

Kansainväliset IPSAS-tilinpäätösstandardit
valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta

Mikko Luoma, Lasse Oulasvirta ja Salme Näsi

**Kansainväliset
IPSAS-tilinpäätösstandardit
valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta**



ISBN 978-951-44-7065-3 (pdf)

Copyright ©2007 Tampere University Press ja tekijät

Myynti

Tiedekirjakauppa TAJU

Kalevantie 5

PL 617

33014 Tampereen yliopisto

puhelin (03) 3551 6055

fax (03) 3551 7685

taju@uta.fi

www.uta.fi/taju

<http://granum.uta.fi>

Taitto

Maaret Kihlakaski

Kansi

Iris Puusti

ISBN 978-951-44-6970-1

Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print

Tampere 2007

Sisällys

Esipuhe	7
1. Johdanto ja tutkimuksen tarkoitus	9
2. IFAC ja IPSASB.....	12
2.1 International Federation of Accountants (IFAC).....	12
2.2 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) – julkisen sektorin tilinpäätösstandardien luoja.....	14
3. IPSAS-standardit ja niiden soveltaminen	20
3.1 Vuoden 2007 alkuun mennessä annetut IPSAS-standardit	20
3.2 IPSAS-standardeja soveltavat kansainväliset järjestöt...	23
3.3 IPSAS-standardien soveltaminen eri maissa	27
3.4 Soveltaminen Pohjoismaissa.....	29
4. IPSAS-standardit ja Suomen valtion kirjanpito	32
4.1 Lähtökohdat	32
4.2 Tilivelvollisuussuhteiden ja tilinpäätöstietojen hyväksikäytön erilaiset painotukset	35
4.3 Tilivelvollisuussuhteet ja tilinpäätöstietojen hyväksikäyttö Suomen valtiontaloudessa	39
4.4 Käsitteellinen viitekehys (Conceptual Framework) kirjanpidon ja tilinpäätöksen lähtökohtana	41
5. IPSAS-standardit ja budjetti-informaation esittäminen	45
6. IPSAS-standardit ja vastikkeettomat tuotot (verot ja siirrot). 49	
6.1 Kertymäperusteinen kirjanpito ja kirjauskypsyys (verotulot)	49
6.2 Varojen ja tuottojen kirjaaminen.....	51

6.3 Varan käyvän arvon luotettava ”mittaaminen”	53
6.4 Tilinpäätöksessä esitettävät verotuottoja koskevat tiedot	55
6.5 Ennakkonpidätysten käsittely.....	56
6.6 Kirjaamisajankohdan vaihtelut ja verojen erityisluonne	57
7. IPSAS-standardit ja sosiaalipoliittisten	59
tulonsiirtojen esittäminen tilinpäätöksessä	59
8. Yhteenvedo ja johtopäätökset	64
Lähteet	70
Liitteet.....	75

Esipuhe

Tutkimuksessa selvitetään julkisen sektorin kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien normien eli niin sanottujen IPSAS-standardien lähtökoh-
tia ja standardin asettajan tarkoituksena. Lisäksi tutkimuksessa on
analysoitu, miten eri maiden valtionhallinnossa näitä standardeja on
ryhdytty soveltamaan. Tutkimuksessa kuvataan myös standardien
kansainvälistä kritiikkiä. Lopuksi tutkijat arvioivat, miten standardien
mahdollinen soveltaminen Suomessa vaikuttaisi julkisen sektorin
taloushallintoon ja eduskunnan budjettivaltaan.

Julkisen hallinnon ja talouden normistojen muutokset syntyvät
yhä useammin kansainvälisestä aloitteesta innovaatioiden, joiden käyt-
tökelpoisuutta kansallisella tasolla vain harvoin asetetaan kyseenalai-
seksi. Kun muutoksen puolesta toimivat arvostetut kansainväliset
järjestöt ja yhteisöt, kuten esimerkiksi IFAC, EU, OECD tai YK,
kritiikin esittäminen on vielä vaikeampaa.

Tutkimuksessa käydään läpi kansainvälistä IPSAS-keskustelua ja
arvioidaan näihin tilinpäätösstandardeihin liittyviä ongelmia Suomen
valtionhallinnon näkökulmasta. Tutkijat herättävät kysymyksiä,
joihin vastaamista ei pidä jättää yksinomaan asiantuntijoille vaan
myös päätöksentekijöiden pitää ottaa kantaa näköpiirissä olevaan
muutokseen. IPSAS-standardeja on otettu pääasiassa käyttöön ke-
hittyvissä maissa, joissa ei ole ollut olemassa luotettavia laskenta-
toimen järjestelmiä ja joissa kansainvälistä kehitysapua myöntävät
rahoittajat ovat vaatineet taloushallinnolta parempaa luotettavuutta,
läpinäkyvyyttä ja vertailtavuutta.

Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää hyväksi, kun Suomessa
tehdään päätöksiä IPSAS:ien soveltamisesta. Erityisen mielenkiinnon
kohteena pitää olla se, miten eduskunta saa tarvitsemaansa tietoa

talousarviosta ja sen toteutumisesta. Tällöin ei ole yhdentekevää, miten budjetti-informaatio esitetään tilinpäätöksessä.

Valtiontilintarkastajien rahoittamana tutkimus on laadittu syksyn 2006 aikana Tampereen yliopistossa. Tutkimusryhmään ovat kuuluneet professorit Salme Näsi ja Lasse Oulasvirta sekä tutkija Mikko Luoma. Heille kuuluu kiitos hyvin tehdystä ja ajankohtaisesta työstä. Toivon, että tämä raportti herättää keskustelua myös muiden kuin asiantuntijoiden parissa.

Mauri Lehmusto
Kansliapäällikkö, dosentti

Valtiontilintarkastajien kanslia
Eduskunta

1. Johdanto ja tutkimuksen tarkoitus

Tämän tutkimuksen aiheena ovat *International Federation of Accountants* (IFAC) organisaation toimesta julkiselle sektorille muodostetut *International Public Sector Accounting Standards* eli IPSAS-tilinpäätösstandardit ja niiden soveltaminen eräiden kansainvälisten julkisorganisaatioiden ja eri maiden valtionkirjanpidossa ja tilinpäätöksessä sekä teoreettisesta että kansainvälisen soveltamisen ja vertailun näkökulmasta. Perinteisesti talousarvio on ollut keskeinen julkisen hallinnon ohjausväline, ja vastaavasti budjetin toteutumista seuraava kirjanpito (budgetary accounting) raportoineen keskeinen laskentajärjestelmä. Talousarviot ja talousarviokirjanpidot ovat eri maissa ja myös kunkin maan sisällä julkisen hallinnon eri tasoilla erilaisia (ks. esim. Lüder and Jones, toim. 2003). Budjettia ja laskentatointa säätelevät normistot ovat kansallisia, kunkin maan historian aikana muodostuneita ja niiden omista tarpeista lähteneitä. Yhteisiäkin piirteitä perinteisillä julkisen sektorin laskentatoimen järjestelmillä on. Näitä piirteitä ovat muun muassa yhdenkertainen kirjanpito tai julkishallinnolle sopiva kahdenkertainen kirjanpito sekä kassaperusteisuus. Erityisesti parin viime vuosikymmenen aikana on julkisella sektorilla kuitenkin suuntana ollut myös kahdenkertainen liikekirjanpito suoriteperusteisesti (tai kertymäperusteisesti) pidettynä.

Nyt julkisen sektorin rahoituksen laskentatointa koskeva kansallinen ajattelu on saanut haastajan. Kansainvälinen laskenta-ammattilaisten järjestö IFAC on vuodesta 1997 alkaen tehnyt työtä muodostaakseen julkiselle sektorille kansainväliset tilinpäätösstandardit eli niin sanotut IPSAS-standardit, jotka on muodostettu liikeyritysten (pörssiyritysten) IAS/IFRS-standardeista pyrkimällä ottamaan huomioon julkisen sektorin erityispiirteet. IFAC:n *International Public*

Sector Accounting Standards Boardin (IPSASB) päätehtävänä on kehittää edellä mainittuja standardeja julkissektorille yhtenevästi IAS/IFRS-standardien kanssa, sikäli kuin se vain on mahdollista. IPSASB järjestää kansainvälisiä kokouksia standardien kehittämiseksi ja julkaisee kunkin standardin ensin luonnoksena (ns. draft proposal -muodossa) eri asiantuntijatahojen kommentoitavaksi ennen lopullista standardin hyväksymistä ja julkaisemista.

IFAC oli 31.12.2006 mennessä julkaissut 23 kertymäperusteiselle liikekirjanpidolle perustuvaa standardia ja yhden kassaperusteiselle kirjanpidolle perustuvan standardin (Accrual Basis IPSASs and a Comprehensive Cash Basis IPSAS). IFAC lähtee siitä, että kassaperusteinen tilinpäätös on vain välivaihe siirryttäessä kohti kertymäperusteista liikekirjanpidonomaista tilinpäätösasetelmaa.

Ensimmäinen erityisesti julkisyhteisöjen meno- ja tulotalouden erityispiirteet huomioiva standardi eli IPSAS 23, joka koski ei-vastikkeellisia tuloja (veroja ja tulonsiirtoja) julkaistiin joulukuussa 2006. Merkittävä askel IPSASB:ssa tehtiin vuoden 2006 lopulla, kun se vihdoinkin päätti käynnistää yhteisprojektin eräiden maiden kansallisten standardien asettajien edustajien kanssa käsitteellisen viitekehyksen (Conceptual Framework) rakentamiseksi julkisen sektorin laskenta-toimen standardien perustaksi. Tähän saakka tuo viitekehys on puuttanut, ja IPSAS-standardit on rakennettu vastaavien yrityssektorin standardien viitekehyksen pohjalta.

Suomessa valtion kirjanpitolautakunta yhteistyössä valtiokonttorin kanssa on vuosien 2005 ja 2006 aikana kääntänyt tähän saakka annetut IPSAS-standardit suomen kielelle, vertaillut niiden sisältöä valtion kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevaan voimassa olevaan normistoon ja arvioinut standardien potentiaalia valtion kirjanpito- ja tilinpäätösnormiston kehittämiseen. Valtion kirjanpitolautakunta on antanut 30.11.2006 päivätyn selvityksen IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa (Dnro 545/58/2006) (ks. liite 2).

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus selvittää ja analysoida IPSAS-standardien lähtökohтия ja standardien asettajan instituutioluonnetta sekä kartoittaa, missä aikataulussa ja minkälaisin perusteluin kansainvälisissä organisaatioissa ja eri maiden valtionhallinnossa (central government) IPSAS-standardieja on lähdeetty soveltamaan. Erityinen huomio kiinnitetään muihin Pohjoismaihin sekä Euroopan Unionin maihin. Keskeisenä näkökulmana pyritään analysoimaan myös sitä, miten IPSAS-standardien soveltaminen

vaikuttaisi valtion talousarvion toteutumista koskevan tiedon tuottamiseen ja sitä kautta eduskunnan budjettivallan käyttöön.

Tutkimuksen lähdeaineistona käytetään IFAC:n ja IPSASB:n etupäässä kotisivuillaan julkaisemaa materiaalia. Aineistoon kuuluvat IPSAS-standardit ja niiden valmisteluvaiheen dokumentit sekä IFAC-järjestön erilaiset tiedotteet ja kannanotot. Edelleen käydään läpi kansainvälisiä laskentatoimen tutkijoiden artikkeleita ja tutkimuksia, joiden aiheena ovat IPSAS-standardit ja niiden soveltaminen ja soveltuvuus valtion laskentatoimen perustaksi. Empiirisenä aineistona kuuluvat myös Pohjoismaiden tilinpäätökset ja tilinpäätöskertomukset sekä muut saatavissa olevat viralliset asiakirjat ja dokumentit, joiden avulla voidaan todentaa, missä määrin IPSAS-standardeja on otettu jo käyttöön tai päätetty olla ottamatta käyttöön muissa Pohjoismaissa.

Tutkimus on toteutettu Valtiontilintarkastajien tuella ja ajatellen niitä päätöksentekijöitä, joiden tulee ottaa kantaa IPSAS-standardien soveltamiseen Suomen julkisessa hallinnossa. Tutkimus pyrkii tuottamaan kokonaiskuvan tilinpäätösstandardien taustasta ja eri valtioiden aikeista siirtyä IPSAS-standardien soveltajiksi. Tutkimuksen avulla pyritään selvittämään myös se, miten kansainväliset standardit ottavat huomioon talousarvion ja sen toteutumista koskevan informaation esittämiseen tilinpäätöksessä. Eduskunta ja eduskunnan luottamusta nauttiva hallitus ovat ne valtioelimet, joille tilivelvollisen hallinnon tulee tehdä selkoa luotettavasti ja läpinäkyvästi budjetin toteutumisesta. Tarkastelu perustuu tammikuuhun 2007 mennessä annettuihin standardeihin, standardiluonnoksiin, lausuntopyyntöihin ja muuhun materiaaliin.

2. IFAC ja IPSASB

2.1 International Federation of Accountants (IFAC)

International Accounting Standards Committee (IASC, nykyisin *Board of International Accounting Standards*, IASB) on kansainvälisiä laskentatöiden IAS/IFRS-standardeja laativa järjestö, joka perustettiin vuonna 1973 Alankomaiden, Australian, Iso-Britannian, Japanin, Kanadan, Meksikon, Ranskan, Saksan ja Yhdysvaltojen tilintarkastusjärjestöjen välisellä sopimuksella. *International Federation of Accountants* (IFAC) on kansainvälinen laskenta-alan ammattilaisten järjestö, joka perustettiin vuonna 1977. Järjestöön kuuluu tätä nykyä yli 160 jäsenyhdistystä 120 eri maasta. Sen suomalaisia täysivaltaisia jäseniä ovat KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry. IFAC:lla ja IASC:lla on paljolti yhteinen historia. Vuonna 1981 järjestöt sopivat, että IFAC:n jäsenjärjestöistä tulisi myös IASC:n jäseniä. Samalla sovittiin, että IASC:lla on oikeus itsenäisesti laatia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja ja julkaista kansainvälistä tilinpäätösraportointia ja kirjanpitoa käsitteleviä raportteja ja tutkimuksia. Yllä mainittu ”automaattinen” jäsenyys peruttiin IASC sääntöjen muutoksen yhteydessä vuonna 2000. Järjestöjen väliseen työnjakoon perustuen IASC jatkoi IAS-standardien laatimista itsenäisesti. Itsenäinen asema ei kuitenkaan merkinnyt selkeätä erottautumista IFAC:sta, vaan järjestöt jatkoivat edelleen yhteistoimintaa muilla alueilla.

Ensimmäisen askeleen IAS-standardien ulottamisessa julkiselle sektorille IFAC otti vuonna 1989, jolloin se julkaisi suosituksen IAS-standardien soveltamisesta liikelaitoksissa. Vuonna 1996 IFAC:n *Public Sector Committee* (PSC, nykyisin *International Public Sector Accounting Standard Board*, IPSASB) käynnisti ohjelman, jonka seurauksena PSC:n tärkeimmäksi tehtäväksi nousi julkisyhteisöjen tilinpäätösstandardien laatiminen. Luontevan lähtökohdan julkisen

sektorin tilinpäätösstandardien muodostamiselle tarjosivat IASC:n laatimat IAS-standardit. (<<http://www.iasb.org>>; <<http://www.ifac.org>>).

IFAC:n tehtävä on palvella julkista intressiä. IFAC pyrkii vahvistamaan laskenta-alan ammattikuntaa ja sen osaamista maailmanlaajuisesti. IFAC pyrkii osaltaan vaikuttamaan vahvojen talousjärjestelmien luomiseen julkaisemalla korkealaatuisia ammattistandardeja, kannustamalla niiden soveltamiseen ja pyrkimällä olemassa olevien standardien yhdenmukaistamiseen sekä toimimalla julkisen intressin puolestapuhujana asioissa, joissa ammattikunnan osaaminen on relevanttia. (IFAC Constitution 2005, 1)

IFAC:n jäsenistö koostuu täysivaltaisista jäsenistä, kumppanijäsenistä (associate member) ja tytäryhdistyksistä (affiliate member). Jäsenten velvollisuudet on eritelty yksityiskohtaisesti IFAC:n säännöissä. Täysivaltaisten ja kumppanijäsenten velvollisuutena on muun muassa:

1. vastata IFAC:n tehtävien ja tavoitteiden toteuttamisesta oman järjestön osalta,
2. osallistua rahallisesti järjestön toimintaan,
3. noudattaa jäsenyyteen liittyviä velvollisuuksia (Statements of Member Obligations, SMOs) ja
4. noudattaa järjestön sääntöjä

IFAC:n hallinnoinnista vastaavat neuvosto (council) ja hallitus (board). Neuvosto on korkein hallintoelin, ja sen päättävältään kuuluvat muun muassa toiminnan yleislinjaukset ja hallituksen nimittäminen. Neuvoston päätökset tehdään tavanomaisesti vuosittain yleiskokouksessa. Neuvosto koostuu jäsenjärjestöjen edustajista, joilla kullakin on yksi ääni neuvoston kokouksessa.

Hallituksen vastuulla on IFAC:n toimintaperiaatteiden luominen ja niiden noudattamisen valvonta, ohjelmien toimeenpanon valvonta sekä IFAC:n lautakuntien ja komiteoiden valvonta. Hallitus koostuu puheenjohtajasta, varapuheenjohtajasta ja korkeintaan 20 muusta jäsenestä. Hallituksessa saa olla samasta maasta korkeintaan kaksi jäsentä. Hallituspaikkojen jako tapahtuu suoritetun jäsenmaksun perusteella siten, että jäsenet asetetaan järjestykseen jäsenmaksun suuruuden mukaan ja 12 eniten maksaneen joukosta valitaan yhdeksän ensimmäistä jäsentä ja seuraavat kuusi jäsentä valitaan sijoilta 13–24.

Hallituspaikoista vain kuusi paikkaa eivät ole riippuvaisia jäsenmaksun suuruudesta. (ks. tarkemmin IFAC Constitution 2005, 6)

IFAC jakautuu toiminta-alueiden mukaan itsenäisiin lautakuntiin ja komiteoihin. IFAC:n hallitus tekee päätökset lautakuntien toimintaohjeista ja työskentelyalasta. IFAC:n hallitus nimittää lautakuntien jäsenet ja tarkkailijat jäsenjärjestöjen ja nimityskomitean (nominating committee) esityksestä. Lautakuntien jäsenten teknisten neuvonantajien, joita voi olla kaksi aina yhtä jäsentä kohden, tulee olla jäsenjärjestöjen jäseniä tai henkilöstöä. (IFAC Constitution 2005, 11).

2.2 International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) – julkisen sektorin tilinpäätösstandardien luoja

Public Sector Committee (PSC, vuodesta 2004 *International Public Sector Accounting Board*, IPSASB) perustettiin vuonna 1986 IFAC:n pysyväksi komiteaksi, jolla on valtuutus toteuttaa ohjelmia julkisyhteisöjen tilinpäätösraportointiin, tilintarkastuksen, hyvän johtamis- ja hallintotavan sekä operatiivisen laskentatoimen kehittämiseksi.

Varsinaisen standardien laadinnan PSC aloitti standardiohjelman käynnistyttyä vuonna 1996. Ohjelman käynnistämiseen vaikutti PSC:n silloisen puheenjohtajan Paul Sutcliffen (2003, 29) mukaan valtioiden tilinpäätösraportointiin kohdistettu kritiikki. Laadittavien standardien tarkoituksena oli vastata esitettyyn kritiikkiin ja parantaa tilinpäätösten laatua. Ohjelman ensimmäistä vaihetta (1996–2001) rahoittivat – IFAC:n oman rahoituksen lisäksi – Maailmanpankki, Kansainvälinen valuuttarahasto, Aasian kehityspankki ja YK:n kehitysohjelma.

Standardiohjelman ensimmäisessä vaiheessa laaditut 20 standardia perustuivat vuoden 1997 IAS-standardeihin. Toisessa vaiheessa vuonna 2002 PSC ryhtyi laatimaan julkisyhteisöjen erityispiirteitä käsitteleviä standardiluonnoksia, joita vastaavia IAS/IFRS-standardeja ei luonnollisestikaan ollut olemassa. Tämän työn tuloksena on annettu julkisen sektorin standardit IPSAS 23 ”Vastikkeettomat tuotot” ja IPSAS 24 ”Budjetti-informaation esittäminen tilinpäätöksessä”. PSC:n nimi muutettiin IPSASB:ksi (*International Public Sector Accounting Standards Board*) vuonna 2004. Nimenmuutoksella haluttiin ko-

rosta keskittymistä nimenomaan standardien laadintatehtävään. (<<http://www.ifac.org>>)

IPSASB:n tavoite on ”palvella julkista etua” (IPSASB Fact Sheet). IPSASB koostuu 18 jäsenestä, joista kolme on niin sanottuja julkisia jäseniä (public member). IFAC:n jäsenjärjestöllä on oikeus esittää jäsentä IPSASB:iin. Päätöksen nimittämisestä tekee IFAC:n hallitus nimityskomitean suosituksen perusteella. Ehdokasta julkiseksi jäseneksi voi esittää myös muu kuin IFAC:n jäsenjärjestö (”need not to be members of the profession”). Julkiset jäsenet ovat IFAC:n ulkopuolisten tahojen (ei jäsenen) edustajia IPSASB:ssa ja heillä on äänioikeus sen kokouksissa.

Varsinaisten jäsenten lisäksi IPSASB:ssa on tarkkailijoita Aasian kehityspankista, Euroopan komissiosta, kansainvälisestä tilinpäätös-standardilautakunnasta (IASB), Kansainvälisestä valuuttarahastosta, Valtiontalouden tarkastusvirastojen kansainvälisestä yhteiselimestä (INTOSAI), Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöstä (OECD), Yhdistyneistä kansakunnista, YK:n kehitysohjelmasta ja Maailmanpankista. Tarkkailijat voivat osallistua IPSASB:n kokouksiin, ja heillä on oikeus käyttää puheenvuoroja kokouksissa. Tarkkailijoilla ei kuitenkaan ole oikeutta äänestää standardiluonnoksista tai standardeista.

Edelleen IPSASB:n yhteydessä toimii niin sanottu konsultatiivinen toimielin (*Consultative Group*). Toimielimen tehtävä on avustaa IPSASB:a tarjoamalla teknistä apua ja tuomalla esiin julkiseen etuun liittyviä asioita. Toimielimessä on tilinpäätösten laatijoiden, tarkastajien ja hyväksikäyttäjien edustajia, julkishallinnon (government) edustajia, kansainvälisten organisaatioiden sekä akateemisen maailman edustajia. (IPSASB Fact Sheet, 2).

IPSASB:n toimintaa rahoittaa, IFAC:n oman rahoituksen lisäksi, Maailmanpankki, Kansainvälinen valuuttarahasto, Aasian kehityspankki, YK:n kehitysohjelma ja muut vapaaehtoistahot. Näiden kansainvälisten organisaatioiden rahoitus on tärkeää, eikä standardiohjelman toisen vaiheen läpivienti ole mahdollista ilman ulkoisen rahoituksen lisäämistä (<<http://www.ifac.org>>). IPSASB:n budjetti ei ole julkisesti saatavissa, mutta IFAC:n lausuman perusteella on oletettavaa, että toimintamenot ovat lisääntyneet standardiohjelman toisen vaiheen käynnistyttyä vuonna 2002. YK:n ja EY:n siirtyminen soveltamaan IPSAS-standardeja voi osaltaan tuoda helpotusta stan-

dardiohjelman rahoitukseen (ks. luku 3.2). Ohjelman toisen vaiheen tavoitteena on laatia standardeja, jotka käsittelevät julkisyhteisöjen erityispiirteitä ja joiden laadinnassa ei siis voida käyttää pohjana IAS/IFRS-standardeja. Lisäksi IPSASB:n tavoitteena on laatia julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnin perustaksi käsitteellinen viitekehys (conceptual framework).

IPSAS-standardien julkaiseminen on ensimmäinen merkittävä yritys yhdenmukaistaa julkisyhteisöjen tilinpäätösraportointia kansainvälisellä tasolla. Tehtävä on haastava. Ensinnäkin julkinen sektori käsittää eri tason toimijoita: keskus-, alue- ja paikallishallintoa ja niiden sisällä toimivia laskentayksiköitä (*entity*). Toisekseen julkisen hallinnon toimintaympäristö ja rakenteet ovat eri maissa erilaisia. Edelleen julkisen hallinnon nykyiset tilinpäätösraportointikäytännöt vaihtelevat suuresti niin eri maiden välillä kuin myös kunkin maan sisällä. Tilinpäätöksiä laaditaan sekä kassaperusteella (cash based accounting) että suoriteperusteella (accrual based accounting) ja ennen kaikkea näiden perusratkaisujen lukemattomia versioita käsittävillä välimuodoilla (modified accrual or modified cash based accounting). Tilinpäätöksen ohjeistus tapahtuu joko laeilla ja asetuksilla tai laskenta-alan ammattilaisista muodostuvien elinten laatimilla ohjeilla ja standardeilla. Raportoinnissa voidaan soveltaa joko yrityssektorin standardeja tai erityisesti julkisyhteisöille laadittuja omia standardeja. Edelleen raportoinnissa voidaan painottaa eri asioita esimerkiksi hallinnonalasta riippuen. Kaiken kaikkiaan kansainvälisellä tasolla tarkastellen julkisen sektorin laskentatoimen ja raportoinnin kenttää voi luonnehtia lähtökohdissaan hyvin kirjavaksi.

Standardien laatimisen haastavaan tehtävään IFAC on nimitänyt lautakunnan, jonka ”jäsenet ovat kokeneita julkisen sektorin kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin asiantuntijoita. Lautakunnassa olevat henkilöt edustavat finanssiministeriöitä, tarkastusvirastoja, auktorisoituja tilintarkastajia ja julkisia jäseniä joka puolilta maailmaa.” (IPSASB Fact Sheet, 2). IPSASB:n monipuolinen kokoonpano antaa olettaa, että kyseessä on varsin osaava toimielin.

IPSASB:n tavoite on palvella julkista etua laatimalla korkealaatuisia tilinpäätösstandardeja julkisen sektorin yhteisöille maailmanlaajuisesti. Tilinpäätösstandardit säätelevät yleistä tarkoitusta varten laadittavia tilinpäätöksiä (general purpose financial statements). Standardien käytön uskotaan parantavan julkisen sektorin yhteisöjen

tilinpäätösraportoinnin laatua ja läpinäkyvyyttä sekä vahvistavan yleistä luottamusta julkisen sektorin varainhoitoon. (IPSASB Fact Sheet, 1).

IFAC:n jäsenjärjestöjen tulee toteuttaa järjestön jäsenyyteen liittyviä velvollisuuksia (Statements of Membership Obligations). Näihin velvollisuuksiin kuuluu jäsenjärjestön oman jäsenistön tiedottaminen IPSAS-standardeista, IPSASB:n julkaisemista tutkimuksista ja ohjeista. Jäsenjärjestön tulee pyrkiä sisällyttämään IPSAS-standardien vaatimukset kansallisiin julkisen sektorin standardeihin, tai mikäli standardien laatiminen ei ole jäsenjärjestön vastuulla, pyrkiä siihen, että kolmannen osapuolen julkaisemat standardit vastaisivat IPSAS-standardien vaatimuksia. Lisäksi jäsenjärjestöjen tulee avustaa IPSAS-standardien tai niitä vastaavien standardien käyttöönotossa. (Statements of Membership Obligations, 36).

IFAC on selvittänyt jäsenjärjestöjen velvollisuuksien noudattamista seurantaohjelmassaan (Member Body Compliance Program) ja julkaissut verkkosivuillaan jäsenjärjestöjen vastaukset. Vastauksista ilmenee, että IPSAS-standardeihin liittyvistä velvollisuuksista ovat raportoineet etenkin anglosaksisen alueen maiden tai niiden vaikutuspiiriin kuuluvien maiden jäsenjärjestöt, esimerkiksi *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA UK) ja *Canadian Institute of Certified Accountants* (CICA). Anglosaksisten maiden järjestöille on tyypillistä se, että ne kattavat sekä yksityisen että julkisen sektorin laskentatoimen toimialat. Näissä maissa yksityisen sektorin ammattikunta, johon kuuluvilla yleensä on ”yrityksen laskentatoimen” (business formation) koulutus, työskentelee myös julkisen sektorin laskentatoimen parissa. (Brusca & Condor 2002, 150).

IFAC:n suomalaiset jäsenjärjestöt, *KHT-Yhdistys* ja *HTM-tilintarkastajat ry* ovat vastanneet IFAC:n esittämään kysymykseen niistä toimista, joita järjestöt ovat tehneet edistääkseen IPSAS-standardien tunnettua kotimaassaan, seuraavasti: ”Ei mitään. Julkisen sektorin laskentatoimi ei kuulu järjestömme toimialaan eikä työohjelmaan”. Kansallisen tilinpäätösohjeistuksen ja IPSAS-standardien yhdenmukaisuuteen liittyen suomalaiset jäsenjärjestöt toteavat, ettei tietoa ole saatavilla tai sitä ei ole. (Responses to the Membership Body Compliance Program). Seurantaohjelman johtaja informoi IPSASB:n jäseniä vastausten puutteellisuudesta julkisen sektorin osalta IP-

SASB:n kokouksessa kesällä 2005 seuraavin sanoin: ”...monet IFAC:n jäsenjärjestöt eivät olleet täyttäneet seurantaohjelman julkista sektoria käsittelevää kohtaa. Lisäselvitysten myötä on käynyt ilmeiseksi, ettei monellakaan jäsenjärjestöllä ole vastuita eikä se ole tekemisissä julkisen sektorin kanssa. On yleinen käytäntö monissa maissa ja hallinnonaloilla, että finanssiministeriö tai vastaava elin määrittelee julkisen sektorin raportointivaatimukset ja valvoo tilinpäätösraportointia.” (Minutes from the IPSASB Meeting, 2005, 4).

Se, ettei monikaan IFAC:n jäsenjärjestöistä ole tekemisissä julkisen sektorin kanssa, tuntuu yllä sanotun perusteella tulleen jotenkin ”yllätyksenä”. Äänivaltaisia edustajia IPSASB:iin, julkisia jäseniä lukuun ottamatta, voivat esittää nimenomaan IFAC:n jäsenjärjestöt. Tämä asettaa kyseenalaiseksi IFAC:n kompetenssin julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin standardoimisessa. Miten organisaatio, jonka monellakaan jäsenellä ei ole vastuita tai asiantuntijuutta julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnissa, voi sitä maailmanlaajuisesti säädellä. Tilanne on ongelmallinen etenkin Suomen kaltaisten maiden osalta. Meillä vastuu valtion kirjanpidon kehittamisestä on valtiovarainministeriöllä ja oikeus esittää äänivaltaisia jäseniä IPSASB:iin *KHT-yhdistyksellä* ja *HTM-tilintarkastajat ry:llä*.

IFAC:n nimittämispolitiikan ja jäsenjärjestöjen toimialojen perusteella on todennäköisempää, että IPSASB:n kokoonpanoon tulee esitetyksi ja valituksi henkilöitä nimenomaan anglosaksisten maiden järjestöistä. Monissa anglosaksisissa maissa on kuitenkin jo olemassa omat julkisyhteisöjen tilinpäätösraportointia säätelevät standardinsa, eikä ole olemassa merkkejä siitä, että niistä luovuttaisiin tai että niiden sijasta raportoitaisiin kokonaisuudessaan IPSAS-standardien vaatimusten mukaan. IPSASB:ssa siis luodaan anglosaksisvaikutteisia standardeja, ja standardien perusteella laadittavissa tilinpäätöksissä korostetaan anglosaksiselle raportoinnille tyypillisiä asioita, vaikka standardien mahdollinen soveltaminen tulee tapahtumaan nimenomaan muualla kuin näissä maissa.

Wynnen (2003, 18) mukaan IPSASB ei ole riittävässä määrin harkinnut, onko kertymäperusteiseen kirjanpitoon (accrual based accounting) siirtyminen mahdollista maailmanlaajuisesti, eikä se ole kuvannut niitä olosuhteita ja ehtoja, joita sen menestyksenkäs soveltaminen edellyttää. Tilinpäätöksien tavoitteet, tarkoitus ja tili-velvollisuussuhteet ovat erilaisia esimerkiksi kuntien, osavaltioiden ja

keskushallinnon eli hallinnon eri tasojen välillä ja toisaalta eri maiden välillä. On mahdollista, ettei standardiraportoinnilla saavuteta kaikissa maissa ja kaikilla hallinnon tasoilla olevia erityisiä tietotarpeita. Tilinpäätösraportoinnin kansainvälinen standardointi edellyttäisi joka tapauksessa, että standardointiin ryhdyttäisiin laajalla rintamalla ja että ”tilinpäätösstandardien ja muun ohjeistuksen lähtökohdana olisi selvä käsitys siitä, ketä ja mitä varten tilinpäätös ensisijaisesti laaditaan” (vrt. Wynne 2003, 4). Jos raportoinnin lähtökohdat eroavat suuresti eri maiden ja hallinnon tasojen välillä, on yhdenmukaistamisen yleinen hyväksyminen ja onnistuminen epävarmaa.

3. IPSAS-standardit ja niiden soveltaminen

3.1 Vuoden 2007 alkuun mennessä annetut IPSAS-standardit

IFAC:n International Public Sector Accounting Standards Boardin (IPSASB) päätehtävänä on kehittää julkissektorille tilinpäätösstandardeja, jotka ovat yhdenmukaisia yrityssectorille laadittujen IAS/IFRS-standardien kanssa, milloin se on mahdollista. IPSAS-standardit (International Public Sector Accounting Standards) sallivat vaihtoehtoisesti joko kassaperusteisen (cash based) tai kertymäperusteisen (accrual based) kirjanpidon, mutta suositus on, että julkisyhteisöt jossakin aikataulussa siirtyisivät kassaperusteesta kertymäperusteeseen. (IFAC, Public Sector Committee, 2003, s. 4.).

Ensimmäiset 21 IPSAS-standardia perustuvat suoraan IAS-standardeihin. Julkissektorin meno- ja tulotalouden erityispiirteisiin kohdistuvat standardit ovat (2006/2007 vuoden vaihteessa) vasta valmistelussa tai luonnosvaiheessa lukuun ottamatta verotuloja ja tulonsiirtoja käsittävää IPSAS 23 standardia, joka julkaistiin joulukuussa 2006.

IPSAS 1 (kappale 26) vaatii, että laskentaentiteetin, joka noudattaa IPSAS-standardeja, tulisi kertoa tästä tilinpäätöksessään. Noudattamisilmoituksen saa tehdä vain, mikäli noudattaa kaikkia kyseeseen tulevia IPSAS-standardeja. IPSAS-standardit soveltuvat standardien asettajan mukaan noudatettaviksi sekä julkisen sektorin sisäisten kirjanpitoyksikköjen että koko valtion tai kunnan tai valtiotai kuntakonsernin tilinpäätöksessä.

Vuoden 2007 alkuun mennessä IPSAB on antanut seuraavat julkisen sektorin laskentatoimen standardit (oikeassa sarakkeessa on esitetty valtion kirjanpitolautakunnan tekemät suomenkieliset käännökset):

**International Public Sector Accounting Standards
– Kansainväliset julkista taloutta koskevat kirjanpitostandardit**

IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Tilinpäätöksen esittäminen
IPSAS 2	Cash Flow Statements	Rahavirtalaskelmat
IPSAS 3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	Tilikauden ylijäämä tai alijäämä, perustavaa laatua olevat virheet ja kirjanpitoperiaatteiden muutokset
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Valuuttakurssien muutosten vaikutukset
IPSAS 5	Borrowing Costs	Vieraan pääoman menot
IPSAS 6	Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities	Konsernitilinpäätös ja määräysvallassa olevia yhteisöjä koskevat kirjaukset
IPSAS 7	Accounting for Investments in Associates	Sijoituksia osakkuusyhteisöihin koskevat kirjaukset
IPSAS 8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	Taloudellinen raportointi osuuksista yhteishankkeissa
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	Vastikkeelliset tuotot
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Taloudellinen raportointi hyperinflaatiomaissa
IPSAS 11	Construction Contracts	Pitkäaikaishankkeet
IPSAS 12	Inventories	Varastot
IPSAS 13	Leases	Vuokrasopimukset

IPSAS 14	Events After the Reporting Date	Tilinpäätösajankohdan jälkeiset tapahtumat
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Rahoitusvälineet: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ja esittämistapa
IPSAS 16	Investment Property	Sijoituskiinteistöt
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Kiinteistöt, koneet ja kalusto
IPSAS 18	Segment Reporting	Segmenttiraportointi
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets	Tuloa tuottamattomien varojen arvon alentuminen
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	Yleistä julkista sektoria koskevat taloudelliset tiedot tilinpäätöksessä
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	Vastikkeettomat tuotot (verot ja siirrot)
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	Talousarviotietojen esittäminen tilinpäätöksessä
ITC	Accounting for Social Policies of Governments	Julkisyhteisöjen sosiaalipoliittisia tulonsiirtoja koskevat kirjaukset
ITC	Accounting for Heritage Assets	Kansallisuusomaisuuden esittäminen

Taulukko 1. Vuoden 2007 alkuun mennessä annetut IPSAS-standardit.

Erikseen on julkaistu kassaperusteinen IPSAS eli Cash Basis IPSAS (Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting) ja kassaperusteinen standardiluonnos, jossa määrätään ulkopuolisten avustusten kirjanpidollisesta käsittelystä (Disclosure Requirements for Recipients of External Assistance) Nämä IPSAS:t käsittävät tilinpäätösraportoinnin, kun käytössä on kassaperusteinen tilinpäätös. Lisäksi voidaan mainita luonnoksista työsuhde-etuuksia käsittelevä luonnos (Employee Benefits), lausuntopyyntö kansallisomaisuuden esittämisestä (ITC Accounting for Heritage Assets) ja tuloa tuottavien varojen arvon alentumista käsittelevä luonnos (Impairment of Cash Generating Assets).

Useat luettelon standardeista ovat sellaisia, jotka koskevat lähinnä pörssiyrityksille tyypillisiä transaktioita ja siten ne monien valtion virastojen kannalta aktualisoituvat hyvin harvoin. Jos standardeja arvioidaan Suomen valtion talousarvion nykyisen meno- ja tulorakenteen näkökulmasta, verotulojen kirjaamista ja sosiaalisia tulonsiirtoja koskevat standardit ovat kaikkein tärkeimmät yhdessä budjetti-informaation esittämistä koskevan standardin kanssa (ks. luku 5.). Tätä tutkimusta tehtäessä sosiaalisia tulonsiirtoja sekä kansallisomaisuutta koskevat standardit eivät olleet vielä valmiita vaan luonnosteluvaiheessa.

3.2 IPSAS-standardeja soveltavat kansainväliset järjestöt

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD)

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) laatii tilinpäätöksensä IPSAS-standardien perusteella. Soveltuvan IPSAS-standardin puuttuessa OECD soveltaa IAS/IFRS -standardeja. OECD:n vuoden 2000 tilinpäätös oli järjestön ensimmäinen IPSAS-standardeihin perustunut tilintarkastettu tilinpäätös. (OECD 2006)

Pohjois-Atlantin puolustusliitto (NATO)

Pohjois-Atlantin puolustusliitto on ilmoittanut soveltavansa IPSAS-standardeja 1.1.2006 alkaen, ja suurin osa NATO:n 14 yhteisöstä

jo aiemmin (joko tammikuusta 2003 tai 2004 alkaen). NATO:n päätös IPSAS-standardien soveltamisesta perustui Working Group on NATO Accounting Standards -työryhmän suositukseen. Työryhmän tehtävänä oli kehittää NATO:lle kirjanpitostandardeja ja -periaatteita, jotka kattaisivat kaikki liiketapahtumat ja toiminnot. Tavoitteena oli yhdenmukaistaa kirjanpitostandardit ja raportointikäytännöt NATO:n sisällä. Työryhmä kävi läpi eri valtioiden ja kansainvälisten organisaatioiden laatimia tilinpäätösstandardeja ja päätyi lopulta suosittamaan IPSAS-standardeja (IFAC 2002).

Euroopan yhteisöt (EY)

Euroopan yhteisöjen uuden uusi kirjanpitojärjestelmä perustuu vuodesta 2005 alkaen IPSAS-standardeihin. Talousarviokirjanpito säilyy unionissa edelleen kassaperusteisena, mutta sen rinnalle tuodaan IPSAS-standardien mukainen kahdenkertainen kertymäperusteinen liikekirjanpito. Seuraavassa on ote Euroopan yhteisöjen vuoden 2004 tilinpäätöksestä (Euroopan komissio 2004):

Uusi kirjanpitojärjestelmä ja siihen liittyvät uudet kirjanpitosäännöt ja tililuettelot otettiin käyttöön suunnitelmienmukaisesti tammikuussa 2005. Talousarviokirjanpito on edelleen kassaperusteista, mutta liikekirjanpito on muutettu suoriteperusteiseksi. Uudet säännöt ja menetelmät perustuvat julkisella sektorilla sovellettaviin kansainvälisesti hyväksytyihin IPSAS-standardeihin. Sellaisiin tilitapahtumiin, jotka eivät vielä kuulu IPSAS-standardien soveltamisalaan, sovelletaan IAS/IFRS-standardeja. Komission tilinpitäjä on hyväksynyt IPSAS-standardit kuultuaan kirjanpito- ja tilinpäätösstandardeja käsittelevää komiteaa, joka antoi standardeista riippumattoman asiantuntijalausannon.

Siirtymistä uuteen kirjanpitojärjestelmään on perusteltu seuraavasti:

...talousarvion toteuttamisen kuvaamiseen rajoittuvista tilinpäätöstiedoista on siirrytty entistä dynaamisempiin ja kattavampiin tietojärjestelmiin, jotka antavat tyhjentävän kuvan kyseisten

viranomaisten taloudellisesta asemasta, varoista ja veloista. Euroopan yhteisöt ovat viime vuosina uudistaneet kirjanpito- ja tilinpäätösjärjestelmänsä muutoksilla saavutettavien etujen vuoksi. Kirjanpidossa on siirrytty talousarvion tulo- ja menotapahtumien kuvaamiseen keskittyvästä kassaperusteisesta järjestelmästä varoja ja velkoja kuvaavaan suoriteperusteiseen järjestelmään. Tavoitteena on antaa Euroopan yhteisöjen taloudellisesta asemasta entistä kattavampi kuva, joka tarjoaa tiedot yhteisöjen kaikista varoista, saamisista ja veloista sekä varainhoitovuoden menoista ja tuloista. Komissio on tämän vuoksi ottanut käyttöön jo useissa maissa omaksutun ja kansainvälisten tahojen (IFAC, OECD) tukeman lähestymistavan. Uudistustyö aloitettiin varsinaisesti vuonna 2003 yhteisöjen kirjanpitojärjestelmän uudistamishankkeen käynnistämisen myötä. Hankkeen tavoitteena oli nostaa Euroopan yhteisöt julkisen sektorin kirjanpito- ja tilinpäätösjärjestelmien kansainvälisen nykyaikaistamiskehityksen kärkeen vuoteen 2005 mennessä. (Euroopan Komissio 2004)

Yhdistyneet Kansakunnat (YK)

Yhdistyneiden Kansakuntien päätös omaksua IPSAS-standardit perustui Task Force on Accounting Harmonisation:n tekemään ja Budget and Finance Network:n tukemaan suositukseen, joiden pohjalta the High-Level Committee of Management (HLMC) päätti marraskuussa 2005 standardien käyttöönotosta. Päätöksen mukaan standardien tulisi olla kokonaisuudessaan käytössä 1.1.2010. YK:n yleiskokous hyväksyi kesäkuussa 2006 IPSAS-standardien käyttöönoton YK:ssa (UNESCO 2006).

IPSAS-standardeihin siirtymistä perusteltiin seuraavilla argumenteilla (UNESCO 2006):

1. raportointi yhtenäisten ja yleisesti hyväksytyjen standardien pohjalta;
2. standardien samankaltaisuus IAS/IFRS:n kanssa vähentää standardien käyttöönoton kustannuksia (ohjeistusta ja valmiita tietojenkäsittelyohjelmia on olemassa);
3. standardit kansainvälisesti hyväksytyjä;

4. perusteellinen ja tyhjentävä raportointi yhteisön kaikista varoista, veloista, tuotoista ja kuluista kertymäperusteella;
5. tilinpäätöksen esittämiseen liittyvien sääntöjen, standardien ja käytäntöjen yhtenäistäminen;
6. uskottavuus (korkea laatu, kansainvälinen tunnettuus ja hyväksyntä, tarkka ja täsmällinen laadintaprosessi);
7. vertailtavuus ja yhdenmukaisuus;
8. standardien jatkuva kehitys;
9. varojen ja velkojen parempi kontrolli ja läpinäkyvyys;
10. kattavampi ja kokonaisvaltaisempi kuva kustannuksista, joka tukee paremmin tulosjohtamista (results-based management);
11. pitkäaikaisten omaisuuserien (käyttöomaisuuden) sisällyttäminen kirjanpitojärjestelmään, käyttöomaisuuskirjanpidon tarkkuuden ja täydellisuuden parantuminen;
12. tilinpäätösten yhtenäisyys, johdonmukaisuus ja vertailtavuus (kussakin standardissa yksityiskohtaiset vaatimukset ja ohjeet);
13. sihteeristön tilivelvollisuus Yleiskokoukselle;
14. standardien saama laaja kansainvälinen tuki;
15. kansainvälisten organisaatioiden (OECD, NATO, EY) siirtyminen IPSAS-standardeihin; ja
16. raportointi yhtenäisten ja yleisesti hyväksytyjen standardien pohjalta.

Myös muiden kansainvälisten organisaatioiden kohdalla perustelut ovat luonteeltaan samanlaisia, joskaan perustelujen lista ei välttämättä ole yhtä pitkä ja kattava. Standardien soveltamisella tavoitellaan läpinäkyvyyttä, kokonaisvaltaisuutta/kattavuutta, tilivelvollisuuden toteutumista, vertailtavuutta ja yhdenmukaisuutta. OECD oli järjestöistä ensimmäinen, joka siirtyi soveltamaan IPSAS-standardeja. OECD:n suunnannäyttö varmasti edesauttoi standardien omaksumista myös muissa järjestöissä. YK:lle ja EY:lle siirtyminen standardien soveltamiseen tarkoittaa siirtymistä osittaisesta kertymäperusteesta täydelliseen kertymäperusteeseen (from modified to full accrual accounting). (IFAC 2006a).

3.3 IPSAS-standardien soveltaminen eri maissa

IPSASB on julkaissut verkkosivuillaan luettelon (katso Liite 3) IPSAS-standardieja soveltavista, soveltamista suunnittelevista tai standardeja kirjanpidon kehittämisen apuna käyttävistä valtioista. Luettelo ei ole täydellinen, ja IPSASB toivookin asiasta lisätietoa omaavien tahojen ottavan yhteyttä ja täydentävän luetteloa. Tiedot perustuvat IPSASB:n jäseniltä ja standardien käyttöönoton parissa työskenteleviltä konsulteilta saatuihin tietoihin, kehityspankkien verkkosivuilta saatuihin tietoihin sekä standardien käyttöönotosta vastaavien henkilöiden antamiin tietoihin. Luettelossa esiintyvien maiden on täytynyt olla joko aktiivisia IPSASB:n suuntaan tai niiden on täytynyt olla esimerkiksi kehityspankin avustusprojektin kohteena. Pohjoismaista vain Norja on luettelossa, vaikka standardeja on seurattu myös muissa Pohjoismaissa ja soveltamista suunnitellaan muun muassa Islannissa (virastotasolla) (Ministry of Finance Iceland). Tämä puute selittyy sillä, että IPSASB:n ainoa pohjoismainen jäsen on norjalainen. (IPSASB members). Toinen puute on se, että luettelosta harvoin käy ilmi se, millä hallinnon tasolla tai tasoilla standardeja on tarkoitus kussakin maassa soveltaa.

IPSAS-standardeja soveltavista valtioista suurin osa on kehittyviä maita, ja niitä on niin Etelä-Amerikassa, Afrikassa kuin Aasiassakin. Näille maille on tyypillistä se, että niissä IPSAS-standardeja ollaan soveltamassa sellaisenaan ja käyttöönottoa tukee usein jokin kansainvälinen organisaatio kuten Kansainvälinen valuuttarahasto, Maailmanpankki, EU tai YK:n kehitysohjelma. Edellä sanottu antaa viitteitä toisaalta siitä, etteivät aiemmat kirjanpitojärjestelmät näissä maissa olleet kovinkaan kehittyneitä ja standardien käyttöönotto voi tapahtua ikään kuin ”puhtaalta pöydältä”, ja toisaalta siitä, ettei kyseisissä maissa ole resursseja omien laskentatoimen standardien kehittämiseen (vrt. esim. Suomi, Ruotsi ja Ranska).

Se, että rahoittaja- ja luotonantajaorganisaatiot tukevat IPSAS-standardien käyttöönottoa, kertoo näiden tahojen intressistä saada kohdemaihin toimivat ja luotettavat laskenta- ja raportointijärjestelmät. Toisaalta lainansaajavaltioiden arviointi yhtenäisen raportointijärjestelmän pohjalta vähentää lainanantajan työmäärää ja riskiä. Standardien laadintatyötä rahoittavat organisaatiot (ks. luku 2.2) ovat pyytäneet IPSASB:a selvittämään, onko mahdollista yhtenäistää

ulkopuolisten avustusten tilinpäätösraportointia (Sutcliffe 2003, 35.) IPSASB on tähän liittyen laatinut kassaperusteisen standardilunnon, jossa määrätään ulkopuolisten avustusten kirjanpidollisesta käsittelystä (Disclosure Requirements For Recipients of External Assistance).

Kehittyvien maiden lisäksi IPSAS-standardien noudattajien luettelossa mainitaan myös muutama vauras eurooppalainen valtio. Esimerkiksi Alankomaat, Norja, Ranska ja Sveitsi. Näistä ainoastaan Sveitsissä on tarkoitus siirtyä soveltamaan standardeja sellaisenaan (liittovaltiotasolla) vuodesta 2007 alkaen. Muissa valtioissa IPSAS-standardit ovat olleet pilottikokeilussa, pilottikokeilun osana tai niitä on käytetty perustana omien kirjanpitosäännösten laadinnassa. Ranskassa on päätetty siirtyä kertymäperusteiseen kirjanpitoon, ja Norjassa pilottikokeilun tarkoituksena on ollut arvioida kertymäperusteiseen kirjanpitoon siirtymisen vaihtoehtoa. (IFAC 2006b).

Australiassa, Kanadassa, Uudessa-Seelannissa, Iso-Britanniassa ja Yhdysvalloissa sovelletaan kertymäperusteisia kirjanpitostandardeja, jotka ovat huomattavilta osin yhdenmukaisia IPSAS-standardien kanssa. (IFAC 2006b). Verrattaessa IPSAS-standardien sisältöä anglosaksisten maiden kirjanpitostandardeihin (esimerkiksi Australian Accounting Standards) on yhtäläisyyksiä nähtävissä. Yhtäläisyydet eivät rajoitu ainoastaan IAS-standardeihin pohjautuviin IPSAS-standardeihin vaan erityisesti julkiselle sektorille laadituissa standardeissa on myös samankaltaisuuksia, esimerkiksi Australian Accounting Standard 31:n ja IPSAS 23:n kesken. Myös eroavuuksia on. Yhdysvalloissa julkisella sektorilla sovellettavissa standardeissa ja tilinpäätösraportoinnin tavoitteissa painotetaan talousarvion merkitystä enemmän kuin IPSAS-standardeissa¹. IPSASB tekee yhteistyötä anglosaksisten maiden kirjanpitolautakuntien kanssa, ja näissä lautakunnissa kehitellyt standardit ja standardilunnot ovat olleet perustana IPSASB:n standardikehittämisessä ja sen julkaisemisessa lausuntopyynnöissä². (IPSASB 2006).

1. Talousarvioletietojen merkityksen huomioiminen on ollut IPSASB:ssa viimeaikainen kehityssuunta. IPSASB julkaisi talousarvioletietojen esittämistä käsittelevän standardin joulukuussa 2006. Myös käsitteellisen viitekehyksen laadintaprojektissa talousarvion ja talousarvioraportoinnin tärkeyttä on korostettu.
2. Esim. Iso-Britannian *Accounting Standards Board*:n laatima kansallisomaisuuden kirjanpidollista käsittelyä koskeva julkaisu *Consultation Paper*.

Viimeinen huomionarvoinen ryhmä IPSAS-standardien soveltajamaiden luettelossa on Euroopan unionin uudet jäsenmaat (esimerkiksi Latvia ja Liettua). Ennen unioniin liittymistä jäsenvaltioehdokkaalle voidaan tarjota niin sanotun twinning project'n puitteissa apua hallinnollisten ja institutionaalisten uudistusten tekemiseen. Tarkoituksena on saattaa jäsenvaltioehdokkaan juridis-hallinnolliset rakenteet sille tasolle, että jäsenvaltio voi implementoida yhteisön säännösten *acquis communautaire* (ks. esim. Latvian vastuullinen viranomaisen, CFCA Latvia). Latviassa ja Liettuaassa tämä merkitsi muiden uudistusten ohella myös valtion kirjanpidon ja raportointijärjestelmien kehittämistä. Luettelon mukaan IPSAS-standardeja on käytetty apuna tässä kehittämistyössä tai niitä on siirrytty soveltamaan täydellisinä. (IFAC 2006b).

Tilinpäätösraportoinnin yhdenmukaistaminen EU:ssa on toistaiseksi koskenut vain listattuja ja joukkovelkakirjalainoja liikkeelle laskeneita yrityksiä. Jäsenvaltioiden tilinpäätösten yhdenmukaistamista koskevia aloitteita ei unionissa ole tehty. Tällainen kehityssuunta ei kuitenkaan ole mahdoton. Edellytykset EU-tason harmonisointiin ovat varmasti paremmat kuin maailmanlaajuiseen harmonisointiin, koska jäsenvaltioiden erot ovat pienemmät kuin valtioiden erot maailmanlaajuisesti ja koska tällainen uudistus voitaisiin helposti saattaa voimaan velvoittavilla EY-säädöksillä. Mikäli yhdenmukaistamiseen ryhdyttäisiin, olisivat IPSAS-standardit varmasti varteenotettava vaihtoehto. Standardeja on käytetty uusien jäsenvaltioiden kirjanpidon kehittämisessä, ja Euroopan yhteisöt siirtyivät itse raportoimaan niiden mukaan. Myös Ruotsin ESV:n (Ekonomistyrningsverket) julkaisussa on pohdittu IPSAS-standardien soveltamisen mahdollisuutta EU:n sisällä. (ks. Lundqvist 2003)

3.4 Soveltaminen Pohjoismaissa

Ruotsissa, samoin kuin Suomessa on seurattu IPSAS-standardien kehittelyä, mutta päätöstä niiden noudattamisesta ei ollut tehty ainakaan vuoteen 2006 mennessä. Tähän vaikuttanee se, että Ruotsin valtio on itse kehittänyt liikekirjanpidolleen käsitteellisen viitekehysten ja ottanut liikekirjanpidon käyttöön jo 1990-luvun alussa (ESV 1999:14, Att läsa och tolka – resultaträkning, balansräkning,

anslagsredovisning). Valtion budjetin osalta Ruotsissa on harkittu siirtymistä budjettiin, johon sisällytettäisiin kaikki toiminta riippumatta rahoitustavasta (määräraha-, maksu- tai tukirahoitus) ja myös laskennalliset kustannuserät, kuten poistot, budjetoitaisiin.

	Ruotsi	Suomi	Norja	Tanska
Menojen ja tulojen kohdentamisperuste budjettiin	Kassaperuste	Suorite-, kassa- ja sitoumusperusteet	Kassaperuste	Modifioitu kassaperuste Siirtyminen kustannuserusteiseen budjettiin 2007
Kirjanpito-malli	Liikekirjanpito (suoriteperusteinen)	Liikekirjanpito (suoriteperusteinen) Talousarvio-kirjanpito	Kassaperusteinen kahdenkertainen kirjanpito	Modifioitu kassaperusteinen kahdenkertainen kirjanpito Siirtyminen liikekirjanpitoon vuosina 2005-2007
Tilinpäätös	Talousarvion toteutuma (Anslagsredovisning) Tuloslaskelma (Resultat räkning) Tase (Balansräkning) Konsernitilinpäätös, jossa budjettitalous + liikelaitokset	Talousarvion toteutuma Tuotto- ja kululaskelma Tase Rahoituslaskelma (valtio, ei tilivirastot)	Talousarvion toteutuma (Bevilgningsregnskap) Tase (Kapitalregnskap)	Talousarvion toteutuma (Hovedoversigt over statsregnskabet) Tase (Oversigt over statens status pr. 31. december)

Taulukko 2. Valtion budjetti- ja tilinpäätösasetelmien vertailu Pohjoismaissa 2000-luvun alussa.

Taulukossa 2 on vertailtu Pohjoismaiden valtion kirjanpidon perusteita, tulojen ja menojen talousarvioon kohdentamisen perustetta ja tilinpäätöslaskelmia toisiinsa 2000-luvun alussa. Lähteenä on käytetty OECD:n vertailua (2002) sekä uudempia lähteitä, joilla on päivitetty OECD:n vertailua. Katso myös liite 1.

Norjassa hallitus käynnisti joulukuussa 2003 laskentatoimen uudistamishankkeen, jonka yhteydessä kymmenessä valtion virastossa kokeillaan kertymäperusteista IPSAS-tyyppistä kirjanpitoa. Norjan hallitus ilmaisi pilotoinnin perusteella vahvan epäilynsä siitä, että kertymäperusteinen kirjanpitomalli soveltuisi budjettiin. Hallitus päättikin pitäytyä kassaperusteisessa budjetoinnissa, vaikka kertymäperusteisen laskentatoimen kehittämistä ja kokeilua jatketaan (Monsen-Oulasvirta 2006).

Tanskassa on valmisteltu siirtymistä valtion kirjanpidossa liikekirjanpitoon ja budjetoinnissa kulu- ja kustannusperusteisuuteen (omkostningsbasered bevillingssystem). Tanskan finanssiministeriön mukaan liikekirjanpitu uudistus on suunniteltu otettavaksi käyttöön vuosina 2005-2006, ja virastot tekisivät ensimmäisen kerran vuosiraportit vuodelta 2005 uuden kirjanpidon esittämistavan mukaisesti (Finansministeriet 2005). Tanskan valtio esittää ensimmäisen kerran budjetin toteutuman vuodelta 2006 pääosin kustannusperusteisesti eikä niin kuin tähän asti menoperusteisesti. Kuluperuste budjetissa ei koskisi kuitenkaan suuria infrastruktuuri- ja kansallisuusinvestointeja. Tanskassa suunniteltu liikekirjanpidon malli ei perustu IPSAS-standardeihin vaan omaan kehittelyyn. Kustannusperusteisella budjetoinnilla pyritään resurssien entistä taloudellisempaan käyttöön. Kustannusperusteisuus merkitsee sitä, että määrärahoja veloitetaan silloin kun resursseja käytetään. Tämä merkitsee menojen periodisointia, esimerkiksi investointien jaksottamista poistokuluiksi kyseisille talousarviovuosille. Tähän liittyy se, että jatkossa toimintayksiköt rahoittavat investointinsa investoinnin aikaansaamalla tuotoilla/kustannussäästöillä ja/tai valtiokonttorista otetulla sisäisellä lainalla, jonka lyhennykset ja korot maksetaan investoinnin poistoihin ja korkoihin tarkoitetuilla määrärahoilla (Finansministeriet 2006).

4. IPSAS-standardit ja Suomen valtion kirjanpito

4.1 Lähtökohdat

Julkisen talouden hoito on tyypillisesti muovautunut käytännön ratkaisujen kautta, ei opillisten rakennelmien avulla. Perinteinen valtiontalouden hoito on meillä perustunut kameraaliseen järjestelmään¹, jonka keskeisiä piirteitä ovat eri käyttötarkoituksiin osoitetut menolajikohtaiset määrärahat ja niiden käytön valvonta hallinnollisen kirjanpidon avulla. Valtionhallinnon toimintayksikköjen vastuu on koskenut lähinnä määrärahojen käyttämistä lakien, ohjeiden ja budjettien mukaisesti. Talous ja varsinainen toiminta on nähty toisistaan erillisinä: talousasiat ovat olleet taloushallinnon vastuulla, jonka puolestaan ei ole tarvinnut välittää varsinaiseen toimintaan liittyvistä näkökohdista. (Meklin, 2002, 13-14). Kirjanpidon tärkein tehtävä on ollut budjetin seuranta ja toteutumaraporttien tuottaminen. Valtion kirjanpitoa onkin kutsuttu luonteensa mukaisesti hallinnolliseksi kirjanpidoksi tai talousarviokirjanpidoksi erotukseksi yritysten liikekirjanpidosta.

1980-luvun lopulta alkaen kameralistinen taloushallintokulttuuri on saanut asteittain väistyä tulosohjauskulttuurin tieltä. Kysymys ei ole vaan suomalaisesta ilmiöstä, vaan laajemmasta New Public Management (NPM) tai New Public Financial Management -liikkeestä (ks. esim. Hood, 1995, Olson, Guthrie and Hupmprey, 1998) ja sen myötä tulleista ilmiöistä. NPM/NPFM -liikkeen ja tulosohjauskulttuurin eräs keskeinen elementti on laskennallistaminen ("accountingization") ja siihen kuuluvana kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation uudistaminen ottamalla mallia yrity maailman liikekirjanpidosta ja tilinpäätösasetelmistä.

1. Kameralismia ja kameraalisen laskentatoimen piirteitä on tarkasteltu mm. seuraavissa julkaisuissa: Monsen-Näsi, 1996, Monsen, 2002 ja 2003,

Suomessa valtion uusi kirjanpito- ja tilinpäätösmalli otettiin käyttöön 1.1.1998. Siinä hallinnollisen kirjanpidon (talousarviokirjanpidon) rinnalle tuotiin liikekirjanpito ja uudet tilinpäätöslaskelmat (tuotto- ja kululaskelma ja tase). Valtion vähintään kolmenkertaisessa ja toisinaan monenkertaiseksi kuvatussa kirjanpitosysteemissä kirjataan tapahtumat paitsi talousarviokirjanpidon tileille myös liikekirjanpidon tileille. Valtion liikekirjanpito pyrittiin saattamaan niin lähelle yleistä kirjanpitolaista ja -asetuksen mukaista liikekirjanpitoa kuin mahdollista. Valtion liikekirjanpidossa on kuitenkin omat erityispiirteensä, joiden johdosta sitä myös säädellään erikseen valtion talousarviolaille ja -asetuksella, valtiovarainministeriön ja valtiokonttorin ohjeilla sekä valtion kirjanpitolautakunnan lausunnoilla.

Yritysmaailmassa on ollut lähinnä sijoittajaintresseillä paine yhtenäistää pörssiyritysten tilinpäätösinformaatiota. Tämä paine konkretisoitui velvoittaviksi säännöksiksi EU:n jäsenmaissa, kun Euroopan parlamentti ja Euroopan unionin neuvosto antoivat vuonna 2002 IAS-asetuksen (N:o 1606/2002) kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta. Asetuksen mukaan pörssissä listattujen yhtiöiden on laadittava konsernitilinpäätöksensä 2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti. Näillä standardeilla tarkoitetaan IAS/IFRS-standardeja, joiden periaatteet poikkeavat olennaisesti meillä totutusta liikekirjanpidosta.²

IAS/IFRS-standardit eivät huomioi kirjanpidon tuloslaskennan ja verotuksen yhteyttä, joka on perinteisesti ollut hyvin tärkeitä suomalaisessa liikekirjanpidossa. IAS/IFRS-standardit ovat taselähtöisiä, kun taas kansallinen kirjanpitoimme on ollut tuloslaskemalähtöistä, jossa keskeistä on ollut menojen jaksottaminen meno-tulo-teorian mukaisesti. Meno-tulo-teorian mukaan tulos syntyy tilikauden tulojen (tuottojen) ja niiden hankkimiseksi uhrattujen menojen (kulu- lujen) välisenä erotuksena, eikä varallisuuden arvossa tapahtuneita muutoksia oteta tuloksen laskemisessa lähtökohtaisesti huomioon. Tulot jaksotetaan tuotoiksi realisointiperiaatteen mukaan eli tulot kohdistetaan siihen tilikauteen, jonka aikana ne ovat realisoituneet. Menot puolestaan kohdistetaan kuluksi siihen laskentakauteen, jonka tuottoja ne ovat olleet kerryttämässä. Jaksottamisongelman ratkaisu

2. IFRS-standardit eroavat myös Yhdysvalloissa käytetyistä US GAAP -standardeista (United States Generally Accepted Accounting Principles). IASB ja FASB (Financial Standards Board) ovat perustaneet standardejaan koskevan lähentymisprojektin (Räty-Virkkunen 2004, 27-30).

perustuu meno tulo kohdalle -periaatteeseen (matching principle) eli menot kirjataan kuluiksi sitä mukaa kun ne kerryttävät tuottoja.³

IFRS-standardeissa korostetaan tilinpäätösinformaation keskeisenä laskelmana tasetta ja laskentaenteetien omaisuuserien käypään arvoon arvostamista niin, että realisoitumattomat arvonmuutokset voivat muodostaa merkittävän osan yhtiön tuloksesta. Standardien tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevissa yleisissä periaatteissa tuotot määritellään tilikauden aikana tapahtuvaksi taloudellisen hyödyn lisäykseksi, joka toteutuu varojen lisääntymisenä tai arvonnousuna taikka velkojen vähentymisenä ja johtaa oman pääoman lisäykseen, joka johtuu muusta kuin omistajien tekemistä oman pääoman sijoituksista. IFRS:t sallivat usein omaisuuden arvostamisen hankintamenon asemasta käypään arvoon. Tulos määräytyy oman pääoman muutoksena, joka kuvastaa toiminnan tuloksen lisäksi omaisuuserien arvoissa tapahtuneita muutoksia.

IPSAS-standardeihin siirtyminen aiheuttaisi suurimmat muutokset nykyisiin käytäntöihin nähden verotulojen kirjaamisessa, koska IPSAS 23 edellyttäisi siirtymistä kassaperusteisesta kirjaamisesta kertymäperusteiseen kirjaamiseen. PSC ja sen seuraaja IPSASB ovat olleet erimielisiä verojen kirjaamisesta. 2000-luvun alussa valmistelutyöryhmä päätyi esittämään kassaperusteista kirjaamista, mutta lopullisessa standardissa IPSASB päätyi kertymäperusteisuuteen, jonka soveltamisessa ongelmia aiheuttaa kirjauskypsan verotulon luotettava arviointi. Standardin mukaan verotulon kirjaamisen tulee perustua kyseisenä verovuonna verotettavien tapahtumien/tulojen/omaisuuden aikaansaamaan arvioituun lopullisesti valtiolle kuuluvaan veroon. IPSAS 23:n mukaan yhteisö voi hyödyntää historiallisiin verokertymiin perustuvia tilastollisia malleja verokertymän arvioimisessa (ks. luku 6).

Siirtomenojen kirjaamiseen, jotka muodostavat yli 50 % valtion menoista, IPSAS-standardien soveltaminen ei aiheuttaisi kovin suuria muutoksia nykyiseen valtion kirjanpitoon verraten. Kommentoitavana olevan sosiaalipoliittisten tulonsiirtojen kirjaamista koskevan luonnoksen mukaan komitean enemmistö kannatti yksilöityyn sitoumukseen perustuvaa kirjaamista, joka muistuttaa talousarvioasetuksessa määritettyä valtion kirjanpidon sitoumusperustetta.

3. Kirjanpitolakiin tehdyt muutokset ovat 1990- ja 2000-luvuilla pienentäneet neet meno-tulo-teorian merkitystä kirjanpitoimme teoreettisena perustana ja tuoneet osittain tilalle taselähtöisyyttä korostavia piirteitä.

Suuri muutos olisi, jos päätettäisiin siirtyä budjetissa kertymäperusteiseen rakenteeseen. Tämä merkitsisi sitä, että budjetin rakenteen tulisi noudattaa kertymäperusteisesti lasketun tuloslaskelman, taseen ja kassavirtalaskelman muotoja. Määrärahoissa pitäisi siirtyä kustannus- ja kuluperusteisuuteen, mikä merkitsisi mm. sitä, että määrärahan käyttäjät eivät saisi investointimäärärahoja vaan määrärahoja investoinnin perusteella laskettuihin poistoihin ja korkoihin.

IPSAS-standardien mukaan valtion pitäisi tehdä konsernitilinpäätös, mitä se ei nykyisin tee. Valtion taseen varojen osalta IPSAS-standardit merkitsisivät käypiin arvoihin perustuvan arvostamisen lisääntymistä. Hankinta-ajankohtana varat arvostettaisiin hankintamenoon, mutta sen jälkeen mahdollista olisi myös käypään arvoon arvostamisen. Käyvän arvon käyttämisessä on koko ajan seurattava markkina-arvojen muutoksia ja tehtävä sen perusteella tarvittavat arvonalennukset ja -korotukset. Kaiken kaikkiaan valtion erilaisten varallisuusryhmien, muun muassa käyttöomaisuuden, kansallisuusomaisuuden, infrastruktuuriomaisuuden, maanpuolustukseen tarkoitettun omaisuuden määrittely ja arvostaminen aiheuttavat monia ongelmia (ks. esim. Christiaens, 2004, Näsi, Hansen and Hefzi, 2001, Hansen, Näsi and Ström, 2000), jotka eivät IPSAS-standardienkaan myötä voi saada yksiselitteisiä käytännön ratkaisuja.

4.2 Tilivelvollisuussuhteiden ja tilinpäätöstietojen hyväksikäytön erilaiset painotukset

Tilinpäätöksen laatijan ja tilinpäätöksen tietojen hyväksikäyttäjän suhdetta voidaan kuvata tilivelvollisuuskäsitteellä. Tilivelvollisuus (*accountability*) määritellään yleisesti (tilivelvollisen, agentin) velvollisuudeksi tarjota (päämiehelle) tarpeellista ja luotettavaa tietoa tilivelvolliselle uskottujen taloudellisten resurssien hoidosta. Julkisella sektorilla tilivelvollisuus voi käsittää taloudellisten resurssien hoidon (*stewardship*) lisäksi myös poliittista, taloudellista, yhteiskunnallista ja sosiaalista tilivelvollisuutta. Tilivelvollisuuskäsite on monisyinen, ja tässä tutkimuksessa ei ole tarkoitus tarkemmin analysoida sen sisältöä ja merkitystä. Kuitenkin tilinpäätösraportoinnin painotuksia ja tilinpäätöksen tietosisältöä tarkasteltaessa tulee tilivelvollisuussuhteet ymmärtää taustalla vaikuttavana ja ohjaavana tekijänä.

Meklin (1997, 37, ks. myös Meklin & Näsi 1994) havainnollistaa tilivelvollisuussuhteita julkisella sektorilla seuraavasti:

Päämies eli kansalainen, antaa *agentille* eli poliittiselle päättäjälle toimeksiannon ja rahaa, josta agentti on päämiehelle tilivelvollinen. Poliittinen päättäjä taas antaa toimeksiannon ja rahaa toimintayksiköille, jotka ovat taas poliittiselle päättäjälle tilivelvollisia toimeksiannon suorittamisesta ja rahankäytöstä.

Toimeksianto ja raha voivat viitata esimerkiksi ministeriön ja tiliviraston väliseen tulossopimukseen. Raha ja toimeksianto kohdennetaan alaspäin ja toiminnasta raportoidaan luonnollisesti ylemmälle hallinnontasolle. Rahan antaminen tapahtuu käytännössä budjetin avulla, jolloin sen seurannalla on vahva rooli tilivelvollisuuden osoittamisessa (ks. myös Brusca & Condor 2002, 140).

Kansainvälisessä vertailussa tilinpäätösraportoinnin painotukset ja sisältö vaihtelevat. Eroja on esimerkiksi mannereurooppalaisen ja anglosaksisen tradition välillä. Toisaalta myös anglosaksisten maiden välillä on eroja (esim. USA ja Iso-Britannia). Lisäksi tilinpäätösraportoinnin painotuksissa eli siinä, mitä ja miten raportoidaan, tapahtuu ajan mittaan muutoksia.

Anglosaksisissa maissa kirjanpito ja tilinpäätös on usein eriytetty budjetti-informaatiosta, sen käsitteistä ja luokitteluista. Tilinpäätöksessä korostuu raportointi ulkoisille sidosryhmille, suurelle yleisölle ja erilaisten resurssien toimittajille. Esimerkiksi Yhdysvalloissa monet paikallishallinnon yksiköt lainoittavat toimintaansa joukkovelkakirjalainoilla, jolloin sijoittajasidosryhmän tiedonintressi kasvaa. Luottokelpoisuuden luokittelua palvelee parhaiten yleisesti hyväksytyjen kirjanpitoperiaatteiden (GAAP) mukaan toteutettu tilinpäätösraportointi. Yleisesti hyväksytyjen kirjanpitoperiaatteiden noudattamisella saattaa olla vaikutusta luottoluokitukseen ja lainan korkoon. Anglosaksisen perinteen maissa myös toiminnallisen tehokkuuden raportointi on ollut merkittävässä roolissa mannereurooppalaisiin maihin verrattuna. (Brusca & Condor 2002).

Mannereurooppalaisissa maissa lainsäätäjä ja valvovat elimet on perinteisesti nähty tilinpäätöksen ensisijaisina hyväksikäyttäjinä. Budjetilla on perinteisesti ollut hyvin vahva rooli. Laskentaperiaatteet ovat

muotoutuneet budjetin ”sanelemina” ja tilinpäätösraportoinnissa on painottunut laillisesti hyväksytyyn budjetin noudattaminen (emt.).

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen painotuksissa on tapahtunut siirtymistä parlamentaarisen tilivelvollisuuden osoittamisesta markkina- ja asiakaslähtöisen tilivelvollisuuden suuntaan. Tässä kehityksessä lakien ja määräysten noudattamiseen sekä nuhteettomaan taloudenhoitoon keskittyvän tilinpäätösraportoinnin tilalle on noussut tuloksellisuuden osoittamiseen tähtäävä tilinpäätösraportointi. (ks. esim. Steccolini 2004). Mannereurooppalaisissakin maissa toiminnallista tehokkuutta koskevaan raportointiin on alettu kiinnittää entistä enemmän huomiota.

Tilivelvollisuuden toteuttaminen edellyttää siis tietoa, joka palvelee päämiehen tarpeita. Se, kenelle tieto tuotetaan, määrittää tiedon sisällön. Yrityssektorilla sijoittajat tarvitsevat tietoa yrityksen kyvystä synnyttää kassavirtoja ja maksaa osinkoja, korkoja ja lainapääomia takaisin. Sama tiedon intressi, lainojen hoitokyky, kiinnostaa myös julkisyhteisöjen liikkeelle laskemiin lainoihin sijoitavia. Joukkovelkakirjalainaan sijoittavat haluavat tietoa velallisen julkisyhteisön taloudellisesta asemasta ja tulovirroista eli siitä, missä määrin julkisyhteisöllä on veloitteita ja velkoja sekä missä määrin varallisuutta ja kykyä kerryttää vastaisia tuloja.

Sijoittajatahojen lisäksi julkisyhteisö on tilivelvollinen kansalaisille ja valvoville elimille. Julkisyhteisö kerää varoja veroina ja maksuina, ja kerätyt varat kohdennetaan talousarviossa kulloinkin tärkeiksi katsottuihin tarkoituksiin. Budjetin erityisen tehtävän vuoksi sen seurannalla on tärkeä rooli tilivelvollisuuden osoittamisessa. Julkisyhteisön tulee kyetä perustelemaan verovarojen kerääminen ja olemaan tilivelvollinen näiden varojen käytöstä. Raportointi palvelee myös päätöksenteossa, mutta ennen kaikkea julkisen talouden keskeiset raportit (talousarviot, niiden toteutumalaskelmat, toimintakertomukset ja tilinpäätösraportit) palvelevat kansalaisten ”oikeutta tietää”, miten julkiset varat tullaan käyttämään ja on käytetty.

Yhdysvalloissa osavaltioiden ja paikallishallinnon yksikköjen kirjanpitostandardeja luova elin Governmental Accounting Standards Board (GASB) katsoo budjetin laadinnan ja toteutumisen seurannan olevan julkisyhteisöjen laskentatoimen ja raportoinnin keskeinen osa.

”For governments, a budget takes on a special legal significance. Governmental budgets are expressions of public policy priorities and legally authorize the purposes for which public resources may be spent. In fact, governmental budgets can be the primary method by which citizens and their elected representatives hold the government’s management financially accountable.” (GASB, 9).

GASB:n budjettia koskeva kannanotto on mielenkiintoinen siinä mielessä, että se koskee yhdysvaltalaisia kaupunkeja, jossa sijoittajat (kaupunkien velkakirjoihin sijoittavat) ovat tilinpäätösinformaation käyttäjinä keskeisessä asemassa. Tästä huolimatta kansalaisten ja heitä edustavien tietotarpeita pidetään tärkeinä ja toiminnasta raportoidaan tätä tarkoitusta palvelevalla tavalla.

Accounting Standards Board:n (ASB) lähestymistapa on hieman erilainen. ASB määrittelee rahoittajat ja taloudelliset tukijat julkista hyötyä tuottavan yhteisön (public benefit entity) tilinpäätöksen ensisijaisiksi hyväksikäyttäjiksi. ”Osakkeenomistajat ovat yritysten tilinpäätösten ensisijaisia hyväksikäyttäjiä, joten vastaavanlainen ryhmä julkisella sektorilla ovat rahoittajat ja taloudelliset tukijat so. veronmaksajat.” (Wynne 2003, 5). Tämän käyttäjäkunnan tietotarpeita palvelee vastaavanlaisella raportointimallilla kuin yrityksen osakkeenomistajia. ASB:n näkemyksen mukaan, kaikkien yhteisöjen tilinpäätösraportoinnin taustalla tulisi olla samat periaatteet (ASB 2005, 3). Wynne tulkitsee ASB:n näkemystä siten, että ASB pyrkii ulottamaan laatimansa periaatteet julkiselle sektorille mahdollisimman pienillä tulkintaeroilla ja muutoksilla. (Wynne 2003, 5). Budjetin toteutumista koskeva raportti on yksi valinnaisista tilinpäätöslaskelmista.

IPSAS-standardien mukaan laadittava yleistä tarkoitusta palveleva tilinpäätös (general purpose financial statements) laaditaan niitä käyttäjiä varten, jotka eivät ole sellaisessa asemassa, että he voisivat vaatia tilivelvolliselta tietotarpeitaan palvelevaa erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätöstä. Yleistä tarkoitusta palvelevan tilinpäätöksen hyväksikäyttäjät ovat veronmaksajat, lainsäädäntöelinten jäsenet, luotonantajat, (tavaran)toimittajat, tiedotusvälineet ja työntekijät (IPSAS 1, 1).

4.3 Tilivelvollisuussuhteet ja tilinpäätöstietojen hyväksikäyttö Suomen valtiontaloudessa

Suomen valtion talousarvionalouden tilivelvollisuussuhteita ja kirjanpidon tietojen käyttäjiä kuvataan valtion kirjanpidon yleiskuvauksessa kirjanpidon hyväksikäyttötehtävän alla (Valtion kirjanpidon käsikirja, 4) seuraavasti:

Kirjanpito on laaja perustietorekisteri, josta saadaan tietoja hyvinkin erilaisia hyväksikäyttäjiä ja hyväksikäyttötilanteita varten. Kirjanpidon hyväksikäyttötehtävä jakautuu toisaalta perustiedon ja toisaalta tilinpäätösasiakirjojen ja niissä esiintyvien yhteenvetotietojen hyväksikäyttöön.

Kirjanpidon perustietoa käytetään hyväksi toiminnan suunnittelussa, seurannassa, valvonnassa ja tiedottamisessa. Se on tarkastuksen kestävä tietoa mm. kustannuslaskennassa. Sidosryhmille taloudellinen tieto annetaan tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteenä annettavien tietojen avulla. Kirjanpidon tietoja sisältyy myös tiliviraston toimintakertomukseen.

Kirjanpidosta saatavia tietoja käyttävät hallinnossa hyväksi ainakin verohallinto ja valtiovarainministeriö sekä Tilastokeskus. Lisäksi valtion tilinpäätöstietoja käyttävät hyväkseen kansalaiset, eduskunta, valtioneuvosto ja rahoitusmarkkinat. Tilinpäätöksen hyväksikäyttötehtävän toteuttamista vaikeuttaa hyväksikäyttäjäröolien eriytymättömyys. Esimerkiksi eduskunta, valtioneuvosto ja asianomainen ministeriö toimivat useissa rooleissa: viraston ”omistajana”, rahoittajana, sen tuottamien suoritteiden tilaajana sekä viranomaisohjaajana ja valvojana.

Eduskunta toimii omistajan ylimpänä edustajana ja on näin ollen tilivelvollinen sekä äänestäjille (poliittinen tilivelvollisuus) että veronmaksajille (toiminnallinen ja taloudellinen tilivelvollisuus). Toisaalta hallinto on tilivelvollinen eduskunnalle.

Valtioneuvosto on virastoihin nähden moniulotteisessa johtotason roolissa. Koska sen alaisuudessa on koko hallinto, on ohjaus ja valvonta käytännössä sen ministeriön asia, jonka hallinnonalaan kulloinkin kyseessä oleva virasto kuuluu.

Kuten edellä oleva teksti kertoo, ovat valtion budjettitalouden tilivelvollisuussuhteet paljolti hallinnon sisäisiä ja monitasoisesti ja monensuuntaisesti hierarkkisia. Tilivelvollisuus ja tilinpäätösraporttien käyttö ulotetaan toki myös hallinnon ulkopuolelle; ennen kaikkea veronmaksajiin, palvelujen käyttäjiin ja kansalaisiin eri kokoonpanoissaan. Tilinpäätösraportoinnin tavoitteisiin ja sisältöön vaikuttaa se, kenelle ja millaisiin tarpeisiin tietoa tuotetaan.

Valtion kirjanpidon käsikirjan mukaan ministeriö on alaisensa viraston ”omistaja”, rahoittaja, suoritteiden tilaaja (kansalaisen tai yrityksen) agentti, viranomaisohjaaja ja valvoja. Ministeriö edustaa näin montaa perinteisesti tilinpäätöksen hyväksikäyttäjryhmäksi luettua sidosryhmää (omistaja, lainanantaja, asiakas, ”julkinen valta”) ja on siten useissa tapauksissa keskeisin yksittäisten tilivirastojen tilinpäätösinformaation tarvitsija ja käyttäjä. Toisaalta ministeriö on sellaisessa erityisessä asemassa, että se voi vaatia tilivirastolta tilinpäätöstä tarkentavia tietoja tai erityistä tarkoitusta varten laadittavaa tilinpäätösinformaatiota. Suomessa ministeriöt antavat hallinnonalan tilivirastojen tilinpäätöksistä tilinpäätöskannanoton.

Suomen valtionhallinnossa valtion budjettitalous on yksi raportointientiteetti (reporting entity), jonka tilinpäätösraportit laaditaan tilivirastojen tili- ja tilinpäätöstietojen perusteella. Tämän ohella myös tilivirastot ovat periaatteessa omia raportointientiteettejään, jotka kukin laativat oman tilinpäätöksensä tuotto- ja kululaskelmineen, taseineen ja talousarvion toteutumaraportteineen. Veronmaksajat ja kansalaiset mainitaan yleistä tarkoitusta palvelevan tilinpäätösinformaation käyttäjryhminä, mutta käytännön todellisuudessa he jäävät julkishallinnon sisäisten käyttäjryhmien ja tilivelvollisuussuhteiden varjoon. Näin on asianlaita riippumatta siitä, tarkastellaanko asiaa koko valtion budjettitalouden vai yksittäisten toimintayksiköiden tilinpäätösten tasolla. Kansalaisten ja veronmaksajien osalta tilivelvollisuus ja tilinpäätöstietojen hyväksikäyttö toteutuu – jos toteutuu – poliittisille päättäjille annetun toimeksiannon kautta.

4.4 Käsitteellinen viitekehys (Conceptual Framework) kirjanpidon ja tilinpäätöksen lähtökohtana

Tilinpäätöksen tarkoitus ja tavoitteet, tilinpäätöksen perustekijät sekä tilinpäätöksen laadulliset ominaisuudet esitetään IAS/IFRS-standardeissa erikseen ennen varsinaisia standardeja. Tätä kokonaisuutta nimitetään käsitteelliseksi viitekehyyksi⁴ (Conceptual Framework). Käsitteellisen viitekehyyksen tarkoituksena on esitellä ne yleiset periaatteet, joihin tilinpäätökset perustuvat. Viitekehyyksessä on esitetty muun muassa tilinpäätöksen peruselementit, esimerkiksi varat ja niihin liittyvät yleiset kirjaamisedellytykset.

IPSAS-standardien perustana ei vastaavaa julkiselle sektorille laadittua käsitteellistä viitekehystä tällä hetkellä ole. IPSAS-standardeissa tilinpäätöksen tarkoitus ja tavoitteet sisältyvät IPSAS 1 -standardiin, ja laadulliset ominaisuudet on esitetty IPSAS 1:n liitteenä, mutta julkisen sektorin kirjanpidon ja tilinpäätöksen perustekijöitä ei ole yleisesti määritelty. Vaikka IPSASB on antanut jo yli kaksikymmentä standardia, puuttuu niiltä vielä tällä hetkellä sellainen yleinen perusta, joiden pohjalle standardit rakentuvat ja joista voisi esimerkiksi johtaa joitakin ratkaisuja nimenomaisen standardin puuttuessa.

Käsitteellisen viitekehyyksen puute on ollut IPSASB:n tiedossa, ja se julkaisikin joulukuussa 2006 Public Sector Conceptual Framework -projektia käsittelevän tiedotteen (IPSASB 2006b). Tiedotteen mukaan projektin tavoitteena on laatia julkisen sektorin toimintaympäristöön soveltuva käsitteellinen viitekehys. Projekti toteutetaan IPSASB:n ja eräiden maiden kansallisten kirjanpitolautakuntien, finanssiministeriöiden ja kansainvälisten organisaatioiden elinten yhteistyönä. Projekti on vaativa, ja sen onkin laskettu vievän aikaa vuoteen 2011 eli viisi vuotta.

Projekti vaikuttaa siitä annetun tiedotteen perusteella lupaavalta, mutta haastavalta. Projektissa korostetaan esimerkiksi budjetin toteutumislaskelman asemaa julkisen sektorin yhtenä merkittävimmistä tilinpäätöslaskelmistä. Käsitteellisen viitekehyyksen laadinnassa tullaan IPSASB:n mukaan käsittelemään muun muassa seuraavia asioita (IPSASB 2006b):

4. Virallisissa IAS/IFRS-standardeissa "conceptual framework" on suomennettu termillä "yleiset perusteet".

1. Kirjanpito- ja raportointivelvollisen yksikön (entity) määräytymisen perusteet;
2. kassavirtojen ennustamista painottavien tilinpäätösten ja yritys-sektorilta omaksuttujen tilinpäätöksen perustekijöiden (esimerkkinä oman oman pääoman/nettovarojen määrittäminen) soveltuvuuden arviointi ja testaaminen ("whether private sector objectives which focus on use of financial statements as predictors of future cash flows and whether notions of equity/net assets adopted in the private sector are applicable in the public sector will need to be explored and tested as part of the developmental process.");
3. pitkälle tulevaisuuteen ulottuvien sosiaalisten ohjelmien rahoitukseen ja raportointiin liittyvät ongelmat ja niiden vaikutus tilinpäätöksen perustekijöiden määrittelyyn ("the financial consequences of these programs and the resources to be generated in the future to fund them, are unlikely to be adequately captured by concepts of assets, liabilities, revenues and expenses which are constructed to ensure that the economic consequences of past transactions and events can be reported on a reliable and consistent basis in financial statements that are subject to audit.");
4. tuloksellisuutta kuvaavan ei-rahamääräisen tilinpäätöstiedon esittäminen;
5. budjettiraportointi;
6. budjetteihin liittyvä valtuusseuranta (commitments), ja niistä esitettävät tiedot.

Projekti on todella haastava, joten on mielenkiintoista seurata, miten IPSASB yhdessä valittujen kansallisten standardointielinten kanssa viitekehyksen laadinnassa onnistuu. Käsiteltävät asiat ovat erittäin tärkeitä, ja jo niiden huomioiminen – menestyksekkäästä ratkaisusta puhumattakaan – on suuri kehitysaskel julkisen sektorin tilinpäätösstandardien muodostamisessa. Oman julkisen sektorin käsitteellisen viitekehyksen muodostamisen seurauksena nykyisiä, IAS/IFRS:n yleisiin perusteisiin ja yksittäisiin standardeihin perustuvia IPSAS-standardeja saatetaan joutua radikaalisti muuttamaan. On siis erittäin todennäköistä, että käsitteellisen viitekehyksen muodostamisprojektissa joudutaan asettamaan kyseenalaiseksi huomattava osa

niistä alun perin yrityssektoria varten kehitetyistä yleisistä perusteista, joiden varaan nykyiset IPSAS-standardit rakentuvat.

Tilinpäätöksen tarkoituksesta annetaan IPSAS 1:ssä lausuma, jossa tulee esille tilinpäätösraportoinnissa painottuvat tiedot:

Yleistä tarkoitusta varten laadittavan tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa yhteisön taloudellista asemaa, tuloksellisuutta (performance) ja rahavirtoja koskevaa informaatiota, josta on hyötyä laajalle käyttäjäkunnalle voimavarojen jakamista koskevien päätösten teossa ja arvioinnissa. Yleistä tarkoitusta varten laadittujen tilinpäätösten tarkoituksena on erityisesti tuottaa päätöksenteossa hyödyllistä informaatiota ja osoittaa, miten vastuullisesti yhteisölle uskottuja voimavaroja on hoidettu (IPSAS 1, 7).

Ensimmäinen asia IPSAS-standardien käsitteellisessä viitekehysessä on raportointientiteettien määrittely. Mitä ovat ne yksiköt ja julkisen hallinnon tasot, jotka muodostavat kirjanpitovelvollisen raportointientiteetin. Mahdollisuudet ovat monet. Tilivelvollisia raportointientiteettejä voivat muodostaa yksittäiset toimintayksiköt, hallinnonalat tai niiden sisällä tietyt toiminta-alueet (esim. korkeakoulutus opetusministeriön hallinnonalalla), budjettitalous tai/ja koko valtiokonserni. Entiteettiasia kaipaava paljon pohdintaa myös siitä näkökulmasta, että vaaditut tilastoinnin tarpeet tulevat huomioon otetuiksi (IPSASB, Public Sector Conceptual Framework, Project Brief, 2006)

Nykyisten IPSAS-standardien mukaan tilinpäätöksessä voidaan esittää tietoa myös varojen käytöstä budjettien ja laillisten velvoitteiden mukaan (IPSAS 1, 7), mikä on kuitenkin vapaaehtoista. Edelleen yhteisö, jonka pääasiallinen tavoite ei ole tuottaa voittoa, voi esittää tilinpäätöksessään myös ei-rahamääräistä tietoa. (IPSAS 1, 9) Pääpaino on kuitenkin taloudellista asemaa, tuloksellisuutta ja rahavirtoja koskevassa informaatiossa: varojen, velkojen, nettovarojen/oman pääoman, tuottojen, kulujen ja kassavirtojen esittämisessä.

Tilinpäätöstietojen painotuksia voidaan joutua korjaamaan käsitteellisen viitekehysmuodostamisen yhteydessä. Tulevaisuudessa budjetti-informaation ja ei-rahamääräisten tietojen esittämisellä saattaa olla julkisen sektorin raportoinnissa nykyistä merkittävämpi asema. Kuten edellä esitetty asialista kertoo, käsitteellisen viiteke-

hyksen muodostamisprojektissa juuri budjetointi- ja ei-rahamääräisen informaation tuottaminen ja esittäminen tullaan ottamaan erityisesti esille.

5. IPSAS-standardit ja budjetti-informaation esittäminen

Julkisen sektorin laskentatoimessa perinteisesti kaikkein tärkein tilinpäätösraportti on ollut budjetin toteutumalaskelma ja sen analysointi toimintakertomuksessa. IPSASB on julkaissut tammikuussa 2007 standardiluonnoksen: Exposure Draft 27, Presentation of Budget Information in Financial Statements. Tähän oli kommentit pyydetty 10.2.2006 mennessä. Luonnosvaiheen jälkeen julkaistiin varsinainen standardi, IPSAS 24, tammikuussa 2007.

Ei ole erityisen yllättävää, että IPSASB:n budjettistandardi tulee standardien häntäpäässä, kun otetaan huomioon anglosaksinen näkemys budjettilaskelmien toissijaisuudesta ja yleistä tarkoitusta varten laadittujen tilinpäätöslaskelmien ensisijaisuudesta. IPSAS-standardeista saa kaiken kaikkiaan sen käsityksen, että yleiset tilinpäätöslaskelmat (General Purpose Financial Statements) menevät budjetti-informaation edelle. Manner-Euroopassa ja Pohjoismaissa on ollut vallalla päinvastainen lähestymistapa. Sen mukaan parlamentin hyväksymän budjetin toteuttaminen on tärkeintä valtion taloudessa ja vuosiraportoinnissa.

Kassaperusteisen kirjanpidon omaksuneet valtiot tekevät tilinpäätöksen kassaperusteisen IPSAS-standardin mukaan. Tammikuussa 2007 julkaistu IPSAS 24 koskee taas valtioita, jotka ovat omaksuneet kertymäperusteisen tilinpäätösraportoinnin.

Molemmat edellä mainitut standardit edellyttävät, että jos valtio julkaisee budjetin ja sen toteutuman, niiden tulee esittää tilinpäätöksessä budjettilukujen ja budjetin toteutuman vertailu. Jos niiden välillä on olennaisia eroja, niistä tulee antaa selvitys liitetiedoissa tai erillisessä raportissa.

IPSASB:n mukaan kertymäperusteinen tilinpäätösraportointi voidaan toteuttaa sekä kassaperusteisen että muidenkin budjetointi- ja

valtuutusjärjestelmien kanssa. Jos julkisyhteisö suunnittelee siirtymistä kertymäperusteiseen budjetointiin, se voi tapahtua sen jälkeen, kun kirjanpidossa on jo siirrytty kertymäperusteeseen, tai siirtyminen voi tapahtua samanaikaisesti sekä kirjanpidossa että budjetoinnissa. Jos käytössä on duaalimalli (ts. kirjanpito ja budjetointi toteutetaan eri perusteilla), vaaditaan erilaisia täsmäytyksiä eri perusteilla laadittujen laskelmien välillä (IPSAS study 14, 2 edition, s. 31-32).

Mikäli talousarvio laadittaisiin täydellä kertymäperusteella (full accrual based budget), budjetissa olisi oltava myös ennakoitut kertymäperusteiset tilinpäätöslaskelma-arviot (ts. tasearvio, tuloslaskelma-arvio ja kassavirta-arvio). Toisaalta on otettava huomioon, että budjettioikeudellisesti sitovat budjettimäärärahat ja valtuutukset voivat joko olla tai olla olematta yhteydessä mainittujen tilinpäätösarviolaskelmien kanssa. Parlamentti voi siis päättää sitoa määrärahoja ja antaa valtuuksia tavoilla, jotka eroavat budjetti-informaation kertymäperusteisesta esittämisestä. On siis pidettävä käsitteellisesti erillään budjetti- ja tilinpäätösinformaation esittäminen ja budjet-tierien budjettioikeudelliset sitovuudet, velvoitteet ja valtuutukset. Tarkoituksenmukaista on esittää budjetin toteutuminen juuri siten, että budjettioikeudellisten sitovuuksien, velvoitteiden ja valtuutuksien noudattaminen voidaan selkeästi todeta. Tätä ehtoa ei ole osattu tuoda esille ED 27 -luonnoksessa, mutta lopullisessa IPSAS 24 -standardissa tähän on jo kiinnitetty huomiota ilmeisesti luonnokseen saadun kritiikin vuoksi.

ED 27 ja IPSAS 24 ovat budjetti-informaation suhteen melkoisen niukkoja ottaen huomioon budjetti-informaation tärkeys. Luonnoksessa ei pakoteta valtiota kertymäperusteiseen budjettisisältöön, vaan muitakin mahdollisuuksia annetaan sen mukaan, mihin kussakin maassa on päädytty. Hyvin loogista olisi lähteä siitä, että budjettitoteutuma on esitettävä vasten budjetin lukuja ja että budjetin rakenne on kunkin valtion itsemääräämisoikeutta, jota IFAC yksityisoikeudellisena yhteisönä ei voi pakottaa omiin standardeihinsa.

Budjetti-informaation esittämisluonnoksessa IPSASB lausuu seuraavaa:

”In those jurisdictions where budgets are prepared on the accrual basis and encompass the full set of general purpose financial statements, or where budgets are prepared on the cash basis and adopt

a format for presentation consistent with the Cash Basis IPSAS, additional budget columns will be added to all the primary financial statements required by IPSASs.”

Jos siis valtio noudattaa kirjanpidossa ja budjetin rakenteessa kertymäperustetta ja budjetti sisältää kaikki yleisiä tarkoituksia palvelevaan raportointiin kuuluvat laskelmat (general purpose financial statements), budjettiluvut voidaan esittää ”vain” lisäsarakeina IPSAS-standardien vaatimissa tilinpäätöslaskelmissä. Vastaavasti, jos valtio noudattaa kassaperustetta budjetissa ja laatii tilinpäätöksensä kassaperusteisen IPSAS-standardin mukaisesti, budjettiluvut voidaan esittää ”vain” lisäsarakeina IPSAS-standardien mukaisissa kassaperusteisissa tilinpäätöslaskelmissä. Tämä kuvastaa budjetti-informaation ymmärtämistä lähinnä vain yleisten tilinpäätöslaskelmien ”kylkiäiseksi”.

ED 27 -luonnosta voi kritisoida myös siksi, että siinä ei ymmärretty budjettia parlamentaarisen budjettivallan, ohjauksen ja tilivelvollisten valvonnan välineenä. Koko tulokulma asiaan on sikäli väärä, että se lähtee yksityisoikeudellisen laskentatoimen elimen, IPSASB:n, mahdollisuudesta standardoida valtioiden budjettirakenteita, vaikka kysymys on kunkin maan omaan perustuslakiin, parlamentin päätöksentekovaltaan ja informaatiotarpeisiin kuuluvasta asiasta. Tähän viittaavat myös luonnokseen annetut Ranskan finanssiministeriön ja Ruotsin Sidan (kehitysapuyksikkö) lausunnot, joiden mukaan budjetit eivät ole sovelias kohde maailmanlaajuiselle yksityiskohtaiselle standardoinnille. Valtioiden ulkoiset tilinpäätöslaskelmat voivat olla järkevästi tehdyn yhtenäistämisen kohteena, mutta niidenkään hyötyjä ja haittoja ei ole analysoitu riittävästi IPSASB:n toimesta.

Standardiluonnoksessa puhutaan vain kassa- ja kertymäperusteisista eristä ja jätetään lähes huomiotta sitoumusmäärärahat ja suunnitelmaperusteiset määrärahat (Suomessa eduskunnan myöntämät sitoumusperusteiset määrärahat siirtomenoihin, valtuudet ja siirtomäärärahat). Luonnoksessa ei eritellä erilaisten määrärahatyyppien sisältöjä eikä oteta huomioon tuloarvioiden luonnetta arviona ja määrärahojen luonnetta valtuutuksena ja velvoittavana rajoitteena määrärahojen käyttäjille. ED 27:ssä ei myöskään mainita mitään nettobudjetoinnista eikä määrärahojen sitomisesta tuotoksiin ja toiminnan vaikutuksiin. Tammikuussa 2007 annettu IPSAS 24

ei olennaisesti lievennä edellä selostettua kritiikkiä, vaikkakin itse standardi on jonkin verran luonnosvaiheen esitystä parempi.

6. IPSAS-standardit ja vastikkeettomat tuotot (verot ja siirrot)

IPSASB julkaisi joulukuussa 2006 IPSAS 23 -standardin, joka käsittelee julkisen sektorin vastikkeettomia tuottoja. Standardi on olennaisimpia tähän mennessä julkaistuja varsinaisia standardeja, sillä siinä määrätään julkiselle sektorille ominaisten tulojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Standardi on varsin tuore ja toisaalta tulkinnanvarainen, joten tässä esitettyyn tekstiin tulee suhtautua tämä lähtökohta huomioon ottaen. Standardin esittelyssä keskitytään lähinnä verotulojen kirjaamisen – erityisesti palkansaajien tuloveron – tärkeimpiin pääkohtiin. Tärkeimmät pääkohdat liittyvät kirjauskypsyys (milloin vara ja tuotto tulee merkitä tilinpäätökseen), varan määritelmään ja varaksi kirjaamisen edellytyksiin (varaan sisältyvien hyötyjen yhteisölle koitumisen todennäköisyyteen ja varan luotettavaan mittaamiseen) sekä verotuotoista tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

6.1 Kertymäperusteinen kirjanpito ja kirjauskypsyys (verotulot)

IPSAS 23 -standardin mukaan verotulot tulee kirjata suorite-/kertymäperusteisesti (accrual basis). Kertymäperusteinen kirjaaminen merkitsee yksinkertaistetusti sitä, että tulo (nettovarallisuuden kasvu) kirjataan toisaalta silloin, kun taloudellinen tapahtuma toteutuu (suorite luovutetaan) tai toisaalta ajan kulumisen perusteella (esim. vuokratulo) eikä vasta kun näitä vastaava maksu saadaan.

Kirjauskypsyys määrittäminen kyseisessä standardissa perustuu varan määritelmään ja siinä esiintyvään ”menneeseen tapahtumaan”. Vara on IPSAS 1 -standardissa määritelty seuraavasti: ”Varat

ovat menneiden tapahtumien johdosta yhteisön hallussa olevia resursseja, joista odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tai palvelukykyä yhteisölle”. Määritelmä on kopioitu suoraan IAS/IFRS-standardeista. Julkisen sektorin varojen erityispiirteet on otettu huomioon termillä ”palvelukyky”, jolloin varoihin voidaan sisällyttää myös eriä, joiden ei odoteta synnyttävän kassavirtaa. Verojen osalta IPSASB:n on pitänyt määrittää sellainen mennyt tapahtuma, joka saa aikaan veroja keräävälle yhteisölle varan, verosaamisen. Vastaavanlainen ongelma, joka liittyy taseen velkapuolelle, esiintyi sosiaalipoliittisia tulonsiirtoja käsittelevässä lausuntopyynnössä. Milloin esimerkiksi lapsilisiä on kirjauskypsiä, milloin siihen liittyvä velvoite tulee kirjata taseeseen?

Kirjauskypsyys määräytyy yrityksen tilinpäätöksessä perinteisesti hyödykkeen luovutuksen yhteydessä. Sopimus hyödykkeen luovuttamisesta ei vielä laukaise kirjauskypsyttä, vaikka sopimuksen perusteella voi olla vahvaa näyttöä tulevasta luovutuksesta, eli hyödykkeen hinta ja tuleva luovutuspäivä ovat tiedossa. Hyödykkeeseen liittyvien hyötyjen ja riskien sekä määräysvallan siirtyminen osapuolten välillä on ratkaiseva tekijä kirjauskypsyden kannalta.

Verotulojen osalta ei kirjauskypsyden määrittämiselle ole olemassa luovutukseen perustuvaa ehtoa, tuotto on vastikkeetonta. Verotulot kerätään niin sanotulla pakkoperiaatteella. Verotuloilla tuotetaan kansalaisille palveluja, joiden nauttimisella ei ole suoraa yhteyttä maksettuihin veroihin, ja näin ollen vastiketta ei siirry (IPSAS 23 kpl 63). Kertymäperusteisessa verokirjauksessa nettovarallisuuden lisäyksen (tuotto) kirjauskypsyys ratkaistaan varan määritelmässä esiintyvän ”menneen tapahtuman” perusteella, joksi on valittu verotettavan tapahtuman toteutuminen. Verosaaminen muodostuu yhteisölle ja on kypsä kirjattavaksi silloin, kun verotettava tapahtuma (taxable event) toteutuu.

Kirjanpitovelvollisen (esim. valtio) tulee analysoida oman maansa verolainsäädäntöä määrittääkseen tapahtuman veronalaisuuden ja perittävien verojen määrän. Verotettava tapahtuma on, ellei lainsäädännöstä muuta johdu (IPSAS 23, kpl. 65):

- a) Tuloveroille verotettavan tulon ansaitseminen;
- b) arvonlisäverolle verokautena tapahtunut verovelvollisen suorittama verotettava toiminta;

- c) tavara- ja palveluveroille verokautena tapahtunut tavaroiden tai palveluiden myynti tai ostot;
- d) tullimaksuille tullattavien tavaroiden ja palvelujen liikkuminen tullirajojen välillä;
- e) perintöveroille verotettavan kiinteistön omistavan henkilön kuolema; ja
- f) verotettava tapahtuma kiinteistöveroille tapahtuu kiinteistöveron määräämisen jälkeen, tai mikäli vero määrätään kausittain, kauden päättymisen jälkeen.

IPSASB:n omaksuma kirjauskypsyyden määrittely on sisällöltään Euroopan kansantalouden tilinpidon käsikirjan (ESA 95) mukainen. Käsikirjan mukaan ”tulo- ja varallisuusvero kirjataan silloin, kun verovelvollisuuden aiheuttava toiminto, liike- tai muu tapahtuma toteutuu”. Veron kertymäperusteinen määrä voidaan arvioida kahdella tavalla. Ensimmäinen vaihtoehto perustuu arvioihin ja vuosi-ilmoitukseen sekä näihin liittyviin oikaisuihin. Toinen tapa on muuttaa kassaperusteisesti kirjattu vero kertymäperusteiseksi kohdistamalla se siihen tilikauteen, jona veronalainen tapahtuma toteutui. (European System of Accounts, 4.82).

IPSASB:n teknisen johtajan Paul Sutcliffen mukaan ”on tarkoituksenmukaista raportoida tuotot sillä tilikaudella, jolla taloudellinen toiminta synnyttää tuottoja ja antaa valtiolle oikeuden näihin resursseihin” (Cheney 2006, 37). Hieman toisenlaisen näkemyksen mukaan kirjauskypsyyden voidaan ajatella täyttyvän jo silloin, kun verotuksesta ja veron perusteista päätetään. Tällainen veroliike-tapahtuma realisoituu vasta tulevaisuudessa, mutta sitä voitaisiin käsitellä realisoitunutta erää vastaavalla tavalla välittömästi verosta päättämisen jälkeen. Kirjauskypsyyden määrittäminen on siten enemminkin ”sovittu käytäntö kuin tiukka looginen sääntö.” (Christiaens 2006, 6).

6.2 Varojen ja tuottojen kirjaaminen

IPSAS-standardit ovat taselähtöisiä. Verotuoton kirjaamista tulee näin ollen tarkastella taseen nettovarallisuuden lisääntymisen kautta. Tuotto määritellään standardissa ”yhteisön saaman tai saatavana

olevan taloudellisen hyödyn tai palvelukyvyn lisääntymisenä, joka johtuu muusta kuin omistajien pääoman sijoituksista ja joka kasvat-
taa yhteisön nettovarallisuutta. Sellainen varallisuuden kasvu, johon
liittyy vastaisia velvoitteita, ei aiheuta tuottokirjausta. Yleiskatteel-
lisiin veroihin liittyvä resurssien lisääntyminen (verotulo) aiheuttaa
käytännössä aina yhtä suuren tuottokirjauksen, sillä näihin veroihin
ei sisälly vastaisia velvoitteita, jotka edellyttäisivät velkakirjausta.
Vastikkeettomista liiketapahtumista johtuvien varojen kirjaamisesta
säädetään IPSAS 23:ssa (kpl 31) seuraavasti: ”Vastikkeettomiin
liiketapahtumiin liittyvä varan määritelmän täyttävä resurssien li-
sääntyminen (muu kuin ilmaisupalvelu) tulee kirjata varoiksi, silloin
ja vain silloin, kun:

- a) On todennäköistä, että varaan liittyvä taloudellinen hyöty tai palvelukyky koituu yhteisölle; ja
- b) varan käypä arvo voidaan mitata luotettavasti.”

Verojen kirjaamisesta säädetään hieman myöhemmin: ”Yhteisön tulee kirjata vara veroista silloin, kun verotettava tapahtuma toteutuu, ja varaksi kirjaamisen edellytykset täyttyvät.”¹ (IPSAS 23, kpl. 59). Verosaamisen (tuoton) kirjaamisedellytyksenä on siis ensinnäkin ehto, että verotettava tapahtuma on toteutunut. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi tuloverotuksen alaista työntekoa. Toiseksi resurssien lisääntymisen tulee täyttää varan määritelmä. Veroihin liittyvä resurssi (verosaaminen) täyttää varan määritelmän, sillä verosaaminen on taloudellista hyötyä (rahaa), jonka odotetaan koituvan yhteisölle (valtio). Kolmanneksi varaksi kirjaamisen edellytysten tulee täyttyä. Näitä edellytyksiä olivat edellä mainitut varan käyvän arvon luotettava ”mittaaminen” ja taloudellisen hyödyn koitumisen todennäköisyys.

1. Standardin kirjaamisedellytykset on johdettu miltei suoraan IAS-standardien yleisistä perusteista. Erotuksena on se, ettei varan kirjaamisessa voida luonnollisestikaan käyttää hankintamenoa, sillä sitä ei vastikkeettomassa liiketapahtumassa ole olemassa. Varan arvona käytetään sen käypää arvoa.

6.3 Varan käyvän arvon luotettava "mittaaminen"

Tilinpäätöksen laativan julkisyhteisön (esim. valtion) tulisi pystyä tilinpäätöshetkellä "mittaamaan" se verotuotto, joka varmistuu vasta verotuksen valmistuttua. Lisäksi verolakeihin perustuvista saamisista tulisi osata vähentää sellainen määrä, jota ei todennäköisesti saada kerättyä (taloudellisen hyödyn koitumisen todennäköisyys). IPSAS 23:n mukaan yhteisö (valtio) voi hyödyntää historiallisiin verokertymiin perustuvia tilastollisia malleja verokertymän arvottamisessa. Malliin voi sisältyä muun muassa arvioita verojen maksupäivästä, veronmaksajien veroilmoitusten pohjalta tehtyjä arvioita ja arvioita verosaamisten suhteesta muihin tapahtumiin tai olosuhteisiin kansantaloudessa. Arvottamisessa sovellettavissa malleissa otetaan huomioon myös muita tekijöitä kuten esimerkiksi: (IPSAS 23, kpl. 68).

- a) Verolain sallima pidempi aika verovelvollisten tuottoihin liittyvien tietojen ilmoittamiselle kuin mitä hallinnolla on tilinpäätöksensä valmiiksi saattamiseen;
- b) verovelvolliset, jotka eivät ilmoita tuottoihin liittyviä tietoja oikea-aikaisesti;
- c) ei-rahamääräisten varojen arvonmäärittäminen verotusta varten;
- d) verolain monimutkaisuuksien edellyttämät pidemmät ajat tietyille verovelvollisille lankeavien verojen suuruuden määrittämisessä;
- e) mahdollisuus, että verolakien tarkan täytäntöönpanon ja kaikkien laillisesti maksettavaksi kuuluvien verojen keräämisen taloudelliset ja poliittiset kustannukset ylittävät siitä saadut hyödyt;
- f) verolakien verovelvollisille antama mahdollisuus maksun suorittamisen lykkäämiseen joidenkin verojen osalta; ja
- g) suuri määrä yksittäisille veroille ja hallinnonaloille ominaisia seikkoja.

Mikäli tehdyt arviot osoittautuvat seuraavilla tilikausilla vääriksi, tulee kyseisen vuoden vertailutiedot korjata seuraavien tilinpäätösten vertailutietoihin IPSAS 3 -standardin mukaan (IPSAS 23, kpl 69).

Lopullisen veron arviointi tilinpäätöshetkellä voi olla erittäin vaikeaa. Verotukseen liittyy paljon esimerkiksi edellä mainittuja epävarmuustekijöitä, jotka asettavat *luotettavan* arvion tekemisen kyseenalaiseksi. Verokirjauksiin ei sovelleta varauksia, ehdollisia velkoja ja ehdollisia varoja käsittelevää standardia (IPSAS 19). *Ehdollisen varan* määritelmällä on kuitenkin paljon yhtäläisyyksiä verosaamisen ja sen epävarmuustekijöiden kanssa. ”Ehdollinen vara on vara, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan yhteisön määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta tulevaisuudessa.” Ehdollisten varojen esittäminen saattaisi standardin mukaan johtaa siihen, että tilinpäätöksessä esitettäisiin tuottoja, jotka eivät koskaan realisoidu (IPSAS 19). Tulee huomata, että määritelmä viittaa yksittäiseen liiketapahtumaan liittyvään epävarmuuteen. Verokirjauksissa verotusliiketapahtumia käsitellään tapahtumien yhteisummana, jossa kuhunkin erilliseen tapahtumaan voi periaatteessa sisältyä epävarmuustekijä.

Verotulot edustavat useissa maissa suurinta osaa valtion tuloista. Tilinpäätöksen suurimman yksittäisen erän osalta sallitaan useampikin epävarma tapahtuma ja hyväksytään riski, että tilinpäätöksessä esitetään tuottoja, jotka eivät koskaan realisoidu. Epäolennaisimmissa asioissa arvioihin perustuvien varojen kirjaaminen on tiukemmin ohjeistettua ja jopa kiellettyä (ks. IPSAS 19). Tuloslaskelman (tai tilinpäätöksen liitteiden) voisi olettaa siis olevan tuottojen osalta selkeästi kaksijakoinen, perustuen käytettyyn arvostusmalliin. Toisaalta esitettäisiin tavanomaisen (liike)toiminnan kaltaiset (myynti)tuotot ja toisaalta arvioihin sekä makrotaloudellisiin tilastoihin perustuvat tuotot. Tällaista jaottelua ei kuitenkaan standardeissa tuoda selkeästi esille, joskaan sitä ei myöskään kiellä.

Arvioihin perustuvien tuottojen tilintarkastaminen on käytännössä vaikeaa – ellei mahdotonta. Tämä todetaan esimerkiksi Euroopan tilintarkastustuomioistuimen Euroopan yhteisöjen lopullisen (IPSAS) tilinpäätöksen (2005) tarkastuslausumassa (EUVL 2006/C 263, 31.10.2006):

Tilintarkastustuomioistuin on toimittanut tarkastuksensa tarkastusperiaatteidensa ja -standardiensa mukaisesti. Ne perustuvat kansainvälisiin tarkastusstandardeihin, jotka on mukautettu yhteis-

sön toimintaympäristöön sopiviksi. Tilintarkastustuomioistuin sai tarkastuksen perusteella kohtuullisen perustan jäljempänä esitettyä lausumaa varten. *Tilintarkastustuomioistuimen tarkastuksen sisältö on rajallinen tulojen osalta. Alv:oon ja BKT:oon perustuvat omat varat pohjautuvat makrotalouden tilastoihin, joiden perustana olevia tietoja tilintarkastustuomioistuin ei voi tarkastaa suoraan,* [kursivointi lisätty] ja toisaalta perinteisten omien varojen tarkastukset eivät voi kattaa tuontia, joka ei ole tullivalvonnan alasta.

6.4 Tilinpäätöksessä esitettävät verotuottoja koskevat tiedot

Tilinpäätöksen laativan yhteisön tulee esittää tilinpäätöslaskelmissa tai tilinpäätöksen liitteenä seuraavat erät:

- Verotuotot eriteltyinä verojen pääryhmiin;
- verotuottoihin liittyvien saamisten määrä;
- saadut veroennakot (ennakkomaksun kaltainen erä, joka saadaan ennen verotettavan tapahtuman toteutumista).

Tilinpäätöksen liitteenä tulee esittää:

- verojen merkitsemisessä tilinpäätökseen sovellettavaksi valitut periaatteet (kirjauskypsyys);
- verosaamisen (tuoton) käyvän arvon määrittämisessä sovelletut perusteet pääryhmäkohtaisesti;
- tiedot pääryhmittäin niistä veroista, jotka eivät ole luotettavasti arvioitavissa sillä tilikaudella, jolla veronalainen tapahtuma toteutuu. (IPSAS 23, kpl. 106 ja 107)

Tilinpäätöksessä esitettävästä verotuotosta ei saa vähentää verojärjestelmän kautta maksettuja kuluja. Verojärjestelmän kautta maksetut kulut ovat yhteisön (valtio) kuluja, jotka on päätetty maksaa verojärjestelmän kautta, mutta jotka voitaisiin maksaa myös muulla tavalla. Tällaiset erät tulisi kirjata erikseen tulosvaikutteisesti ja esittää verotuotto näiltä osin bruttomääräisenä. (IPSAS 23, kpl. 71)

Toisaalta verotukia ei standardin mukaan tarvitse erottaa verotuotosta. Verotuki määritellään standardissa tukimuodoksi, joka on

vain veroja maksavien henkilöiden tai yhteisöjen käytössä. Tuki voi olla esimerkiksi asuntolainan koron verovähennysoikeus. Verotuet ovat menetettyjä tuottoja, eivät kuluja, eivätkä ne synnytä resurssien lisääntymistä tai vähentymistä – toisin sanoen niiden seurauksena ei synny veroja saavalla yhteisölle varoja, velkoja, tuottoja eikä kuluja. (IPSAS 23, kpl. 74).

Suomessa verotukien tilinpäätös- ja talousarviokäsittely nousi vastikään esille valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa korkotukia koskevassa tarkastuksessa. Tarkastusviraston mukaan korkotuista raportointi ei tällä hetkellä ole riittävän läpinäkyvää eikä korkotukien yhteiskunnallisesta vaikutuksesta ole olemassa riittävästi tietoa. Korkotukien määrän arvioidaan olevan noin kymmenen miljardia euroa vuodessa. (Boxberg 2007, 4-5). IPSAS-standardeissa kielletään verotukien eriyttäminen verotuotosta, joten standardien mukaisessa tilinpäätöksessä verotukien määrä ”hukkuisi” verotuoton kokonaismäärään eikä siten tarjoaisi apua tarkastusviraston esittämään kritiikkiin. Standardi ei kuitenkaan estä tulkittujen esittämistä muissa yhteyksissä esimerkiksi talousarviossa.

6.5 Ennakkonpidätysten käsittely

Standardissa ei ole otettu kantaa siihen, voidaanko verotuotto kirjata ennakkonpidätyksen määräisenä. Ennakkoon perityt verot eli verot, jossa verotettava tapahtuma ei ole toteutunut, ovat ymmärrettävästi ennakkomaksun kaltaisia eikä niitä kirjata varaksi (tuotoksi). Tuloista pidättävä vero vastaa kuitenkin jossain määrin lopullista veroa, ja veron ansaintaprosessi (työnteko, taxable event) on tilinpäätöshetkellä tapahtunut. Tällaiset ennakkonpidätykset täyttävät varan määrittämisen, ja niistä voitaisiin kirjata tuottoa tilinpäätökseen olettaen, etteivät ne ylitä lopullista veroa. Mikäli ennakkonpidätyksen määrän ei voida arvioida olevan yhtä suuri tai pienempi kuin lopullinen verotuotto, ei tuottoa voida kirjata ennakkonpidätyksen määräisenä. Ennakkonpidätys vastaisi lopullista veroa vain sattumalta. Verotuotto kirjattaisiin tällöin vasta verotuksen valmistuttua ja valtiolle muodostuisi aito verosaaminen tai -velka ennakkomaksuksi kirjatun ennakkonpidätyksen ja lopullisen veron erotuksena.

6.6 Kirjaamisajankohdan vaihtelut ja verojen erityisluonne

Kuten todettua, verotuoton ennustaminen riippuu monesta tekijästä. Luotettavaan arvioon perustuva kirjaaminen ei välttämättä ole mahdollista jokaisella tilikaudella, jos ollenkaan. Standardi ei periaatteesta estä verojen kirjaamista maksuperusteella. Mikäli verotuottoa ei voida luotettavasti arvioida tilinpäätöshetkellä (varan kirjaamisedellytykset eivät täyty), voidaan se kirjata vasta kun maksu saadaan. (ASB 2005, 83-84). Tilinpäätöksen verotuotto voi siis periaatteessa olla määritetty joko kertymä- tai maksuperusteella riippuen siitä, onko luotettava arvio kyetty kyseisenä vuonna tekemään.

Toisaalta standardin mukainen ”maksuperusteinen” kirjaus siirtäisi verotuoton kirjaamisen ennakonpidätyksiin nähden seuraavaan tilikauteen, verotuksen valmistumisen yhteyteen. Kuten edellä todettiin, ennakonpidätys ei välttämättä vastaa lopullista veroa (eli varan käypää arvoa) eivätkä kirjaamisedellytykset siten täyty. Verotuotto kirjattaisiin tässä tapauksessa vasta ennakonpidätyksen maksuvuotta seuraavan vuoden tilinpäätökseen. Täydellisestä maksuperusteesta ei voida kuitenkaan puhua, sillä verotuoton ja ennakonpidätyksen välinen erotus (veronpalautukset ja jäännösverot) tulisi merkitä tilinpäätökseen veloiksi ja saamisiksi.

Verotuotto on erikoislaatuinen erä. Se ei ensinnäkään taivu ongelmitta liikekirjanpidon maksu- tai kertymäperusteiseen kirjauskäytäntöön. Näiden sijaan voitaisiin puhua, esimerkiksi palkansaajien tuloveron kohdalla, ennemminkin ennakonpidätyksiin perustuvasta maksuperusteesta tai lopulliseen veroon perustuvasta maksu- tai kertymäperusteisesta kirjaamisesta. Veroihin liittyvien tuottojen arvioinnissa käytetään kansantaloudellisia ennusteita, jotka poikkeavat huomattavasti tavanomaisempien varojen käyvän arvon määrittämisessä käytettävistä menetelmistä.

Toiseksi verotuotoilla ei ole yhteyttä tuloslaskelman menoihin (*matching*). Menoja ei uhrata verotulojen tuottamiseksi, vaan päinvastoin veroja kerätään menojen maksamiseksi. Valtion ydintoimintojen alueella verovaroilla tuotetaan palveluita, joita tarjotaan kansalaisille useimmiten ilmaiseksi. Liikekirjanpidon käsittein tarkastellen verotuotot eivät ole liikevaihtoa vaan kansalaisten poliittisen päätösprosessin kautta antamaa rahoitusta, jolla julkisia palveluja tuotetaan. Verotulojen paikka ei näin ollen olisi tuloslaskelman liikevaihtorivillä.

Vastaavanlaiseseen päätelmään on tehnyt myös Falkman (1997, 1997): *"Taxes paid by Swedish citizens are accounted for as revenues on the income statement for the state. According to the proprietor, entity and enterprise theory this is not possible, the owner's contributions can not be included as revenues in the income statement."* Suomen valtion nykyisessä tuotto- ja kululaskelman kaavassa verotuotot ovat viimeisellä rivillä ennen tilikauden tuotto- tai kulujäämää. Näin ollen niitä ei voi sekoittaa liikevaihdon kaltaisiin eriin.

Omistajalähtöisen teorian mukaista ajattelua voidaan havainnollistaa esimerkin avulla, jossa "tappiollisen" viraston tilikauden alijäämä päätetään omaan pääomaan. Viraston taseeseen kertyvä negatiivinen oma pääoma katetaan verovaroin eli veroja kerätään menojen katteeksi. Tällaisen verorahoituksen voisi mieltää, omistajalähtöiseen teoriaan perustuvassa kirjanpidossa, oman pääoman sijoitukseksi. Veronmaksajat kattavat poliittisen prosessin kautta sen tappion (oman pääoman vähenemisen)², jonka virasto tuottaa. Liikevaihtorivillä "esitettäisiin" se – ei mitattavissa oleva – hyöty, jonka kansalaiset kokevat ilmaiseksi tuotetuista palveluista.

Siitä, voidaanko veronmaksajia ja veroja verrata omistajiin ja heidän pääomasijoituksiinsa, voidaan olla montaa mieltä. IPSASB:n näkemyksen mukaan verotulot eivät täytä omistajien pääomansijoituksen määritelmää muun muassa siitä syystä, että "...verojen maksaminen ei anna veronmaksajille oikeutta yhteisön tulevaisuudessa jakamaan taloudelliseen hyötyyn tai palvelukykyyn. Eikä verojen maksamisesta ole seurauksena myytävissä, vaihdettavissa, siirrettävissä tai lunastettavissa olevaa omistusoikeutta yhteisöön..." (IPSAS 23, kpl. 62). Joka tapauksessa verotuotot istuvat huonosti vastikkeellisiin liiketapahtumiin, ansaintaprosessiin ja omistajuuteen perustuvaan laskentatoimen viitekehykseen (Christiaens 2006).

2. Yrityksen tilikauden tappion kattaa vastaavalla tavalla omistaja sijoituksensa (oman pääoman) vähenemisenä.

7. IPSAS-standardit ja sosiaalipoliittisten tulonsiirtojen esittäminen tilinpäätöksessä

Valtion menotalouden kirjanpidon kannalta kaikkein tärkein IPSAS-standardi tulee käsittelemään siirtomenojen kirjaamista. Siirtomenot¹ muodostavat yli puolet kaikista valtion budjettitalouden menoista. Sosiaalipoliittisia tulonsiirtoja koskeva standardi on kuitenkin vuonna 2006 vasta lausuntopyyntöä kohteena olevassa ensimmäisessä luonnosvaiheessa, joten tässä tarkastellaan tätä kommenttiversiota ITC (Invitation to Comment). ITC koskee erityisesti sosiaalietuuksia yksityisille henkilöille ja organisaatioille. Suomessa nämä etuudet maksaa saajille pääasiassa Kansaneläkelaitos.

Tulonsiirtoja koskevan ITC:n soveltamisala kattaa laajan valikoiman sosiaalietuuksia mukaan lukien kollektiiviseen kulutukseen ja yksityisen henkilön kulutukseen järjestetyt tavarat ja palvelut sekä rahavarojen siirrot yksityisille henkilöille. ITC koskee kansaneläkekeitä mutta ei julkisyhteisössä työskenteleville heidän työsuhteensa johdosta annettuja työeläkkeitä. IPSASB:n on tarkoitus käsitellä tätä aihetta erikseen myöhemmin.

Ilmeisesti useimmat valtiot kirjaavat rahana annettavat sosiaalietuudet maksuperusteisesti silloin kun ne erääntyvät maksettaviksi. Tilinpäätöshetkellä saatetaan kirjata myös edellisen maksusuorituksen jälkeen kertyneitä maksuvelkoja etuisuuden saajille.

Kertymäperusteisessa kirjanpidossa pyritään kirjaukset tekemään jo veloitteisiin johtavien tapahtumien ajankohtina eikä vasta sitten kun tapahtumat johtavat maksusuorituksiin. Keskeisiä kysymyksiä kertymäperusteisessa kirjanpidossa ovat:

1. Siirtomenolla tarkoitetaan valtion budjettitalouden menolajia, josta valtio ei saa välitöntä vastiketta (VM, Budjettisanasto, 2001).

- a) Milloin valtiolle syntyy sosiaalipoliittinen sitoumus;
- b) Milloin nämä sosiaalipoliittiset sitoumukset aiheuttavat velvoitteen kirjata tilinpäätökseen velka; ja
- c) Missä tapauksissa on perusteltua käsitellä ne IPSAS 19 -standardin mukaisesti niin sanoittuina *ehdollisina velkoina liitetiedoissa*.

ITC:ssä käsitellään sekä oikeudellisia että tosiasiallisia sitoumuksia ja tarkastellaan vaihtoehtoisia lähestymistapoja, joita voidaan omaksua määriteltäessä, onko sosiaalietuuksiin liittyvästä tosiasiallisesta sitoumuksesta seurauksena velka, joka tulisi merkitä yleistä tarkoitusta varten laadittavaan tilinpäätökseen. ITC:n luvussa 4. esitetään pääpiirteittäin kolme vaihtoehtoista yleisluonteista näkemystä tosiasiallisen sitoumuksen syntymisajankohdasta. Ne on esitetty alla standardin kommenttiversion paikoitellen vaikeaselkoista tekstiä tiivistäen.

Milloin tosiasiallinen sitoumus syntyy:

Vaihtoehto 1

– Kun kaikki kelpoisuusvaatimukset täyttyvät

Kun sitoumusta ei ole vielä oikeudellisesti, tosiasiallisen (olemassa olevan) sitoumuksen aiheuttava aikaisempi tapahtuma on kaikkien sovellettavien kelpoisuusvaatimusten täytyminen yksityisen henkilön osalta.

Sellaisten jatkuvien etuuksien tapauksessa, joiden osalta kelpoisuusvaatimusten täyttymistä tarkastellaan määräajoin, olemassa olevan sitoumuksen enimmäismäärä on etuus, johon yksityinen henkilö on oikeutettu nykyajankohdasta siihen ajankohtaan asti, jolloin kelpoisuusvaatimusten on seuraavan kerran täytyttävä.

Kun kelpoisuusvaatimusten täytyminen vahvistetaan vain kerran, olemassa oleva sitoumus käsittää kaikki tämän vahvistamisen seurauksena kyseiselle henkilölle tulevaisuudessa annettavat etuudet.

Vaihtoehto 2

– Kelpoisuutta koskevien kynnysvaatimusten täytyminen

Kun sitoumusta ei ole vielä oikeudellisesti, tosiasiallisen (olemassa olevan) sitoumuksen aiheuttava aikaisempi tapahtuma on kelpoisuusvaatimusten täytyminen yksityisen henkilön osalta ensimmäisen kerran (kynnysvaatimukset). Olemassa oleva sitoumus käsittää kaikki kyseiselle

henkilölle tulevilla tilikausilla annettavat etuudet siitä riippumatta, onko kyseisen henkilön täytettävä kelpoisuusvaatimukset uudelleen tulevina tilikausina.

Vaihtoehto 3

– Keskeiset osallistavat tapahtumat

Kun sitoumusta ei ole vielä oikeudellisesti, tosiasiallisen (olemassa olevan) sitoumuksen aiheuttava aikaisempi tapahtuma tai tapahtumaketju toteutuu ennen sitä ajankohtaa, jolloin yksityinen henkilö täyttää kelpoisuutta koskevat kynnysvaatimukset (ennen kuin kynnysvaatimukset ovat sovellettavissa).

Olemassa oleva, tosiasiallinen sitoumus syntyy sellaisten keskeisten osallistavien tapahtumien seurauksena, joiden johdosta yksityisellä henkilöllä on riittävä peruste odottaa lopulta täyttävänsä etuuden osalta kelpoisuusvaatimukset ja tämän johdosta kyseinen henkilö on luottanut pidemmän aikaa tähän tulemaan eikä julkisyhteisölle jää muita realistisia vaihtoehtoja kuin täyttää sitoumus tulevaisuudessa.

Olemassa oleva sitoumus käsittää kaikki yksityiselle henkilölle tulevilla tilikausilla annettavat etuudet siitä riippumatta, onko kyseisen henkilön täytettävä kelpoisuusvaatimukset uudelleen tulevina tilikausina.

Valmistelukomitean enemmistö päätyi vaihtoehtoon yksi, mikä merkitsisi paljon pienempiä muutoksia sovellettuna Suomen valtion kirjanpitoon kuin vaihtoehdot kaksi ja kolme.

Valmistelukomitea huomioi sen, että tulonsiirtovaikutus on sekä rahavarojen siirroilla että myös julkisyhteisöjen tarjoamilla kollektiivipalveluilla (esim. maanpuolustus) ja yksityisluonteisimmilla palveluilla kuten yksilökohtaisilla sosiaali- ja terveyspalveluilla. Valmistelukomitean jäsenistä enemmistön kannan mukaan sitoumusta ei synny ennen palvelun toimittamista. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että myöskään kirjaamisveloitetta ei synny ennen palvelun toimittamista. Palvelun toimittamisen yhteydessä syntyvät myös menot; toisin sanoen valtiolle syntyy suoriteperusteisesti menoja silloin kun valtio vastaanottaa vaikkapa maanpuolustuksessa sotilashenkilöstön työsuoritteet ja maksaa näistä palkat. Tämä itse asiassa vastaa valtion nykyistä kirjaamisperustetta sekä liike- että talousarviokirjanpidossa.

Kun kyseessä ovat rahavarojen siirrot yksityisille henkilöille, valmistelukomitean näkemys oli, että sitoumusta suorittaa tulevaisuudessa rahavarojen siirtoja ei ole olemassa ennen kuin yksityinen henkilö on täyttänyt kaikki tukeen liittyvät kelpoisuusvaatimukset. Sitoumuksen enimmäismäärä on määrä, johon yksityinen henkilö on oikeutettu kelpoisuusvaatimusten täyttymisen vahvistamisajankohdasta seuraavaan vahvistamisajankohtaan asti. Tilinpäätöshetkellä pitää kirjata siirtovelka valtiota sitovasta myöhemmin edun saajalle maksettavasta rahavaran siirrosta.

Komitean enemmistön mukaan, kun kelpoisuusvaatimusten täytyminen vahvistetaan vain kerran, olemassa oleva sitoumus käsittää kaikki tämän vahvistamisen seurauksena kyseiselle henkilölle tulevaisuudessa annettavat etuudet. Yleensä kuitenkin kelpoisuus etuisuuteen kuten lapsilisään ja työttömyysavustuksiin tarkistetaan joka maksukaudelle erikseen (tyypillisesti usein 1 kk tai kuitenkin jakso on alle 12 kk).

Eläkkeiden osalta velkojen kirjaamisen ajoitus sekä kirjattava määrä saattavat monilla oikeudenkäyttöalueilla vaikuttaa merkittävästi julkisyhteisön tai julkisyhteisöentiteetin taloudellisen tilan arviointiin. Valmistelukomiteassa enemmistön näkemyksen mukaan velkaa ei synny ennen kuin kaikki kelpoisuusvaatimukset ovat täyttyneet. Jotkut valmistelukomitean jäsenistä olivat kuitenkin vahvasti sen näkemyksen kannalla, että vanhuuseläkkeiden osalta velan syntyminen tapahtuu ennen kelpoisuusvaatimusten täyttymistä ja että tällaiset velvoitteet tulisi merkitä yleistä tarkoitusta varten laadittavaan tilinpäätökseen. Enemmistö jäsenistä kannatti kuitenkin vaihtoehtoa 1.

Vaihtoehdon 1 mukaan olemassa oleva sitoumus koskee ainoastaan eläkkeitä kelpoisuusvaatimusten täyttymisestä seuraavaan maksuajankohtaan asti (tai siihen ajankohtaan asti, jolloin kelpoisuusvaatimusten täytyminen tarkistetaan uudelleen, jos kyse on eri ajankohdista). Yksityiset henkilöt voivat lakata täyttämästä kelpoisuusvaatimuksia milloin tahansa (johtuen kuolemasta tai siitä, että oikeutta ei enää ole ansioiden tai varallisuuden perusteella), joten tosiasiallista sitoumusta ei ole tulevien eläkkeiden osalta, joiden saamiseen ei tarkasteluajankohtana ole oikeutta.

Vaihtoehtoa 1 sovellettaessa voidaan myös päätyä silloin, kun kelpoisuus eläkkeeseen vahvistetaan vain harvoin, kirjaamaan suu-

rempi määrä eläkkeitä kuin lankeaa seuraavalla kerralla maksettavaksi – toisin sanoen ne eläkkeet, jotka maksetaan tarkasteltavana olevasta ajankohdasta kelpoisuuden vahvistamista edellyttävän seuraavan kauden alkamiseen asti.

Kommenttipyyntöversion perusteella näyttää siis siltä, että etukäteen ei tarvitsisi kirjata pitkäaikaisia eläkevelkoja, mihin vahvalla kertymäperusteella voisi hyvinkin päätyä. Mielenkiintoista oli havaita, että enemmistö päätyi erilaisella kirjaamisperusteelle kuin vahvalle kertymäperusteelle, jonka käyttämiseen päädyttiin verotuloissa (IPSAS 23).

8. Yhteenveto ja johtopäätökset

Kansainväliseksi tarkoitettuja tilinpäätösstandardeja laaditaan IFAC:n ja sen IPSASB:n toimesta julkissektorille. Sinänsä voidaan yhtyä ajatukseen, että julkisen talouden, siis esimerkiksi valtiontalouksien kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation luotettavuuden, informatiivisuuden ja vertailukelpoisuuden edistäminen on hyvä asia. IFAC ja IPSASB eivät kuitenkaan välttämättä ole tässä parhaita mahdollisia standardien laatijoita. Tämä johtuu etenkin siitä, että IPSASB:n jäsenkunta on valittu kapeasti ja että standardien lähtökohdaksi on otettu turhan kriittikittömästi suurille liikeyrityksille tarkoitetut IAS/IFRS-tilinpäätösstandardit. OECD, joka on observoijan statuksella mukana seuraamassa standardien laatimista, toteaa, että valtioiden finanssiministeriöiden heikko edustus julkisen sektorin standardien laadinnassa on vakava puute ja että se vaikuttaa standardien hyväksymiseen sekä legitimitietin saavuttamiseen OECD:n jäsenmaissa (OECD 2002, 8).

Toistaiseksi annetut IPSAS-standardit perustuvat IAS/IFRS-standardien mukaisesti siihen lähtökohtaan, että kirjanpidon keskeisin tehtävä on taseen laatiminen. IAS/IFRS-standardien mukaisesti laadittujen tilinpäätösten taustalla on pörssiyhtiöihin sijoittavien ja pörssianalyttikkojen tiedonintressit siitä, mikä on yrityksen arvo, ja tilinpäätöksen tulisi heijastaa yrityksen arvoa mahdollisimman hyvin. Tällainen taselähtöinen malli soveltuu – myös valtion kirjanpitolautakunnan mielestä – huonosti palvelutuotantoa harjoittavan talousyksikön, kuten Suomen valtion, kirjanpidon ajatuskehikoksi.

Taselähtöinen, käypiä arvoja ja vastikkeellisia markkinatapah-tumia korostava viitekehys soveltuu huonosti valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen käsitteelliseksi viitekehikoksi muun muassa seuraavista syistä. Valtiontaloudessa ei ole sellaista sitoutuneiden pääomi-

en omistajaa, joka perustellusti voisi asettaa sijoitukselleen tietyn rahamääräisen tuottovaatimuksen. Tosin valtiovarainministeriö – ja muut ministeriöt sen vanavedessä – on ottanut itselleen eräänlaisen omistajan aseman ja otteen vaatien tietyn rahallisen tuoton valtion eri toimintayksiköihin sidotuille pääomille (mm. yliopistokoulutuksen sitomille yliopistorakennuksille käypien vuokrien perimisen kautta), mutta todellisuudessa omistajaohjaus- ja tuottovaatimusajattelu soveltuvat huonosti valtiosektorin toimintaympäristöön. Kysymys on jossakin määrin väkisin toteutetusta yrityssektorin ajatusmallien kopioimisesta ja siirtämisestä toisenlaiseen toimintaympäristöön.

Valtiolta puuttuu myös yritysmäinen ansaintaprosessi. Valtion taloudellinen toiminta on pääosin vastikkeetonta ja verorahoin toteutettua toimintaa. Lisäksi valtion yhteiskuntataloudellisten tavoitteiden saavuttamista ei voida mitata tulos- ja taselaskelmilla, vaan toiminnan tuloksellisuuden toteamiseksi tarvitaan moniulotteisempaa toiminnan laadun ja vaikuttavuuden mittausta ja arviointia.

Julkisen sektorin ja erityisesti valtion toiminta eroaa siis oleellisesti yrityssektorin toiminnasta. Tästä syystä julkista sektoria varten olisi tullut muodostaa oma käsitteellinen viitekehyksensä jo ennen kuin IPSAS-standardeja alettiin kehittää ja julkaista. Standardeja varten olisi pitänyt aluksi selkeästi määrittää julkisen sektorin erityispiirteet ja niiden asettamat vaatimukset kirjanpidolle, tilinpäätökselle ja budjetti-informaatiolle ja vasta sen jälkeen ryhtyä laatimaan standardeja näin rakennetulta vankalta perustalta.

Miksi sitten IPSAS-standardeissa päädyttiin suoraan IAS/IFRS-tyyppiseen tilinpäätösmalliin eikä lähdetty alun perin kehittämään julkissektorille sopivaa teoreettista viitekehikkoa? Yksi käytännöllinen syy on voinut olla IFAC:n ja sen Public Sector Committeeen ja sen jatkajan IPSASB:n pienet resurssit. Syynä voi olla myös tietty kansainvälisten standardin kehittelijöiden itseriittoisuus. Pois ei voida myöskään sulkea sitä, että suuret kansainväliset tilintarkastusfirmojen ketjut ovat taustalla vaikuttamassa siihen, että suositetaan julkissektorille suoraan yritysten tilinpäätösstandardeja, jolloin tilintarkastuspalveluja ei tarvitse niin paljon erikoistaa eri asiakasryhmille (vrt. Christensen 2005, Humphrey 2005, Loft, Humphrey and Turley,).

Hitaampi liikkeellelähtö esimerkiksi IPSAS-standardien soveltamisessa ei välttämättä merkitse takapajuisuutta. Yrityssektorin mallien kopioiminen ei kaiken kaikkiaan ole ongelmatonta (ks. esim. Barton 2004, Kohvakka 2002, Falkman 1997, Newberry &

Pallot 2006), eikä julkisen sektorin laaja-alaista tilivelvollisuutta voi toteuttaa yksinomaan tavanomaisilla tilinpäätöslaskelmilla (ks. esim. Carnegie & Wolnizer 1996). Oman julkisen sektorin käsitteellisen viitekehyksen puute merkitsee sitä, että IPSAS-standardit ovat vielä kehitysvaiheessa. Monelle valtiolle varteenotettava vaihtoehto on katsoa ja odottaa, miten kehitys jatkuu, ja lähteä soveltamaan standardeja vasta sitten, kun voidaan olla varmoja, mihin ”kelkkaan” lähdetään.

Keskeneräisinäkin IPSAS-standardit palvelevat mahdollisesti niitä valtioita, joissa on lähtökohtaisesti puutteellinen tai kehittämistä vaativa valtion kirjanpito, eli tarve saada jokin aiempaa parempi kirjanpitomalli tilalle. Standardit omaksuneiden maiden luetteloissa on joka tapauksessa suhteellisen suuri edustus vähemmän kehittyneillä mailla, jotka saavat erilaisia tukia ja lainoja kehitysapuna. Tällöin korostuvat lahjoittaja- ja lainanantajavaltioiden ja -yhteisöjen intressit saada luotettavaa, standardisoitua tilinpäätösinformaatiota lahjoitusten ja lainojen saajavaltioista. Toisaalta voidaan kyseenalaistaa monimutkaisten, kertymäperusteisten IPSAS-standardien toimivuus kehitysmaissa, joissa ei ole välttämättä riittävästi taloushallinnon resursseja ja laskenta-ammattilaisia valtion palveluksessa. (Vrt. Craner and Jones, 1990). Selkeä kassaperusteinen tilinpäätösstandardi voisi kaiken kaikkiaan olla hyvinkin käyttökelpoinen sovellettavaksi näissäkin maissa.

Perusongelma on se, että IPSASB ei ole riittävässä määrin harkinnut, onko kertymäperusteiseen kirjanpitoon siirtyminen mahdollista maailmanlaajuisesti eikä se ole kuvannut niitä olosuhteita ja ehtoja, joita sen menestyksellä soveltaminen edellyttää. Tilinpäätöksien tavoitteet, tarkoitus ja tilivelvollisuussuhteet vaihtelevat suuresti esimerkiksi kuntien, osavaltioiden ja keskusvaltioiden välillä sekä toisaalta eri maiden välillä.

Liikekirjanpidon perustan Suomessa on 1970-luvulta lähtien aina 2000-luvun alkuun saakka muodostanut dynaaminen, tuloslaskentaa painottava kirjanpidon meno-tulo-teoria. Sitä soveltaen toteutettiin myös vuoden 1998 alusta toimeenpantu valtion liikekirjanpituudistus. Valtiontaloudessa vuositasolla on olennaista ollut aina se, mistä ja miten paljon rahaa hankitaan ja mihin ja miten paljon rahaa käytetään, toisin sanoen rahan lähteiden ja rahan käytön tasapaino. Se on tuki lähtökohtaisesti huomioitava, että lopullinen tasapainovaade ei tietenkään toteudu lainanottoa kasvattamalla.

On ajateltavissa, että meno-tulo-teoriaan perustuva liikekirjanpito soveltuu valtiontalouden ympäristöön paremmin kuin tase-lähtöinen IAS/IFRS/IPSAS-standardeihin perustua kirjanpito ja tilinpäätös. Meno-tulo-teoreettinen kirjanpito dynaamisena talousyksiön rahoituksen kuvauksena on itse asiassa melko lähellä valtion budjettitalouden perinteistä rahan lähteisiin ja rahan käyttöön sekä niiden tasapainoon perustuvaa ajattelua. Liikekirjanpito edellyttää tietysti aina myös taseen laatimista. Valtion ja sen toimintayksiköiden aloitettavien taseiden laatiminen 1.1.1998 tilanteessa antoi Suomen valtionhallinnon eri tasoilla kokemusta siitä, miten paljon taseen laatiminen eri omaisuuserien määrittämisen ja arvostamisen ratkaisuihin vaatii työtä. Kysyä voi, koituisiko IPSAS-standardien mukaisista eri omaisuuserien arvostuskäytännöistä enemmän kustannuksia kuin hyötyä Suomen valtiolle ja sen toimintayksiköille?

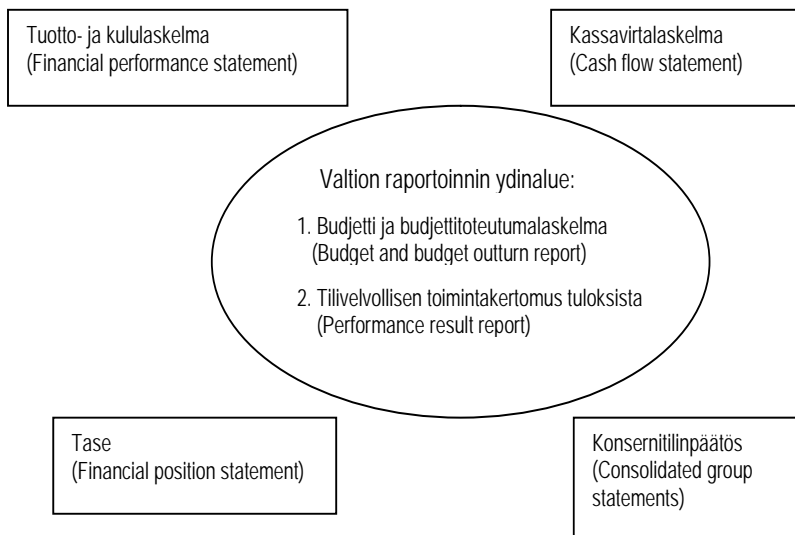
Valtion kirjanpitolausuntakunta kiinnitti selvityksessään huomiota siihen, että IPSAS-standardit eivät anna hyvää ohjenuoraa juoksevaan kirjanpitoon. IPSAS-standardit on kehitetty lähes yksinomaan tilinpäätöksen laatimista ja tilinpäätöstietojen esittämistä varten, eivätkä juuri lainkaan juoksevaa tilikauden aikaista kirjanpitoa varten. Edelleen on huomattava, että standardit ovat keskittyneet liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmiin ja jättävät vähäiselle huomiolle budjetti-informaation esittämisen. Standardit eivät ole ottaneet riittävästi huomioon parlamentin tiedontarvetta ja budjetti-informaation esittämistä kontrollin ja tilivelvollisuuden näkökulmista.

Ongelmana on myös standardien heikko luettavuus ja vaikeaselkoisuus. IFAC:n sääntöjen mukaan IPSAS-standardit on käännettävä englannin kielestä aina kyseisen maan omalle kielelle IFAC:lta saadulla luvalla ja suoraan ilman korjailuja esimerkiksi tekstin luettavuuden lisäämiseksi.

Suomen valtion kirjanpitomalli on tällä hetkellä tiedon hyväksikäyttäjän ja tiedonintressien suhteen riittävän toimiva ja omat erityispiirteemme paremminkin huomioiva kuin IPSAS-standardien mukainen kertymäperusteinen kirjanpito. Valtion niin sanottu ”momenkertainen” kirjanpitomalli jakautuu talousarviokirjanpitoon, joka palvelee ensisijassa talousarvion toteuttamisen valvontaa, ja liikekirjanpitoon, joka mahdollistaa yleisten tilinpäätöslaskelmien tekemisen niin tilivirastojen kuin koko valtion budjettitaloudenkin osalta suomalaisissa olosuhteissa sovelletun liikekirjanpidon mukaisesti.

Valtion liikekirjanpidon säätely perustuu talousarviolakiin ja -asetukseen sekä VM:n ja Valtiokonttorin ohjeisiin ja valtion kirjanpitolautakunnan lausuntoihin. Valtion liikekirjanpidon ”käsitteellistä viitekehikkoa” ei ole kovin laajasti dokumentoitu, mutta selkeäpiirteinen johdatus siihen löytyy kuitenkin valtion kirjanpidon käsikirjan luvusta 1. Vuoden 1998 uudistuksessa pyrittiin niin lähelle yleisen kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa kuin mahdollista erityisesti vastikkeellisissa tapahtumissa. Sen sijaan vastikkeettomissa tapahtumissa valtion liikekirjanpito on osittain valtion talousarvioasetuksen mukaisesti talousarviosidonnaista.

Julkisyhteisön, kuten valtion, toiminnan luonteesta, tavoitteista ja tietotarpeista tulisi arvioida eri käyttäjätahojen tiedon tarpeet sekä tilinpäätöksen sisältö eri tilinpäätöslaskelmineen. Seuraava kuvio kuvaa tilinpäätösasetelmaa, jossa ovat niin sanotut yleistä tarvetta varten tehdyt liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat (tuotto- ja kululaskelma tai tuloslaskelma, tase ja kassavirtalaskelma, konsernitilinpäätös), budjettitoteutumalaskelma ja tilivelvollisen toimintakertomus.



Kuvio 1. Tilinpäätösasetelman elementit.

Tilinpäätösaskelmien laadinnan periaatteet, laskelmien sisältö ja keskinäiset suhteet olisi pitänyt ensin selkeästi, periaatteellisesti ja käsitteellisesti kiinnittää ennen yksittäisten IPSAS-standardien julkaisemista.

Kaiken kaikkiaan laskentatoimen uudistuksissa järkevää on edetä tavalla, jossa organisaatiota ei pakoteta muuntautumaan tietyn laskentajärjestelmän ehtoihin, vaan laskentajärjestelmä sopeutuu kyseisen organisaation toimintaympäristöön ja ehtoihin. Valtiontaloudessa tilivelvollisuuden toteuttamisen peruslähtökohtana on eduskunnan päättämä budjetti ja julkisten varojen budjetin mukainen käyttö. Budjetti määrittää kirjanpitojärjestelmän vähimmäisvaatimukset eikä päinvastoin. Budjetin rakenne ja sisältö ovat eduskunnan suvereenissa päätösvallassa. Se, miten määrärahat ja tuloarviot on muodostettu ja kohdennettu talousarvioon, määrittää seuranta- ja palveluvalta kirjanpidolta vaadittavat ominaisuudet. Kirjanpitojärjestelmän tulee mahdollistaa budjetin toteutumisen seuranta ja raportointi luotettavasti ja läpinäkyvästi ylimmän päätösvalan omaavalle eduskunnalle, parlamentaarisesti muodostetulle hallitukselle ja määrärahan käyttäjiä ohjaaville ministeriöille. Valtionhallinnon ulkopuolisista sidosryhmistä budjetti-informaation tärkein sidosryhmä ovat äänestäjät, joille eduskunta on tilivelvollinen. Vasta myöhemmin tulevat muut sidosryhmät tiedontarpeineen, muun muassa rahoittajat ja lainanantajat, joilla on myös usein mahdollisuus saada päätöksentekonsa tueksi erityisiä valtion taloudellista tilaa koskevia tietoja.

Lähteet:

- ASB (2005). Statement of principles for financial reporting – proposed interpretation for public benefit entities. Accounting Standards Board.
- Barton, A. (2004). How to profit from defence: A study in the Misapplication of business accounting to the public sector in Australia. *Financial Accountability & Management*. 20 (3). 281-304.
- Boxberg, K. (2007). Päättäjillä riittämättömät tiedot verotuista. *Kaup-palehti* 24.1.2007.
- Brusca, I.; Condor, V. (2002). Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Account-ability & Management*. 18 (2). 129-162.
- Carnegie, G; Wolnizer, P. (1996). Enabling accountability in museums. *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*. 9 (5). 84-99.
- CFCA Latvia. Central Finance and Contracting Agency. <<http://www.cfla.gov.lv>> 12.2.2007.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*. 23 (1) 13-20.
- Cheney, G. (2006). IPSASB proposes standard on non-exchange revenue. *Accounting Today* 20.3.2006.
- Christensen, M. (2005). The "Third Hand": Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Change. *European Accounting Review*. 14 (3) 447-474.
- Christiaens, J. (2004), Capital Assets in Governmental Accounting Re-forms: Comparing Flemish Technical Issues and International Standards. *European Accounting Review*, Volume 13, Number 4:2004, 743-770.
- Christiaens, J. (2006). ED 29 Revenue from Non-exchange Transactions (Including Taxes and Transfers). Comment paper. <<http://www.ifac.org/publicsector>> 12.2.2007
- Craner, J. and Jones, R. (1990) Accrual Accounting for National Go-vernments, The case of Developing Countries, Research in Third World Accounting, Volume 1, JAI Press Ltd.
- European System Of Accounts. ESA 95 Handbook.
<<http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/esa95en.htm>> 12.2.2007.

- Euroopan Komissio (2004). Euroopan yhteisöjen lopullinen tilinpäätös, varainhoitovuosi 2004. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fin/oj/2005/c_302/c_30220051130fi00010099.pdf> 12.2.2007.
- ESV (Ekonomistyrningsverket) (1999). Att läsa och tolka – resultaträkning, balansräkning, anslagsredovisning. Publikation 1999:14. Stockholm
- Falkman, P. (1997). Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder – en redovisningsteoretisk analys. Göteborg: Livrena Ab.
- Finansministeriet (Danmark) (2005). Erfaringer med omkostningsbevillinger i staten. September 2005. Kööpenhamina.
- Finansministeriet (Danmark) (2006). Introduktion til et omkostningsbaseret bevillingssystem, April 2006. Kööpenhamina.
- GASB. Why governmental accounting and financial reporting is – and should be different. *Governmental Accounting Standards Board*. <<http://www.gasb.org>> 12.2.2007.
- Hansen, K. Näsi, S. and Ström, S. (2000). Non-Current Assets Recognition and Valuation, A Comparative Study between IFAC, the United States, Finland and Sweden. Paper presented at the 23rd Annual Congress of the EAA, March 29-31, 2000, Munich, Germany.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s – variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2-3), 93-109.
- Humphrey, C. (2005). The Questionable Nature of “Third Hand” Public Sector Accounting Solutions: A Case for Change? *European Accounting Review*. 14 (3). 475-485.
- IFAC Constitution 2005. <<http://www.ifac.org>> 12.2.2007.
- IFAC 2002. Tiedote 9.8.2002. <<http://www.ifac.org/News/LastestReleases.tml?NID=102895413850035>> 25.9.2006
- IFAC. Public Sector Committee. Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices, Study 11.
- IFAC. Public Sector Committee. Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities Study 14, Second Edition., December 2003.
- IFAC. Responses to the Membership Body Compliance Program. <<http://www.ifac.org>> 12.2.2007.
- IFAC. Staments of Membership Obligations. <<http://www.ifac.org>> 12.2.2007.

- IFAC 2006a. Tiedote 5.9.2006. <<http://www.ifac.org/News/LastestReleases.tmp?NID=1157486348523110>> 25.9.2006.
- IFAC 2006b. IPSAS adoption by governments, maaliskuu 2006. <http://www.ifac.org/publicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf> 25.9.2006.
- IFAC 2006c. Yhteenveto IPSASB:n kokouksesta. <<http://www.ifac.org/publicSector/>> 26.9.2006
- IFAC, French comments on ED 27 and ED 28 to IPSASB, 13.2.2006. <<http://www.ifac.org>>
- IFAC. Swedish comments on ED 27 and ED 28 to IPSASB. <<http://www.ifac.org>> 25.1.2006.
- IPSASB 2006a. Consultation Paper. Accounting for heritage assets under the accrual basis of accounting. <<http://www.ifac.org/public-sector>> 12.2.2007.
- IPSASB 2006b. Public Sector Conceptual Framework. Project Brief. IPSASB. <<http://www.ifac.org/publicsector>> 12.2.2007
- IPSASB Fact Sheet 2006. <<http://www.ifac.org>> 12.2.2007.
- IPSASB Members <<http://www.ifac.org/publicsector>> 12.2.2007.
- IPSASB Minutes from the IPSASB Meeting, heinäkuu 2005. <<http://www.ifac.org>> 12.2.2007.
- Kohvakka, J. (2000). Valtion liikekirjanpituudistus – Tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset. Jyväskylän yliopiston taloustieteellinen tiedekunnan julkaisusarja. N:o 122/2000.
- Loft, A. Humphrey, C. and Turley, S., In Pursuit of Global Regulation: Changing Governance and Accountability Structure at the International Federation of Accountants (IFAC).
- Lundqvist, K., Accrual Accounting Regulation in Central Governments. – A Comparative Study of Australia, Sweden and United Kingdom. Ekonomistyrningsverket 2003
- Lüder, K. and Jones, R. (2003). Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe, Price Waterhouse Coopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main, 2003.
- Meklin, P. (1997) Valtionalouden perusteet. Helsinki: Edita Oy.
- Meklin, P. – Näsi, S. (1994) budjettihjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon tutkimus* 4/1994. 231-243.

- Ministry of Finance Iceland. The Icelandic Modified Accrual Accounting and Budgeting Experience. <<http://www.oecd.org/data-oecd/58/54/36319191.ppt>> 12.2.2007.
- Monsen, N. (2002). The Case of for cameral accounting. *Financial Accountability and Management*, 18 (1), pp. 39-72.
- Monsen, N. (2003). Kameralregnskap. NHH. 2003.
- Monsen, N. and Oulasvirta, L. (2006). Evolution of Governmental Accounting: The Case of National Government Accounting in Finland and Norway. A paper draft, 11.10.2006, unpublished.
- Monsen, N. and Näsi, S. (1996). Local Governmental Accounting in Finland and Norway: A Historical Note on Cameralism. *Research on Governmental Nonprofit Accounting, Volume 9*, 259-274.
- Newberry, Susan and June Pallot. (2006) New Zealand's Financial Management System: Implications for Democracy. *Public Money and Management*, September 2006, 221-227.
- Näsi, S., Hansen, K. and Hefzi, H. (2001). Off Balance Sheet Assets in Central Governments. Are They Unique or Are They Really Assets? *Journal of Interdisciplinary Studies* 14(2), 137-154.
- OECD 2002, Accrual Accounting and Budgeting. Key Issues and Development. PUMA/SBO (2002)10.
- OECD 2006: OECD:n tilinpäätös 31.12.2005 <[http://appli1.oecd.org/olis/2006doc.nsf43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/9988462d17bd8b9cc125713b0060b1dc/\\$FILE/JT03206396.PDF](http://appli1.oecd.org/olis/2006doc.nsf43bb6130e5e86e5fc12569fa005d004c/9988462d17bd8b9cc125713b0060b1dc/$FILE/JT03206396.PDF)> 25.9.2006
- Olson, O. Guthrie, J. and Humphrey, C., (eds.) (1998). Global Warning: International Financial Management Changes. Bergen, Norway, Cappelan Akademisk Forlag.
- Räty, V. & Virkkunen, V. (2004). Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS -raportointi. Helsinki: WSOY.
- Steccolini, I. (2004). Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*. 20 (3). 327-350.
- Sutcliffe, P. (2003). *The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee*. Public Money & Management. January 2003. 29-36.
- Tilintarkastustuomioistuimen tarkastuslausuma. Euroopan unionin virallinen lehti C 263. 31.10.2006.
- VM (Valtiovarainministeriö), Budjettisanasto. Taloustieto Oy, 2001).

UNESCO 2006. UNESCO:n tiedote IPSAS -standardien käyttöönotosta. <<http://unesdoc.unesco.org/images/0014/001465/146565e.pdf#search=%22why%20IPSAS%22>> 27.9.2006.

Wynne, A. (2003). Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts? Paper presented at the European Group of Public Administration annual conference on "Public Law and Modernizing State" Oeiras, Portugal.

Säädökset

IAS-asetus (N:o 1606/2002)

Laki ja asetus valtion talousarviosta xxx

Valtion kirjanpidon käsikirja, versio 3.2.

Valtiokonttori <<http://www.valtiokonttori.fi>>

Liitteet

Liite 1. OECD:n tekemä vertailu 2000-luvun alun tilanteessa (2002, Accrual Accounting and Budgeting. Key Issues and Development. PUMA/SBO (2002)10).

APPENDIX I

Table 1. **Accounting Basis Applied for Budget Approved by Legislature**

	Full Accrual Basis	Accrual Basis, except no Capitalisation or Depreciation of Assets	Cash Basis, except certain transactions on Accrual Basis	Full Cash Basis
Australia	X			
Austria				X
Belgium				X
Canada		X		
Czech Republic				X
Denmark			X(1)	
Finland		X(2)		
France				X
Germany				X
Greece				X
Hungary				X
Iceland		X		
Ireland				X
Japan				X
Korea				X
Luxembourg				X
Mexico				X
Netherlands				X
Norway				X
New Zealand	X			
Poland				X
Portugal				X
Spain				X
Sweden				X
Switzerland				X
Turkey				X
United Kingdom	X(3)			
United States			X(4)	

- i. Denmark – Interest Expenses and Employee Pensions Treated on Accrual Basis.
- ii. Finland – Transfer Payments Not on Accrual Basis.
- iii. United Kingdom – Budget on Full Accrual Basis Effective Fiscal Year 2001-02.
- iv. United States – Interest Expenses, Certain Employee Pension Plans, and Loan and Guarantee Programmes Treated on Accrual Basis.

Source : OECD Budgeting Database

APPENDIX II

Table 2. Plans to Move Budget to Accrual Basis

	Full Accrual Basis Budgeting to be introduced	Additional Accrual Basis information to be presented
Canada	X(1)	
Denmark		X
Germany		X
Korea	X(1)	
Netherlands	X	
Portugal		X
Sweden	X(1)	
Switzerland	X(1)	

APPENDIX III

Table 3. Accounting Basis Applied for Consolidated (Whole-of-Government) Financial Statements

	Full Accrual Basis	Accrual Basis, except no Capitalisation or Depreciation of Assets	Cash Basis, except certain Transactions on Accrual Basis	Full Cash Basis
Australia	X			
Austria				X
Belgium				X
Canada		X		
Czech Republic				X
Denmark			X(1)	
Finland	X			
France			X(2)	
Germany				X
Hungary				X
Iceland		X		
Ireland				X
Japan				X
Korea				X
Luxembourg				X
Mexico				X
Netherlands				X
Norway				X
New Zealand	X			
Poland			X(3)	
Portugal				X
Spain				X
Sweden	X			
Switzerland				X
Turkey				X
United Kingdom				X(4)
United States	X			

- i. Denmark – Interest Expense and Employee Pensions Treated on Accrual Basis.
 - ii. France – Interest Expense and Certain Other Transactions Treated on Accrual Basis. Full Accrual Basis to be Introduced.
 - iii. Poland – Employee Pensions Treated on Accrual Basis.
 - iv. United Kingdom – Statements on Full Accrual Basis Effective Fiscal Year 2005-06.
- Source : OECD Budgeting Database

APPENDIX IV

Table 4. Additional Use of Accruals in Departmental / Agency Level Financial Statements

	Departmental/Agency Level Financial Statements on Full Accrual Basis	Financial Statements on Full Cash Basis but Supplementary Accrual Information is presented
Belgium		X
Germany		X
Hungary		X
Ireland		X
Japan	X	
Netherlands	X	
Portugal	X	
Switzerland	X	
United Kingdom	X	

- i. This refers to departments/agencies that prepare separate financial statements for their own operations and where such financial statements contain more accrual information than the consolidated (whole-of-government) financial statements. In cases where the consolidated (whole-of-government) financial statements are on full accrual basis (Appendix 3), departmental/agency level financial statements would also be on full accrual basis.

Source : OECD Budgeting Database

Liite 2. Valtion kirjanpitolautakunnan selvitys IPSAS -standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa. 30.11.2006, Dnro 545/58/2006.

Valtion kirjanpitolautakunta

SELVITYS

30.11.2006

Dnro 545/58/2006

SELVITYS IPSAS-STANDARDIEN SOVELTAMISESTA VALTION KIRJANPIDOSSA

Selvityksen tekeminen

Valtion kirjanpitolautakunnan asettamispäätöksessä toimikaudeksi 1.12.2003–30.11.2006 (VM152:00/2003) todetaan, että lautakunnan tulee valtion talousarviosta annetun asetuksen 71 a §:ssä säädettyjen tehtävien lisäksi seurata kansainvälisten, erityisesti julkista taloutta koskevien kirjanpitostandardien kehittämistä sekä selvittää, tehdä aloitteita ja antaa suosituksia niiden soveltamisesta valtion kirjanpidossa.

Valtion kirjanpitolautakunta päätti kokouksessaan 13.12.2004 ryhtyä lautakunnalle annetun lisätehtävän mukaisesti käymään läpi kirjanpito- ja tilintarkastusalan kansainvälisen järjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) julkaisemia IPSAS-standardeja (International Public Sector Accounting Standards) niistä laadittavien suomennosten sekä IPSAS-standardien vaatimusten ja valtion kirjanpitoa koskevien säädösten vertailun pohjalta. Tätä selvitystä on tehty järjestelmällisesti lautakunnan tammikuussa 2005 pidetystä kokouksesta alkaen vuosien 2005 ja 2006 aikana. Lautakunta on tähän mennessä käsitellyt yhteensä 17 kaikkiaan 21 julkaistusta IPSAS-standardista sekä kaksi kolmesta julkaistusta IPSAS-standardiluonnoksesta (Exposure Draft, ED) ja yhden lausuntopyyntövaiheessa olevan standardiluonnoksen (Invitation to Comment, ITC). Lautakunta on tehnyt selvitystyönsä tuloksena seuraavia havaintoja ja johtopäätöksiä IPSAS-standardien sovellettavuudesta valtion kirjanpitoon ja valtion kirjanpitoa koskevien säädösten kehittämiseen.

IPSAS-standardien perusta

Kaikki tähän mennessä julkaistut IPSAS-standardit perustuvat vastaaviin, niitä ennen laadittuihin ja julkaistuihin IAS-standardeihin (International Accounting Standards), joita nyttemmin kutsutaan IFRS-standardeiksi (International Financial Reporting Standards). Näin ollen IPSAS-standardit perustuvat samaan ajatusrakennelmaan ja samoihin peruskäsitteisiin kuin IAS-standardit. IPSAS-standardit on myös suurimmaksi osaksi kopioitu vastaavista IAS-standardeista.

IAS/IFRS-standardit on tarkoitettu erityisesti kansainvälistä liike-toimintaa harjoittavien suurkonsernien emoyhtiöiden tilinpäätösten laatimiseen, mikä on heijastunut vahvasti IPSAS-standardien sisältöön niiden laatimistavasta johtuen. Sellaisia IPSAS-standardeja, jotka koskisivat julkisyhteisöjen toiminnalle ja taloudelle tunnusomaisia kirjanpito-kysymyksiä ei ole vielä julkaistu. Sitä vastoin tähän mennessä julkaistut kolme IPSAS-ED:tä ja yksi IPSAS-ITC käsittelevät tällaisia erityiskysymyksiä.

IPSAS-standardit perustuvat IAS-standardien mukaisesti siihen ajatukseen, että kirjanpidon keskeisin tehtävä on julkisyhteisön taseen laatiminen. Tämä tasekeskeinen lähestymistapa soveltuu hyvin sellaisen talousyksikön olosuhteisiin, jonka toiminta on luonteeltaan rahavarojen sijoittamista arvopapereihin, lainasaamisiin yms. sijoituskohteisiin. Käytännössä tällainen talousyksikkö on esimerkiksi sijoitusrahasto samoin kuin talletuspankkitoimintaa tai vakuutustoimintaa harjoittava talousyksikkö sijoitustoimintansa osalta. Sitä vastoin julkisyhteisön kuten Suomen valtion ydintoiminta ei ole luonteeltaan sijoitustoimintaa arvopaperi- yms. salkkuihin, vaan erilaisten palvelujen tuottamista. Taselähtöinen malli soveltuu huonosti tällaisen palvelutuotantoa harjoittavan talousyksikön kirjanpidon ajatuskehikoksi. Siihen verrattuna talousarvioasetuksen kirjanpitoa koskevien säännösten perustana oleva näkemys talousyksikön rahaprosessin eli sen toiminnan synnyttämien rahanliikkeiden kuvaamisesta kirjanpidossa soveltuu paljon paremmin valtion kirjanpidon selitysmalliksi.

IPSAS-standardit perustuvat IAS-standardeihin myös siinä, että niiden lähtökohtana ovat vastikkeelliset markkinatapahtumat ja niiden kirjaamisperusteet. Julkisyhteisöjen toiminta taas on pääasiassa vastikkeetonta palvelujen ja tulonsiirtojen tuottamista, josta aiheutuneet menot rahoitetaan pääasiassa verotuloilla. Valtion nykyistä liikekirjanpitoa koskevilla talousarvioasetuksen säännöksissä tämä lähtökohta on otettu paljon paremmin huomioon kuin julkaistuissa IPSAS-standardeissa. Vastikkeettomista tuotoista (mukaan lukien verot ja siirrot) on tosin olemassa IPSAS-ED sekä julkisyhteisöjen sosiaalipoliittisista tulonsiirroista IPSAS-ITC. Niiden jälkeen julkaistavien varsinaisten IPSAS-standardien sisällöstä ei kuitenkaan ole vielä tietoa, joten kyseisten standardien sovellettavuuteen valtion kirjanpidossa ei ole tässä vaiheessa mahdollista ottaa kantaa.

Kirjanpilotapahtumien kirjaaminen

IPSAS-standardien mukaisessa käsitteistössä, joka koskee kirjanpitoon merkittäviä tapahtumia, keskeisimmät käsitteet ovat standardien taselähtöisyydestä johtuen taseeseen kirjattavat varat (assets) ja velat (liabilities). Muita kirjanpidon ns. perustekijöitä ovat nettovarot / oma pääoma (net assets / equity) sekä tuotot (revenues) ja kulut (expenses). Käsite ”vara” määritellään IPSAS-standardeissa seuraavasti: ”Varat ovat yhteisön hallinnassa aikaisempien tapahtumien seurauksena olevia resursseja, joista yhteisölle odotetaan kertyvän tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai palvelukykyä.” Käsite ”velka” määritellään vastaavaa ajatuskulkua noudattaen seuraavasti: ”Velat ovat yhteisölle aikaisempien tapahtumien seurauksena syntyneitä sitoumuksia, joiden täyttämisen odotetaan johtavan yhteisön taloudellista hyötyä tai palvelukykyä sisältävien resurssien vähenemiseen.” Kirjanpidon muiden perustekijöiden – nettovarot / oma pääoma sekä tuotto ja kulu – määritelmät on johdettu em. käsitteiden määritelmistä. Nämä kirjanpilotapahtumien määritelmät soveltuvat huonosti ohjenuoriksi juoksevaan kirjanpitoon merkittävistä tapahtumista. Ne ovat mm. liian yleisellä tasolla ollakseen operationaalisia.

IPSAS-standardien mukainen kirjanpidon peruskäsitteistö on luonnollisesti seurausta siitä, että se on kehitetty tilinpäätöksen

ja erityisesti taseen laatimista silmällä pitäen. Nämä standardit koskevatkin vastaavasti kuin niiden mallina olleet IAS-standardit lähes yksinomaan tilinpäätöksen laatimista ja tilinpäätöstietojen esittämistä, mutta eivät juuri lainkaan juoksevaa, tilikauden aikaista kirjanpitoa. Tämän vuoksi IPSAS-standardeista ei ole apua kirjanpidon toisen päätehtävän eli erilläänpitotehtävän ratkaisemisessa, mikä tapahtuu juoksevassa kirjanpidossa.

Talousarvioasetuksessa säädetään erikseen valtion juoksevaan kirjanpitoon merkittävistä kirjanpitotapahtumista, jolloin liikekirjanpidon perustekijöinä ovat menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä talousarviokirjanpidon perustekijöinä talousarviomenot ja talousarvio tulot, sekä muutenkin juoksevan kirjanpidon laatimisesta. Tämä kirjanpitoon merkittävien tapahtumien käsitteistö on huomattavasti realistisempi ja yksinkertaisempi kuin IPSAS-standardien mukainen käsitteistö. Talousarvioasetuksessa on myös normipuitteisto kirjanpitotapahtumien kirjaamiselle juoksevassa kirjanpidossa, mikä palvelee mm. valtion menojen, tulojen ja rahoitustapahtumien sekä raha- ja muiden varojen samoin kuin velkojen pitämistä erillään muiden talousyksiköiden vastaavista eristä. IPSAS-standardeista niitä vastaavat normit puuttuvat lähes kokonaan.

Kirjaamisperuste

IPSAS-standardien mukaan kirjanpidossa, joka on siis rajattu käsitteeseen vain taseen ja tilinpäätöksen muiden osien laatimisen, noudatetaan tapahtumia kirjattaessa johtavana kirjaamisperusteena ns. kertymisperustetta (accrual basis). Tämä määritellään standardeissa seuraavasti: ”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). Näin ollen liiketapahtumat ja muut tapahtumat merkitään niiden tilikausien kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, joihin ne liittyvät.” Määritelmä on varsin yleisellä tasolla sekä työläästi käytäntöön sovellettavissa, kun otetaan huomioon tilinpäätökseen kirjattavien perustekijöiden vastaavasti yleisellä tasolla olevat määritelmät. Toisaalta nämä määritelmät merkitsevät sitä, että IPSAS-standardien mukaiseen

tilinpäätökseen kirjataan toiminnan synnyttämien, toteutuneiden tapahtumien lisäksi vastaisia, subjektiivisiin arvioihin perustuvia tapahtumia.

Talousarvioasetuksen säännösten mukaan tilikauden aikana liikekirjanpidossa noudatettavat kirjaamisperusteet ovat vastikkeellisten menojen ja tulojen samoin kuin rahoitustapahtumien osalta suoriteperuste ja maksuperuste sekä vastikkeettomien menojen ja tulojen osalta talousarvion mukainen kirjaaminen. Tilinpäätöksessä vastikkeellisten menojen ja tulojen kirjaamisperusteena on suoriteperuste. Nämä kirjaamisperusteet merkitsevät sitä, että valtion kirjanpitoon ja tilinpäätökseen kirjattavat tapahtumat ovat selkeämmin kuin IPSAS-standardien mukaan kirjattavat objektiivisesti todennettavissa olevia, tapahtuneita tosiasioita.

Kirjanpitoarvon määrittäminen

IPSAS-standardien mukaan kirjanpitoon merkittävien tapahtumien kirjanpitoarvon määrittäminen eli kirjanpidollisten erien ”mittaaminen” tähtää erien kirjaamiseen käypään arvoonsa (fair value). Tämä merkitsee varojen ja velkojen sekä muiden tilinpäätökseen kirjattavien erien kirjaamista ensi sijassa markkina-arvoonsa, mikäli sellainen on olemassa. Tämä arvottamisperuste on jatkuvasti korostunut IAS/IFRS-standardeja muutettaessa, joten on odotettavissa, että julkaistujen IPSAS-standardien muutoksissa ja uusissa IPSAS-standardeissa noudatetaan samaa linjaa. Tämän johdosta tilinpäätökseen merkitään myös subjektiivisiin arvioihin perustuvia kirjanpitoarvoja sekä realisoitumattomia arvonnousuja ja -laskuja, mikä rajoittaa tilinpäätösinformaation käyttökelpoisuutta.

Talousarvioasetuksen säännösten nojalla kirjanpitotapahtumat merkitään kirjanpitoon ja tilinpäätökseen niiden toteutuneiden hintojen ja maksujen määräisinä. Tilinpäätöslaskelmien sisältö koostuu tällöin luotettavammista faktoista kuin IPSAS-standardien mukaan laaditussa tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksen tarkoitus

Koska IPSAS-standardit perustuvat samaan ajatusrakennelmaan kuin IAS/IFRS-standardit ja ne on pääosin kopioitu vastaavista IAS-standardeista, IPSAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen perustarkoitus on välttämättä sama kuin IAS/IFRS-standardien mukaan laaditun tilinpäätöksen.

Teoreettisena lähtökohtana on julkisesti noteeratun osakeyhtiön liiketoiminnan taloudelliseksi päämääräksi katsottu osakkeenomistajien hallussa olevien osakkeiden markkina-arvon maksimointi (shareholder value maximization). Tämän vuoksi myös tilinpäätöksen perustarkoituksena on antaa yhtiön osakkeisiin sijoittaneille ja mahdollisesti sijoittaville tahoille tietoa yhtiön osakkeita vastaavien nettovarojen / oman pääoman arvosta tilinpäätöspäivänä eli taseen laatimisaikana. Käytännössä keskeisin sidosryhmä, jota IAS/IFRS-standardien mukaisella tilinpäätösinformaatiolla pyritään palvelemaan, on kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavien suuryritysten emoyhtiöiden osakkeisiin sijoittavat eläkerahastot ym. suursijoittajat.

IAS-standardien mukainen tilinpäätöksen tarkoitus näkyy niistä kopioituissa IPSAS-standardeissa mm. siten, että myös näissä standardeissa on kohtia, jotka koskevat yhteisön omistusosuuksia, omistajien oman pääoman sijoituksia ja voitonjakoa omistajille. Näiltä osin IPSAS-standardit eivät sovellu lainkaan Suomen valtion kaltaisen julkisyhteisön tilinpäätöstä koskevaksi normistoksi. Valtiolla ei ole osakkeenomistajia tai muitakaan omistajia eikä osakkeita tai muita omistusosuuksia. Näin ollen omistajat eivät myöskään sijoita valtioon omaa pääomaa eikä valtio suorita omistajille voitonjakoa.

Valtion tilinpäätöksen ensisijaisena tarkoituksena on talousarvion toteutumisen seuranta, joka liittyy eduskunnan valtioneuvostoon kohdistamaan parlamentaariseen valvontaan. Valtion tätä tarkoitusta palveleva tilinpäätöksen osa johdetaan talousarvioasetuksen säännösten mukaan liikekirjanpidon rinnalla laadittavasta talousarviokirjanpidosta. Julkaistuissa IPSAS-standardeissa ei ole otettu

huomioon tätä julkisyhteisön tilinpäätöksen keskeistä tarkoitusta. Talousarviolettojen esittämisestä tilinpäätöksessä on tosin olemassa IPSAS-standardiluonnos, mutta sen jälkeen julkaistavan varsinaisen IPSAS-standardin sisällöstä ei ole vielä tietoa. Luonnoksen perusteella on kuitenkin epäiltävissä, että julkisyhteisöille tunnusomaisia kirjanpitolukemuksia käsittelevissä IPSAS-standardeissa ei oteta riittävästi huomioon talousarviokirjanpitoon perustuvan talousarvioseurannan keskeistä asemaa, vaan tämä tarkoitus on selvästi alisteinen julkaistujen IPSAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen tarkoitukselle.

Valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen ns. Valki-uudistuksessa, joka toteutettiin vajaat kymmenen vuotta sitten, keskeisiä tavoitteita olivat käyttöomaisuuteen ym. pitkävaikutteisiin investointeihin sitoutuneen pääoman hallinnan ja käytön tehostaminen sekä taloudellisen ajattelun ja erityisesti kustannustietoisuuden lisääminen toiminnan johtamisessa. Merkittävin tilinpäätöstä koskeva uudistus oli liikekirjanpitoon kirjatusta tapahtumista johdettujen, tilinpäätösajankohdan taloudellista asemaa mahdollisimman täydellisesti kuvaavan taseen ja tilikauden taloudellisen tuloksen muodostumista mahdollisimman täydellisesti kuvaavan tuotto- ja kululaskelman lisääminen valtion tilinpäätökseen. Näitä tilinpäätöslaskelmia koskevat talousarvioasetuksen säännökset ovat tämän vuoksi myös julkaistujen IPSAS-standardien valossa edelleen asianmukaisia. Säännöksiä ei ole tarpeen eikä syytä muuttaa standardien sellaisten, niistä poikkeavien kohtien johdosta, jotka koskevat taseeseen merkittävien varojen ja velkojen arvostamista käypään arvoon ennen muuta arvopaperisijoittajien tiedontarpeen tyydyttämiseksi.

Julkisyhteisöt mukaan luettuna Suomen valtio ovat kuitenkin laske-neet yleisesti liikkeeseen julkisesti noteerattuja joukkovelkakirjoja, joiden markkina-arvo määräytyy kansainvälisillä pääomamarkki-noilla. Joukkovelkakirjoihin sijoittavien joukossa on merkittävä määrä sellaisia, jotka ovat tottuneet käyttämään hyväksi USA:n ja muiden ns. anglokulttuurin valtioiden kirjanpitostandardien mukaisia tilinpäätöstietoja. Valtio saattaisi tämän vuoksi joukko-velkakirjoja liikkeeseen laskiessaan hyötyä siitä, että sijoittajille olisi tarjolla myös IPSAS-standardien mukaista tilinpäätösinformaatiota.

Se ei kuitenkaan edellytä, että valtion koko tilinpäätös laadittaisiin niitä noudattaen.

Johtopäätöksiä

IPSAS-standardien perustana oleva ajatusrakennelma ja käsitteistö on sellaisenaan liian puutteellinen valtion kirjanpitoa koskevien säännösten kehittämiseen. Julkaistuja IPSAS-standardeja kehitetään kuitenkin jatkuvasti sekä odotettavissa on erityisesti julkisyhteisöille tunnusomaisia kirjanpitokysymyksiä käsitteleviä uusia IPSAS-standardeja. Tältä osin sovellettavuus valtion kirjanpidossa on kuitenkin arvioitavissa vasta, kun uudistettujen ja uusien standardien sisältö on julkistettu.

IPSAS-standardien ja valtion tilinpäätöstä koskevien säädösten ja määräysten vertailu on osoittanut, että IPSAS-standardit ovat huomattavasti vaikeaselkoisempia ja yksityiskohtaisempia kuin valtion tilinpäätöstä koskevat säädökset ja määräykset. IPSAS-standardien soveltamisen edellyttämä hallinnollinen lisätyö olisi kohtuuttoman suuri soveltamisesta valtiolle koituvaan lisähyötyyn verrattuna. Tämänkin vuoksi on perusteltua odottaa IPSAS-standardien kehittymistä nykyistä paremmin julkisyhteisön toiminnan ja talouden olosuhteet huomioon ottaviksi.

Julkaistuissa ja valmisteilla olevissa IPSAS-standardeissa voi olla joitakin kohtia, jotka standardien ja valtion kirjanpitoa koskevien säädösten vertailun perusteella saattaisi olla tarkoituksenmukaista lisätä valtion tilinpäätöstä koskeviin talousarvioasetuksen säännöksiin. Valtion kirjanpitolautakunta ei kuitenkaan ole vielä voinut selvittää tätä asiaa riittävästi kyetäkseen tekemään sitä koskevaa aloitetta tai antamaan suositusta. Lautakunta jatkaa tältä osin selvitystyötään seuraavan toimikauden aikana, mikäli lautakunnalla myös tällöin on kansainvälisiin, erityisesti julkista taloutta koskeviin kirjanpitostandardeihin liittyvä lisätehtävä.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Päivi Vanne

Liite 3. IPSAS-standardien soveltaminen IPSASB:n laatiman selvityksen mukaan, maaliskuu 2006 (IPSAS adoption by governments).

Alankomaat: IPSAS-standardien käyttöönotto pilottikokeilussa (standardeista poiketaan mikäli katsotaan tarpeelliseksi).

Afganistan: IPSAS-standardien soveltamisprosessi käynnissä (kassaperusteinen kirjanpito aluksi, myöhemmin kertymäperusteinen).

Albania: kertymäperusteisten IPSAS-standardien soveltaminen (tavoite 2006) Italian hallituksen, YK:n kehitysohjelman (UNDP) ja Maailmanpankin tuella.

Algeria: Maailmanpankin koordinoiman kirjanpidon ja muun uudistuksen projektin osana IPSAS-standardien omaksuminen.

Argentiina: Julkisen sektorin kirjanpitostandardien (yhteensopivat IPSAS-standardien kanssa) kehitysprosessi käynnissä.

Azerbaidzan: Omaksunut IPSAS-standardit.

Bangladesh: Siirtymässä soveltamaan IPSAS-standardeja, lainsäädäntö hyväksytty.

Barbados: Siirtymässä soveltamaan IPSAS-standardeja.

Caymansaaret: Omaksunut IPSAS-standardit.

El Salvador: Maailmanpankin projekti käynnissä, jossa yhtenä tavoitteena IPSAS -standardien käyttöönotto.

Etelä-Afrikka: Ottamassa käyttöön IPSAS-standardeja (ei täydellisinä, joitain omia muutoksia standardeihin).

Fidzi: Suunnitellaan kassaperusteisen IPSAS-standardin käyttöönottoa.

Filippiinit: Omaksunut IPSAS-standardit.

Indonesia: IPSAS:ien kanssa yhdenmukaiset valtion kirjanpidon standardit oletettavasti valmiina vuonna 2009.

Intia: Hallitus ja Maailmanpankki työskentelevät yhteistyössä tavoitteena IPSAS-standardien käyttöönotto, Kansainvälinen valuuttarahasto (IMF) rahoittaa standardien käyttöönottoa osavaltiotasolla. *The Committee on Accounting Standards for Local Bodies* käy läpi IPSAS-standardeja ja selvittää mahdollisuuksia niiden käyttämiseen.

Israel: IPSAS -standardien käyttöönotto kaikissa julkisen sektorin yhteisöissä.

Itä- ja Eteläinen-Afrikka: *The East and Southern African Association of Accountants General*:n jäsenvaltioiden yhtenä tavoitteena IPSAS-standardien omaksuminen. Järjestön jäseniä ovat Botswana, Kenia, Lesotho, Malawi, Mauritius, Mosambik, Namibia, Ruanda, Etelä-Afrikka, Swazimaa, Tansania, Uganda, Zambia ja Zimbabwe. (Swedish International Development Cooperation Agency, SIDA, osoittanut rahoitusta)

Itä-Timor: On omaksunut kassaperusteisen IPSAS-standardin.

Jamaika: Sitoutunut ottamaan IPSAS-standardit käyttöön, muutos käynnissä.

Kamputsea: Siirtymässä soveltamaan IPSAS-standardeja.

Kazakstan: Kazakstanin tasavallan valtiovarainministeriö (*The Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan*) on pyytänyt avustusta *FIRST support*, jolla voitaisiin selvittää mahdollisuutta soveltaa standardeja Kazakstanissa.

Kiina: Projekti käynnissä, tavoitteena IPSAS-standardien omaksuminen. (Virallista päätöstä ei ole julkistettu).

Laos: Valtionhallinto ja Maailmanpankki työskentelevät yhteistyössä tavoitteena IPSAS-standardien käyttöönotto.

Latvia: EU:n *twinning project*:n osana IPSAS-standardit.

Libanon: BCEOM-projekti käynnissä, tavoitteena ottaa IPSAS-standardit käyttöön.

Liettua: EU:n *twinning project*:n osana IPSAS-standardit.

Malediivit: Ottamassa käyttöön IPSAS-standardeja.

Marokko: Järjestelmän luonnin osana IPSAS-standardit *Institution building includes IPSAS*.

Mongolia: Ottamassa käyttöön IPSAS-standardeja vuodesta 2003 alkaen. Hanketta tukee Maailmanpankki ja Aasian kehityspankki. (Ohjelmisto: Freebalance)

Nepal: Päätös tehty kassaperusteisen *cash basis* IPSAS:in käyttöönotosta.

Norja: Keskushallinnossa käynnissä pilottiprojekti kertymäperusteiseen kirjanpitoon siirtymisestä. Norja soveltaa kertymäperusteisia IPSAS-standardeja mikäli soveltuva yksityisen sektorin norjalaista kirjanpitostandardia ei ole.

Pakistan: Ottamassa käyttöön kassaperusteista IPSAS-standardia, jonka jälkeen siirtymässä kertymäperusteeseen. Maailmanpankin hanke *Pakistan Improvement of Financial Reporting and Auditing* tukee tätä muutosta.

Ranska: Valtion tasolla siirrytään kertymäperusteiseen kirjanpitoon. IFRS- ja IPSAS-standardeihin sekä Ranskan kirjanpitonormeihin perustuvat standardit kehitteillä.

Sambia: Kassaperusteinen IPSAS-standardi otettu käyttöön.

Slovakia: Suunnitelmissa IPSAS-standardien käyttöönotto.

Sri Lanka: On ottanut käyttöön kassaperusteisen IPSAS-standardin, suunnitelmissa muiden IPSAS-standardien käyttöönotto (Aasian Kehityspankki tukee).

Sveitsi: Liittovaltio omaksumassa IPSAS-standardeja, voimaan vuodesta 2007 alkaen.

Uganda: Ottanut IPSAS-standardit käyttöön.

Ukraina: Presidentin säädös *Presidential decree* edellyttää hallitusta otamaan kertymäperusteisen kirjanpidon käyttöön. IPSAS-standardit vaikuttaisivat olevan kirjanpitostandardit, joita sovelletaan.

Unkari: EU:n yhdistymisprojektin *twinning project* osana IPSAS-standardit.

Uruguay: IPSAS-standardien käyttöönottoa edellyttävä lainsäädäntö hyväksytty.

Vietnam: Ottamassa käyttöön IPSAS-standardeja, Maailmanpankin tuella. Standardien käännoistyö käynnissä.