

10

Kuntien tilinpäätöskäytännöt murroksessa:

EPSAS-standardien potentiaaliset vaikutukset rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaissa kunnissa

Jaakko Rönkkö ja Veera Anttila

Tarve vahvemmalle taloudelliselle valvonnalle sekä luotettavampien taloustilastojen tuottamiselle on käynnistänyt hankkeen julkisen sektorin taloudellisen raportoinnin harmonisoimiseksi Euroopan unionin alueella. Valmisteilla olevat EPSAS-standardit (European Public Sector Accounting Standards) ovat suoriteperusteiset julkiselle sektorille suunnitellut tilinpäätösstandardit. Tämän artikkelin tavoitteena on tarkastella EPSAS-standardien potentiaalisia vaikutuksia rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaisissa kunnissa tilinpäätösraportointi on perinteisesti nojannut tuloslaskelmakeskeisiin laskentanormistoihin. Toistaiseksi kansainvälisillä tasekeskeisillä tilinpäätösnormistoilla, kuten IFRS- ja IPSAS-standardeilla, on ollut hyvin pieni vaikutus suomalaisen kuntien tilinpäätösraportointiin. Tässä eri tilinpäätösviitekehyksien soveltamiskäytäntöjä vertailevassa tutkimuksessa kuitenkin todetaan, että valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimukset ja nykyinen kunnan hyvä kirjanpito tapa Suomessa

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),
Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.
Tampere: Tampere University Press, 169–188.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

näyttäisivät eroavan merkittävästi rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuusserien tilinpäätöskäsittelyn osalta. Tilinpäätösraportoinnin EU-harmonisoinnin toteutuessa suomalaisten kuntien rahoitusleasingsopimuksilla hankkimat omaisuuserät ja vastaavat velkaerät tultaisiin sisällyttämään kuntien taseisiin nykyisen liitetietoesittämisen sijaan. Tilinpäätösraportointiin tulevien muutosten ohella valmisteilla oleva harmonisointihanke näyttäytyy siirtymänä tuloslaskelmakeskeisemmistä laskentanormistoista tasekeskeisempiin laskentanormistoihin.

Avainsanat: EPSAS-standardit, kuntien tilinpäätösraportointi, rahoitusleasingsopimus

Johdanto

Julkisen hallinnon taloustiedon tuotanto on jatkuvien muutospaineiden alla. Euroopan unionin keskeisenä tavoitteena on vahvistaa jäsenmaidensa taloudenhoidon valvontaa, läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta harmonisoimalla jäsenvaltioissa noudatettavaa tilinpäätössääntelyä (Euroopan komissio 2020). Läpinäkyvyyden ja luotettavuuden tavoittelulle on löydetävissä kannustimia muun muassa Kreikan tuottamien taloustietojen epäluotettavuudesta. Tutkimuskirjallisuudessa on esitetty argumentteja talouslukujen manipuloinnista sekä luotettavan talousinformaation tärkeydestä Kreikan taloudelliselle tilanteelle (esim. Rauch, Götttsche, Brähler & Engel 2011; Kazarian & Pelagidis 2015). Läpinäkyvyyden ja luotettavuuden lisäämiseen talousinformaation tuottamisessa komissio pyrkii harmonisoimalla Euroopan unionin jäsenvaltioiden tilinpäätössääntelyä valmisteilla olevien European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) -standardien avulla (Euroopan komissio 2013). Tilinpäätössäännösten harmonisointi pohjautuu Euroopan unionin neuvoston direktiiville 2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Direktiivin mukaan ennakoedellytys korkealaatuisille ja vertailukelpoisille tilastoille EU-jäsenvaltioiden talouksista on harmonisoida julkisen tilinpidon käytänteitä myös kaikilla julkisen sektorin alasektoreilla (Euroopan unionin neuvosto 2011/85/EU). Tilinpäätössäännösten eurooppalainen harmonisointihanke on siten omiaan vaikuttamaan tulevaisuudessa paitsi valtion myös suomalaisten kuntaorganisaatioiden tilinpäätössääntelyyn.

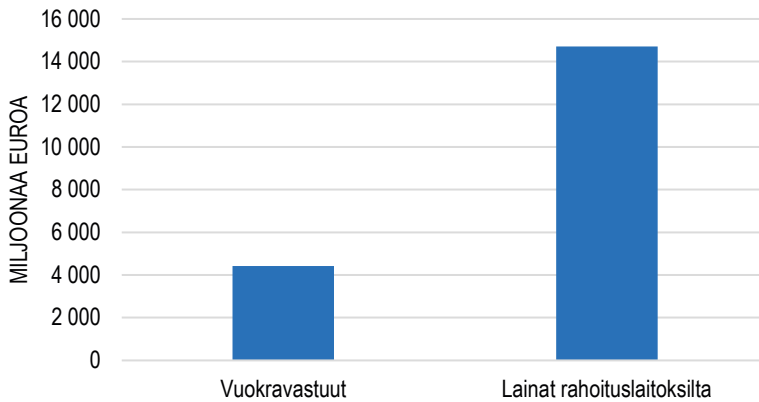
Tässä artikkelissa keskitytään tarkastelemaan tilinpäätössääntelyn eurooppalaisten muutospaineiden vaikutuksia erityisesti rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaisten kuntien taloustilanne on viime vuosina kiristynyt tuntuvasti (Valtiovarainministeriö 2019a), ja keväällä 2020 puhjennut maailmanlaajuinen COVID-19-pandemia on omiaan voimistamaan kuntien negatiivista talouskehitystä. Rahoitusleasingsopimukset ovat yleistyneet kuntien investointien rahoitusmuotona samalla kun paineet velanottoon kasvavat (ks. esim. YLE 2012; YLE 2014). Tässä artikkelissa selvitetään, voisivatko suomalaiset kunnat mahdollisten harmonisoitujen eurooppalaisten tilinpäätösstandardien myötä olla tulevaisuudessa velvoitettuja esittämään taseissaan myös rahoitusleasingsopimuksin hankitut omaisuuserät. Valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimuksia pyritään tulkitsemaan valmistelutyön pohjana käytettävien IPSAS-standardien (International Public Sector Accounting Standards) sekä EPSAS-standardien valmisteluaineiston avulla. Lopuksi valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimuksia vertaillaan nykyiseen suomalaisten kuntien tilinpäätössääntelyyn, jonka muodostavat soveltuvin osin kuntalaki (410/2015), kirjanpitolaki (1336/1997 ja 1620/2015) sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kannanotot. Vertailuaineistoon

sisällytetään myös suomalaiseen kirjanpitolainsäädäntöön vahvasti vaikuttavat kansainväliset tilinpäätösstandardit, IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards).

Investointeja rahoitetaan julkisella sektorilla perinteisesti tulo- tai lainarahoituksella. Perinteisempien keinojen lisäksi investointeja on kuitenkin mahdollista rahoittaa myös erilaisin yksityisrahoitusmallein, joista Suomessa yleisimpiä ovat erilaiset elinkaarimallit ja leasingjärjestelyt. Elinkaarihanke-käsitteen alle mahtuu niin elinkaarimallin mukaisia hankkeita kuin leasingrahoitukseen perustuvia hankkeita. Valtioneuvoston raportin arvion mukaan erilaiset yksityisrahoitusmallit ovat yleisyydessä myös Suomessa. (Valtioneuvosto 2016, 17–24.) Leasingrahoituksen levinneisyydestä suomalaisissa kunnissa ei voida kuitenkaan tehdä tarkkoja päätelmiä tilinpäätöstietojen perusteella, sillä kunnat raportoivat niistä tilinpäätöksen liitetiedoissa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisesti (KILA Kuntajaosto 2019). Tilinpäätöksen liitetietojen vuokravastuihin sisältyy kuitenkin edellä mainitun yleisohjeen mukaan myös muut kunnan vuokravastuut leasingvastuiden ohella. Tilastokeskuksen vuoden 2019 ennakkolisten tilinpäätöstietojen mukaan suomalaisten kuntien vuokravastuiden määrä on yhteensä noin 4,4 miljardia euroa. On kuitenkin huomattava, että luku sisältää muutkin kuin leasingjärjestelyistä aiheutuneet vuokravastuut. Tilastokeskuksen kuntataloustiedot eivät siten anna suorita tietoja ilmiön yleisyydestä, mutta niiden perusteella voidaan muodostaa yleiskuva leasingrahoitusmallien laajuudesta suomalaisissa kunnissa. (Kuvio 10.1.) Yksittäisistä kaupungeista merkittävimpänä Tampereen vuokravastuut 31.12.2019 tilanteessa olivat noin 590 miljoonaa euroa, kun vastaavasti Helsingin kaupungin vuokravastuut olivat 237 miljoonaa euroa (Tilastokeskus 2020). Vuokravastuiden merkitys kuntien talouden tasapainon seurannassa korostuu jatkossa myös niin sanottujen kriisikuntakriteerien muuttuessa vuodesta 2022 alkaen siten, että yhtenä kriteerinä mitataan asukasta kohti laskettua kuntakonsernin lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää (Kuntaliitto 2020).

Tämän artikkelin menetelmä nojaa käsiteanalyysiin. Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyn kehityssuuntia lähestytään peilamalla valmisteilla olevien EPSAS-standardien ohjeluonnoksia kuntien tällä hetkellä soveltamiin kirjanpitolakiin (1336/1997 ja 1620/2015), kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeistukseen sekä toisaalta IPSAS- ja IFRS-standardeihin. Näiden eri tilinpäätösviitekehyksien ratkaisukäytäntöjä vertailevaan tutkimukseen sovelletaan tässä artikkelissa siten tulkitsevaa käsiteanalyysiä.

Kuntien vuokravastuiden ja rahoituslaitoslainojen määrä 2019 tilinpäätöksessä



Kuvio 10.1. Vuokravastuiden ja rahoituslaitoslainojen määrät kaikissa Suomen kunnissa ulkoisten tilinpäätöslaskelmien mukaan vuoden 2019 ennakkollisten emokuntien tilinpäätöstietojen mukaan (Tilastokeskus 2020).

Tilinpäätössääntelyn teoreettisia lähtökohtia

Kirjanpidon teoreettiset lähtökohdat on tutkimuskirjallisuudessa pyritty jaottelemaan karkeasti tasekeskeisiin staattisen kirjanpidon teorioihin ja tuloslaskelmakeskeisiin dynaamisen kirjanpidon teorioihin (ks. esim. Saario 1965; Scott 2015). Tasekeskeiset ja tuloslaskelmakeskeiset kirjanpidon teoriaperinteet poikkeavat toisistaan myös tilinpäätöksen laadintaan liittyvissä valinnoissaan, sillä muun muassa tilinpäätöksessä käytettävät arvostusmenetelmät poikkeavat näiden kahden eri kirjanpitosuuntauksen välillä. Kirjanpitolain uudistuksessa 1973 Suomessa siirryttiin staattisen perinteen taseyhtälöteoriasta dynaamisempaan tuloslaskelmakeskeiseen meno–tulo-teoriaan. Sittenkin, tilinpäätössääntelyn kansainvälisen kehityksen myötä Suomessa pitkään vallinnut meno–tulo-teoreettinen ajattelutapa on saanut hiljalleen väistyä (Virtanen 2009, 364–366).

Tasekeskeinen staattinen kirjanpito teoria esittää, että kirjanpidon tarkoitus on seurata omaisuuden ja pääomien lisäyksiä sekä vähennyksiä. Tilikauden tulos nähdään teorian mukaan tilikauden aikana tapahtuneen nettovarallisuuden muutoksena, jolloin pääomien arvostuskysymykset nousevat keskeiseen rooliin. Erillinen tuloksenlaskenta ei siten painotu omana keskeisenä osa-alueenaan. Tilikauden tulos mielletään enemmänkin taseen omaisuuserissä tapahtuvien muutosten kautta: tulot kasvattavat varoja ja vähentävät vastuita, kun taas menot vähentävät varoja ja kasvattavat vastuita. Näiden tilikauden aikaisten tulojen ja menoja myötä nettovarallisuudessa tapahtuu muutos, jonka voidaan katsoa olevan tilikauden tulos (Saario 1965, 8–9).

Tuloslaskelmakeskeinen dynaaminen kirjanpito teoria korostaa tuloksenlaskennan merkitystä. Teorian mukaan kirjanpidon ydintehtävä on tilikaudelle jaksotettujen tuottojen ja kulujen välisen erotuksen eli tuloksen laskenta. Taseeseen puolestaan kirjataan sellaiset erät, jotka eivät ole edellä kuvatuksi tulosvaikutteisia. Tase toimii siten eräänlaisena erien siirtäjänä tilikaudelta toiselle. Martti Saarion meno–tulo-teoria on tunnettu suomalainen dynaamiseen perinteeseen kuuluva kirjanpito teoria. Meno–tulo-teorian mukaan kirjanpidossa tapahtuvien jatkuvien muutoksien vuoksi taseyhtälöteoria ei sovellu kirjanpidon laadintaan. (Saario 1965, 19–24, 87.)

Taseen omaisuuserien toisistaan poikkeavilla arvostusmenetelmillä on luonnollisesti merkittävä vaikutus tilinpäätösinformaation lukijalleen antaman kokonaiskuvan kannalta. Eri tilinpäätössääntelykehikoiden taustalla vaikuttavat erilaiset teoreettiset lähestymistavat – ja näillä teoreettisilla lähestymistavoilla on luontainen vaikutus tilinpäätöksen laatijalla käytettävissä oleviin arvostusmenetelmiin. Nykyarvomenetelmän tavoitteena on pyrkiä arvostamaan tase-erät, varat ja velat, niiden markkina-arvoihin. Hyödykkeen nykyarvo voidaan määritellä käyttöarvona perustuen potentiaaliseen tulevaan tulontuottamiskykyyn tai vaihtoehtoisesti käypään arvoon eli potentiaaliseen myyntihintaan. Nykyarvomenetelmän puutteet kumpuavat siitä, että ideaalit olosuhteet eivät käytännössä toteudu, kun tilinpäätösinformaation käyttäjillä ei olekaan jatkuvasti käytettävissään ajantasaista ja täydellistä markkinainformaatiota. (Scott 2015, 37–56.) Julkisen sektorin organisaatioiden tilinpäätösinformaation käytettävyyden näkökulmasta nykyarvomenetelmää kohtaan voidaan esittää myös perusteltua kritiikkiä, sillä julkisen sektorin toimijoiden lähtökohtaisena tavoitteena on palvelutuotannon järjestäminen kansalaisille, ei voitontavoittelu ja hyödykkeiden luovuttaminen markkinahintoihin.

Historialliseen hankintamenoon perustuvan arvostusmenetelmän mukaan tilinpäätöksessä varat ja velat arvostetaan niiden historialliseen hankintamenoon. Uudelleenarvostus tapahtuu vasta hyödykkeen luovutushetkellä, kuten myyntihetkellä myyntihintaan. Historialliseen hankintamenoon perustuvan arvostusmenetelmän etuna voidaan pitää sitä, että tilinpäätöksessä esitetyt omaisuuserien arvot perustuvat varmistettuihin lukuihin arvioiden ja todennäköisyyksien sijaan. Myös historialliseen hankintamenoon perustuvaa arvostusmenetelmää voidaan pitää luotettavuudeltaan korkeana, mutta informatiivisuudeltaan se ei vastaa nykyarvoon perustuvia menetelmiä, sillä hyödykkeiden arvot muuttuvat markkinamekanismien vaikutuksista. Historialliseen hankintamenoon perustuvan arvostusmenetelmän heikkoutena voidaan siten pitää hyödykkeiden arvojen erkaantumista omaisuuserien todellisista arvoista, jolloin tase ei enää kuvaa tarkasteluhetken varallisuuden määrää kovin tarkasti. (Scott 2015, 56–58.)

Tasekeskeisemmät staattiset kirjanpito teoriat korostavat siis taseen omaisuuserien oikea-aikaista arvostamista. Tällöin tilinpäätösraportointi perustuu vahvemmin omaisuuserien nykyarvoihin, sillä keskeisenä tavoitteena on omaisuuden arvojen ja

pääomien riittävyden seuranta. Dynaamisten kirjanpito teorioiden pääpaino ei ole taseen luvuissa, vaan huomio kiinnittyy tuloksen muodostumiseen. Tällöin tase-erien oikea-aikainen arvostaminen ei ole keskiössä. Näin ollen on perusteltua, että omaisuuserien arvostaminen ja tilinpäätösarviointi ylipäätään nojaavat vahvemmin historiallisiin hankintamenoihin perustuviin arvostusmenetelmiin. Käytännössä organisaatiot soveltavat nykyisin kahden edellä esitetyn arvostusmenetelmän yhdistelmää. Yhdistelemällä nykyarvoihin perustuvia ja historiallisiin hankintamenoihin perustuvia arvostusmenetelmiä kirjanpito velvolliset voivat saada tilinpäätösraportoinnissaan aikaan erilaisia mahdollisia haluamia lopputuloksia. (Scott 2015, 37–59.) Tilinpäätössäännöt kuitenkin asettavat rajoituksia yksittäisten kirjanpito velvollisten tekemille valinnoille sovellettavista laatimisperiaateista, ja esimerkiksi suomalainen kirjanpitolainsäädäntö painottaa yleisissä tilinpäätösperiaateissaan johdonmukaisuuden periaatetta, jonka mukaan valittuja laatimisperiaatteita ja -menetelmiä tulee soveltaa johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen (ks. Kirjanpitolaki 1336/1997 myöhempiä muutoksineen). Tässä artikkelissa selvitetään, millaisia vaikutuksia valmisteilla olevilla kansainvälisillä julkisen sektorin tilinpäätössäännöksillä voi olla suomalaisen kuntien rahoitusleasingsopimuksilla hankkimien omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn.

Katsaus kuntien tilinpäätösraportointia koskevaan sääntelyyn

Kunnan talousprosessi voidaan jakaa reaalityönteeseen ja rahatalouteen samaan tapaan kuin yrityksen talousprosessi. Kunnan reaalityönteeseen kuuluu tuotannon tekijöiden liikkeitä eli niiden luovutuksia ja vastaanottamisia. Rahatalous taas seuraa rahan liikkeitä eli kunnan menoja ja tuloja, sekä kunnan ulkopuolelta tulevaa rahoitusta. Kunnan talousprosessi eroaa kuitenkin merkittävästi yrityksen talousprosessista toiminnan verorahoitettavuuden vuoksi. Tuotannon tekijöiden luovuttamisesta ei aina synny tuloa, eikä tulon vastaanottamisesta tuotannon tekijän luovuttamista, sillä kunnat tarjoavat asukkaalleen myös maksuttomia palveluita. Kunnan palveluiden maksaja ei aina ole sama luonnollinen henkilö tai yhteisö kuin sen käyttäjä. (Leppänen 2001, 9–10.) Verorahoitettavuus myös korostaa tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden periaatteita kunnan toiminnassa.

Julkisyhteisöjen tilinpäätössääntelyn kansainvälisten kehityshankkeiden yhtenä taustavaikuttajana voidaan pitää julkisella sektorilla korostuvaa tilivelvollisuusvaadetta. Tilivelvollisuuden merkitystä korostaa erityisesti toiminnan verorahoitettavuus. Veronmaksajat haluavat tietää, mihin heidän maksamansa verorahat on käytetty, ja julkisen sektorin toimijat ovat velvollisia raportoimaan toiminnastaan veronmak-

sajille. Julkisyhteisöjen raportoinnin yhdenmukaistamistarpeet Euroopan unionin alueella pyrkivät ratkaisemaan näitä tilivelvollisuuteen kytkeytyviä tiedontarpeita.

Kuntien tilinpäätösraportointia koskevan sääntelyn nykytila

Kuntien hallinnon ja talouden järjestämisessä noudatetaan ensisijaisesti kuntalakia (Kuntalaki 410/2015, 2 §). Kirjanpidossaan kunnat soveltavat kuntien hyvää kirjanpitoa, joka koostuu kuntalaista, kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeista ja lausunnoista, kirjanpitolaista sekä kirjanpitoasetuksesta, JHS:n antamista kuntien kirjanpitoa koskevista suosituksista ja muista kirjanpitoa koskevista soveltuvista ohjeista ja suosituksista. Kunnissa kuntalaki on kirjanpitolakiin nähden erityisasemassa ja lakien ollessa ristiriidassa noudatetaan kuntalain säännöksiä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ohjeistaa kuntia kirjanpitolain noudattamisessa yleisohjeillaan sekä lausunnoillaan. (KILA Kuntajaosto 2019.)

Kunnan tilinpäätös koostuu taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta, niiden liitetiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta (Kuntalaki 113.2 §). Jos kunta muodostaa kuntakonsernin, se on velvollinen laatimaan myös konsernitalinpäätöksen tilinpäätöksensä yhteydessä. Konsernitalinpäätökseen pitää myös sisällyttää konsernin tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma sekä niitä koskevat liitetiedot (Kuntalaki 114 §). Kuntakonserniin liittyvät olennaiset asiat tulee lisäksi esittää toimintakertomuksessa (Kuntalaki 115.1 §).

Kirjanpidollisesti kunnat toteuttavat neljää eri tehtävää, erilläänpitotehtävää, talousarvion toteutumisen seuranta, tuloksenlaskentaa ja hyväksikäyttotehtävää. Riippumatta siitä, miten toiminta on järjestetty, kunta on kokonaisuutena talousyksikkö. Kunnan ulkopuolella olevat talousyksiköt ovat kunnasta erillisiä talousyksiköitä. Erilläänpitotehtävän mukaan kunnan tulee pitää taloutensa erillisenä muista talousyksiköistä. Tämä tarkoittaa sitä, ettei kunnan tule sekoittaa tulojaan, menojaan, omaisuuttaan tai velkojaan toisen talousyksikön vastaaviin. Konsernitalinpäätöksessä kuntakonserniin kuuluvat talousyksiköt kuitenkin yhdistellään yhdeksi kokonaisuudeksi. (Leppänen, 2001, 7–8.) Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan kunnan talousarviossa asetettujen toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen sekä tulo- ja menoarvioiden toteutumista (KILA Kuntajaosto 2019). Kirjanpidon tuleekin tuottaa sellaista tietoa, että talousarvion toteutumista pystytään luotettavasti seuraamaan. Kuntalain mukaan kunnan taloussuunnitelman tulee olla joko tasapainossa tai ylijäämäinen ja kunnan tulee kattaa mahdolliset kertyneet alijäämät enintään neljän tilikauden aikana (Kuntalaki 410/2015, 110 §). Tuloksenlaskentatehtävällä ei kunnassa olekaan samanlaista merkitystä kuin yksityisellä sektorilla, sillä kunnat eivät tavoittele toiminnallaan voittoa. Edellisten lisäksi kirjanpidolla on hyväksikäyttotehtävä. Useiden kirjanpitoon liittyvien lakisääteisten velvoitteiden lisäksi se toimii laajana

perustietorekisterinä ja antaa tietoa kunnan taloudesta ja toiminnasta sidosryhmille sekä kunnan sisäiseen käyttöön. (Leppänen 2001, 8–9.)

Julkishallinnon tilinpäätössäännösten kansainväliset harmonisointihankkeet

Julkishallinnon tilinpäätössäännösten harmonisointi ei ole uusi hanke. Tilinpäätössäännöksiä on yritetty harmonisoida aikaisemminkin esimerkiksi IFAC:n (International Federation of Accountants) alaisen erillisen Public Sector Committeeen kautta. Harmonisointitavoite kuitenkin epäonnistui. Myöskin Public Sector Committeeen seuraajan IPSASB:n (International Public Sector Accounting Standards Board) luomat IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen paljon kritiikkiä. Standardit on valmisteltu yksityiselle sektorille suunniteltujen IFRS-standardien pohjalta. Kritiikkiä on kohdistettu esimerkiksi siihen, etteivät standardit ota tarpeeksi hyvin huomioon julkishallinnon erityispiirteitä (Euroopan komissio, 2013). IPSAS-standardien noudattaminen on EU:ssa vapaaehtoista, eivätkä ne ole laajalti käytössä julkisella sektorilla.

Nykyisellään harmonisointitavoite on saanut alkunsa vuonna 2011 Euroopan neuvoston ”Six-Pack” -säännöskokoelmasta, joka sääntelee julkisensektorin taloutta. Itse harmonisointitavoite pohjautuu Euroopan unionin neuvoston direktiiville *2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista*. Direktiivin mukaan vertailtavien ja korkealaatuisten tilastojen tuottaminen vaatii jäsenvaltioissa täydelliset ja ennakoitavat tilinpäätössäännöt kaikilla julkisyhteisöjen alasektoreilla (Euroopan unionin neuvosto 2011/85/EU). Tilinpäätössäännösten harmonisointia ja EPSAS-standardien kehityshanketta ajavat EU:n komissio sekä tilastoja Euroopan unionin käyttöön tuottava Eurostat. Valmistelua varten on kehitetty vuonna 2015 oma työryhmä, EPSAS Working Group. Työryhmä koostuu julkisen sektorin standardien asettajista ja jäsenvaltioiden julkishallinnon kirjanpidon asiantuntijoista. Työryhmään osallistuu myös tarkkailevia jäseniä Euroopan keskuspankista, Maailmanpankista, Euroopan tilintarkastustuomioistuimesta, Accountancy Europesta ja IPSAS Boardista. Standardien valmistelu on jaettu kahteen vaiheeseen. Ensimmäisessä vaiheessa kehitetään standardien puiteasetusta sekä lisätään taloudellista läpinäkyvyyttä suoriteperusteisista standardeista tiedottamalla. Jäsenvaltioita avustetaan suoriteperusteisen kirjanpidon käyttöönottamisessa. Puiteasetus sisältää hallinnon ja kirjanpidon periaatteet sekä standardit. Toisessa vaiheessa valmiit EPSAS-standardit otetaan käyttöön kaikissa jäsenmaissa. (Euroopan komissio 2019.) Standardien käyttöönotto helpottuu, mikäli jäsenvaltioissa noudatetaan jo kirjanpidossa suoriteperusteisuutta. Suomessa valtiovarainministeriö on perustanut työryhmän EPSAS-hankkeen valmistelun seuraamiseksi. EU:n julkisen sektorin yhteisten tilin-

päätösstandardien (EPSAS) kansallinen valmistelu -työryhmän tehtäviä ovat hankkeen etenemisen seuraaminen, komission tiedonantojen avustaminen, Suomen kuntien valmistelu sekä hankkeeseen liittyviin kyselyihin ja selvityksiin vastaaminen ja niiden koordinointi. Tarvittaessa työryhmä myös kuulee ja tiedottaa hankkeen sidosryhmiä. (Valtiovarainministeriö 2019b.) Standardien valmistelu on toistaiseksi vielä kesken.

EPSAS-standardit ovat suoriteperusteisen julkisen sektorin tilinpäätösstandardit, joiden tavoitteena on harmonisoida Euroopan unionin talousalueen tilinpäätösraportointia. Standardien on tarkoitus laajentaa ymmärrystä julkisen hallinnon taloudellisesta asemasta ja suorituskyvystä, mutta myös tehostaa tilastoja, valvontaa sekä riskienhallintaa ja kehittää integraatiota ja tehokkuutta markkinoilla. (Euroopan komissio 2019.) Suoriteperusteisiin standardeihin siirtymisessä suurin muutos on edessä sellaisilla julkisilla talouksilla, jotka edelleen noudattavat kassaperusteista kirjanpitoa. Suurin osa EU-alueen julkisen sektorin talouksista kuitenkin noudattaa jo suoriteperusteista kirjanpitoa. Harmonisoinnin tavoitteena on, että jäsenvaltioissa siirrytään jo standardien valmisteluvaiheessa suoriteperusteiseen kirjanpitoon, jolloin standardien valmistuessa voidaan siirtyä noudattamaan niiden mukaista tilinpäätösraportointia. Suomessa kunnat ovat noudattaneet suoriteperusteista kirjanpitoa vuodesta 1997 ja valtio vuodesta 1998. Valmisteilla olevat EPSAS-standardit luodaan jo olemassa olevien IPSAS-standardien pohjalta. Harmonisointihanke on kuitenkin saanut osakseen myös kritiikkiä (ks. esim. Biondi 2017). Lisäksi suoriteperusteiseen kirjanpitoon siirtyminen on kallista sekä aikaa vievää (PwC 2014, 57–79). Toisaalta sen on myös tutkimuksissa osoitettu parantavan kuntien tehokkuutta (Lampe, Hilgers & Ihl 2015).

Euroopan neuvosto on direktiivissään huomionnut myös IPSAS-standardit tulevien EPSAS-standardien pohjana. Direktiivissä todetaankin, että komission tulisi arvioida julkisen sektorin tilinpäätösstandardien eli IPSAS-standardien asianmukaisuutta tulevien standardien pohjaksi. Vuonna 2012 komissio teetti kyselytutkimuksen, jossa selvitettiin IPSAS-standardien soveltuvuutta jäsenvaltioiden julkiselle sektorille. Tutkimuksen tuloksena todettiin, etteivät IPSAS-standardit sovellu sellaisenaan jäsenvaltioiden käyttöön, mutta niitä voidaan pitää lähtökohtana yhteisten standardien luomiselle. (Euroopan komissio 2013.) IPSAS 13 -standardi käsittelee leasingrahoitusta. Komission tilaamassa selvityksessä arvioitiin myös yksittäisten standardien soveltuvuutta jäsenvaltioiden käyttöön. IPSAS 13 -standardin todettiin olevan käyttökelpoinen joko sellaisenaan tai vähäisin muutoksin. (PwC 2014, 135.)

Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely

Leasingvuokrauksella viitataan vuokrasopimukseen, jonka avulla kirjanpitovelvollinen hankkii käyttöönsä käyttöomaisuutta. Kyseessä on yleensä pitkäaikainen vuokrasopimusjärjestely. Leasingrahoitus ei ole tilinpäätösesittämisen näkökulmasta organisaatiolle vierasta pääomaa, vaan leasingjärjestelyitä hyödyntämällä kirjanpitovelvollisella voi olla käytössään taseen ulkopuolisia omaisuuseriä, joihin liittyy etuja ja riskejä. Leasingrahoitus jaetaan tyyppillisesti käyttöleasingiin (*operating lease*) ja rahoitusleasingiin (*financial lease*). Rahoitusleasingillä tarkoitetaan vuokrasopimusta, jolla vuokralle antaja siirtää vuokrauskohteeseen liittyvät riskit ja edut sopimuspuolelle vastapuolelle sopimuskauden alkaessa (Ihantola & Leppänen 2018, 87–88). Käyttöleasingille ei sen sijaan ole olemassa eksaktia määritelmää, sillä siihen luetaan leasingjärjestelyt, jotka eivät täytä edellä esitetyn rahoitusleasingin määritelmää. Yleisesti käyttöleasingiin katsotaan kuuluviksi sellaiset leasingjärjestelyt, joista aiheutuvat riskit ja hyödyt jäävät vuokranantajalle.

Leasingrahoitusta käsitellään kansainvälisissä IPSAS 13 ja IFRS 16 -standardeissa sekä Suomen kirjanpitolaissa. Kunnat noudattavat kirjanpidossaan ja tilinpäätösraportoinnissaan kuntien hyvää kirjanpitolakia. Kirjanpitolakia (1336/1997) noudatetaan kuntien tilinpäätösraportoinnissa vain soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta toteaa, että kuntien ei tule soveltaa kirjanpitolain 5:5b §:n mukaisia IFRS-standardeista tulevaa merkitsemistapaa kirjanpidossaan (KILA Kuntajaosto 2016, 15). Kunnat kirjaavat leasingrahoituksella hankitun hyödykkeen sopimuksen mukaiset maksupostit tulolaskelmavaikutteisesti vuokramenoiksi, eikä rahoitusleasingsopimuksella ole kunnissa tasevaikutusta. Koska kunnan hyvä kirjanpitolakia asettaa rajoitteita kirjanpitolain soveltamiselle, kunnissa käsitellään kirjanpitolakia myös erillisenä osanaan, vaikka se sisältyykin kuntien hyvään kirjanpitolakiaan. Kirjanpitolaki sallisi kuitenkin myös IFRS-standardien mukaisen tilinpäätösesittämisen eli hyödyke voidaan lain mukaan kirjata kuin se olisi ostettu tai myyty (KPL 1336/1997, 5:5b §). Kirjanpitolautakunnan antaman lausunnon mukaan tätä voidaan soveltaa myös IFRS 16 -standardin mukaisesti niin rahoitusleasingiin kuin käyttöleasingiin (KILA Lausunto 2018).

Vuonna 2016 julkaistun kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 16 Vuokrasopimukset myötä luokittelu rahoitusleasingiin ja muihin vuokrasopimuksiin vuokralle ottajien tilinpäätöskäsittelyssä on IFRS-raportoinnin osalta poistunut. IFRS 16 -standardi on astunut voimaan vuoden 2019 alussa. Uuden standardin mukaan kaikki vuokralle ottajan vuokrasopimukset käsitellään kuten ne olisi myyty tai ostettu. Vuokralleantaja sen sijaan jaottelee edelleen leasingsopimuksensa käyttö- ja rahoitusleasingiin. Muutoksen taustalla on esitetty olevan haasteet vuokrasopimusten luokit-

telussa ja mahdollisuus tarkoitushakuisiin järjestelyihin. IAS 17 -standardi sai ennen uudistusta osakseen kritiikkiä muun muassa siitä, että omaisuuseriä ja vastuuta jäi vuokralle ottajan taseen ulkopuolelle. (Halonen ym. 2017, 373.) Myös IPSAS-standardit ovat kohdanneet samansuuntaista kritiikkiä käyttöleasingin ja rahoitusleasingin väliseen jakoon liittyen. IASB onkin suosittanut standardin uudelleen arviointia, mutta toistaiseksi IPSAS 13 -standardiin ei ole näiltä osin tehty muutoksia. (Müller-Marqués Berger 2012, 113.) IPSAS 13 -standardin osakseen saamaa kritiikkiä ei ole kuitenkaan nähty ongelmalliseksi EPSAS-standardien valmistelutyössä (PwC 2014, 129). Tämä voidaan nähdä merkittävänä eroavaisuutena IFRS- ja IPSAS-standardien välillä. Tällä hetkellä vaikuttaisi siltä, että rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelyn osalta EPSAS-standardit noudattelisivat ennemminkin IPSAS-standardien viitoittamaa tietä IFRS-standardien mukaisen soveltamiskäytännön sijaan.

Nykyinen IFRS 16 -standardi ei enää jaottele käyttöleasingia ja rahoitusleasingia, vaan sen mukaan molemmat leasingjärjestelyt kirjataan vuokralle ottajan näkökulmasta samalla tavalla. Vuokralle antaja erottelee edelleen rahoitusleasingsopimuksen ja käyttöleasingsopimuksen. Tähän sovelletaan samoja kriteereitä kuin IPSAS-standardissa sekä IFRS 16 -standardia edeltäneessä IAS 17 -standardissa. Suomen kirjanpitolaki määrittelee käyttöleasingin ja rahoitusleasingin eron, mutta kirjanpitolain määritelmä on hyvin suppea verrattuna standardien määritelmiin. Kirjanpitolain mukaan rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät merkittävältä osin vuokralleottajalle (KPL 1336/1997, 5:5b §). Hallituksen esityksessä kirjanpitolain (HE 89/2015) viitataan lisäksi IFRS-standardien mukaiseen esittämistapaan. Näin ollen käyttö- ja rahoitusleasingin tarkemmassa määrittelyssä voidaan käyttää IFRS 16 tai IAS 17 -standardien mukaisia kriteerejä silloin, kun jako näiden kahden välillä on tarpeellista. Rahoitusleasingin ja käyttöleasingin käsitteellisessä määrittelyssä on suomalaisessa tilinpäätössääntelyssä hyödynnetty myös IPSAS 13 -standardia, joka sisältää määritelmät leasingjärjestelyiden eroista. Edellä mainitut tilinpäätössäännökset eivät ole ristiriidassa keskenään, vaan kaikissa määritellään rahoitusleasing sellaiseksi sopimukseksi, jolla vuokralle antaja siirtää vuokrauskohteeseen liittyvät olennaiset hyödyt ja riskit vuokralle ottajalle. Käyttöleasingilla puolestaan viitataan sopimukseen, joilla hyödyt ja riskit eivät siirry vuokralle ottajalle. (Ks. KPL 1336/1997 5:5b §; IPSAS 13.12; IAS 17.8; IFRS 16.61–66.)

Määrittelyyn liittyy muitakin ehtoja, joiden täyttyessä sopimusjärjestely voidaan luokitella rahoitusleasingiksi. Rahoitusleasingiksi tulkitaan lähtökohtaisesti sellaiset sopimukset, joiden päättyessä hyödykkeen omistusoikeus siirtyy vuokralle ottajalle tai vaihtoehtoisesti vuokralle ottajalla on oikeus hankkia hyödyke itselleen käypää arvoa alemmalla arvolla. Myös tilanteissa, joissa voidaan pitää suhteellisen varmana, että hyödyke lunastetaan vuokralle ottajalle sopimusjakson päättyessä, on kyse rahoitusleasingista. Edelleen, jos leasingsopimus kattaa suuren osan hyödykkeen

taloudellista elinkaarta, voidaan puhua rahoitusleasingista. Lisäksi vuokranmaksu-
postien tulisi kattaa vähintään hyödykkeen käypää arvoa vastaava rahamäärä. Ra-
hoitusleasingista voidaan tulkita olevan kyse myös silloin, kun vuokrattu hyödyke on
luonteeltaan sellainen, että vain vuokralle ottaja voi käyttää hyödykettä ilman suu-
ria muutoksia eikä vuokrattua hyödykettä ole helppoa korvata toisella hyödykkeellä.
(IPSAS 13.15; IAS 17.10.) Rahoitusleasingiksi voidaan tulkita myös leasing sopimus,
jossa vuokralle ottajan aiheuttamista sopimusrikkomuksista aiheutuneet tappiot voi-
daan lukea vuokralle ottajan aiheuttamiksi, jäännösarvon käyvän arvon muutoksista
johtuvat voitot ja tappiot aiheutuvat vuokralle ottajalle tai jossa vuokralle ottajalla
on sopimusjakson päätyttyä mahdollisuus jatkaa vuokrasopimusta markkinahintaa
alemmalla hinnalla. (IPSAS 13.16; IAS 17.11.) Edellä kuvatut rahoitusleasingin tun-
nusmerkit eivät kuitenkaan ole aukottomia. Jos leasingin muiden ominaisuuksien
perusteella on ilmeistä, ettei sopimus siirrä sopimuksesta aiheutuvia riskejä ja hyö-
tyjä vuokralle ottajalle, ei kyseessä ole rahoitusleasing, vaikka joku edellä luetelluista
tunnusmerkeistä täyttyisikin. (IPSAS 13.17; IAS 17.12.) Leasingjärjestelyjen luokitte-
leminen rahoitusleasingiin ja käyttöleasingiin vaatii siis tilinpäätösraportoijilta koko-
naisvaltaista tulkintaa jo leasing sopimuksen tekovaiheessa.

Edellä kuvattuihin rahoitusleasingin ja käyttöleasingin määritelmiin liittyy myös
joitakin poikkeuksia. Käytäntö on osoittanut, että erilaiset rahoitusleasingin ja käyt-
töleasingin yhdistelmät ovat mahdollisia. Esimerkiksi tilanteessa, jossa leasing sopi-
muksen avulla on hankittu sekä kiinteistö että kiinteistöllä sijaitseva rakennus, tulee
leasing sopimuksen luonne kiinteistön (maa-alueen) osalta punnita tarkkaan. Näin
erityisesti siksi, että maa-alueen osalta kyseessä on pysyväisluonteinen hyödyke, josta
ei kirjanpidossa tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Tällöin samalla sopimuksella
hankitut hyödykkeet voivat olla leasing sopimuksen luonteen näkökulmasta toisistaan
poikkeavassa asemassa. (IPSAS 13.20A–13.) Vuokralle ottajan on myös mahdollista
luokitella käyttöleasing sopimuksella hankittu kiinteistö sijoituskiinteistöksi, jolloin
sitä käsitellään kirjanpidossa rahoitusleasingin tavoin (IPSAS 13.24). Elinkaarimallia
noudattavien sekä *Private Public Partnership* (PPP) -järjestelyihin liittyvien vuokra-
sopimusten ei katsota kuuluvan IPSAS 13 -standardin alle, vaan niiden tilinpäätöskä-
sittelystä säädetään erikseen IPSAS 32-standardissa (IPSAS 13.25–27).

Vaihtoehtoja rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelylle kunnissa eri sääntelykehikoiden pohjalta

Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely voi saada hyvin erilaisia esittämistapavaihtoehtoja riippuen siitä, mitä tilinpäätösstandardeja omaisuuseriä rahoitusleasingsopimuksella hankkinut yhteisö soveltaa. Tässä luvussa luodaan kattava katsaus suomalaisten kirjanpitovelvollisten yhteisöjen soveltamiin säännöksiin. Nykytilanteessa suomalaisen kuntaorganisaation kohdalla kirjanpitolaki ja sen soveltamisohjeistusta antavan työ- ja elinkeinoministeriön alaisen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston soveltamisohjeet muodostavat sovellettavan tilinpäätösnormiston. Kirjanpitolain kuntia koskevan soveltamisohjeistuksen lisäksi tässä luvussa käsitellään kansainvälisten tilinpäätösstandardien eli IFRS-standardien ohjeistus koskien rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyä. IFRS-standardien merkitys on kasvanut suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä, sillä vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksen yhteydessä kirjanpitolain 5:5b §:ään otettiin suora viittaus IAS-asetuksella hyväksytyihin tilinpäätösstandardeihin eli IFRS-standardeihin. Kyseistä pykälää ei kuitenkaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston linjauksella voida soveltaa kuntien tilinpäätöskäytännössä, joten suora yhteyttä IFRS-standardeilla ei nykytilanteessa ole kuntien tilinpäätöskäytäntöihin. Huomion arvoista kuitenkin on, että IFRS-standardit vaikuttavat vahvasti kansainvälisten julkissektorin tilinpäätösstandardien eli IPSAS-standardien taustalla. IPSAS-standardit puolestaan vaikuttavat Euroopan unionin yhteisten julkissektorin tilinpäätösstandardien eli EPSAS-standardien taustalla. Tässä luvussa luodaan näin ollen seikkaperäinen katsaus IPSAS- ja EPSAS-standardien säännöksiin koskien rahoitusleasingsopimuksilla hankittuja omaisuuseriä.

Kirjanpitolain soveltamisen nykytila suomalaisissa kunnissa

Suomalaiset kunnat soveltavat rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen hyödykkeiden kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyssä kirjanpitolakia (1336/1997) soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on linjannut yleisohjeessaan *kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, että kunnat eivät sovelle kirjanpitolain IFRS-viittauksia, eivätkä näin ollen myöskään kirjanpitolain 5:5b §:n mukaista IFRS-standardeihin nojaavaa esittämistapaa tilinpäätöksissään (KILA Kuntajaosto 2016, 15). Kunnat kirjaavat leasingrahoituksella hankitut hyödykkeet kirjanpidossaan tulosvaikutteisesti vuokrakuluiksi. Tulevat leasingvuokravastuut puolestaan esitetään tilinpäätöksen liitetietona. Kirjanpitolaki (1336/1997) sallisi myös IFRS-standardien mukaisen kir-

jaamisen, jolloin leasingrahoituksella hankittu hyödyke voitaisiin kirjata kuin se olisi ostettu (KPL 1336/1997, 5:5b §). Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan kirjanpitovelvollinen voi soveltaa IFRS 16 -standardin mukaista kirjaustapaa, jossa vuokralle ottaja ei erottele käyttöleasingia ja rahoitusleasingia toisistaan, vaan kirjaa molemmat kuin ne olisi ostettu (KILA Lausunto 2018). Tämänkaltaisen kirjaustapa ei kuitenkaan aikaisemmin esitetyn kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan ole sallittu suomalaisille kunnille. Käytännössä suomalaisten kuntien tilinpäätösesittämisen nykytila on rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien osalta varsin selkeä, sillä ainoastaan tulosvaikutteisten kulukirjausten ja liitetietoinformaation yhdistelmä on sallittua.

IFRS-säännösten näkökulma

Artikkelin tässä osiossa käsitellään lyhyesti voimassa olevan IFRS-säännösten näkökulmaa leasingvuokrasopimuksella rahoitettujen omaisuuserien tilinpäätöskäsitteilyyn, sillä IFRS-standardien tulkintojen ymmärtäminen on keskeisessä roolissa myös julkisen sektorin tilinpäätössääntelyn kehityksen sisäistämisen kannalta. Vuonna 2016 julkaistiin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi, jonka myötä vuokralle otettujen IFRS-raportoinnista poistui luokittelu rahoitusleasingiin ja muihin vuokrasopimuksiin. Standardi astui voimaan vuoden 2019 alussa. Uuden IFRS 16 -standardin velvoittamana kaikki vuokralle ottajan vuokrasopimukset käsitellään kuten ne olisi myyty tai ostettu. Standardimuutoksen taustalla ovat vaikuttaneet haasteet erilaisten vuokrasopimusten luokittelussa sekä tarkoitushakuisille järjestelyille jääneet mahdollisuudet. Aikaisempi IAS 17 -standardi sai osakseen kritiikkiä myös omaisuuserien ja velvoitteiden jäämisestä taseen ulkopuolelle. (Halonen ym. 2017, 373.)

EPSAS- ja IPSAS-standardien näkökulma

Leasingrahoitusta käsitellään IPSAS 13-standardissa. Vanhan IAS 17 -standardin tavoin myös IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen kritiikkiä liittyen jakoon käyttöleasingiin ja rahoitusleasingiin. International Accounting Standards Board (IASB) onkin suosittanut standardien uudelleen arviointia, mutta IPSAS 13-standardiin ei ole toistaiseksi tehty muutoksia. (Müller-Marqués 2012, 113.) EPSAS-standardien valmistelyssä tätä IPSAS 13 -standardiin kohdistuvaa kritiikkiä ei kuitenkaan ole nähty ongelmallisena (PwC 2014, 129). Euroopan komission tekemän selvityksen mukaan IPSAS 13 -standardi tulee leasingrahoitusta käsittelevän EPSAS-standardin pohjaksi joko sellaisenaan tai vähäisin muutoksin (Euroopan komissio 2013). Selvityksen yhteydessä standardista todetaan, ettei se koske ei-uusiutuvien resurssien tutkimista

(*exploring non-regenerative resources*), lisenssisopimuksia koskien älyllistä pääomaa ja tekijänoikeuksia (*licencing agreements for intellectual property and copyrights*), sijoituskiinteistöjä (*investment property*) eikä joitakin leasingjärjestelyitä liittyen biologisiin varoihin (*biological assets*) (Euroopan komissio 2012, 21).

Leasingjärjestelyllä hankittujen omaisuuserien tilinpäätösesittämisen potentiaaliset muutokset EPSAS-standardiluonnoksen valossa

Edellä kuvattiin eri tilinpäätössäännösten tulkintoja siitä, miten rahoitusleasing-sopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely tulisi tehdä. Tämän artikkelin keskeisenä tavoitteena on ollut luoda katsaus niihin potentiaalisiin muutoksiin, joita valmisteilla olevat eurooppalaiset julkisen sektorin tilinpäätösstandardit (EPSAS-standardit) voisivat aikaansaada suomalaisten kuntien kirjanpitokäytännössä. Merkittävin muutos EPSAS-standardien sisällössä verrattuna suomalaisten kuntien tämänhetkiseen tilinpäätösesittämistapaan on, että EPSAS-standardeja sovellettaessa kuntien tulisi kirjata rahoitusleasingsopimuksensa tämänhetkisen IPSAS-standardin vaatimusten mukaisesti eli kuten hyödyke olisi ostettu. Tämä tarkoittaisi kuntien tilinpäätösinformaation näkökulmasta sitä, että taseen pysyvät vastaavat ja toisaalta vieras pääoma kasvaisivat verrattuna nykyisin sovellettavaan esittämistapaan. Kuntien lainamäärien kasvulla olisi potentiaalisia vaikutuksia esimerkiksi erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevien kuntien eli niin sanottujen kriisikuntien luokittelun taustalla vaikuttavien tunnuslukujen arvoihin (Kuntalaki 410/2015, 118 §). Tällä hetkellä kunnat eivät kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan saa edes vapaaehtoisesti noudattaa IFRS-standardeihin pohjautuvaa kirjanpitotapaa, vaikka Suomen kirjanpitolainsäädäntö (KPL 5:5b §) sen salliikin. (KILA Kuntajaosto 2016, 15.) Tilinpäätössääntelyn teoreettisista lähtökohdista tarkasteltuna rahoitusleasing-sopimuksilla rahoitettujen omaisuuserien hankinnan kirjausmuutokset tarkoittaisivat siirtymää tuloslaskelmakeskeisestä ajattelutavasta tasekeskeiseen.

Päätelmät

Vertailemalla keskenään kunnan hyvän kirjanpitotavan ja kirjanpitolain muodostamaa kansallista kirjanpitokäytäntöä (1336/1997) muun muassa IPSAS- ja IFRS-standardien edustamaan kansainväliseen tilinpäätössääntelysuuntaukseen voidaan nähdä periaatteellinen ero suomalaisen käytännön ja kansainvälisen suuntauksen välillä. Suomalainen kirjanpitoperinne on korostanut tuloksenlaskennan merkitystä sekä tase-erien arvostamista historiallisiin hankintamenoihinsa. Tase toimii linkkinä tili-

kausien välillä. Kansainväliset standardit, kuten IFRS- ja IPSAS-standardit korostavat vahvemmin taseen merkitystä ja erien oikea-aikaista arvostamista. Tase-erät pyritään arvostamaan nykyarvoihinsa, ja nettovarallisuuden muutokset mittaavat kirjanpito-velvollisten taloudellista suoriutumiskykyä. Tilinpäätössääntelyn kansainvälistymisen myötä Suomessa pitkään vallinnut meno-tulo-teoreettinen ajattelutapa on siten alkanut hiljalleen väistyä taka-alalle (Virtanen 2009, 364–366).

Tämän artikkelin keskeisenä tavoitteena oli tarkastella kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista erityisesti valmisteilla olevien EPSAS-standardien potentiaalisia vaikutuksia suomalaisten kuntien tilinpäätösraportointiin ottamalla tarkastelun kohteeksi rahoitusleasingilla hankitut hyödykkeet. Artikkelissa havaittiin, että kuntien leasingvastuita koskeva sääntely näyttäisi eroavan Suomessa voimassa olevan tilinpäätössääntelyn ja valmisteilla olevien EPSAS-standardien välillä. Tilinpäätösraportoinnin sääntelyn kehityksessä on havaittavissa omaisuuseriä ja pääomia korostavia elementtejä. Toistaiseksi kuntien hyvä kirjanpitolaki on ollut melko immuuni kansainvälisille vaikutteille, eivätkä esimerkiksi Suomen kirjanpitolakiin (1620/2015) säädettyt suorat IFRS-viittaukset ole kuntien soveltamisalan piirissä. Siten esimerkiksi leasingjärjestelyiden osalta suomalaiset kunnat eivät ole oikeutettuja noudattamaan rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätösesittämisessä IFRS-standardien mukaista kirjaustapaa, vaikka se kirjanpitolain mukaan onkin sallittua. IFRS-standardit edustavat selvästi tasekeskeisempää ajattelutapaa kuin esimerkiksi kunnan hyvä kirjanpitolaki. IPSAS-standardit ja Suomen kirjanpitolaki (1336/1997) sijoittuvat kirjanpitoteoreettisesti näiden kahden standardiston väli- maastoon. Kuviossa 10.2. on pyritty havainnollistamaan eri tilinpäätösnormistojen ja standardien sijoittumista tasekeskeisten ja tuloksenlaskentaa korostavien kirjanpidon teoriasuuntausten välille. Se näyttää, että suomalaista kirjanpitokäytäntöä edustavat kirjanpitolaki ja kuntien hyvä kirjanpitolaki asettuvat vahvemmin tuloksenlaskentaa korostavien teoriasuuntausten puolelle, kun taas kansainvälisiä laskentanormistoja edustavat IFRS-, IPSAS- ja EPSAS-standardit edustavat tasekeskeisempää ajattelumallia. Kuviota 10.2. tarkastellessa tulee kuitenkin huomioida, että eri laskentanormistoissa on luonnollisesti elementtejä, jotka ilmentävät sekä tuloksenlaskentaa korostavaa että tasekeskeistä ajattelumallia. Kuvio tuo silti esiin keskeisen periaatteellisen eron kuntien nykyisin soveltaman tilinpäätösraportoinnin ja kansainvälisten standardien välillä. Tämä ei voi olla vaikuttamatta siihen, mihin suuntaan kuntien soveltama tilinpäätössääntely saattaa lähivuosina kehittyä.



Kuvio 10.2. Kunnan rahoitusleasingilla hankkiman hyödykkeen tilinpäätöskäsittelyyn vaikuttavat laskentanormistot

Jos EPSAS-standardiluonnokset säädettäisiin nyky muodossaan voimaan, muuttuisi leasingjärjestelyillä rahoitettujen omaisuuserien käsittely kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätösesittämisessä merkittävästi. Leasingvuokravastuiden esittäminen on tähänkin asti ollut pakollista kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa, joissa kirjanpitovelvollisen on tullut esittää jäljellä olevien leasingvuokravastuiden yhteismäärät (KILA Kuntajaosto 2019, 28–38). EPSAS-standardiluonnoksen mukaan vastuuliitetiedot korvattaisiin kirjaamalla rahoitusleasingilla hankitut hyödykkeet siten kuin hyödyke olisi ostettu. Muutoksen myötä erä tulisi siis näkymään kunnan taseessa omaisuuseränä ja toisaalta vastattavaa-puolella vieraassa pääomassa. Kirjaustavan muutos kasvattaisi siten merkittävästi niiden kuntien taseita, joissa rahoitusleasingia on hyödynnetty investointien rahoittamisessa. Tällainen kirjaustapa antaa tilinpäätöksessä kokonaisvaltaisemman kuvan kunnan käytössä olevista pysyvistä vastaavista ja toisaalta osoittaa taseessa selkeästi kunnan velvoitteiden kokonaismäärän. Näin merkittävien kirjausmuutosten voimaantuloon suomalaisissa kunnissa liittyy kuitenkin monia keskeneräisiä kysymyksiä, sillä EPSAS-standardien valmistelussa on vielä useita epävarmuustekijöitä. Lisäksi on aiheellista kysyä, toisiko muuttunut tilinpäätöskäsittely lisäarvoa tilinpäätösinformaation käyttäjille suhteessa nykyiseen käytäntöön, jossa vastuulinformaatio esitetään taseen ulkopuolisena eränä liitetiedoissa.

Lähteet

- Biondi, Y. 2017. Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics & Law* 7(2), 117–123.
- Euroopan komissio. 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).
- Euroopan komissio. 2019. Reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT. Accompanying the document (SWD(2019) 204 final).
- Euroopan komissio. 2020. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas> (1.5.2020).
- Halonen, J., Jaatinen, I., Jalkanen-Steiner, J., Johansson, N., Lähdemäki, J., Mäkinen, K., Pyykönen, R-L., Rantanen, H., Sundvik, P., Suomela, M., Toivonen, P., Torkkel, T., Torniainen, T., Tuomala, M. & Uttula, S. 2017. *IFRS – käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita.
- IAS 17 – Vuokrasopimukset.
- IFRS 16 – Vuokrasopimukset.
- Ihantola, E. & Leppänen, P. 2018. *Yrityksen kirjanpito. Liiketaapahtumista tilinpäätökseen*. 4. laitos. Helsinki: Gaudeamus.
- IPSAS 13 – Vuokrasopimukset.
- Kazarian, P. B. & Pelagidis, T. 2015. Greece's new agreement with Europe: Is this time different? *Intereconomics* 50(5), 281–287.
- Kirjanpitolautakunta 2018. Lausunto KPL 5:5b §:n soveltamisesta. 1998. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/lausunto-kpl-5-5b-n-soveltamisesta-1> (29.11.2019).
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2016. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.
- Kuntaliitto 2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu/uudet-kriisikuntakriteerit> (5.8.2020).
- Lampe, H. W., Hilgers, D. & Ihl, C. 2015. Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics* 47(41), 4349–4363.
- Leppänen, P. 2001. *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös*. Helsinki: Oy Auditor Ab.
- Müller-Marqués Berger, T. 2012. *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. 2. painos. Chichester: Wiley, and Ernst & Young.
- PwC 2014. Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. 2013/S 107-182395.
- Rauch, B., Götsche, M., Brähler, G. & Engel, S. 2011. Fact and Fiction in EU-Governmental Economic Data. *German Economic Review* 12(3), 244–254.
- Saario, M. 1965. *Kirjanpidon meno-tulo-teoria*. Helsinki: Otava.
- Scott, William R. 2015. *Financial Accounting Theory*. 7. painos. Toronto: Pearson.
- Tilastokeskus 2020. Suomen virallinen tilasto: Kuntatalous (verkkojulkaisu). ISSN=2343–4147. Helsinki: Tilastokeskus. <http://www.stat.fi/til/kta/> (22.7.2020).
- Valtioneuvosto. 2016. Talouspolitiikan säännöstö ja julkisten investointien rahoitus. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2/2016.

- Valtiovarainministeriö. 2019a. Kuntatalousohjelma 2020–2023, syksy 2019. http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161818/VM_52_2019_Kuntatalousohjelma_2020-2023_Syksy_2019_WEB.pdf?sequence=1&isAllowed=y (1.5.2020).
- Valtiovarainministeriö. 2019b. EU:n julkisen sektorin yhteisten tilinpäätösstandardien (EPSAS) kansallinen valmistelu -työryhmä. VM034:00/2014. <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM034:00/2014> (3.11.2019).
- Virtanen, A. 2009. Revealing financial accounting in Finland under five historical themes. *Accounting History* 14(4), 357–379.
- YLE. 2012. Leasing-rahoitus yleistyy kuntien hankkeissa. <https://yle.fi/uutiset/3-6348446> (29.9.2019).
- YLE. 2014. Kunnat yrittävät välttää talouden kriisiytymistä leasaamalla. <https://yle.fi/uutiset/3-7491349> (29.9.2019).

Säädökset

- Euroopan unionin neuvosto. 2011. Neuvoston direktiivi 2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Bryssel 8.11.2011.
- Kirjanpitolaki 1336/1997
- Kuntalaki 410/2015
- Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1620/2015

Lain esityöt

- HE 89/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.