

## 10.

JULKISYHTEISÖJEN TILINPÄÄTÖSESITTÄMINEN  
STANDARDISOINTIPAINEESSA

Lasse Oulasvirta

## Johdanto

Artikkelin tarkoituksena on kuvata ja analysoida Euroopassa ja EU:ssa virinnyttä julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen standardisointipyrkimystä. Tämä tehdään erityisesti Suomen julkissektorin kirjanpitoinstituution näkökulmasta.

Kirjanpitoa ja siihen perustuvaa tilinpäätösesittämistä on harmonisoitu jo pitkään yrityssectorilla. Taustalla ovat sijoittajien intressit: erityisesti kansainvälisellä arenalla toimivien pörssiyritysten tilinpäätösten luotettavuus ja yhdenmukaisuus ovat sijoittajien päätöksenteon kannalta tärkeitä seikkoja. Harmonisointia tehdään ennen muuta yrityssectorilla standardeilla, joilla pyritään takaamaan julkistettavien tilinpäätösten luotettavuus ja vertailukelpoisuus.

Julkissektorilla sen sijaan valtiot ovat 2000-luvun alkuun asti kehittäneet kirjanpitoaan ja tilinpäätöksensä omista lähtökohdistaan ilman mainittavaa harmonisointia. Kehityskulkuun on vaikuttanut se, että julkissektorilla tiedonintressit eroavat verrattuna pörssiyrityksiin. Kansalaiset eivät omista valtioita eivätkä käytännössä hae tietoa kotimaavaltioidensa markkina-arvoista. Sen sijaan valtioiden ylimmät päätöksentekuelimet eli parlamentit, jotka edustavat kansalaisia,

tarvitsevat tietoa budjettirahojen käytöstä ja tilivelvollisten toimista. Kussakin maassa on suvereeni parlamentti päättänyt budjettirakenteista ja siitä, millaista budjetin toimeenpanon tietoa muun muassa talousarviokirjanpidon avulla raportoidaan.

Kuvattu tilanne muuttui 2000-luvun vaihteessa, kun kansainvälinen laskenta-ammattilaisten yksityinen järjestö International Federation of Accountants (IFAC) ja sen erityiskomitea IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) alkoivat julkaista kaikille julkisyhteisöille tarkoitettuja tilinpäätösesittämisen standardeja (International Public Sector Accounting Standards eli IPSAS -standardit). Standardit on tarkoitettu verorahoitteisille julkisyhteisöille olivatpa ne valtioita, osavaltioita, maakuntia tai kuntia.

Huomionarvoista on, että edellä mainittu yksityinen järjestö (IFAC), joka antaa tilintarkastusstandardeja (ISA eli International Standards of Auditing) yksityisen sektorin tilintarkastajia varten, alkoi julkaista tilinpäätösstandardeja julkisyhteisöille. Sillä ei ole mitään julkisvallan antamaa mandaattia tähän, mutta IFAC:n IPSASB on toivonut, että valtiot omalla päätöksenteollaan ottaisivat asianomaiset standardit noudatettavaksi.

Huolimatta IFAC:n ja sen IPSASB:n ponnisteluista IPSAS standardikokoelmalla ei ollut mainittavaa roolia Euroopan valtioiden tai kuntien kirjanpito-reformeissa 2000-luvulla. Ainoastaan muutamassa Euroopan maassa valtiot olivat ottaneet IPSAS -standardit suoraan kirjanpitonsa lähtökohdiksi (Christiaens ym. 2010, 546). Euroopassa on perinteisesti tultu hyvin toimeen sillä, että kukin valtio on kehittänyt itsenäisesti kirjanpitoaan omista lähtökohdistaan. Jokin tekijä muutti tilanteen 2010 tietämällä. Yksi uskottava tulkinta on, että laukaiseva tekijä oli maailmanlaajuinen finanssikriisi ja Euroopassa euroalueen velkakriisi, joka paljastui karkealla tavalla Kreikan kohdalla vuonna 2010. Tästä lähti liikkeelle uusi julkisyhteisöjen kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen standardointiliike.

Suomalainen julkishallinnon kirjanpito-tapa edustaa manne-reurooppalaista traditiota, joka korostaa julkista budjettiraportointia ja budjettilaskelmia enemmän kuin julkaistavia yleisiä tilinpä-

töslaskelmia (tuloslaskelma, tase ja liitteet). Kirjanpitolainsäädäntö vuosien 1973 ja 1997 välillä perustui laskentatoimen professori Martti Saarion meno-tulo -teoriaan, jossa korostetaan tuloslaskelman asemaa tilinpäätöksessä, varovaisuutta ja historiallisia hankintamenoja. Kuntien ja valtion liikekirjanpitomallit otettiin 1990-luvun lopulla sovellutuksina edellä mainitusta suomalaisesta liikekirjanpitomallista. Kuntien ja valtion tilinpäätöslaskelmissä on siten korostunut tuloslaskelma (valtiolla tuotto- ja kululaskelma), joka on tyypillinen virtalaskelma ja jossa tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut asetetaan vastakkain. Tase on luonteeltaan silta eri tilikausien virtalaskelmien välillä.

IPSAS standardit edustavat angloamerikkalaista tapaa nähdä julkissektorin kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteet. Katsannossa paino asetetaan tuloslaskelma- ja tasetiedon antamiselle laajalle yleisölle ja julkissektorin rahoittajille kuten lainanantajille. Pohjoismaissa manneurooppalaisen tradition mukaisesti korostetaan julkisyhteisöjen tilivelvollisuutta budjettirahojen käytöstä ja niillä aikaansaaduista tuotoksista. Julkisyhteisöjen kirjanpidon periaatteet on enemmän johdettu budjetoitiperiaatteista kuin ulkoisen tilinpäätöksen edellyttämästä kirjanpidosta (Luoma, Oulasvirta ja Näsi 2007, Oulasvirta 2012). Kun nämä lähtökohdat otetaan huomioon, seuraavassa selostettava EU:n standardointisuunnitelma voi tuottaa meille ongelmia, vaikkakaan ei niin suuria kuin maissa, joissa on käytössä kassaperusteinen kirjanpitomalli.

## Taselähtöisen IPSAS kirjanpidon soveltuvuus julkisyhteisöille

IPSAS standardeissa tase-erien arvostaminen perustuu hybridimalliin, jossa osin ovat käytössä historialliset hankintamenot ja osin markkina-lähtöiset käyvät arvot. IPSAS standardien lähtökohtana on kuitenkin varoissa ja veloissa tapahtuvat muutokset. Meno on nettovarallisuuden (net assets/equity) vähentymistä ja tulo nettovarallisuuden kasvua.

Lähtökohta on omaksuttu pörssiyrityksiä varten kehitetyistä IAS/IFRS standardeista. Sinänsä tämä IPSAS standardeissa toistuva määritelmä, jonka mukaan kertymisperuste tarkoittaa sellaista kirjaamisperustetta, jonka mukaan liiketapahtumat ja muut tapahtumat kirjataan, kun ne ilmenevät eikä ainoastaan, kun käteistä rahaa tai muita rahavaroja saadaan tai suoritetaan, sopii hyvin julkisyhteisöllekin ja vastaa meille tuttua suoriteperusteisuutta kirjaamisessa. Ongelmia IPSAS standardeissa tulee kuitenkin siitä, että sen IPSAS viitekehikko etenee tästä tiukasta suoriteperusteisuudesta kertymäperusteisuuteen, jossa ”kertymiä” tulee myös erilaisista tase-erien arvonmuutoksista.

Kahdenkertainen ja suoriteperusteinen kirjanpito tuo perinteisen talousarviokirjanpidon rinnalla julkisyhteisöissä lisäinformaatiota niin johtamiseen kuin tilivelvollisuuden toteutumisen arviointiin. Mutta yleisessä periaatteellisessa lähestymistavassa (Conceptual Framework) on valintamahdollisuuksia, joista kaksi päävaihtoehtoa (Biondi 2013) ovat seuraavat.

Taulukko 1. Käypiä arvoja korostava ja hankintamenoja painottava lähestymistapa (muokattu lähteestä Biondi 2013)

	Käypä arvo (Fair value)	Hankintamenot (Historical cost)
Painotus	Tase	Tuloslaskelma
Laskelmatyyppi	Varantolaskelma (stock method)	Virtalaskelma (flow method)
Tarkoitus	Arvostus	Kontrolli
Fokus	Varallisuus (wealth), omistus ja arvon muutos	Virrat sisään ja ulos Tuotot ja kulut ja niiden erotus

Kunnissa ja valtiolla käytössä olevassa suoriteperustetta noudattavassa kirjaamisessa tulo kirjataan kun suorite luovutetaan ja meno kun tuotannon tekijä vastaanotetaan. Samanaikaisesti julkisyhteisöissä on omaksuttu varovaisuusperiaate, joka pääsääntöisesti estää realisoitumattomien arvonnousujen esittämisen varsinkaan tuloslaskelmassa, kun taas IPSAS:ien kertymisperuste noudattaa heikommin realisointiperiaatetta erityisesti rahoitusinstrumenteissa. Tase-erien realisoitumattomat arvomuutokset ovat luonnollisesti kiinnostavia sijoittajien, varsinkin lyhyen aikavälin sijoittajien näkökulmasta, mutta eivät verorahoitteisten julkisyhteisöjen näkökulmasta. Meillä estetään julkisyhteisöjen tuloslaskelmien ”saastuminen” erilaisilla spekulatiivisilla erillä, jotka heikentävät laskelman luotettavuutta. Historiallisten hankintamenojen käyttäminen ilman myöhemmin tapahtuvaa markkinahintoihin korjaamista edistää luotettavuutta ja tilivelvollisuuden todentamista julkissektorilla.

Niin valtiolla kuin kunnilla voi arvomuutoksia kirjata rajoitetusti tietyissä pysyvissä vastaavissa, mutta niitä tehdään harvoin ja maltillisesti. Vaihtuvat vastaavat kuten rahoitusomaisuus kirjataan niin valtiolla kuin kunnilla pääsääntöisesti hankintamenoon tai sitä alempaan luovutushintaan.

Kun käytetään historiallisia hankintamenoja, samalla tietysti menetetään sellaista informaatiota, joka tilinpäätöslaskelmassa kertoisi julkisyhteisöjen varallisuudesta ja sen rahaksi muutettavuudesta markkinoilla. Julkisyhteisöjen palvelutuotantokoneistot ja sitä palveleva varallisuus on kuitenkin pääsääntöisesti tarkoitettu pysyvään omistukseen, jolloin jokapäiväisten markkina-arvojen seuraaminen on turhaa ja enemmän kustannuksia kuin hyötyä aikaansaavaa. Sitten, kun konkreettinen julkisyhteisön omaisuuden myyntitilanne tulee ajankohtaiseksi, joudutaan tietysti kohtaamaan ”julmat” markkinahinnat, mutta silloin kirjaaminen on luotettavaa kun transaktion toteutunut hinta on tiedossa.

Valtion kirjanpitolautakunta otti kantaa IPSAS -standardeihin perusteellisen selvittelytyön jälkeen 2000-luvun jälkipuoliskolla. Tuolloin kaikki IPSAS-standardit eivät olleet vielä valmiita, mutta olemassa

olevista saatiin tehtyä seikkaperäinen arvio. Valtion kirjanpitolautakunnan yhteenveto selvitystyön tuloksista oli seuraava (selvitykset 8.6.2009 ja 30.11.2009).

”IPSAS-standardit perustuvat siihen ajatukseen, että kirjanpidon keskeisin tehtävä on julkisyhteisön käypiin arvoihin arvostetut varat ja velat sisältävän taseen laatiminen. Tämä on lähtökohtana myös IPSASB:n syyskuussa 2008 kommentoitavaksi julkaisemassa IPSAS-standardien viitekehyksen ensimmäistä osaa koskevassa luonnoksessa, josta valtion kirjanpitolautakunta antoi lausunnon 30.3.2009. Lautakunta ei pidä tätä käypiin arvoihin perustuvan taseen laatimista hedelmällisenä lähtökohtana valtion kirjanpitoa koskevia säädöksiä edelleen kehitettäessä. Niinpä lautakunta katsoo, että IPSAS-standardien sellaisia kohtia, jotka edellyttävät käypiin arvoihin arvostettujen varojen ja velkojen merkitsemistä taseeseen, ei pääosin ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä.”

”IPSAS-standardeille on tunnusomaista angloamerikkalaisen sääntelytavan mukaisesti, että ne ovat paljon yksityiskohtaisempia sekä sisältävät paljon enemmän määritelmiä ja normien perusteluita kuin valtion kirjanpitoa koskevat säädökset. Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että valtion kirjanpitosäädöksiä ei tulisi monimutkaistaa näin yksityiskohtaisella ja suomalaisen lainsäädäntötapaan soveltumattomalla sääntelyllä. Niinpä IPSAS-standardien tällaisia kohtia ei ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä. Selvityksessään lautakunta on kuitenkin pitänyt silmällä myös sitä, mitkä IPSAS-standardien tällaisista kohdista voitaisiin ottaa huomioon Valtiokonttorin julkaisemaa ”Valtion kirjanpidon käsikirjaa” edelleen kehitettäessä. Lautakunta saattaa nämä kohdat erikseen Valtiokonttorille tiedoksi.”

Lautakunta pystyi siis selkeästi ottamaan kantaa ja päätyttyään oman kansallisen mallimme paremmuuteen (ks. myös Luoma, Oulasvirta

ja Näsi 2007 sekä Oulasvirta 2014). Tässä on selkeä ero IPSAS –standardeja antavaan IFAC:n IPSASB-lautakuntaan, joka on valmistelmissaan yleisissä periaatteissa (Conceptual Framework), joiden pitäisi valmistua vuonna 2014, epäroinyt ja ollut epämääräinen kohdatessaan valintakysymyksen tuloslaskelmalähtöisen ja taselähtöisen mallin välillä (expense-led approach versus asset and liability-led approach, Müller-Marqués Berger 2012, 16-17). Tilanteen tekee IPSASB:lle ongelmalliseksi se, että se on jo julkaissut 32 IPSAS-standardia ennen viitekehikon valmistumista, ja nämä standardit ovat luonteeltaan taselähtöisiä.

## EPSAS-hanke

Makrotalouden tilastot ja niitä varten kehitetty kansantalouden tilinpito tarvitsee luotettavia ja ajantasaisia tietoja mikrotalouden entiteeteiltä kuten kunnilta ja valtion kirjanpitoyksiköiltä, jotka synnyttävät julkissektorin aktiviteetit ja rahavirrat. Eurooppalaisessa kontekstissa julkisyhteisöjen rahoitustilastot (GFS eli Government Financial Statistics) ja niiden sisältämät tiedot EU:n komission tilastoviranomaiselle (Eurostat) ovat välttämättömiä jäsenmaiden alijäämä- ja velkatietojen seurannalle. Tämä yhdessä Kreikan tilinpäätösvääristelyjen ja eräiden muiden maiden laillisen mutta luovan kirjanpidon kanssa oli todennäköisesti se laukaiseva tekijä, joka johti EU:n komission tekemään aloitteen EU:n jäsenmaiden julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardoimiseksi (ks. European Council 2013 ja Eurostat 2013). Näin on ajateltu vastattavan paremmin julkisen talouden tilastoinnin laatuvaatimuksiin, joita ovat kasvattaneet paitsi Kreikassa havaitut alijäämä- ja velkatietojen vääristelyt myös EU:n vakaus- ja kasvuso-  
pimukseen tehdyt muutokset.

Julkisen talouden tilinpitoa koskevat lainsäädännön tarkistukset ovat kasvattaneet Eurostatin valtaa kerätä jäsenmailta erilaisia julkista taloutta koskevia lisätietoja ja antaneet sille oikeuden tehdä tarkastusvierailuja jäsenmailhin. Eurostat on kehittänyt uuden julkisen talouden

tilastoinnin menetelmämanuaalin, jota jäsenmaiden on noudatettava ja jossa on otettu huomioon kansantalouden tilinpidon uudistetun kansainvälisen mallin vaatimukset (EKT 2010). Kaikkia julkisen talouden tilastoinnin parannuksia, mm. julkisomisteisten yritysten pakollista tilastointia erillään muun yrityssektorin tiedoista, ei saatu sisällytettyä uuteen tilastointiohjeeseen jäsenmaiden enemmistön vastustuksen vuoksi. Sisällyttäminen olisi auttanut ottamaan huomioon tilastoissa viime kädessä julkisektorille kaatuvien julkisomisteisten yritysten taloudellisten vastuiden ja velkojen määrät (Sainio ja Koistinen-Jokiniemi 2014, 393).

Komissio ja sen tilivirasto Eurostat ovat siis edenneet julkisen talouden tilastoinnin saralla, vaikkakin osin jäsenmaiden vastustusta kokien. Komissio on nyt myös lähtenyt liikkeelle julkisen talouden tilastojen koonnin kannalta tärkeiden kirjanpito tietojen tuottajien suuntaan. Komissio on alkanut ajaa eurooppalaisia julkisyhteisöjen tilinpäätösstandardeja EU:n jäsenmaihin. Tavoitteena on ollut laaja sidosryhmien kuuleminen ja poliittisen hyväksynnän pohjustaminen standardeille. EU päätti ns. budjettikehysdirektiivissään (2011/85/EU) vuonna 2011, että IPSAS standardien sopivuus EU:lle tulee selvittää. Tähän liittyen Ernst & Young (E&Y 2012) teki komission tilauksesta selvityksen, minkälaisia kirjanpitoja EU:n julkisyhteisöt käyttävät. Komissio raportoi Euroopan parlamentille maaliskuussa 2013 selvitystyön tulokset (6.3.2013, Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States - The suitability of IPSAS for the Member States). Raporttiin liittyi laaja taustoitava lisäraportti (Commission staff working document).

Komission raportissa parlamentille päädytään siihen, että IPSAS standardit eivät sovellu suoraan EU:n jäsenmaille tilinpäätösstandardeiksi. Komission mukaan tämä johtuu useasta eri syystä, muun muassa siksi, että ne eivät lainkaan käsittele tai käsittelevät epätyydyttävästi eräitä julkisyhteisöille spesifisiä tapahtumia kuten sosiaalipoliittisia tulonsiirtoja ja vastikkeettomia tuloja kuten veroja. Lisäksi monet olemassa olevat IPSAS standardit, jotka on laadittu IAS/IFRS



standardeista kopioimalla, vaativat parempaa sovitusta julkisyhteisöjen tarpeisiin. Ongelmana on myös se, että IPSAS standardeja muutellaan koko ajan, joten niiltä puuttuu riittävä vakaus. Näistä puutteista huolimatta komissio toteaa raportissaan, että IPSAS standardit muodostavat vääjäämättömän referenssin (”indisputable reference”) Euroopan omien EPSAS standardien kehittelylle.

EU:n komission suunnitelmassa EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) standardit tulisivat suoraan asetuksena voimaan (European Council 2013). Tämän voi tulkita subsidiariteettiperiaatteen väistyminenä ja suorana EU:n puuttumisena jäsenmaiden päätöksentekoon. Tämä valittu linja ei EU:n komission ja Eurostatin ulkopuolella välttämättä tule saamaan jakamatonta kannatusta, ehkä pikemminkin päinvastoin. Esimerkiksi Saksassa ja Ranskassa on asetettu kyseenalaiseksi komission valitsema pakottava linja. Toinen mahdollisuushan olisi antaa väljä direktiivi, jonka jäsenmaat voivat tuoda joustavasti omaan lainsäädäntöönsä. Tämä sopisi ilmeisesti hyvin Suomelle, jossa sekä valtiolla että kunnilla on jo toimivat liikekirjanpidon säännöt ja luotettavat tarkastuksen kestävä tilityspäätöskäytännöt.

Komissio on asettanut valmistelevan työryhmän, jossa on jäseniä jäsenmaista, Suomesta VTV:sta ja VM:stä. Tulevien standardien valmistelua ja päätöksentekoa varten komissio on ehdottanut tiettyä hallinnointisysteemiä, josta se pyytännyt kannanottoja jäsenmaista. Suomessa valtiovarainministeriö asetti huhtikuussa erityisen työryhmän avustamaan valtion kannanottoja EPSAS standardien suhteen. Komission ehdotuksessa standardit hyväksyy standardikomitea, jossa myös Suomella tulisi olemaan edustus. Ehdotuksessa standardien hallinnointia ja päätöksentekoa valvoisi vielä erillinen valvontakomitea. Sen tehtävänä ei olisi puuttua standardien sisältöön, vaan valvoa, että itse prosessit sujuvat tarkoitetulla tavalla. Standardisisältöjä valmistelle valmistelukomitea, jonka ehdotukset menevät komission kautta standardit hyväksyvälle standardikomitealle. Jos poliittisia paineita ilmenee standardoinnissa, todennäköisesti ne välittyvät komission kautta eivätkä siis suunniteltua työnjakoa noudatettaessa valvontakomitean kautta.

Tätä kirjoitettaessa (marraskuu 2014) ei vielä ole olemassa EU-tasoisia parlamentin ja ministerineuvoston päätöksiä, joten auki on vielä se, kuinka pakottavaa standardointia EU:n poliittiset päätöksentekijät haluavat ja miltä mahdolliset EPSAS standardit ja niiden taustalla oleva periaatteellinen viitekehikko tulevat näyttämään. Tärkeä kysymys on se, missä määrin halutaan pakottavia standardeja kaikille julkishallinnon tasoille ilman joustoja. IPSAS standardit ovat tässä huono esimerkki, koska ne eivät lainkaan ota huomioon, että julkishallinto koostuu eri tasoista, keskusvaltioista, väliportaan hallinnosta, kunnista ja maakunnista. Esimerkiksi Ranskassa on noin 40 000 paikallistason kuntaa, joten ei tarvitse olla kovinkaan taitava ennustaja, jos ennakoi, että Ranskan kunnissa ei ilmene suurta innostusta mittavaan ja kalliiseen kirjanpitoreformiin, jonka perimmäinen tarkoitus on tyydyttää ylikansallista tiedontarvetta, toisin sanoen komission tilastoviraston Eurostatin tietotarpeita EU-maiden alijäämien valvontaa varten.

Täysin mahdollista on myös se, että standardointia lykätään ja että jäsenmaista tuleva pakottamisen vastustus ja subsidiariteettiperiaatteeseen vetoaminen johtavat siihen, että varsinaiseen ongelmaan eli tilinpäätösvääristelyihin tartutaan jo olemassa olevilla Eurostatin käytössä olevilla keinoilla. Keinoja ja sanktioita, joita komissiolla ja Eurostatilla on, voidaan myös vahvistaa ja kohdistaa suoraan ongelmamaihin vaatimatta kaikkia 28 jäsenmaata yhdenmukaistamaan julkisyhteisöjensä kirjanpidot.

Jos EU:n jäsenmaihin ja niiden kaikkiin julkisyhteisöihin vaaditaan yhdenmukaista kirjanpitoreformia, kustannukset tulevat olemaan huomattavat ja toisaalta hyödyt vaikeasti arvioitavat. On myös huomattava, että tilinpitojärjestelmästä ja valitusta standardikokoelmasta huolimatta epärehelliset toimijat löytävät aina vääristelyn ja luovan kirjanpidon mahdollisuuksia. Esimerkiksi Kreikan yksi ongelma on korruptio, joka hyvinkin voi indikoida ongelmia mihin tahansa tilinpitosysteemiin. Kirjanpito- ja hallintokulttuurin saattaminen yhtenäiselle ja rehelliselle pohjalle kaikissa jäsenmaissa lienee vaikeata. Lisäksi EU:n erilaiset jäsenmaiden taloudelliseen yhteisvastuuseen

johtavat uudistukset voivat lisätä moraalikadon ja vääristyneiden käyttäytymiskulttuurien vaaraa.

Komission raportissa (European Commission 2013) tehtiin vertailu jäsenmaiden julkisyhteisöjen kirjanpitomalleista suhteessa IPSAS standardeihin. Sen mukaan Suomen valtion kirjanpitokäytäntö on hieman yli 70 prosenttisesti sopeutuva IPSAS standardien mukaiseen käytäntöön. Kauimpana IPSAS maailmasta ovat valtiot, joissa on kassaperusteinen kirjanpito.

Parhaillaan Eurostat valmistele standardien hallinnoinnista ja periaatteista komission tiedonantoa parlamentille. Komission viimeisin näkemys on, että EPSAS –standardit tulee suunnitella erillisenä kokoelmana siten, että IFRS tai IPSAS –standardit eivät rajoita niiden suunnittelua, vaikkakin IFRS tai IPSAS –standardeista voidaan hakea esimerkkiä (Eurostat 2014, 2).

## Johtopäätökset

Jos EPSAS standardeissa päädytään lähelle IPSAS standardeja, myös Suomessa pitäisi tehdä huomattavia muutoksia. IPSAS standardit ovat monimutkaisesti ilmaistuja, niistä koostuu mittava määrä sivuja, tällä hetkellä lähes 2 000 sivua, jotka ovat vaikeasti luettavia ja käännettäviä suomen kielelle. Jos EPSAS standardit muistuttavat IPSAS standardeja, käypään arvoon arvostaminen lisääntyy. Vaikka EPSAS standardit eivät perustuisikaan IPSAS standardeihin, mikä olisi toivottavaa, meille tulee joka tapauksessa kirjanpitohenkilöstölle uusia koulutustarpeita, tietojärjestelmien muutostarpeita ja niin edelleen. Toisaalta EPSAS standardit saattavat tehdä kuten IPSAS standarditkin valtion konsernitilinpäätöksen pakolliseksi, mikä meillä olisi uutta. Kunnathan jo tekevät konsernitilinpäätöksen. Toinen seikka, joka saattaa tulla mahdollisten standardien mukana, on julkisyhteisöjen eläkesitoumuksiin liittyvien pitkäaikaisten velkaerien esittäminen tilinpäätöksessä. Tällä hetkellä valtio ja kunnat esittävät omissa tilinpäätöksissään vain lyhytaikaiset maksukelpoiset eläkkeisiin liittyvät

velat taseessaan (Oulasvirta 2008). Tähän asti olemme ajatelleet, että pitkäaikaisesti eläkevastuista riittää informaation antaminen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Pitkäaikaisten vastuiden arvottaminen nykyarvossaan on monimutkaista ja perustuu vakuutusmatemaattikojen laskelmiin. Niiden istuttaminen taseeseen perustuisi moniin epävarmoihin oletuksiin, ja samalla on huomattava, että taseen tietojen epäsymmetrisyys lisääntyisi, ellei samanaikaisesti alettaisi arvottaa taseen vastaaviin pitkäaikaisia verosaamisia.

Parlamentaarisen budjettivallan ja valvonnan kannalta talousarvion seuraaminen talousarviokirjanpidon ja talousarvioiden toteutumalaskelmien avulla on tärkeätä, ja tätä informaatiotarvetta pitää täydentää yleistä tarkoitusta varten laadituilla tilinpäätöslaskelmilla. Näiden viimeksi mainittujen tietotarpeiden suhteen Suomen julkis-sektorin vallitseva kirjanpitomalli on toiminut hyvin. Toivottavaa olisi, että mahdolliset tulevat EPSAS standardit perustetaan tukevasti julkisyhteisöille rakennetulle yleiselle viitekehikolle, joka ottaa huomioon niiden erityispiirteet. Julkisyhteisöjä ei niinkään arvioida niiden omistusten perusteella, vaan niiden toiminnan ja menojen hyödyllisyyden sekä näiden menojen rahoittamisen kestävyysperusteilla. Näistä lähtökohdista rakennettu tilinpäätösesittäminen päättyy ennemmin tuloslaskelmalähtöiseen ja realisointiperiaatetta korostavaan lähestymistapaan kuin taselähtöiseen ja käypiä arvoja korostavaan lähestymistapaan, joka leimaa nykyisin globaalisti toimivien yritysten tilinpäätösesittämistä koskevia standardeja.

## Lähteet

- Biondi, Yuri, Zambon, Stefano (Eds) (2013). Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions. New York and London: Routledge.
- Christiaens J, Reyniers B and Rolle C, Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 2010;76:537–54.
- Ernst & Young (2012) Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Final Report, 19 December 2012.
- European Commission (2013) Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States - The suitability of IPSAS for the Member States COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT *Accompanying the document* (COM(2013) 114 final).
- European Council (2011). Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States.
- Eurostat (2013). Manual on Government Deficit and Debt. Implementation of ESA95. Eurostat Methodologies and Working Papers. 2013 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Eurostat (2014). EPSAS memo to the EFC SCS, 15 October 2014. Differences between IFRS, IPSAS and planned EPSAS standards and governance arrangements. Paper by Eurostat. Item 6 of the Agenda. TF EPSAS gov 14/10. Luxembourg, 7 November 2014.
- Luoma M, Oulasvirta L and Näsi S (2007): Kansainväliset IPSAS-tilinpäätössiis-tandardit valtionlaskentatoimen kehittämisen näkökulmasta. Tampere: Tampere University Press; 2007.
- T. Müller-Marqués Berger (2012). *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. Second edition. (Chichester: Wiley, and Ernst & Young).
- Oulasvirta L. (2008) How should pension benefit liabilities and social policy cash transfer liabilities be presented in the government financial statements: Current presentation mode or the mode of international IPSAS standards ? *The Finnish Journal of Business Economics*, 2/2008, 223-237.
- Oulasvirta L. (2010): Public-Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements. *Halduskultuur – Administrative Culture* 11 (2), 227-238.
- Oulasvirta, L (2012). Sopivatko IFAC:n kansainväliset IPSAS –standardit julkissektorille ?. Sivut 155-168, teoksessa Inhimillinen kuntatalous

- (toim. Sinervo ja Vakkuri), kunnallistalouden emeritaprofessori Tuija Rajalan juhlaKirja, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, 2012.
- 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 (2014) 272–285, myös online -versio doi:10.1016/ j.cpa.2012.12.001.
- Saario, Martti (1969). Kirjanpidon meno-tulo –teoria. Otava, Helsinki.
- Sainio, Mika ja Koistinen-Jokiniemi, Paula (2014). Kansantalouden tilinpito uudelle vuosikymmenelle. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, 3/2014, 391-405.
- Valtion kirjanpitolautakunta, seuraavat selvitykset: (<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=24173>)
- Selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen 08.06.2009
- Kommentit IPSAS-standardien viitekehyksen 1. osan luonnoksesta 30.03.2009
- Selvitys IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa 30.11.2006
- Vehmanen, P. The Conceptual Framework of IPSASB from Theoretical Point of View. A comment paper on the consultation paper phase 1 of the IPSASB framework project, University of Tampere, 2008.