoittivat vastustusta IPSAS-standardeja kohtaan. Selityksenä tälle on luultavasti sellainen inhimillinen seikka, että Uudessa-Seelannissa on jo vuosien ajan ollut meneillään uudistuksia, jolloin henkilöstön keskuudessa uudistuksiin aletaan väsyä. Myöskin niin sanottu ”experience effect” voi vaikuttaa, eli tuttua pidetään

muuta parempana: Uudessa-Seelannissa on käytössä IFRS-normisto, ja vastauksissa se asetettiin IPSAS-standardien edelle. (Laswad & Redmayne 2015.) Henkilöstön haluttomuuden todennäköisesti lisätöitä aiheuttaviin muutoksiin tuo esiin myös Oulasvirta (2014).

Raporttien käyttäjä

Bruscan ym. (2016) tutkimuksen mukaan talousinformaation tärkeimmät käyttäjät ovat finanssi-ministeriö, tarkastusviranomaiset ja rahoittajana toimivat kansainväliset organisaatiot. Informaation pohjalta rahoittajat voivat valvoa ja arvioida rahoittamiaan toimintoja ja tehdä uusia rahoituspäätöksiä. Luotettavasti esitetty informaatio ”hyvästä” toiminnasta saattaa jatkossa pienentää rahoituskustannuksia.

Laswadin ja Redmaynen 2015 tutkimuksessa kysyttiin raporttien laatijoiden näkemyksiä julkisen sektorin talousraporttien tärkeimmistä käyttäjäryhmistä. Raporttien laatijoiden mukaan tärkein käyttäjäryhmä on johtajat. Vastausten mukaan myös henkilöstö menee tärkeysjärjestyksessä ohi veronmaksajien ja suuren yleisön. Vastaukset ovat ristiriidassa IPSASB-viitekehyksessä esitetyn kanssa.

Muu

Rooliin ”muu” olen sijoittanut kansalaiset ja median. Kansalaiset ja media saattavat esittää vaatimuksia julkisen palvelutuotannon parantamiseksi ja taloudellisten resurssien käytön tehostamiseksi, nimeämättä kuitenkaan IPSAS-standardeja välineeksi näiden seurannan toteuttamiseen. Näin on tapahtunut Latinalaisessa Amerikassa (Gómez-Villegas ym. 2020). Suomessa äänestäjien, kansalaisten tai median taholta ei ole esitetty tarpeita tai kiinnostusta julkisen sektorin raportoinnin parantamiseen, mikä osaltaan selittää sitä, ettei ulkoisen paineen puuttuessa Suomessa ole lähdetty toteuttamaan IPSAS-prosessia (Oulasvirta 2014).

6 YHTEENVETO, JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tässä viimeisessä luvussa teen yhteenvetoa siitä, mihin tällä tutkimusmatkalla on päädytty, ja mihin suuntaan aiheesta kiinnostuneet voisivat lähteä tutkimusta kuljettamaan. Ensin kuitenkin arvioin tutkielman uskottavuutta ja luotettavuutta.

6.1 Tutkielman uskottavuuden ja luotettavuuden arviointia

Laadullisen tutkimuksen osalta arvioidaan uskottavuutta ja luotettavuutta. Kirjallisuuskatsauksen luotettavuuden arvioinnissa voidaan tarkastella esimerkiksi kirjallisuusvalinnan perustelua sekä prosessin johdonmukaisuutta (KvaliMOT; Kangasniemi ym. 2013, 291–292). Aineistonkeruun toteutuksen olen kuvaillut luvussa 4.3.

Valitsemani tutkimusote johti lopputulokseen, jossa tutkimusongelmaan löytyi vastaus. Tekeväni tulkinnat ovat yleistettävissä siinä merkityksessä mitä yleistettävyydellä laadullisen tutkimuksen yhteydessä tarkoitetaan; vaikka jokainen IPSAS-prosessi on omanlaisensa ainutlaatuinen tapahtuma, olen tuonut tutkielmassa tuotua esiin seikkoja, jotka ovat sovellettavissa IPSAS-tarkasteluun yleisemminkin.

Metasynteessin uskottavuus saavutetaan sillä, että tutkimusta tehtäessä pysytään uskollisena alkuperäistutkimuksille; alkuperäistutkimuksen tulee olla metasynteesisistä tunnistettavissa esimerkiksi siten, että alkuperäistutkimuksiin osallistuneet tunnistavat omat kokemuksensa. Keino tämän todentamiseksi olisi se, että metasynteessin laatija antaisi tuotoksensa alkuperäisten tutkijoiden teki-
jöiden tai niihin osallistuneiden arvioitavaksi (Walsh & Downe 2005, 209). Tällaista mahdollisuutta ei tämän tutkielman yhteydessä ole luonnollisestikaan ollut. Tässä yhteydessä lienee syytä mainita, että tulkintoja ja johtopäätöksiä tehdessäni ei aina ollut varmuutta siitä, ovatko alkuperäistutkimuksiin haastatellut antaneet vastauksensa edustaen itseään, organisaatiotaan vai kenties pyrkineet vastaamaan jonkin toisen tahon puolesta. Tämän ongelman tuovat esiin Laswad ja Redmayne (2015), ja oletukseni on, että ongelma voi koskea muitakin aineistoni alkuperäistutkimuksia.

6.2 Mitä sidosryhmänäkökulma voi IPSAS-prosessin yhteydessä tarkoittaa?

IPSASB:n viitekehyksessä ja toiminnassa sidosryhmät on nostettu tärkeään asemaan. Sidoryhmillä on mahdollisuus vaikuttaa standardien sisältöön; IPSASB:n toimintamalliin kuuluu, että kenen tahansa on mahdollisuus tuoda näkemyksensä esiin ja saatu palaute käsitellään kehittämistyön yhteydessä. IPSAS-standardien käyttöönoton kaltaisessa julkisen sektorin laskentatoimen muutoksessa ei kuitenkaan ole kyse ainoastaan sisällöllisistä asioista. Muutoksen vaikutuspiirissä ovat sen mahdollistajat ja toteuttajat niin hallinnon sisällä kuin ulkopuolella. Tässä tutkielmassa etsin vastausta kysymykseen, mitä toimijoita IPSAS-prosessin vaikutuspiiriin kuuluu. Toimijoiden tunnistamisessa ja roolittamisessa käytin apuna sidosryhmäteoriaa ja sidosryhmien tunnistamisen ja tärkeyden mallia.

Tutkielmani osoittaa että IPSAS-prosessin vaikutuspiirissä on laaja kirjo erilaisia toimijoita, ja että toimijalla voi olla useita rooleja. Tutkielmassani tarkastelualue oli maailmanlaajuinen, mikä osaltaan selittää tätä monimuotoisuutta, mutta toisaalta tutkimustehtävänä oli nimenomaan maailmanlaajuisen kokonaiskuvan saaminen sen sijaan, että olisin tarkastellut yksittäisen käyttöönoton yhteydestä tunnistettavia toimijoita rooleineen.

Koska toimijoita on paljon, niiden tarkastelu rooleittain on mielekkäämpää kuin yksittäin. Muodostin toimijoiden ja tehtävien pohjalta seuraavat roolit: koulutettava, kouluttaja, promoottori, suunnannäyttävä, vaikuttaja, rahoittaja, konsulttija, raporttien laatija, raporttien käyttäjä ja muu. Sijoittuminen samaan rooliin ei tarkoita, että toimijat edustaisivat samanlaisia mielipiteitä. Yhtä lailla keskenään erilaisia näkemyksiä voi olla yksilöillä, ryhmillä ja organisaatioilla, jotka kuuluvat saman toimijaotsikon alle.

Standardien käyttöönotto on IPSASB:n mukaan vapaaehtoista, mutta osalle tämä vapaaehtoisuus on näennäistä tilanteessa, jossa ollaan riippuvaisia rahoittajasta, joka asettaa rahoituksen saamisen ehdoksi standardien käyttöönoton.

Käyttönottavat tahot, organisaatiot, paikallishallinto ja valtiot eri puolilla maailmaa ovat lähtökohdiltaan hyvin erilaisia. Hallintoalueiden erilaisuus vaikuttaa ensinnäkin siihen, missä määrin tarvitaan ponnistuksia ja resursseja käyttöönoton toteuttamiseksi (lähtötilanne vaikuttaa muutoksen laajuuteen) ja toisekseen, missä määrin panostusta on mahdollista tehdä. Kehittyvät ja heikoimmin kehittyneet maat ovat erilaisessa asemassa verrattuna läntisiin teollisuusmaihin. Niillä

on pienemmät resurssit käytettävissään ja heikompi lähtötaso henkilöstön osaamisessa. Lisäksi, vaikka IPSAS-standardien käyttöönotto on kertaluonteinen tapahtuma, niin standardeja kehitetään edelleen jatkuvasti, mikä vaatii myös jatkuvaa panostusta osaamisen ylläpitoon.

Käyttöönottoaneilla ja käyttöönottoa selvittäneillä tahoilla on ollut erilaisia lähestymistapoja IPSAS-standardeihin. Osa tekee päätöksen – myönteisen tai kielteisen – huolellisen perehtymisen pohjalta osan lähtiessä liikkeelle kohti standardien mukaista raportointia ”katsotaan, mitä tuleman pitää” –asenteella.

Eri toimijoiden näkemysten huomioon ottaminen käyttöönotossa voi johtaa kompromissiin, jossa, sen sijaan, että otettaisiin IPSAS-standardit käyttöön kokonaisuudessaan, muodostetaan niistä ja jostain toisesta normistosta yhdistelmä. Tällöin vesitty IPSAS-standardien käytölle asetettu keskeinen tavoite tietojen vertailukelpoisuudesta.

Kertymäperusteisten tilinpäätösraporttien tulkinta voi olla vaikeaa niille, jotka ovat tottuneet käyttämään pääosin kassaperusteisia budjettiraportteja ja niille, joilla ei ole laskentatoimen osaamista. Luontevana ja ikään kuin itsestään selvänä ratkaisuna tälle ongelmalle on osaamisen lisääminen koulutustilaisuuksin ja pidemmällä tähtäimellä sisällyttämällä IPSAS-standardit korkeakoulujen koulutusohjelmiin, jolloin opiskelijat tuovat IPSAS-osaamista mukanaan siirtyessään työelämään. Koulutuskysymyksen tarkastelu rajautuu näkökulmaan raporttien laatimisesta tarkoittoaen, että henkilöstö tarvitsee koulutusta, jotta pystyy laatimaan raportit oikein. Raporttien käyttäjät jäävät sivuun. Koska IPSASissa on perimmiltään kyse raportoinnista, raporttien käyttäjien roolia tulisi kuitenkin nostaa enemmän esille ja osana IPSAS-käyttöönottoon liittyviä tehtäviä varmistaa, että käyttäjät osaavat raporteja hyödyntää.

Se, että toimijalla voi olla useita rooleja, mutkistaa vallan ja oikeutuksen arvioimista. Ei riitä, että toimijat *tunnistetaan*, vaan ne pitää myös *tuntea*, jotta voidaan arvioida niiden merkitystä (tärkeyttä) kussakin roolissaan. Tulee pystyä arvioimaan toimijoiden valta- ja oikeutusominaisuuksien määrää ja painoarvoa. Tarkoittoaen, että esimerkiksi tilanteessa, jossa kolme toimijaa puoltaisi IPSAS-käyttöönottoa ja yksi vastustaisi, niin lopputuloksena ei tule suoraviivaisesti, enemmistön näkemykseen pohjautuen, pitää sitä, että IPSAS-standardit otetaan käyttöön. Jos kielteisen kannan omaava on sidosryhmänä muita tärkeämpi, voi olla, että kielteinen kanta on se, joka päätökseen eniten vaikuttaa.

Sidosryhmien vaatimusten oikeutusten tarkastelu on kontekstisidonnaista, tarkoittaen, ettei voi todeta mitään yleisiä sovellettavia periaatteita siitä, mikä on moraalisesti oikeutettu vaatimus ja mikä ei. Samoin valtaominaisuus näyttäytyy eri tavoin eri ympäristöissä. Tässä tutkielmassa valtaominaisuuteen liittyen nousi vahvasti esiin resurssiriippuvuus ja toimijan vaikutus päätöksentekoon silloin, kun kansainväliset organisaatiot toimivat rahoittaja-roolissa. Kun tähän kytketään tarkastelu sidosryhmien hyvinvoinnista (yhden sidosryhmän hyvinvointia ei pidä parantaa toisen kustannuksella), herää kysymyksiä. Onko oikein edellyttää IPSAS-raportoinnin käyttöönottoa, jos tiedetään, että käyttöönottavalla taholla on niukat resurssit ja panostus käyttöönottoon on pois käyttöönottavan tahon palvelutuotannosta (heikennys kansalaissidosryhmän hyvinvointiin)? Onko oikein edellyttää korkeakoululta IPSASiin liittyvää koulutustarjontaa, jos tarjonnan lisääminen laittaa korkeakoulut tilanteeseen, jossa jostain toisesta koulutuksesta on supistettava? Mikä on oikeutus promotoida IPSAS-standardeja silloin, kun niiden käyttöönotto parantaa omaa liikevaihtoa, joka tulee standardeihin liittyvästä konsultoinnista?

Toimijoiden tunnistamisen ja tuntemisen problematiikkaan tulisi pureutua siten, että osana IPSAS-prosessiin liittyvää tekemistä systemaattisesti pyritään tunnistamaan sidosryhmät sekä arvioimaan niiden tärkeys, vertaillen niitä keskenään. Tällöin pystytään paremmin antamaan yksittäisten tahojen näkemyksille oikeanlainen painoarvo. Kun joka tapauksessa joudutaan tekemään valintoja sen suhteen, mikä toimija otetaan vahvimmin huomioon, niin tärkeää on, että valinnat tehdään tietoisesti ja avoimesti ja siten, että niitä voidaan tarvittaessa tarkastella myös jälkikäteen.

IPSAS-standardien maailmanlaajuista käyttöönottoa harmonisoidun ja vertailukelpoisen tiedon saamiseksi voi pitää melko kunnianhimoisena tavoitteena. Päädytäänkö IPSASin käyttöön vai ei, voi olla myös sattumien summaa ja yksittäisten toimijoiden ristiretki puolesta tai vastaan. Lopputuloksena voi olla myös jonkinlainen kompromissi tilanteessa, jossa halutaan pitää eri toimijat tyytyväisinä. Mikä tällöin on standardien merkitys? Minkä sidosryhmän ääntä kuunnellaan? Kun tehdään päätös puolesta tai vastaan, perustuuko päätös riittävän laajasti eri toimijoiden näkemyksiin, mikä painoarvo näkemyksille annetaan ja onko eri toimijoilla edes ollut mahdollisuutta tuoda näkemystään esiin?

Aiemmassa tutkimuksessa sidosryhmä(toimija)-näkökulma ei ole ollut fokuksessa. Tässä tutkielmassa pyrin korjaamaan tätä puutetta. Opinnäytetyön yhteydessä ei kuitenkaan ole mahdollista tehdä niin syvällistä tarkastelua, etteikö heräisi kysymyksiä, jotka jäävät tutkielman yhteydessä

vastaamatta. Kun tässä tutkielmassa otin lähtökohdaksi katsoa IPSAS-prosessin sidosryhmiä yleisellä tasolla, maailmanlaajuisesti, niin jatkotutkimuskohteena voisi olla tapaustutkimus, jossa tutkittaisiin yksittäisen käyttöönoton osalta siihen liittyneitä toimijoita, toimijoiden välisiä suhteita ja keskinäisiä riippuvuuksia. Tällöin toimijoiden tärkeysjärjestyksen muotoutumisesta voitaisiin saada tarkempaa tietoa, joka voisi hyödyttää tulevia käyttöönottajia. Tärkeänä jatkotutkimuskohdeena pidän myös sitä, että selvitettäisiin IPSAS-standardien mukaisten raporttien käyttökelpoisuutta käyttäjilleen eli nostettaisiin raporttien käyttäjä -rooli tutkimuksen keskiöön; saavatko käyttäjät raporteista tarvitsemansa tiedon, osaavatko he tulkita raportteja, miten ja mihin he käyttävät saamaansa tietoa, ja niin edelleen. Ensinnäkin tieto raporttien käyttökelpoisuudesta on arvokasta niille, joiden tulee tehdä päätöksiä IPSAS-standardien käyttöönotosta ja toisekseen, tällöin ollaan standardien tarkoituksen ja olemassaolon oikeutuksen ytimessä.

LÄHTEET

- Adam, B., Brusca, I., Caperchione, E., Heiling, J., Jorge, S. & Manes Rossi, F. (2020). Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS? *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 363–378.
- Alexander, D. & Nobes, C. (2004). *Financial accounting. An international introduction*. Essex: Pearson Education Limited.
- Argento, D., Peda, P. & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia. *Public Administration and Development*, 38, 39–49.
- Benito, B., Brusca, I. & Montesinos V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317.
- Bisogno, M., Aggestam Pontoppidan, C., Hodges, R. & Manes-Rossi, F. (2019). Setting International Public-Sector Accounting Standards: Does 'public' matter? The case of revenue from non-exchange transactions. *Accounting in Europe*, 16(2), 219–235.
- Bolívar, M.P.R. & Navarro Galera, A. (2007). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), 473–502.
- Boolaky, P. K., Mirosea, N. & Omoteso, K. (2020). The adoption of IPSAS (accrual accounting) in Indonesian local government: a neo-institutional perspective. *International Journal of Public Administration*, 43(14), 1252–1265.
- Brusca, I., Montesinos, V. & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437–444.
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M. & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64.
- Brusca, I. & Martínez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744.
- Chow, D. & Aggestam Pontoppidan, C. (2019). The United Nations' (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 285–306.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. & van Cauwenberge P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
- Cîrstea, A., Nistor, C.S. & Tiron Tudor, A. (2017). Consolidated financial statements – a new challenge for the public sector administration. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 33(1), 46–65.

- Cohen, S. & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting. *Meditary Accountancy Research*, 25(1), 95–113.
- De Wolf, A., Christiaens, J. & Aversano, N. (2020). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2020.1727114.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147–160.
- Donaldson, T. & Preston, L.E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65–91.
- Eduskunta (2014). *Euroopan parlamentin arviointi troikan toiminnasta*. Tiedote 17.1.2014. Haettu osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/tiedotteet/Sivut/Euroopan%20parlamentin%20arviointi%20troikan%20toiminnasta.aspx>, 21.4.2021.
- Eskerod, P., Huemann, M. & Ringhofer, C. (2015). Stakeholder inclusiveness: Enriching project management with general stakeholder theory. *Project Management Journal*, 46(6), 42–53.
- Finlayson, K. & Dixon, A. (2008). Qualitative meta-synthesis: a guide for the novice. *Nurse Researcher*, 15(2). 59–71.
- Freeman, R.E., Harrison, J., Wicks, A.C., Parmar, B.L. & de Colle, S. (2010). *Stakeholder theory: the state of the art*. New York: Cambridge University Press.
- Gomes, P.S., Fernandes, M.J. & Carvalho, J.B.D.C. (2015). The international harmonization process public sector accounting in Portugal: The perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281.
- Gomes, P., Brusca, I. & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 39(8), 544–552.
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I. & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489–498.
- Grossi, G. & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *ABACUS*, 47(4), 525–552.
- Guarini, E. (2016). The day after: newly-elected politicians and the use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 499–506.
- Harrison, W.T., Horngren, C.T., Thomas, C.W. & Swardy, T. (2011). *Financial Accounting, International Financial Reporting Standards*. 8. painos. Pearson.
- Hyndman, N., Liguori, M. Meyer, R.E., Polzer, T., Seiwald, J. & Steccolini, I. (2019). Justifying public sector accounting change from the inside: Ex-post reflections from three countries. *ABACUS*, 55 (3), 582–609.

- IFAC (2020a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2020 Edition, Volume I*. New York: International Federation of Accountants. Haettu osoitteesta <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, 29.11.2020.
- IFAC (2020b). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2020 Edition, Volume III*. New York: International Federation of Accountants. Haettu osoitteesta <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, 29.11.2020.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. (2019). *Yrityksen laskentatoimi*. Alma Talent Oy. E-kirja.
- IPSASB (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. New York: IPSASB. Haettu osoitteesta <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>, 31.3.2020.
- Jones, R. & Caruana, J. (2016). Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 745–762.
- Jorge, S., Brusca, I. & Nogueira, S.P. (2019). Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 21(5), 445–462.
- Kakkuri-Knuuttila, M-L. & Heinlahti, K. (2006). *Mitä on tutkimus? Argumentaatio ja tieteenfilosofia*. Helsinki: Gaudeamus. E-kirja.
- Kallunki, J-P. (2014). *Tilinpäätösanalyysi*. Alma Talent Oy. E-kirja.
- Kangasniemi, M., Utriainen, K., Ahonen, S., Pietilä, A., Jääskeläinen, P., & Liikanen, E. (2013). Kuvaileva kirjallisuuskatsaus: eteneminen tutkimuskysymyksestä jäsenettyyn tietoon. *Hoitotiede*, 25(4), 291–301.
- Khurram, S., Pestre, F. & Charreire Petit, S. (2019). Taking stock of the stakeholder salience tradition: renewing the research agenda. *Management*, 22(2), 141–175.
- Kidwell, L.A. & Lowensohn, S. (2019). Participation in the process of setting public sector accounting standards: the case of IPSASB. *Accounting in Europe*, 16(2), 177–194.
- Koponen, H. & Oulasvirta, L. (2020). *Valtion kirjanpito ja tilinpäätös. Mitä laskelmat kertovat?* Helsinki: Publishing Box Oy.
- Koppa; Jyväskylän yliopiston kurssi- ja oppimateriaalialusta. Haettu osoitteesta <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/tutkimusprosessi/tutkimuksen-toteuttaminen>, 21.3.2021.
- Kovanen, R. (2016). *Perheyrittäjien omistajapäätäjien sidosryhmäpainotusten muutos ennen sukupolvenvaihdosta*. Itä-Suomen yliopisto. Dissertations in Social Sciences and Business Studies No 121.
- KvaliMOTV, menetelmäopetuksen tietovaranto, haettu osoitteesta <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/index.html>, 19.4.2020.

- Laswad, F. & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175–184.
- Luoma, M., Oulasvirta, L. & Näsi, S. (2007). *Kansainväliset IPSAS-tilinpäätösstandardit valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta*. Tampere: Tampere University Press.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36(3), 189–196.
- Mann, B., Lorson, P.C., Oulasvirta, L. & Haustein, E. (2019). The quest for a primary EPSAS purpose – insights from literature and conceptual frameworks. *Accounting in Europe*, 16(2), 195–218.
- Martin, G., Connolly, C. & Wall, T. (2018). Enhancing NDPB accountability: improving relationships with upward and downward stakeholders. *Public Management Review*, 20(9), 1309–1331.
- Mayston, D.J. (1992). Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting. *Financial Accountability and Management* (8), 3–24.
- Mayston, D.J. (1993). Principals, agents and the economics of accountability in the new public sector. *Accounting, Auditing & Accountability* 6(3), 68–96.
- Miller, P. & Power, M. (2013). Accounting, organizing and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *The Academy of Management Annals*, 7 (1), 557–605.
- Mitchell, R., Agle, B.R. & Wood, D.J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22 (4), 853–886.
- Mnif Sellami, Y. & Gafsi, Y. (2020). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in Sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 141–164.
- Müller-Marqués Berger, T. (2017). *Implementation of IPSAS*. Paper presented at UNCTAD-Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting 31.10.2017. Palais de Nations, Geneve, Sveitsi. Haettu osoitteesta https://unctad.org/system/files/non-official-document/ciisar34_WS2_TMMBerger_en.pdf, 25.4.2021.
- Myllykangas, P. (2009). *Sidosryhmäsuhteet liiketoiminnan arvon luomisessa*. Acta Universitatis Tamperensis 1387.
- Neville, B., Bell, S. & Whitwell, G. (2011). Stakeholder salience revisited: Refining, redefining and refueling an underdeveloped conceptual tool. *Journal of Business Ethics*, 102, 357–378.

- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 272–285.
- Oulasvirta, L. (2017). Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen yleinen viitekehys. Teoksessa L-A Kihn, U. Leponiemi, L. Oulasvirta, J. Ruohonen & J. Wacker. *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. (s. 165–182). Tampere University Press.
- Pekkala, E. (2000). Systemaattiset kirjallisuuskatsaukset. Teoksessa P. Voutilainen, H. Leino-Kilpi, T. Mikkola & A. Peipponen, (toim.) *Hoitotyön vuosikirja 2001. Näyttöön perustuva hoitotyö*. (s. 58–68). Helsinki: Tammi.
- Polzer, T. & Reichard, C. (2019). IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: analysis of the discourses among countries and stakeholders. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 247–264.
- Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M. & Akter, M. (2019). Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: an example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 28–50.
- Ryynänen, A. (2005). Hyvästijättö vahvalle valtiolle vai valtion arvopalaus? *Tieteessä tapahtuu*, 4-5/2005, 18–25.
- Salminen, A. (2011). *Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin*. Vaasan yliopisto. Opetusjulkaisu 64, julkisjohtaminen 4.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D. & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accounting & Management*, 1–24.
- Sirén, T. & Pekkarinen, O. (2017). *Tieteenfilosofis-metodologisia perusteita pro gradu -tutkielman laadintaan*. Maanpuolustuskorkeakoulu. Julkaisusarja 3: Työpapereita nro 3. Haettu osoitteesta https://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/134431/Sarja%203_Ty%C3%B6papereita_3_2017_Siren_Pekkarinen%20-verkkoversio.pdf?sequence=2, 28.3.2021.
- Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610
- Timulak, L. (2014). Qualitative meta-analysis. Teoksessa Uwe Flick (toim.) *The SAGE handbook of qualitative data analysis* (s. 481–495). London: SAGE Publications Ltd.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. E-kirja.
- Walker, R.G. (2002). Are annual reports of government agencies really 'general purpose' if they do not include performance indicators? *Australian Accounting Review*, 12(1), 43–54.
- Walsh, D. & Downe, S. (2005). Meta-synthesis method for qualitative research: a literature review. *Journal of Advanced Nursing*, 50(2), 204–211.

- VKILA, Valtion kirjanpitolautakunta (1995). *Lausunto valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen kansallisomaisuuden määritelmästä sekä sen käsittelystä ja arvostamisesta omaisuusraportissa*. Lausunto nro 4 / 4.9.1995. Haettu osoitteesta https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2019/06/Virastot_ja_laitokset_kansallisomaisuus.pdf, 19.4.2021.
- van Helden, J. & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478–495.

LIITTEET

Liite 1. IPSAS-standardit

(www.ifac.org)

IPSAS 1	Presentation of Financial Statements
IPSAS 2	Cash Flow Statements
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IPSAS 5	Borrowing Costs
IPSAS 6-8	poistettu
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IPSAS 11	Construction Contracts
IPSAS 12	Inventories
IPSAS 13	Leases
IPSAS 14	Events After the Reporting Date
IPSAS 15	poistettu
IPSAS 16	Investment Property
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment
IPSAS 18	Segment Reporting
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IPSAS 20	Related Party Disclosures
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements
IPSAS 25	poistettu
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets
IPSAS 27	Agriculture
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures
IPSAS 31	Intangible Assets
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor
IPSAS 33	First Time Adoption of Accrual Based IPSASs
IPSAS 34	Separate Financial Statements
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements
IPSAS 36	Investments in Associates and Joint Ventures
IPSAS 37	Joint Arrangements
IPSAS 38	Disclosure of Interests in Other Entities
IPSAS 39	Employee Benefits
IPSAS 40	Public Sector Combinations
IPSAS 41	Financial Instruments
IPSAS 42	Social Benefits

Liite 2. IPSASB:n käsitteellisen viitekehyksen sisältö

(www.ifac.org)

Luku 1	Role and Authority of the Conceptual Framework
Luku 2	Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting
Luku 3	Qualitative Characteristics
Luku 4	Reporting Entity
Luku 5	Elements in Financial Statements
Luku 6	Recognition in Financial Statements
Luku 7	Measurement of assets and liabilities in Financial Statements
Luku 8	Presentation in General Purpose Financial Reports

Liite 3. Kirjallisuuskatsauksen aineisto

Tekijät	Nimeke	Vuosi	Julkaisualusta	DOI
Adam, B., Brusca, I., Caperchione, E., Heiling, J., Jorge, S. & Manes Rossi, F.	Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS?	2020	International Journal of Public Sector Management, 33(2/3), 363–378	10.1108/IJP SM-12- 2018-0270
Argento, D., Peda, P. & Grossi, G.	The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia	2018	Public Administration and Development, 38, 39–49	10.1002/pad .1819
Boolakay, P. K., Mirosea, N. & Omoteso, K.	The adoption of IPSAS (accrual accounting) in Indonesian local government: a neo-institutional perspective	2020	International Journal of Public Administration, 43(14), 1252–1265	10.1080/019 00692.2019. 1669047
Brusca, I., Gómez-Villegas, M. & Montesinos, V.	Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin America	2016	Public Administration and Development, 36(1), 51–64	10.1002/pad .1747
Brusca, I. & Martínez, J. C.	Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting	2016	International Review of Administrative Sciences, 82(4), 724–744	10.1177/002 0852315600 232
Brusca, I., Montesinos, V. & Chow, D. S. L.	Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain	2013	Public Money & Management, 33(6), 437–444	10.1080/095 40962.2013. 836006
Chow, D. & Aggestam Pontoppidan, C.	The United Nations' (UN) decision to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	2019	Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 31(2), 285–306	10.1108/JPB AFM-08- 2018-0087

Tekijät	Nimeke	Vuosi	Julkaisualusta	DOI
Gomes, P., Brusca, I. & Fernandes, M. J.	Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges	2019	Public Money & Management, 39(8), 544–552	10.1080/09540962.2019.1654318
Gomes, P., Fernandes, M. J. & Carvalho, J. B.D.C.	The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders	2015	International Journal of Public Administration, 38(4), 268–281	10.1080/01900692.2015.1001237
Gómez-Villegas, M., Brusca, I. & Bergmann, A.	IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?	2020	Public Money & Management, 40(7), 489–498	10.1080/09540962.2020.1769374
Jones, R. & Caruana, J.	Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union	2016	International Review of Administrative Sciences, 82(4), 745–762	10.1177/0020852315576705
Jorge, S., Brusca, I. & Nogueira, S. P.	Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal	2019	Journal of Comparative Policy Analysis, 21(5), 445–462	10.1080/13876988.2019.1579976
Laswad, F. & Redmayne, N. B.	IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives	2015	Australian Accounting Review, 25(2), 175–184	10.1111/auar.12052
Mnif Sellami, Y. & Gafsi, Y.	Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa	2020	International Journal of Public Sector Management, 33(2/3), 141–164	10.1108/IJPSM-12-2018-0274
Oulasvirta, L.	The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study	2014	Critical Perspectives on Accounting, 25, 272–285	10.1016/j.cpa.2012.12.001
Polzer, T. & Reichard, C.	IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: analysis of the discourses among countries and stakeholders	2019	International Journal of Public Sector Management, 33(2/3), 247–264	10.1108/IJPSM-12-2018-0276
Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M. & Akter, M.	Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the central government of Bangladesh: an example of delay and resistance	2019	Journal of Accounting in Emerging Economies, 9(1), 28–50	10.1108/JAEE-10-2017-0096