

Valtion kirjainpitoinstituutio muutospaineiden kohteena

Lasse Oulasvirta

Johdanto

Kirjanpitoa ja siihen perustuvaa tilinpäätösesittämistä on harmonisoitu jo pitkään yrityssektorilla. Taustalla ovat sijoittajien intressit: erityisesti kansainvälisellä areenalla toimivien pörssiyhtiöiden tilinpäätösten luotettavuus ja yhdenmukaisuus ovat sijoittajien päätöksenteon kannalta tärkeitä seikkoja. Harmonisointia tehdään ennen muuta standardeilla, joilla pyritään takaamaan julkistettavien tilinpäätösten luotettavuus ja vertailukelpoisuus. Standardit voidaan tuoda kohdemaan lainsäädäntöön noudatettaviksi sellaisinaan, tai sitten niiden noudattaminen voi olla vapaaehtoista. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien IAS/IFRS käyttö on ollut EU-alueella pakollista listattujen yritysten konsernitilinpäätöksissä vuodesta 2005 lähtien.

Julkissektorilla ovat valtiot 2000-luvun alkuun asti kehittäneet kirjanpitoaan ja tilinpäätöksiansä omista lähtökohdistaan, eikä kansainvälisiä pakottavia paineita niiden standardisointiin ole ollut.¹ Kehityskulkuun on vaikuttanut se, että julkissektorilla tiedonintressit eroavat verrattuna pörssiyhtiöiden kohtaamiin tiedonintresseihin. Kansalaiset eivät omista valtioita eivätkä käytännössä hae tietoa kotimaidensa markkina-arvoista. Sen sijaan valtioiden

¹ Uusi julkisjohtaminen (NPM) on johtanut kasvaviin paineisiin omaksua julkissektorilla liikekirjanpidon malleja (Hood 1995, Lapsley 2008). Eri maissa on kuitenkin omaksuttu erilaisia liikekirjanpidon malleja ilman kansainvälistä pakottavaa standardointia.

ylimmät päätöksentekuelimet, kansalaisia edustavat parlamentit, tarvitsevat tietoa budjettirahojen käytöstä ja tarkoituksenmukaisuudesta sekä siitä, miten tilivelvolliset ovat selviytyneet budjetin toimeenpanosta. Kussakin maassa on suvereeni parlamentti päättänyt budjettirakenteista ja siitä, millaista budjetin toimeenpanon tietoa mm. talousarviokirjanpidon avulla raportoidaan.

Toki myös valtioille lainoja antaneet tai suunnittelevat institutionaaliset sijoittajat kuten eläkerahastot ja rahoituslaitokset tarvitsevat taloudellista raportointia velallismaasta, mutta tässä tarkoituksessa ne ovat saaneet erikseen räätälöityä tietoa eivätkä ne tee päätöksiä pelkästään valtioiden julkisten tilinpäätöstietojen varassa.

Kuvattu tilanne muuttui 2000-luvun vaihteessa, kun kansainvälinen laskenta-ammattilaisten yksityinen järjestö International Federation of Accountants (IFAC) ja sen erityiskomitea IPSASB (International Public Sector 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 em. yksityinen järjestö (IFAC), joka antaa tilintarkastusstandardeja (ISA eli International Standards of Auditing) yksityisen sektorin tilintarkastajille, alkoi julkaista tilinpäätösstandardeja julkisyhteisöille. Sillähän ei ole mitään julkisvallan antamaa mandaattia tähän, mutta IFAC:n IPSASB on toivonut että valtiot omalla päätöksenteollaan ottaisivat ao. standardit noudatettaviksi.

Miksi sitten yksityinen järjestö tunkeutuu julkisyhteisöjen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin alueelle? Vastaus on epäilemättä se, että julkisyhteisöt tarjoavat kansainvälisille tilintarkastusketjuille valtavat potentiaaliset markkinat kouluttaa, konsultoida ja tarkastaa. IFAC on läheisesti kanssakäymisessä suurten ja maailmanlaajuisten angloamerikkalaislähtöisten tilintarkastusketjujen kanssa. Tämä on todennäköisesti yksi syy, miksi IPSASB valitsi julkisyhteisöjen standardien lähtökohdaksi pörssiyritysten IAS/IFRS-standardit. Kansainvälisillä suurilla tilintarkastusketjuilla on ylivoimainen asiantuntemus ja resurssit IAS/IFRS-standardien suhteen. Näiden standardien sopivuu-

den julkisyhteisöille voi kuitenkin asettaa kyseenalaiseksi (Luoma, Oulasvirta & Näsi 2007).

Kilpailu pörssiyritysten tilintarkastuksesta on kova, ja tätä taustaa vasten on ymmärrettävää että tilintarkastusketjut pyrkivät luomaan uusia markkinoita, joista voi kerryttää liikevaihtoa. Samanaikaisesti voi ihmetellä, miksei esimerkiksi Yhdistyneet Kansakunnat (YK) olisi voinut olla aloitteellinen julkisyhteisöjen tilinpäätösten kehittämässä samoin kuin se on ollut kehittämässä kansantalouden tilinpitoa valtioille. YK on kehittänyt yleisesti maailmalla noudatettavat kansantalouden tilinpidon standardit (System of National Accounts eli SNA).

IPSASB:n käynnistämän kansainvälisen standardointiliikkeen lisäksi Euroopassa syntyi oma julkisyhteisöjen harmonisointiliike 2010-luvun vaihteessa. Tätä voisi sinänsä pitää yllättävänä, koska Euroopassa on perinteisesti tultu hyvin toimeen sillä, että kukin valtio on kehittänyt itsenäisesti kirjanpitoaan omista lähtökohdistaan. Jonkin tekijän on täytyntä tulla esille, joka on muuttanut pitkään rauhallisena pysyneen tilanteen. Tämä laukaiseva tekijä oli maailmanlaajuinen finanssikriisi, joka alkoi USA:ssa vuonna 2007, ja Euroopassa euroalueen velkakriisi, jonka etunenässä oli Kreikan valtio. Samalla avautui nk. mahdollisuuksien ikkuna (Kingdon 2000) kansainvälisille tilintarkastusketjuille ja IFAC:lle tarjota IPSAS-standardeja Euroopalle ratkaisuksi harmonisointipyrkimyksiin. Huolimatta IFAC:n ja sen IPSASB:n ponnisteluista IPSAS-standardikokoelmalla ei nimittäin ollut mainittavaa roolia Euroopan valtioiden tai kuntien kirjanpito reformeissa 2000-luvulla ennen finansi- ja eurokriisiä. Ainoastaan muutamassa Euroopan maassa valtiot ovat ottaneet IPSAS-standardit suoranaisesti kirjanpitonsa lähtökohdiksi (Christiaens et al. 2010, 546). Suomen valtio on pitänyt suoriteperusteista liikekirjanpitoa vuodesta 1998 lähtien. On kuitenkin huomattava, että Suomen valtion liikekirjanpito ei noudata IPSAS-standardeja, vaan omaa kansallista mallia (Oulasvirta 2010, 2012 ja 2014).²

2 Nytemmin yritysten kirjanpidossa Saarion työlle perustunut liikekirjanpidon malli on joutunut väistymään yhä enemmän kansainvälisen pörssiyrityksille kehitetyn liikekirjanpitomallin tieltä. Tähän kehitykseen ovat vaikuttaneet paitsi yritysmaailman ja pääomamarkkinoiden globalisoituminen myös Suomen liittyminen Euroopan Unioniin.

Seuraavassa keskitytään juuri tähän eurooppalaiseen uuteen harmonisointiliikkeeseen ja sen merkitykseen Suomen kannalta. Tätä ennen on kuitenkin lyhyesti selostettava kirjanpitoinstituution erityispiirteitä.

Lähtökohdat Suomessa ja kansainvälisesti

Suomalainen julkishallinnon kirjanpitotapa edustaa mannereurooppalaisia traditiota, joka korostaa julkista budjettiraportointia ja budjettilaskelmia enemmän kuin julkaistavia yleisiä tilinpäätöslaskelmia (tuloslaskelma, tase ja liitteet). Kirjanpitolainsäädäntö vuosien 1973 ja 1997 välillä perustui laskenta-toimen professori Martti Saarion meno–tulo-teoriaan (Saario 1969), 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 tilinpäätöslaskelmissa on siten korostunut tuloslaskelma (valtiolla tuotto- ja kululaskelma), joka on tyypillinen virtalaskelma ja jossa tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut asetetaan vastakkain. Tase on luonteeltaan vain silta eri tilikausien virtalaskelmien välillä.

Kun valtio otti käyttöön kahdenkertaisen liikekirjanpidon, valinta osui luontevasti juuri kotimaiseen malliin eikä tasetta ja käyppiä arvoja korostavaan malliin, joka palvelee erityisesti globaalin kapitalismin ja liikkuvien pääomien tietotarpeita. Valtion kirjanpitolautakunta on lausunut, että kotimainen malli palvelee valtiota paremmin kuin IAS/IFRS-standardeihin pohjautuvat ja tasetta ja tase-erien arvostamista korostavat IPSAS-standardit (Valtion kirjanpitolautakunta 2006 ja 2009). 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 mannereurooppalaisen tradition mukaisesti korostetaan julkisyhteisöjen tilivelvollisuutta budjettirahojen käytöstä ja niillä aikaansaaduista tuotoksista. Julkisyhteisöjen kirjanpidon periaatteet on enemmän johdettu budjetointiperiaatteista kuin ulkoisen tilinpäätöksen edellyttämästä kirjanpidosta (Luoma, Oulasvirta & Näsi 2007; Oulasvirta 2012).

Erilaista suhtautumista angloamerikkalaisissa maissa kuten USA:ssa julkisyhteisöjen talousraportointiin voi osaltaan selittää nk. kansankapitalismi, jossa keskiluokka laajasti omistaa osakkeita ja voi sijoittaa rahojaan myös kuntien ja osavaltioiden liikkeelle laskemiin joukkovelkakirjoihin. Tämä sijoituskäyttäytyminen synnyttäneee muillekin kuin lainaa antaneille rahoituslaitoksille luontaisen mielenkiinnon velallisten julkisyhteisöjen taloudellista asemaa ja maksukykyä kohtaan. Näitä tiedontarpeita tyydyttävät enemmän yleistä tarkoitusta varten julkistetut ja liikekirjanpidon avulla laaditut tilinpäätöslaskelmat kuin talousarviokirjanpidolla laaditut talousarvion toteutumalaskelmat. Suomessa tällaista kansankapitalismia ei ole samassa laajuudessa, ja meillä yritysten rahoitusta hoidettiin pitkään osakerahoituksen sijasta korostetusti pankkien ja muiden rahoituslaitosten toimesta ennen pääomamarkkinoiden vapautumista (vrt. Nobes 1998).

Tilinpäätösten harmonisointiliike Euroopassa ja EU:ssa

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tekniikka ei ole kovinkaan kiinnostava yleisen huomion tai poliittisen vallankäytön kohde, jollei jokin asia tai tapahtuma laata kirjanpito-tekniisiin ratkaisuihin laajempia merkityksiä ja taloudellisia seurauksia. Tällainen viimeaikainen tapahtuma Euroopassa oli globaalin finanssikriisin rantautuminen Eurooppaan ja sitä seurannut Euroalueen velkariisi, jonka eturintamassa oli Kreikan valtiontalouden konkurssikypsyyden paljastuminen vuonna 2010. Tällaiset laukaisevat tapahtumat tuovat esiin sen, että kirjanpito on instituutio, joka vaikuttaa rahoitus- ja pääomamarkkinoiden toimintaan ja johon liittyy taloudellisia ja poliittisia intressejä ja ristiriitoja. Ne voivat myös saada poliittiset päätöksentekijät puuttumaan tilinpäätösesittämiseen tavalla, jonka standardeja parhaiden käytäntöjen kiteytymänä pitävät laskennan ammattilaiset näkevät epäasiallisena.

Makrotalouden tilastot ja niitä varten kehitetty kansantalouden tilinpito tarvitsee luotettavia ja ajantasaisia tietoja mikrotalouden entiteeteiltä kuten kunnilta ja valtion kirjanpitoyksiköiltä, jotka synnyttävät julkissektorin aktiiviteetit ja rahavirrat. Eurooppalaisessa kontekstissa julkisyhteisöjen rahoitustilasto (GFS eli Government Financial Statistics) ja sen syöttämät tiedot EU:n

komission tilastoviranomaiselle (Eurostat) ovat välttämättömiä jäsenmaiden alijäämä- ja velkatietojen seurantaan. 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).

Kansallisten tilinpäätössääntöjen harmonisointi kansainvälisiin standardeihin voidaan tehdä joko epäsuorasti saattamalla standardien sisältö kansallisen lainsäädännön osaksi EU:n direktiivillä tai suoraan voimaan tulevana lainsäädäntönä EU:n antaman asetuksen muodossa. Nyt käynnissä olevassa EU:n komission suunnitelmassa EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) -standardit tulisivat suoraan asetuksena voimaan (European Council 2013). Tämän voi tulkita subsidiariteettiperiaatteen väistymisenä 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 voisivat tuoda joustavasti omaan lainsäädäntöönsä. Tämä sopisi ilmeisesti hyvin Suomelle, jossa sekä valtiolla että kunnilla on jo toimivat liikekirjanpidon säännöt ja luotettavat tarkastuksen kestävä tilinpäätöskäytännöt.

Standardointipolitiikkaan liittyy myös standardeille valittu periaatteellinen viitekehikko eli tiedon ensisijaisten käyttäjien ja tilinpäätösraportoinnin tavoitteiden määrittely, tapahtumien kirjauskypsyys sekä tilinpäätöserien määrittely ja arvostaminen, tilinpäätöslaskelmien muoto, sekä tietojen laadulliset ominaisuudet. IPSASB ja siihen läheisesti kytkeytyvien tilintarkastusketjujen kuten PwC:n ja EY:n voi olettaa käyttäneen avautunutta tilaisuutta hyväkseen lobatakseen IPSAS-standardeja komissiolle. EU päätti ns. budjetti-kehysdirektiivissään vuonna 2011 (European Council 2011) että IPSAS-standardien sopivuus EU:lle tulee selvittää. Tähän liittyen Ernst ja Young (E&Y 2012) teki komission tilauksesta selvityksen, minkälaisia kirjanpitoja EU:n julkisyhteisöt käyttävät. Komissio raportoi Euroopan parlamentille maaliskuussa 2013 selvitystyönsä tulokset (European Council 2013). Niiden mu-

kaan IPSAS-standardit eivät suoraan sovi jäsenmaille standardeiksi useasta eri syystä, mm. siksi, että ne eivät lainkaan käsittele tai käsittelevät epätyytyttävästi 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 jatkuvasti, joten niiltä puuttuu vakaus. Näistä puutteista huolimatta komissio toteaa raportissaan, että IPSAS-standardit muodostavat vääjäämättömän referenssin Euroopan omien EPSAS-standardien kehittelylle. Ilman tutkimuksellista näyttöäkin on helppo päätyä olettamukseen, että uuden mahdollisuuksien ikkunan avauduttua nk. Big Four -tilintarkastusketjujen aktiivisuus ja lobbaus piilee tämän komission kannanoton takana.

Komissio on asettanut asiaa valmistelevan työryhmän, jossa on jäseniä jäsenmaista, Suomessa VTV:sta ja VM:stä. Standardien valmistelua ja päätöksentekoa varten komissio on ehdottanut tiettyä hallinnointisysteemiä, josta se on pyytänyt kannanottoja jäsenmaistaan. Suomessa valtiovarainministeriö asetti huhtikuussa 2014 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 juuri valvoa että itse prosessit sujuvat tarkoitetulla tavalla. Standardisisältöjä valmistelevalle standardiselvityskomitealle, 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 (tammikuu 2015) ei ole EU-tasoisia parlamentin ja ministerineuvoston päätöksiä vielä olemassa, joten auki on vielä se, kuinka pakottavaa standardointia EU:n poliittiset päätöksentekijät haluavat ja millä 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 hallinnon eri tasoista: keskusvaltioista, väliportaan hallinnosta ja kunnista ja maakunnista. Esimerkiksi Ranskassa on noin 40 000 paikallistason kuntaa. Ei tarvitse olla kovinkaan taitava ennustaja jos ennakoi, että Ranskan kunnissa tuskin ilmenee suurta innostusta mittavaan ja kalliiseen kirjanpitoreformiin, jonka perimmäinen tarkoitus on tyydyttää ylikansallista tiedontarvetta, ts. 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 Kreikan harrastamiin 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.

Hallinto- ja organisaatitieteiden mahdollisuudet tulkita standardointiliikettä ja sen vaikutuksia

Standardeihin liittyvää tutkimusongelmaa voidaan lähestyä normatiivisesti. Tässä tapauksessa analysoitaisiin esimerkiksi sitä, mikä olisi julkisyhteisöille sopiva yleinen viitekehikko ja millaiset siihen perustuvat standardit. Voidaan oikeustiedettä mukailten miettiä, mikä olisi sopiva viitekehikko, laki ja säännöstö Euroopan Unionin jäsenmaiden julkisyhteisöjen kirjanpidolle. Lähestymistapa edustaa kirjanpidon tutkimista sinänsä (research in accounting). Tästä yksi pohjoismainen esimerkki on Falkmanin tutkimus (1997) siitä, miten liiketaloustieteen valtavirran kirjanpito teoria soveltuu verorahoitteisille julkisyhteisöille, samoin kuin Vehmasen analyysi IPSASB:n alustavasta ehdotuksesta julkisyhteisöjen kirjanpidon yleiseksi viitekehikoksi (2008).

Toinen lähestymistapa on tutkia, miksi kirjanpitoinstituutiot ovat kehittyneet sellaisiksi kuin ne ovat, miten ne ilmenevät eri maissa (Nobes 1998) ja miten laskentahenkilöstö käyttää laskennan informaatiojärjestelmiä (research on

accounting)³. EU:n komission liikkeelle laittamaa reformisuunnitelmaa voisi tutkia myös arviointitutkimuksella, joita hallintotieteilijät tekevät muutenkin paljon Suomessa. Myös laskentatoimen reformeista on tehty tutkimusta. Yksi esimerkki tästä on Meklinin ja Näsin tutkimus (1994) ja toinen Kohvakan tutkimus (2000). Apuna voidaan käyttää paitsi historian tutkimuksen keinoja myös nojautua instituutiteoriaan. Yksi esimerkki viimeksi mainitusta on tutkimus siitä, miten suomalainen julkisyhteisöjen kirjanpitoinstituutio torjui 2000-luvulla silloin esillä olleet IPSAS-standardit (Oulasvirta 2014).

Päätöksentekoteorioiden avulla voidaan tutkia kirjanpitonormistoja koskevaa poliittista ja muuta päätöksentekoa, noudattaako se tutkitussa tapauksessa rationaalisen päätöksenteon ihannetta, jossa kirjanpituudistuksen vaihtoehdot ja eri vaihtoehtojen hyödyt ja haitat punnitaan toisiaan vasten. Näin voitaisiin tutkia esillä olevaa EPSAS-suunnitelmaakin analysoimalla ja arvioimalla sen jäsenmaille aiheuttamia hyötyjä ja kustannuksia. Toisaalta voidaan toteutunutta päätöksentekoprosessia tulkita Herbert Simonin rajoitetun rationaalisuuden käsitteellä ja tukeutua siihen liitettäviin päätöksentekomalleihin kuten esimerkiksi Marchin ja Olsenin jätesäiliömalliin (garbage can model), jossa ongelmat ja ratkaisut kohtaavat toisensa usein epäjärjestyksessä politiikan ja soveliaisuuden logiikan ohjaamana (Ahonen, Oulasvirta & Etelähaara 2009; Cohen, March & Olsen 1972). Voidaan ajatella että tarjolla on ollut mahdollinen ratkaisu (standardointi), joka vain on odottanut sopivan ongelman ilmenemistä (Euroopan eräiden maiden luova kirjanpito ja alijäämien vääristely sekä velkakriisi). Poliitiikan logiikka, joka ratkeaa myöhemmin Euroopan parlamentissa ja ministerineuvostossa, voi kuitenkin tarjota ongelmaan (puutteet EU-jäsenmaiden alijäämä- ja velkatietojen luotettavuudessa) toisenlaisen ratkaisun kuin minkä komissio esitti omassa suunnitelmassaan (pakottavat standardit kaikille julkisyhteisöille) vuonna 2014.

Edelleen voidaan tutkia sitä, miten kirjanpidon organisaatioiden taloutta koskeva laskenta- ja raportointitapa vaikuttaa tiedon käyttäjiin ja heidän tämän informaation varassa tekemiinsä päätöksiin. Liiketaloustieteen puolella tutkitaan paljon juuri sitä, kuinka erilaiset tekijät yritysten julkaisemissa talous- ja tilinpäätöstiedoissa vaikuttavat osakemarkkinoilla osakkeiden hinnan

3 Ahonen, Oulasvirta & Tienhaara 2009, 81.

kehitykseen. Vastaavanlaista tutkimusta ei voi tehdä valtioiden ja kuntien talousraportoinnista, koska valtioita ja kuntia ei omisteta osakkeilla. Toisaalta voidaan tutkia sitä, miten julkistetut tilinpäätökset vaikuttavat valtioiden ja kuntien liikkeelle laskemien obligaatioiden hintakehitykseen niiden jälkimarkkinoilla. Yksi komission perustelu julkisyhteisöjen tilinpäätösten laadun kohentamiselle oli se, että sitä kautta voidaan lisätä rahoitusmarkkinoilla sijoittajien luottamusta valtioiden velkapapereihin (European Commission & Eurostat 2103). Luotettavat ja oikeita tietoja tarjoavat valtioiden tilinpäätös- ja alijäämätiedot lisäävät sijoittajien mahdollisuuksia arvioida sijoittamisen riskiä. Heikkolaatuinen ja epäluotettava tieto lisää riskiä ja siten laskee joukkovelkakirjoista tarjottavia hintoja tai pysäyttää kaupankäynnin kokonaan ja lisää osaltaan epävakautta rahoitusmarkkinoilla. Suomessa ei ole tehty kirjoittajan tietojen mukaan tieteellisiä tutkimuksia siitä, minkälaista tietoa Suomen valtion velkapapereihin sijoittavat institutionaaliset ja muut sijoittajat käyttävät ja miten erityyppisesti tarjottu tieto vaikuttaa heidän päätöksiinsä.

Jos EU:n jäsenmaihin ja niiden kaikkiin julkisyhteisöihin vaaditaan yhdenmukaista kirjanpitoreformia, kustannukset tulevat olemaan valtavat ja toisaalta hyödyt vaikeasti arvioitavat. On nimittäin niin, että tilinpitöjärjestelmästä 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 tilinpitositysteemiin. 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.

Lähteet

Ahonen, P. & Oulasvirta, L. & Etelähaara, P. (2009). Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi, Fila, opetus ja tutkimusalana. Teoksessa I. Karppi & L.-M. Sinervo (toim.) *Governance. Uuden hallintatavan jäsentyminen*. Tampereen yliopisto, Hallintotieteiden keskus, Tampere.

- Christiaens, J. & Reyniers, B. & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 2010(76), 537–54.
- Cohen, M. & March, J. & Olsen, J. (1992). Garbage Can Model of Organizational Choice. *Administrative Science Quarterly* 1972(17), 1–25.
- 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.
- European Commission & Eurostat (2013). Answer on behalf of Commissioner Semeta to requested research questions, dated 2.10.2013 (Luxembourg, ESTAT/DG/WR/D4/AM/mmp/D(2013) 3373918), signed by Walter Radermacher.
- Falkman, P. (1997). *Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. En redovisningsteoretisk analys*. Cefos, Göteborg.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 1995(20) (February–April(2–3)), 93–109.
- Kingdon, J.W. (2010). *Agendas, Alternatives and Public Policies*. Second edition. Longman Classics in Political Science.
- Kohvakka, J. (2000). *Valtion liikekirjanpito uudistus: tilivirastojen laskentatoimen informaationtuottajien ja käyttäjien näkemykset*. Jyväskylän yliopiston julkaisu, Jyväskylä.
- Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability & Management* 2008(24), 77–95.
- Luoma, M. & Oulasvirta, L. & Näsi, S. (2007). *Kansainväliset IPSAS-tilinpäätös-standardit valtionlaskentatoimen kehittämisen näkökulmasta*. Tampere University Press, Tampere.
- Meklin, P. & Näsi, S. (1994). Budjettiohjauksen muutos ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon Tutkimus*, 4, 231–243.
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus* 1998(34) (2), 162–187.

- 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? Teoksessa L.-M. Sinervo & J. Vakkuri (toim.) *Inhimillinen kuntatalous. Kunnallistalouden emeritaprofessori Tuija Rajalan jublakirja*. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, 155–168.
- 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* 2014(25), 272–285; myös online-versio doi:10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- Saario, Martti (1969). *Kirjanpidon meno–tulo-teoria*. Otava, Helsinki.
- Valtion kirjanpitolautakunta, muistio IPSAS-standardeista ja niiden soveltamisesta valtion kirjanpidossa 30.11.2006, Dnro 545/58/2006, Helsinki.
- Valtion kirjanpitolautakunta, Comments on the consultation paper phase 1 of the IPSASB framework project, 31.3.2009, Helsinki.
- Vehmanen, P. (2008). *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.