

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

**VARAN MÄÄRITELMÄ JA VAROIHIN LIITTYVÄT
LASKENTASÄÄNNÖT IPSAS-STANDARDEISSA**

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
maaliskuu 2008
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Mikko Luoma

TIIVISTELMÄ

| | |
|-----------------------|--|
| Tampereen yliopisto | Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi |
| Tekijä: | LUOMA, MIKKO |
| Tutkielman nimi: | Varan määrittely ja varoihin liittyvät laskentasäännöt IPSAS-standardeissa |
| Pro gradu -tutkielma: | 62 sivua |
| Aika: | maaliskuu 2008 |
| Avainsanat: | varallisuuserä, vara, tilinpäätös, IPSAS, IPSAS-standardit |

Tässä tutkimuksessa luodaan käsiteanalyttinen katsaus IPSAS-standardien varan määrittelyyn. Tutkimuksessa arvioidaan IPSAS-standardien varan määrittelyä ja siinä esitettyjä lausumia sekä peilataan niitä julkisyhteisön varojen ominaispiirteisiin. Lisäksi tutkimuksessa arvioidaan miten annettu määrittely vaikuttaa IPSAS-standardien lähtökohtiin ja laskentaperiaatteisiin.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että varan määrittely on jokseenkin problemaattinen. Keskeisimmät ongelmat määrittelyssä liittyvät julkisyhteisön varojen kontrollointiin ja määräysvaltaan sekä varojen resurssiominaisuuksiin. Nämä ongelmat ovat osin päällekkäisiäkin. Kun varassa aletaan tunnistaa julkishyödykkeen kaltaisia ominaisuuksia, nousevat samalla esiin myös määräysvaltaan ja kontrollointiin liittyvät ongelmat. Ongelmallista on juuri se, miten käsitellä tai määrittellä julkisyhteisön erityiset varat (community assets, facilities, trusteeship assets), joita julkisyhteisö hallinnoi kansalaisten puolesta ja, jotka poikkeavat olemukseltaan nykyisen varan määrittelyperustana olevasta yksityisestä omaisuudesta (private property).

SISÄLLYS

| | |
|---|----|
| JOHDANTO | 4 |
| 1 TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT | 7 |
| 1.1 Tutkimusongelman kehittelyä..... | 7 |
| 1.2 Tutkimusongelma | 10 |
| 1.2.1 Päättämistehtävän täsmentäminen | 10 |
| 1.2.2 Tutkimuksen alakysymykset..... | 11 |
| 1.2.3 Tutkimuksen rajaukset ja eteneminen..... | 12 |
| 1.2.4 Ajatuksia tutkimustehtävästä ja tutkimuksen taustaoletukset..... | 13 |
| 1.2 Tutkimusmenetelmä..... | 17 |
| 1.3 Aiempi tutkimus..... | 21 |
| 2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS | 22 |
| 2.1 Tilivelvollisuus ja päämies-agenttiteoria tilinpäätösraportoinnin taustalla | 22 |
| 2.2 Päämies-agenttiteoria | 27 |
| 2.3 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien rooli tilivelvollisuuden toteutumisessa..... | 29 |
| 3 VARAT JULKISYHTEISÖN KIRJANPIDOSSA..... | 33 |
| 3.1 Varan käsitteen merkitys laskentatoimessa | 33 |
| 3.2 Yksityinen omaisuus varan määritelmän lähtökohtana | 35 |
| 3.3 Julkisyhteisön varat – julkisyhteisön varoja vai velkoja?..... | 38 |
| 4 VARAN MÄÄRITELMÄ IPSAS-STANDARDEISSA | 42 |
| 4.1 Varat ovat resursseja | 44 |
| 4.2 Varat ovat yhteisön määräysvallassa | 49 |
| 4.3 Varat ovat syntyneet menneiden tapahtumien seurauksena..... | 52 |
| 4.4 Varoista odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tai palvelukykyä yhteisölle. | 53 |
| 5 VAROIHIN LIITTYVÄT LASKENTASÄÄNNÖT IPSAS-STANDARDEISSA | 55 |
| 5.1 Poistojen määritelmä ja laskentasäännöt | 55 |
| 5.2 Arvonalentumisen määritelmä ja laskentasäännöt..... | 59 |
| 5.3 Poistot ja arvonalentuminen apuna varojen tulkinnassa | 60 |
| 6 TUTKIMUKSEN JOHTOPÄÄTÖKSET | 61 |
| 6.1 Varan määritelmä..... | 61 |
| 6.2 Varaan liittyvät laskentasäännöt | 64 |
| 6.3 Jatkotutkimukset | 64 |
| LÄHTEET..... | 66 |

JOHDANTO

Kansainväliset julkisen sektorin IPSAS-tilinpäätösstandardit *International Public Sector Accounting Standards* ovat nousemassa yhä merkittävämpään asemaan julkisyhteisöjen laskentatoimessa maailmanlaajuisesti. Standardeja on ryhdytty soveltamaan monissa valtioissa ja kansainvälisissä organisaatioissa tai niitä on käytetty hyväksi kirjanpidon kehittämistyössä (tarkemmin ks. Luoma, Oulasvirta & Näsi 2007). IPSAS-standardeja valmistelee, julkaisee ja kehittää kirjanpito- ja tilintarkastusalan kansainvälisen järjestön *International Federation of Accountants* (IFAC) julkisen sektorin tilinpäätösstandardilautakunta *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Useimmat julkaistuista IPSAS-standardeista perustuvat yrityssektorin IAS/IFRS-standardeihin.

Standardien laadinta liittyy jo muutaman vuosikymmenen ajan vallinneeseen kansainväliseen uuden julkisjohtamisen suuntaukseen *New Public Management* (NPM) (ks. esim. Hood 1995, Olson, Guthrie & Humhrey 1998). Tämän suuntauksen yksi keskeinen elementti on ollut kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation uudistaminen ottamalla mallia yritysmaailman liikekirjanpidosta ja tilinpäätösasetelmistä. Näiltä osin voidaan puhua myös uudesta julkisesta taloudenhoidosta tai talousjohtamisesta *New Public Financial Management* (NPFM). Suomessa valtion budjettitalouden kirjanpito- ja tilinpäätösuudistus toteutettiin vuoden 1998 alusta, jolloin hallinnollisen kirjanpidon (talousarviokirjanpidon) rinnalle tuotiin liikekirjanpito uusine tilinpäätöslaskelmineen. Valtion kirjanpito pyrittiin saattamaan niin lähelle kirjanpitolain ja -asetuksen mukaista yksityissektorin liikekirjanpitoa¹ kuin mahdollista (Luoma ym. 2007).

¹ Liikekirjanpito voidaan määritellä keskeisten olettamustensa ja periaatteidensa avulla. Näitä ovat: 1) entiteettiperiaate; kirjanpitoa pitävä laskentatoimen yksikkö muodostaa itsenäisen, erillisen kokonaisuuden 2) yksikön toiminta on jatkuvaa (going concern) 3) liiketapahtumat perustuvat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin 4) liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröinnissä käytetään hankintahintoja 5) liiketapahtumien tulee olla rahassa mitattavia 6) tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla 7) tilinpäätösraportointi tapahtuu säännöllisesti 8) realisointiperiaate; tulo kirjataan silloin, kun se suoriteperusteisesti syntyy ja meno silloin, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan riippumatta maksujen ajankohdasta. (Liikekirjanpito 1999 Kohvakan 1997, 21 mukaan) IAS/IFRS-tilinpäätösten perusolettamista ja periaatteista ks. (IAS-standardit 2001, 66–99)

NPM:n uudistuksilla on niin Suomessa kuin ulkomaillakin pyritty virtaviivaistamaan usein suureksi kasvanutta ja tehottomaksi koettua julkista sektoria markkinaorientoituneempaan ja tuloksellisempaan suuntaan. Julkisen sektorin toiminnan ohjaus on muuttunut panosohjauksesta tulosohjaukseksi. Verorahoille on alettu vaatia vastinetta, tuloksellisuutta (value for money). Uusi talousjohtaminen (NPFM) on tarjonnut uudistuksen työkaluiksi muun muassa yrityssektorilta omaksutun liikekirjanpidon (accrual accounting, commercial accounting tai business accounting) ja tilinpäätöslaskelmat. Yrityssektoria on pidetty tehokkuuden esikuvana, joten taloudenhoidon ja tilinpäätösraportoinnin järjestämisen yrityssektorin käytäntöjen mukaisesti on toivottu osaltaan luovan edellytyksiä tehokkuuden parantamiseen julkisella sektorilla (Olson, Guthrie & Humhrey 1998).

Julkisen ja yksityisen sektorin toimintaympäristö on kuitenkin monilta osin hyvin erilainen. Julkisella sektorilla, etenkin sen ytimessä, toiminnan tavoitteet ja rahoitus eroavat yksityisestä sektorista. Näsin ja Keurulaisen (1999, 102–104) mukaan liikekirjanpidon periaatteet ja oletukset on johdettu yritystaloudesta eikä laskentatoimen doktriini anna tukea liikekirjanpitomallin soveltamiselle julkiselle sektorille. Raportointi julkisyhteisöjen taloudellisista tapahtumista liikekirjanpidon termein ja laskelmin saattaa myös asettaa tilinpäätöksen laadullisten ominaisuuksien, kuten todenmukaisen esittämisen sekä oikeiden ja riittävien tietojen, toteutumisen kyseenalaiseksi (Barton 2004). Edelleen Falkmanin (1997, 188–196) mukaan valtion kirjanpito, verotuloineen ja määrärahoineen, ei sovi omistajalähtöiseen laskentatoimen teoriaan. Tämä johtuu tuottoa vaativan omistajan, ansaintaprosessin ja mitattavien sosiaalisten tavoitteiden puuttumisesta.

Lienee siis perusteltua sanoa, että liikekirjanpidon käytössä joudutaan jossain määrin hyväksymään sen ontuvuus julkisyhteisöjen toimintaa ja taloutta kuvattaessa. Tilinpäätöslaskelmia voidaan laatia, mutta niiden informaatioisisältö on usein

huomattavasti vähäisempi yrityssektoriin verrattuna¹. Informaatioarvo tuntuu lisääntyvän mitä enemmän julkisyhteisöllä on yritystalouden kaltaisia piirteitä (Kohvakka 1997). Lisäksi liikekirjanpidolle vieraita, julkisyhteisöjen erityispiirteistä johtuvia, kirjanpilotapahtumia joudutaan monesti käsittelemään niin kirjanpitoteoreettiselta kuin käytännönkin kannalta kömpelöllä tavalla. Kirjanpidon periaatteita ja lähtökohtia on saatettu myös jossain määrin muokata julkisyhteisön toimintaympäristöön soveltuvammiksi². Tehtyjen poikkeamien ja muutosten suuruus vaihtelee eri maiden ja eri tilinpäätösstandardien välillä (tarkemmin ks. esim. Luoma ym. 2007). Edelleen julkisyhteisön tilinpäätöslaskelmien rinnalla esitetään usein myös suuri määrä ei-rahamääräistä tietoa, jonka perusteella hallinnon ja poliittisten päättäjien toimintaa sekä tilivelvollisuuden toteutumista arvioidaan. (ks. esim. Pöysti 2007).

Eräs keskeisimmistä julkisyhteisöjen liikekirjanpidon ongelmista on julkisyhteisöjen varoihin³ (assets) liittyvä problematiikka. Julkisyhteisöt voivat yritysten tavoin omistaa varoja, mutta ne voivat myös hallinnoida niitä esimerkiksi keskusvaltion tai kansalaisten puolesta (stewardship assets). Toiseksi julkisyhteisön varoihin voidaan lukea useita sellaisia varoja, joita harvoin esiintyy yritysten tilinpäätöksissä. Näitä ovat esimerkiksi infrastruktuurivarat, julkishyödykkeen tunnusmerkkejä omaavat varat, kansallisomaisuus (heritage assets) ja verosaamiset. Kolmanneksi julkisyhteisö on voinut hankkia varansa historian saatossa tavanomaisesta liiketapahtumasta poikkeavalla tavalla, esimerkiksi vastikkeetta lakeihin perustuen, sotasaalina, aluevaltauksina tai muulla näitä vastaavalla tavalla⁴. Neljänneksi julkisyhteisöjen varojen arvostaminen voi olla erittäin vaikeaa. Varoilla voi olla käyttö-, tuotanto- tai vaihtoarvon lisäksi myös ei-rahamääräistä arvoa, kuten ympäristö- tai kulttuuriarvoa.

¹ Suomessa valtion kirjanpilotouduksessa jäi laskelmien hyväksikäyttöön liittyvä keskustelu vähäiseksi eikä tilinpäätöslaskelmien tulkintaan ole muotoutunut mitään yleisesti hyväksytyjä menetelmiä, tunnusluvuista puhumattakaan. (Helsingin Sanomat 8.2.1999).

² Suomessa valtion kirjanpidossa Saarion meno-tulon kohdalle –periaate on korvattu meno-suoritteen luovuttamisen kohdalle –periaatteella.

³ Englanninkielinen termi *assets* on tässä suomennettu termillä vara tai varat, muita mahdollisia olisivat olleet esimerkiksi omaisuususerä, omaisuuslaji, varallisuususerä tai aktiiva.

⁴ Kustaa Vaasa julisti kuninkaallisessa kirjeessään 20.4.1542, että asumattomat maat kuuluvat ”Jumalalle, kuninkaalle ja Ruotsin kruunulle”. Näin sellainen omaisuus, joka ei ennestään kuulunut kenellekään, tuli valtion omaisuudeksi. (Hoppu & Hoppu 2003, 86)

Näiden erityispiirteiden aiheuttamia ongelmia kuvaa hyvin kansanvälisessä julkisyhteisöjen laskentatointa – etenkin varoja – käsittelevässä kirjallisuudessa esitettyjen kannanottojen laaja kirjo. Varojen käsittelytavaksi esitetyt vaihtoehdot ulottuvat aina tavanomaisesta käyttöomaisuudesta (esim. Rowles 2004 ja Sutcliffe 2003), taseen ulkopuolisista varoista (esim. Pallot 1992, Garnegie & Wolnizer 1996 ja Barton 2004), velkoihin (esim. Mautz 1988). Myös käytettäväksi esitetyt arvostusmenetelmät vaihtelevat. Varoihin sovellettavat laskentasäännöt vaihtelevat kirjallisuuden lisäksi myös julkisyhteisöjen tilinpäätöksissä maailmanlaajuisesti, eri maiden kirjanpitokäytännöissä sekä IPSAS-standardien laadintaan liittyvissä kommenttikirjeissä (Luoma ym. 2007).

Kertymäperusteinen¹ liikekirjanpito edellyttää julkisyhteisöjä laatimaan taseen, jossa esitetään sen hallinnassa olevat varat. Mitä nämä varat sitten lopulta ovat, mitä niistä tulisi sisällyttää taseeseen, ja miten ne tulisi arvostaa. IPSAS-standardien periaatteellisena lähtökohdana on sisällyttää julkisyhteisöjen varat mahdollisimman kattavasti tilinpäätökseen (Sutcliffe 2003, 35.). Tällöin standardeissa joudutaan ottamaan kantaa edellä esitettyihin ongelmiin.

1 TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT

1.1 Tutkimusongelman kehittelyä

Laskentatointa on monissa yhteyksissä sanottu yritystoiminnan (ja miksei siis myös muunkin taloudellisen toiminnan) kieleksi (accounting as a language of business). Ijirin (1975, 14) mukaan ”yrityksen toiminnasta raportoidaan kirjanpidon laskelmissa

¹ Kertymäperusteella tarkoitetaan kirjanpitoa, jossa liiketapahtumat kirjataan ajan kulumisen tai suoritteen luovuttamisen (kertymisen ”accrue”) perusteella eikä niihin liittyvien maksujen perusteella. Lähes synonyyminä kertymäperusteelle käytetään käsitettä suoriteperusteinen kirjanpito, jossa liiketapahtumat kirjataan suoritteen luovuttamisen perusteella. Todettakoon, että käsitteellisenä erona näiden kahden välillä on, että toisessa puhutaan suoritteen luovuttamisesta ja toisessa suoritteen luovuttamisesta ja ajan kulumisesta. Käytännössä kirjaamisperuste saattaa olla sama käytettiinpä kumpaa tahansa käsitettä.

laskentatoimen kielellä samoin kuin uutisista raportoidaan sanomalehdessä englannin kielellä.” Laskentatoimen kielessä – niin kuin missä tahansa kielessä – tulee noudattaa tuon kielen sääntöjä, jotta se välittää oikean kuvan kuvaamastaan tapahtumasta. Kielen sääntöjen rikkominen saattaa johtaa väärinkäsitykseen, tiedon väärin esittämiseen tai jopa valehteluun. Kielen – joko laskentatoimen tai englannin – lausumien tulee olla vertailukelpoisia, jotta kieli toimii tehokkaasti. Kielen tulee olla myös riittävän joustava sopeutuakseen muuttuvaan ympäristöön. (Ijiri 1975, 14).

Kieli taas koostuu käsitteistä. Käsitteillä kuvataan esineitä, asioita ja ilmiöitä, yleisesti olioita. Sanakirjamääritelmän mukaan käsite voi olla joko ”ajattelun luoma abstrakti hahmo” tai ”esineelle tai asialle ominaisten piirteiden kokonaisuus” (MOT Kielitoimiston sanakirja 1.0). Ensimmäisessä määritelmässä käsite voi jäädä merkityksensä kannalta abstraktille tasolle. Käsitettä kuvaavan sanan merkitys on yleisesti sovittu. Tällaista voidaan kutsua käsitteen nominaalimääritelmäksi. ”Ne ovat sopimuksia eivätkä kerro itse käsitteestä” (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 151). Niiniluodon (1980, 156) mukaan nominaalimääritelmät kielellisinä sopimuksina tai kehotuksina ovat enemmän tai vähemmän käyttökelpoisia, mutta eivät tosia tai epätosia.

Jälkimmäinen määritelmä on tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoisempi. Sitä voidaan nimittää käsitteen reaalinmääritelmäksi. ”Realinmääritelmät pyrkivät sanomaan jotakin määriteltävän käsitteen tunnusomaisista piirteistä, siis jotakin käsitteen luonteesta. Ne edellyttävät kohteen analyysiä...” (Hirsjärvi ym., 151) ”Realinmääritelmät ovat olioita tai asioita koskevia aitoja ja faktuaalisia lauseita, jotka ovat joko tosia tai epätosia *riippuen siitä analysoidaanko niissä oikein määritelmän kohteen perimmäinen luonne* [kursivointi lisätty] (Niiniluoto 1980, 156). Käsite on tavallaan luettelo asialle ominaisista piirteistä. Mitä enemmän ominaisia piirteitä kyetään nimeämään, sitä tarkemmaksi käsitteen sisältö muotoutuu. Toisaalta käsitteen ominaispiirteeksi virheellisesti luettu piirre – epätosi lause – saattaa hämärtää käsitettä tai johtaa väärinkäsityksiin.

Laskentatoimessa käsitteet toimivat kommunikaation ja luokittelun välineenä (Pallot 1992, 38.) Kirjanpilotapahtumat jaetaan luokiksi ”kielellisten sopimusten” tai ehkä

useammin ”asialle ominaisten piirteiden” mukaan. Muodostetuista luokista kommunikoidaan edelleen ulkopuolisille tilinpäätöksessä. Esimerkiksi lyhytaikainen vieras pääoma on velkaa, joka maksetaan yhteisön tavanomaisen toimintajakson tai tilinpäätöspäivää seuraavien 12 kuukauden kuluessa (IPSAS 1, kpl. 83). Jos siis todellinen ilmiö – velka – täyttää lyhytaikaisen vieraan pääoman tunnusmerkit, tulisi se luokitella tällaiseksi. Tilinpäätöksen lukija voi luottaa, että luokat sisältävät asioita kielen sääntöjen mukaisesti. Tilinpäätöksen informaatio esittää todenmukaisesti niitä liiketoimia ja muita tapahtumia, joita sen joko väitetään esittävän tai voidaan kohtuudella odottaa esittävän (faithful presentation) (IPSAS 1, kpl. 47). Useilla laskentatoimen määritelmillä on reaalitymääritelmän kaltaisia piirteitä. Jotta määritelmä toimisi luokittelun välineenä, tulisi siinä esittää tunnusmerkkejä, joiden täyttymiseen tai täyttymättä jäämiseen perustuen luokittelu voitaisiin suorittaa.

Eräs laskentatoimen keskeisin käsite ja sen kielellinen asu eli määritelmä on varat. ”Varan määritelmän mukaan ratkaistaan taseeseen kirjattavaksi, mitattavaksi ja raportoitaviksi tulevat taloudelliset tapahtumat” (Belkaoui 1993, 392.) Määritelmä on siis testi. Ne taloudelliset tapahtumat, jotka täyttävät varan tunnusmerkit¹ tulee kirjata taseeseen, kun taas muut tulee jättää ulkopuolelle. Varan määritelmällä ratkaistaan kirjanpidon laajuusongelma varojen osalta.

IPSAS-standardien varojen määritelmä perustuu, yhtä muutosta lukuun ottamatta, IAS/IFRS-standardien vastaavaan määritelmään. Myös varoihin liittyvät laskentasäännöt on johdettu IAS/IFRS-standardeista. Käytettäessä samaa määritelmää ja samoja laskentasääntöjä tullaan olettaneeksi, että julkisyhteisön varat ovat miltei samanlaisia, tai että tehdyt muutokset kattavat mahdolliset eroavaisuudet julkisen sektorin ja yrityksen varojen ja näiden varojen käyttötarkoitusten välillä. Samaa laskentatoimen ”kieltä” ajatellaan voitavan käyttää sekä yksityisellä että julkisella sektorilla. Sektorien välillä ei koeta olevan sellaista eroa, joka edellyttäisi erilaisempaa määritelmää ja laskentasääntöjä.

¹ IPSAS-standardeissa puhutaan varojen tunnusmerkistön kohdalla varan kirjaamisedellytyksistä (recognition criteria). Huomautettakoon, että termi *criteria* (suomeksi kriteerit) voi sanakirjamääritelmän mukaan tarkoittaa ”ratkaisevaa tunnusmerkkiä tai erottavaa ominaisuutta” (MOT Kielitoimiston sanakirja 1.0.).

Rowlesin (2004) mukaan niin yritys- kuin julkistaloudenkin ”tuotantoprosessissa” käytetään samoja niukkoja resursseja. Molempien sektoreiden toimijoilta edellytetään yhteisten resurssien tehokasta käyttöä, jolloin samoja varoihin liittyviä laskentasääntöjä voidaan soveltaa niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla.¹

1.2 Tutkimusongelma

1.2.1 Päättökäsitteiden täsmentäminen

Tämän tutkimuksen päättökäsitteidenä tai -tehtävänä on testata IPSAS-standardien varan määritelmää. Tällä määritelmällä on merkittävä tehtävä, kuten Belkaouin (1993, 392) esittämästä käy ilmi. Varan määritelmä toimii niin sanottuna ”verbaalisena kirjaamistestinä”. Määritelmän toimivuutta arvioidaan etenkin erityispiirteitä omaavien varojen kuten infrastruktuurivarojen, puolustuskaluston ja kansallisomaisuuden kohdalla.

Varat on määritelty IPSAS-standardeissa seuraavasti (IPSAS 1, kpl. 6):

Varat ovat yhteisön hallinnassa aikaisempien tapahtumien seurauksena olevia resursseja, joista yhteisölle odotetaan kertyvän tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai palvelukykyä. (Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity)

Määritelmä vastaa hyvin pitkälle Niiniluodon (1980) esittämää käsitteen reaalitymääritelmää. Standardin määritelmä koostuu lausumista, ”jotka ovat tosia tai epätosia, riippuen siitä analysoidaanko niissä oikein määritelmän kohteen perimmäinen

¹ Sektorineutraalinen ajattelu on tyypillistä julkisyhteisöjen kirjanpito-uudistuksille ja –standardeille etenkin anglosaksissa maissa (Barton 2004).

luonne [kursivointi lisätty] (ks. edellä 1.1). Määritelmässä on erotettavissa neljä lausumaa, joissa kuvataan varojen tunnusmerkkejä. Nämä ovat seuraavanlaisia:

1. varat ovat resursseja (assets are resources)
2. ne ovat yhteisön määräysvallassa/hallinnassa (controlled by an entity)
3. aikaisempien tapahtumien seurauksena (as a result of past events)
4. niistä odotetaan kertyvän tulevaisuudessa a) taloudellista hyötyä tai b) palvelukykyä yhteisölle (and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity).

Tutkimuksessa tullaan analysoimaan, vastaavatko julkisyhteisön varojen piirteet näitä neljää lausumaa. *Siis onko IPSAS-standardeissa analysoitu määritelmän kohteen perimmäinen luonne oikein?* Tutkimuksen lopputuloksena pyritään antamaan arvio lausumien ja koko määritelmän paikkansapitävyydestä.

1.2.2 Tutkimuksen alakysymykset

Päätutkimustehtävän lisäksi arvioidaan muita varoihin liittyviä määräyksiä ja kirjanpitosääntöjä, erityisesti poistomenetelmiä ja arvonalentumistestausta. Määritelmien merkityssisältö on myös näissä huomattava, sillä määritelmä voi olla se osa standardin määräystä, joka määrää arvostusmenetelmän tai arvonalentumisen perusteen (esimerkiksi ”palvelukyvyin” alentuminen). Toisin sanoen myös tässä tietyt käsitteet ovat määräyksen ”kirjauksen aiheuttavia” osia. Lisäksi samat käsitteet esiintyvät myös varsinaisessa varan määritelmässä.

Alakysymysten avulla on tarkoitus täydentää ja saada näkökulmaa päätutkimustehtävään, näin kokonaiskuvasta saadaan toivoakseni kattavampi. Alakysymysten rajaaminen ulkopuolelle jättäisi päätutkimuskysymyksen liian kapeaksi ottaen huomioon samojen käsitteiden esiintymisen myös näissä muissa määräyksissä. Todettakoon kuitenkin, että alakysymyksiä on tarkoitus käsitellä siinä määrin kuin päätutkimustehtävän kattava käsittely edellyttää.

Alakysymykset asetetaan päätutkimuskysymyksen tavoin käsiteanalyttiseen testiin. Edelleen toimivuutta on tarkoitus arvioida etenkin erityispiirteisten varojen kohdalla.

1.2.3 Tutkimuksen rajaukset ja eteneminen

Tutkimuksessa edetään tutkimuskysymysten mukaisin rajauksin eikä rajausta siten tehdä tiettyjen standardien soveltamisalan mukaan. Tutkimuksen kannalta keskeisimpiä standardeja ovat IPSAS 1 ”Tilinpäätöksen esittäminen”, IPSAS 17 ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” ja IPSAS 21 ”Tuloa tuottamattomien varojen arvonalentuminen”. Kansallisomaisuutta käsittelevä standardiluonnos on lausuntopyyntövaiheessa, joten se ei ole osa voimassa olevaa standardistoa. Lausuntopyynnössä esitetyt näkemykset ovat kuitenkin myös analysoinnin kohteena. Tällä hetkellä kansallisomaisuuden kirjanpitokäsittelyssä *voi* soveltaa IPSAS 17 -standardia (IPSAS 17).

Tutkimus etenee siten, että erilaisia varan määritelmiä ja varoihin liittyviä kirjanpitosääntöjä esitellään, problematisoidaan ja analysoidaan luvussa kolme. Näin luodaan pohja, johon IPSAS-standardien vastaavaa määritelmää ja sääntöjä voidaan verrata. Varsinainen IPSAS-standardien varan määritelmän käsittely tapahtuu pääasiassa luvussa neljä, arvostusmalleja ja muita varoihin liittyviä määräyksiä käsitellään luvussa viisi. Tutkimuksen yhteenvetävä tulkinta esitetään luvussa kuusi. Tutkimusprosessin etenemisestä on esitetty tarkempi kuvaus jäljempänä (ks. 1.2).

IPSAS-standardien laadinta ja kehittäminen on koko ajan käynnissä oleva prosessi. Uusia standardeja julkaistaan ja vanhoja parannellaan, joten tutkimuksen kohde muuttuu jatkuvasti. Todettakoon, että tämä tutkimus ja siinä esitetty analyysi perustuu vuoden 2008 alussa voimassa olevaan standardistoon, muuhun IPSASB:n julkaisemaan materiaaliin, sekä IPSASB:n lausumiin ja näkemyksiin.

1.2.4 Ajatuksia tutkimustehtävästä ja tutkimuksen taustaoletukset

Tutkimus lähtee oletuksesta, että varan määritelmän on tarkoitettu käsittävän kaikki julkisyhteisöjen varat kuten esimerkiksi kansallisomaisuuden, julkishyödykkeiden kaltaiset varat ja kassavirtaa tuottamattomat varat. Siis juuri julkisyhteisöille tyypilliset varat. Tulee huomata, että oletus koskee nimenomaan varan määritelmän kattavuutta eikä esimerkiksi kansallisomaisuuteen sovellettavan standardin soveltamisalan kattavuutta.

Toinen oletus tai paremminkin tutkimuksen lähestymistapa liittyy määritelmän analysointiin. Tutkimuksessa asetetaan määritelmä varsin ankaraan käsitteelliseen testiin. Standardin käsitelmäärittelyltä odotetaan tieteellisen käsitteenmuodostuksen täsmällisyyttä. Näsin (1980, 8) mukaan tieteelliset käsitteet pyritään rakentamaan analyttisen puhtaiksi, jotta käsite kuvaa mahdollisimman tarkasti sitä mitä todella tapahtuu. Hänen mukaansa ”käsitteet ovat kulloisiakin linssejä, joiden kautta todellisuutta havaitaan ja käsitetään”. IPSAS-standardin määritelmältä edellytetään siis tällaista ”analyttistä puhtautta”. Mainittuja oletuksia voidaan perustella seuraavasti.

Määritelmän kattavuus

Varat on määritelty IPSAS 1 -standardissa. Tämä sama määritelmä esiintyy luonnollisesti myös muissa standardeissa, joskaan sitä ei näissä ole nimenomaisesti määritelty. Esimerkiksi IPSAS 17:ssä määritelmää käytetään standardin tekstissä, vaikkei määritelmää ole kyseisen standardin määritelmät -kappaleessa määritelty. Käsitettä tulkittaessa tulee siis turvautua kussakin standardissa, jossa käsitettä käytetään, nimenomaan IPSAS 1 -standardissa esitettyyn määritelmään. Ellei IPSAS 1 -standardin varan määritelmän katsottaisi tällä tavoin pätevän myös muissa standardeissa, voitaisiin muissa standardeissa joutua tulkinnanvaraisiin tilanteisiin, käytettäessä omatekoisia tulkintoja varan käsitteestä.

IPSAS 17 -standardin – siis käyttöomaisuutta käsittelevän standardin – määräykset perustuvat varan määritelmään. Tilinpäätöksen laativan yhteisön tulee varan

määritelmään perustuen arvioida kirjataanko meno vuosikuluksi vai aktivoidaanko se taseeseen. Mikäli menosta koituu tulevaisuudessa palvelukykyä tai taloudellista hyötyä yhteisölle tulee yhteisön kirjata erä taseeseen varaksi. Muussa tapauksessa meno kirjataan vuosikuluksi. (IPSAS 17, kpl. 14). Menoa verrataan varan määritelmään, siis oikeammin varalle ominaisiin piirteisiin, ja mikäli samankaltaisuuden ehto riittävässä määrin täyttyy, meno aktivoidaan.

IPSAS 17 -standardia sovelletaan tavanomaisten tase-erien lisäksi myös nimenomaan julkisyhteisöille tyypillisiin varoihin, kuten puolustuskalustoon tai infrastruktuurivaroihin (IPSAS 17 kpl. 3). Näiden lisäksi standardia *voidaan* soveltaa kansallisomaisuuteen. Erityispiirteisille varoille ei ole laadittu omaa varan määritelmää kyseisessä standardissa, vaan myös näiden kohdalla tasekirjaus ratkaistaan saman määritelmän perusteella. Vuosikulukirjauksen, tasekirjauksen ja esimerkiksi poistojen määrittäminen perustuu samoihin ”verbaalisiin” sääntöihin kuin tavanomaisissakin varoissa. IPSAS 1 –standardin yleisen määritelmän voidaan näin ollen olettaa käsittävän myös muiden standardien vastaavan käsitteen.

Käsitteen määrittelyn täsmällisyys ja määritelmän käyttökelpoisuus

Toinen pohtimisen arvoinen seikka on, voidaanko varan määritelmää asettaa ankaraan käsitteelliseen testiin. Voidaanko määritelmältä vaatia lähes yhtä suurta täsmällisyyttä ja analyttistä puhtautta kuin usein esimerkiksi tieteelliseltä käsitteeltä ja käsittemäärittelyltä vaaditaan. Voitaisiinko ajatella, että määritelmällä ei ole tarkoitettukaan saavutettavan mahdollisimman ”puhdasta” käsitteen määritelmää.

Tieteelliselle määritelmälle voidaan asettaa ominaisuuksia, kuten esimerkiksi Cohenin ja Nagelin (1934, 238 Niiniluodon 1980, 164 mukaan) määritelmiä koskevissa perinteellisissä ehdoissa, joiden mukaan:

1. Määritelmän täytyy antaa määriteltävän olemus.
2. Määritelmä ei saa olla kehämääritelmä.

3. Määritelmää ei saa lausua negatiivisin termein, jos se voidaan ilmaista positiivisin termein.
4. Määritelmää ei saa ilmaista epäselvällä tai kuvaannollisella.

Edelleen määritelmälle voidaan luetella tehtäviä Hirsjärven, Remeksen & Sajavaaran (1997, 150) tavoin. Heidän mukaansa: ”määritelmä rajaa ja täsmentää käsitteen, antaa käsitteelle merkityksen tai esittää kielellisen sopimuksen, luo normin käsitteen käytölle sekä sitoo yhteen käsitteen ja sen nimityksen (termin)”.

Käyttökelpoinen määritelmä olisi siis sellainen, joka täyttäisi sekä määritelmän ehdot että määritelmän tehtävät. Määritelmien täsmällisyys, niiltä vaadittavat ominaisuudet ja niille luetut tehtävät eivät koske ainoastaan tieteellisiä käsitteitä vaan ovat perusta myös käyttökelpoiselle laskentatoimen määritelmälle. Määritelmän epätarkkuudesta aiheutuvat ongelmat kohtaavat niin tieteellistä kuin laskentatoimenkin määritelmä. Tästä havainnollistava esimerkki seuraavassa.

Epätarkempi määritelmä voisi olla esimerkiksi niin sanottu osoittava – ostensiivinen – määritelmä, jossa jonkin termin merkitystä valaistaisiin esimerkeillä kyseisestä termistä, esimerkiksi taideteoksesta tai varoista tässä tapauksessa. Tällainen määritelmä ei ole kuitenkaan täsmällinen, sillä määritelmä ei kerro mitkä ovat kaikkien termien yhteiset tunnusmerkit. (tarkemmin ks. Niiniluoto 1980, 168). Toisaalta voitaisiin luetella joukko ominaisuuksia, joita termille kuuluu. Esimerkiksi siten, että ”ihminen on kaksijalkainen, järjestellinen ja höyhenetön.” Tämäkin määritelmä on epätarkka, sillä mikään näistä ominaisuuksista ei yksinään kuitenkaan ole ihmisen välttämätön ominaisuus. ”Jalkansa menettänyt ihminen on silti ihminen.” (emt. 168).

Varojen kannalta ajateltuna varojen tulee täyttää kaikki varan ominaisuudet, jotta se kirjataan. Ensinnäkin varojen tulee olla voimavaroja. Varan tulee siis hyödyttää sitä hallinnoivaa yhteisöä, ei esimerkiksi rasittaa sitä taloudellisesti (ks. Mautz 1988). Toiseksi niiden tulee olla yhteisön hallinnassa. Varat, jotka eivät ole yhteisön hallinnassa eivät ole yhteisön ole varoja. Kolmanneksi niiden tulee olla syntynyt menneiden

tapahtumien seurauksena. Tulevaisuuden tapahtumista – aikomuksesta ostaa vara – ei kirjata varoja. Ja neljänneksi varat, joista ei kerry tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai palvelukykyä, eivät ole varoja. Yhdenkin ominaisuuden puuttuminen aiheuttaa ”varan” jättämisen taseen ulkopuolelle.

Suurpiirteisyys ja monitulkintaisuus asettaisivat vaaraan IPSAS-standardien käyttökelpoisuuden julkisyhteisöjen laskentatoimen harmonisoinnissa. Kansainvälinen tilinpäätösten vertailukelpoisuus, jota standardeilta voidaan nimensä mukaisesti odottaa, edellyttää määritelmiltä sellaista tarkkuutta, jossa monitulkintaisuudelle ei ole tilaa. Laajuusongelma ja kirjaamisedellytykset tulee ideaalitulanteessa ratkaista samalla tavalla samankaltaisten varojen kohdalle jokaisessa standardia soveltavassa yhteisössä, jotta vertailukelpoisuus toteutuu. Tällöin määritelmän rajaustehtävä¹ (ks. edellä Hirsjärvi ym. 1997, 150) asetetaan testiin. Suurpiirteinen määritelmä ei riitä, etenkin, jos ja kun määritelmä toimii kirjaamistestinä. Määritelmän tulee olla täsmällinen, rajaava sekä tarpeeksi sisällään pitävä. Niiniluodon esimerkit epätarkoista määritelmistä havainnollistavat sitä määritelmän eksaktiutta, jota määritelmältä voidaan sen käyttökelpoisuuden nimissä vaatia.

Rajaamisen tai oikeammin laajuusongelman ratkaisun lisäksi standardien ja määritelmän tulee täyttää todenmukaisen esittämisen (faithful presentation) vaatimus. Laajuusongelma ja todenmukaisen esittämisen vaatimus ovat osittain päällekkäisiä siten, että toisen ongelman ratkaisu ratkaisee osittain myös toisen ongelman. Ehkäpä kuitenkin todenmukaisen esittämisen vaatimus liittyy enemmän juuri määritelmän ja standardien kommunikointitehtävään, kun taas laajuusongelma luokittelutehtävään. Todenmukaista esittämistä voisi ajatella luokittelua seuraavaksi toimenpiteeksi, jossa luokittelun tulokset esitetään tilinpäätöksen lukijoille. Varojen määritelmän tulee toimia varojen kohdalla, jotta tilinpäätös ensinnäkin luokittelee varat oikein ja tämän perusteella esittää sitä mitä väittää esittävänsä (faithful presentation).

¹ Määritelmän raja- ja täsmennystehtävä on lähes identtinen laajuusongelman ratkaisuun varojen kohdalla liittyvän ”verbaalisen kirjaamistestin” kanssa.

1.2 Tutkimusmenetelmä

Käsitteitä ja määritelmiä analysoitaessa ollaan tekemisissä käsiteanalyttisen tutkimusotteen kanssa. Käsiteanalyttisen tutkimusotteen voidaan periaatteessa katsoa kuuluvan jokaiseen tutkimukseen. Käsitteiden analyysi mahdollistaa tutkimustiedon luokittelun ja erottelun, näiden edellyttämän vertailun sekä yleistämisen ja johdonmukaisen päättelyn (Näsi 1980, 8.) Tieteellisessä tiedonhankinnassa pyritään aina käsitteellistämään tutkittavaa ilmiötä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 144). Mikäli käsiteanalyysi ja määrittelyt laiminlyödään, saattavat tutkimuksen havainnot jäädä vaikeasti hallittaviksi ja epämääräisiksi. Koko tutkimuksen onnistuminen edellyttää, huolellista ”esityötä” – käsitteellistämistä, käsiteanalyysiä ja käsitelmäärittelyä. Käsiteanalyysi ei välttämättä rajoitu ainoastaan tutkimuksen esitöiksi, vaan se voi, kuten tässäkin tapauksessa, olla myös oma itsenäinen tutkimusote.

Näsin mukaan (1980) käsitteet ovat kulloisiakin linsejä, joiden kautta todellisuutta havaitaan ja käsitetään. Käsitteet ja todellisuus ovat yhteenkietoutuneita. Käsitteillä pyritään täsmällisyyteen, jolloin käsitteellä kuvataan sitä mitä todella tapahtuu. ”Käsitteet koetetaan rakentaa tavallaan analyttisen puhtaiksi”. Itse asiassa tämän voidaan tässä tutkimuksessa ajatella tarkoittavan sitä mitä standardien määritelmien tulisi ideaalitulanteessa olla. Käsitteen ja sen kuvaaman todellisuuden tulee olla yhteenkietoutunutta, jotta käsite toteuttaa luokittelu- ja kommunikointitehtävänsä.

Näsi (1980, 10) kuvaa käsitteitä ja käsiteanalyysiä seuraavasti:

Käsite on tavallaan ajattelun ”perusyksikkö”, siihen sisältyy jokin idea tai ideoiden systeemi. Käsitteet ovat kuvitellun tai objektiivisen maailman termeinä tai muina symboleina lingvistisellä tasolla esitettäviä ajatustason vastineita; mielikuvakoostumia ja merkityssisältöjä. Käsiteanalyysi puolestaan olisi käsitteiden muodostamista analyttisen ja synteettisen pohdinnan kautta käyttäen hyväkseen muita, jo tunnettuja käsitteitä sekä oivallusta.

Kehittelyn perusinstrumentteina esiintyvät siis sekä omatekoiset että muiden kehittelemät käsitteet. Vanhoja käsitteitä loogisesti erittelemällä ja yhdistelemällä tutkija etenee tavallaan ”mekaanisesti”. Tavanomaisesti sisältyy käsiteanalyysiin

(ja sitähän useimmiten edellytetäänkin) lisäksi oivalluksen mukanaan tuomaa luovuutta. Näin mahdollistuvat lisäykset ja muutokset käsitemaailmassa.

Edellä sanotun perusteella on käsiteanalyysi - varsinkin, jos ajateltaisiin sitä prosessina - mahdollista nähdä tarkoituksellisen ajatteluna. Se on jonkinlaista tavoitteellista käsiteongelman ratkaisua. Lopputulos prosessista voi olla kokonaan uusi käsite - useimmiten silloin, kun on kyse identifioimattomista alueista - tai jonkinlainen muunnos entisistä käsitteistä, jolloin tutkija on katsonut entiset käsitteet jollakin tavalla hiomattomiksi tai perustelemattomiksi. Hyvin usein tulos näyttää olevan kokonaan uusi käsitteiden järjestelmä.

Jos tämän tutkimuksen kohteena olevia IPSAS-standardeja ja niissä esiintyviä määritelmiä ajattelee juuri siten, että ne olisivat objektiivisen maailman termeinä tai muina symboleina lingvistisellä tasolla esitettäviä ajatustason vastineita; mielikuvakoostumia ja merkityssisältöjä, voisi käsiteanalyysillä päästä käsiksi standardien käsitteiden ja määritelmien ”hyvyyteen”. Määritelmiltä voidaan edellä esitetyn (ks. kpl 1.2.3) perusteella edellyttää täsmällisyyttä, toimivuutta, ajatustason vastineisuutta reaali maailmaan kanssa sekä analyttistä puhtautta. Hyvyyttä arvioitaisiin, kuten Näsi (1980, 10) esittää: ”analyttisen ja synteettisen pohdinnan kautta käyttämällä hyväksi muita jo tunnettuja käsitteitä sekä oivallusta”. Tutkimuksen lopputuloksena voitaisiin kenties todeta IPSAS-standardien varan määritelmän olevan hiomaton ja perustelematon tai toisaalta täysin käyttökelpoinen tai mitä tahansa tältä väliltä.

Tutkimuksen varsinainen menetelmä olisi pitkälti pohdinta, oivallus ja ajattelu. Näsi (1980, 12) huomauttaa, että koska käsiteanalyttinen tutkimus ”on juuri ajattelua omimmillaan, ja koska sen tuotantoprosessi tapahtuu merkillisellä tavalla piilossa, ei siitä kyetä esittämään kovinkaan tarkkaa vaiheistus- ja kulkukaaviota niin deskriptiivisessä saati normatiivisessakaan mielessä”.

Tähän liittyy tutkimuksen onnistuneisuuden kannalta olennainen riski. Oma pohdinta tuottaa väkisin jossain määrin subjektiivisen näkemyksen. Riskinä on, ettei tutkimuksessa kyetä asettumaan riittävän objektiiviseen asemaan tutkittavaan ilmiöön nähden vaan tutkimuksen lopputulokset ja johtopäätelmät saavat liikaa ”värityneisyyttä”, joka ei ole analyttisen ja synteettisen pohdinnan kautta syntynyttä tietoa vaan

esimerkiksi tutkijan omia mielipiteitä. Tutkimuksen onnistuneisuuteen ja pohdinnan lopputulosten oikeellisuuteen saadaan vastauksia mahdollisesti vasta seuraavissa aiheeseen liittyvissä tutkimuksissa, jossa tämän tutkimuksen johtopäätökset asetetaan kyseenalaisiksi. Uusien tutkimusten lopputulosten pohjalta voidaan arvioida tämän tutkimusprosessin onnistuneisuutta, sitä onko subjektiivisen ajatusprosessin lopputulos lähellä objektiivista totuutta. Näsi (1980) toteaa, että käsiteanalyysin lopputulos voi olla sekä mekaanisen ja loogisen yhdistelyn ja erittelyn että tähän lisättävän luovuuden pohjalta syntyntä.

Tästä jokaiseen tutkimukseen, ja erityisesti tähän tutkimusmenetelmään, liittyvästä riskistä tietoisena esitänkin käsiteanalyttisen prosessin siten kuin Näsi (1980) on sitä hahmotellut. Näin tutkimuksen lukijalle avautuisi mahdollisimman tarkoin se prosessin kulku tai tutkimusmenetelmä, jolla tässä tutkimuksessa operoidaan. Näsi (emt., 12) kirjoittaa:

Ensimmäinen ehdotelma käsiteanalyttisestä prosessista olisi seuraava. Ennen kuin mihinkään varsinaiseen ”analyysiin” voidaan päästä, tarvitaan käsitteellisen ajattelun edellyttämän *tietopohjan muodostamista*. Tämä tarkoittaa sen seikan selville ottamista, ketkä tarkastelun alla olevaa kohdetta ja sen lähialueita ovat pohtineet ja millaisin tuloksin. Seuraavaksi voidaan pitää tärkeänä, että tutkija kykenee tietoisesti erottelemaan tarkastelun alle ottamansa käsitteistön muista lähisukuisista käsitteistä. Tätä osaa prosessista voidaan kutsua *ulkoiseksi analyysiksi*. Kolmanneksi on tarpeen, että tutkija ottaa esille useanlaisia näkemyksiä samasta käsitteestä ja spekuloi näillä käsitteillä. Tälle vaiheelle tuntuisi nyt luonnolliselta nimitys *sisäinen analyysi*. Ja vielä lopuksi tietysti tärkein; tutkijan on löydettävä jonkin tyyppinen ”ratkaisu” – tilanteesta riippuen esim. oma kehitemä, jäsentely tai tyyppittely asiaankuuluvine perusteluineen. Viimeinen osatehtävä – jota toki esiintyy aiempienkin vaiheiden lomassa – näyttää siis koostuvan *päätelmien muodostamisesta*.

Toisaalta käsiteanalyysi voisi saada taustansa filosofisesta ajattelusta ja muodostua prosessina seuraavanlaiseksi (Niiniluoto 1980, 22 ja Näsi 1980, 14):

Ensiksi käsiteanalyysissä otetaan esille jokin käsite tai käsiteaparaatti ja *problematisoidaan* se. Juuri kysymyksen asetelun ja sitä seuraavan ongelman täsmennyksen yhteydessä tavanomaisesti paljastuu ilmiökentän monimutkaisuus sekä se lohko ja näkökulma, jota on tarkoitus edelleenkirjastaa ja käyttää.

Toiseksi käsiteanalyysissä esiintyy *eksplikointi*, jolloin käsitteet tehdään selkeiksi, eritellään ja muotoillaan ne. Ja kolmanneksi nousee esiin *argumentaatio* kun tutkija esittää perustelunsa ja spekuloi niillä mahdollisesti vastaesimerkkejä vasten.

Näsi (emt., 1) huomauttaa erityistieteen, jota tämäkin tutkimus edustaa, olevan käsitteiden tulkinnassa ja käsiteanalyysissä filosofien käsitteellistä ajattelua ja analyysia pinnallisempaa, hän kirjoittaa:

Erityistieteilijän on vaikeata lisätä mitään siihen, mitä filosofit ovat käsitteistä ajatelleet. Hänen on ylipäätänsä vaikea edes pääpiirteittäisesti tunnistaa niitä kaikkia lähestymistapoja tai ulottuvuuksia, joiden kautta käsitteisiin päästään kiinni. Silti erityistieteilijälle käsitteet ovat tärkeitä ja hän voi niitä ja niiden analysointia pohtia. Tarkoituksenmukainen lähestymistapa tällöin lienee se, että hän nimeää ja hahmottelee joitakin keskeisiä käsitteiden ja niiden analysoinnin perusasioita ja heijastaa niitä oman erityistieteensä tasoon esimerkkitapausten kautta.

Kaksi edellä esitettyä käsiteanalyyttisen prosessin mallia eivät ole toisensa poissulkevia. Ne voidaan nähdä osittain päällekkäisinä ja asiaa aavistuksen verran erinäkökulmasta katsovina, jolloin niiden yhteiskäyttö – tilanteen mukaan – antanee parhaan tuloksen (Näsi emt.).

Tässä tutkimuksessa käytetään palasia kummastakin prosessista. Ensiksi varan määritelmä problematisoidaan. Problematisoinnin rinnalla, sitä ennen tai välittömästi sen jälkeen muodostetaan tietopohja käsitteestä. Tällä tavoin tullaan tietoiseksi siitä ketkä kyseistä asiaa ovat tutkineet ja millaisiin lopputulemiin he ovat tutkimuksessaan päässeet. Näsin (emt.) mukaan käsiteanalyysi nojaa vahvasti aiempaan tutkimukseen – doktriiniin, joten muiden tutkimusten tulokset on riittävässä määrin oltava tutkijan tiedossa, jotta aihetta kyetään riittävän syvällisesti tutkia.

Seuraava vaiheessa varan käsite ja sen määritelmä eksplikoidaan. Määritelmä eritellään eli tässä tapauksessa puretaan neljään eri osaan. (ks. 1.2.1). Tähän vaiheeseen kuuluu myös aiemmassa prosessikuvauksessa esitetty sisäinen analyysi, jossa otetaan esille useanlaisia näkemyksiä samasta käsitteestä ja määritelmän osista ja spekuloidaan näillä

käsitteillä ja määritelmillä. Tätä sisäistä analyysia esiintyy osin jo tietopohjan muodostuksessa.

Viimeisenä vaiheena tutkimuksessa argumentoidaan ja muodostetaan päätelmät. Tässä vaiheessa arvioidaan määritelmän osasia erikseen sekä määritelmää kokonaisuutena.

1.3 Aiempi tutkimus

IPSAS-standardeja on Suomessa tutkittu suhteellisen vähän. Tämän tutkimuksen aineiston keruun perusteella voidaan nimenomaan standardeja käsittelevästä tutkimuksesta mainita Näsin, Hanzenin & Hefzin (2001) varan määritelmiä vertailut tutkimus. Hallikainen (2002) puolestaan vertaili IPSAS-standardeja ja valtion kirjanpitoa yleisemmällä tasolla. Samoin yleisellä tasolla, valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta, standardeja analysoitiin Luoman, Oulasvirran & Näsin (2007) tutkimuksessa.

Kansainvälisestä kirjallisuudesta tämän tutkimuksen kannalta merkittävimpiä ovat Christiaensin (2004) IPSAS-standardeja ja flaamilaisia laskentakäytäntöjä vertailut tutkimus sekä IPSAS-standardeissa esitettyä käyttöomaisuuden laskentamenettelyä käsitellyt tutkimus (Christiaens & Vanhee 2003).

Yleisemmin käyttöomaisuudesta ja muista julkisyhteisöjen varoista ovat kirjoittaneet Pallot (esim. 1990 ja 1992), Mautz (esim. 1988), Barton (esim. 1999, 2004, 2005), Carnegie (2005), Carnegie & Wolnizer (1996), Hooper, Kearins & Green (2005), Rowles (2004), Micallef & Peirson (1997) ja Falkman (1997) muutamia mainitakseni. Lisäksi käyttöomaisuutta ja julkisyhteisön varoihin liittyvää problematiikkaa on käsitelty usean kirjanpitostandardin laativan organin toimesta. Näistä orgaaneista ja niiden julkaisuista tämän tutkimuksen kannalta ehkä merkittävimpänä mainittakoon yhdysvaltalainen Governmental Accounting Standards Board (GASB), brittiläinen United Kingdom

Accounting Standards Board (UK ASB) sekä vastaavat australialaiset ja uusiseelantilaiset kirjanpitostandardeja laativat organisaatiot (AASB ja NZASB).

IAS/IFRS-standardeihin liittyvän tutkimuksen tulokset ovat osittain tulkittavissa myös IPSAS-standardien kannalta. Tästä esimerkkinä mainittakoon Vehmasen (2006) käsiteanalyysi liittyen varoihin ja mittaamiseen.

Valtionhallinnossa Valtion kirjanpitolautakunta on vuosien 2005 ja 2006 aikana vertaillut IPSAS-standardien vaatimuksia sekä valtion kirjanpitoa koskevia säädöksiä. Lautakunta on käsitellyt useimmat julkaistuista standardeista sekä kaksi kolmesta julkaistusta standardiluonnoksesta ja yhden lausuntopyyntövaiheessa olevan standardiluonnoksen. Tämän selvityksen tuloksena lautakunta on julkaissut selvityksen (Selvitys IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa).

Valtion kirjanpitolautakunnan lisäksi valtiovarainministeriön työryhmämuistioissa (esim. Valtiovarainministeriön työryhmämuistiota 1/2002) ja valtion velanhoidon tilinpäätöstiedon kehittämishankkeessa (VELLU-perustelumuistio) on viitattu niin IPSAS- kuin IAS-standardeihin.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Tilivelvollisuus ja päämies-agenttiteoria tilinpäätösraportoinnin taustalla

Tilivelvollisuus julkisella sektorilla on Pöystin (2007) mukaan julkista toimintaa ja julkisen talouden hoitoa koskeva valtiosääntöinen periaate ja valtiosäännön perustana oleva arvo. Tilivelvollisuudella on Pöystin (emt.) mukaan moraalinen ja eettinen,

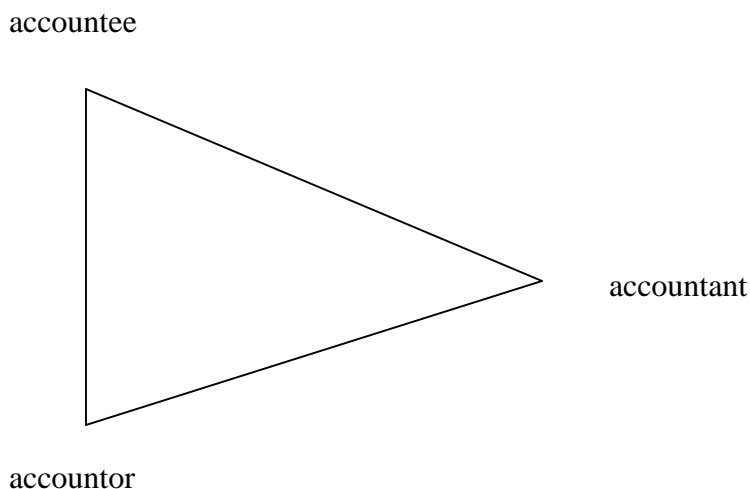
poliittinen, hallinnollinen, kulttuurinen, viestinnällinen sekä raportoinnin sisältöä koskeva ulottuvuus. Sen perustana on oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus.

Tilivelvollisuudella voi olla myös ennakkollinen ulottuvuus. Tilivelvollisuus voi tarkoittaa ennakkollista selvitys- ja perusteluvuorotetta, johon kuuluu, että avoimesti selvitetään, mille selvitykselle ja tiedolle esitys perustuu. Tilivelvollisuuden vaatimuksiin kuuluu tietoon perustuva politiikka ja ohjaus (emt.).

Ijiri (1975, 32) antaa tilivelvollisuudelle varsin suuren, periaatteellisen, merkityksen laskentatoimessa. Hänen mukaansa tilivelvollisuus muodostaa laskentatoimen rekisteröinti- ja raportointijärjestelmien yhteiskunnallisen ja organisatorisen olemassaolon oikeutuksen ja selkärangan. Tilivelvollisuus voidaan määritellä hyvin laajasti koskemaan tilivelvollisen velvollisuutta tehdä selkoa kaikista toimistaan siten, että tilivelvollinen voi perustella tekonsa ja toimintansa (being obliged to explain one's actions, to justify what one does) (GASB 1987; Steccolinin 2004, 330 mukaan). GASB:n¹ määritelmän mukaan tilivelvollisuuden toteuttaminen on siis lähes kaikenlaista selontekoa, jolla toimintaan liittyviä tietotarpeita tyydytetään ja toimintaa perustellaan.

Tilivelvollisen (accountor) tulee täyttää tilivelvollisuuttaan ja raportoida sille taholle (accountee), jolla on oikeus saada tietoa arvioidakseen tilivelvollisen toimintaa. Tilivelvollisuusraportointi tapahtuu näiden kahden välillä joko tilivelvollisen itsensä toimesta tai hänen käyttämän kolmannen osapuolen, laskentahenkilön (accountant), välityksellä. (Ijiri 1975, 32).

¹ Governmental Accounting Standards Board laatii Yhdysvaltojen osavaltioiden ja kaupunkien tilinpäätösstandardit (Luoma ym. 2007)



KUVIO 1 Tilivelvollisuuden osapuolet (Monsen 1993, 15 Kohvakan 1997 mukaan)

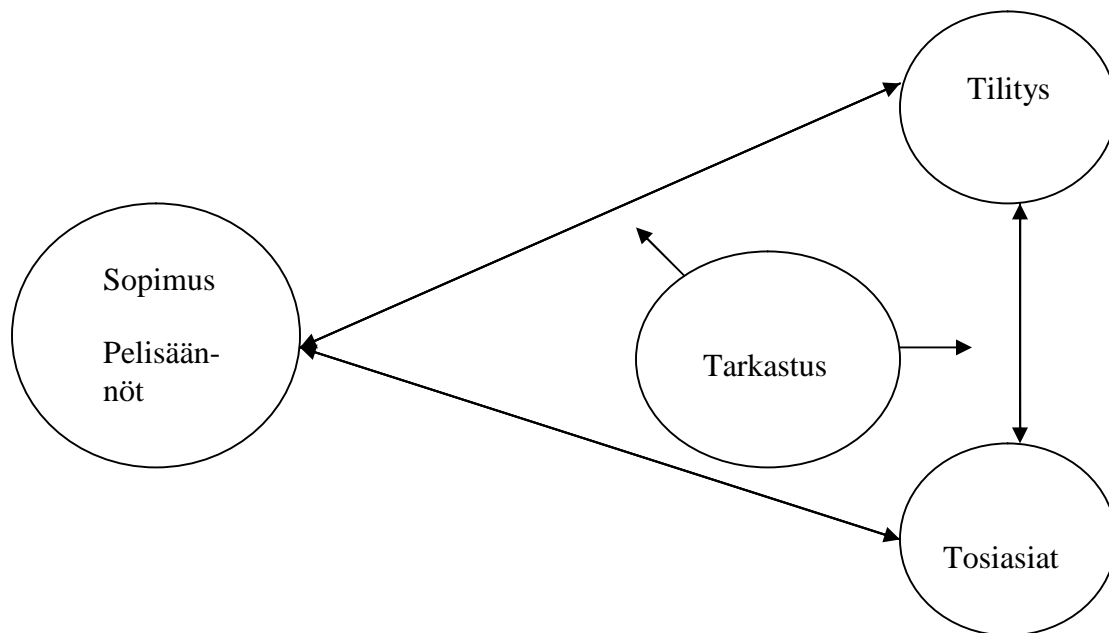
Tilivelvollisuutta toteuttavan tiedon tulee täyttää tietyt ominaisuudet ollakseen käyttökelpoista. Tiedon tulee olla luotettavaa ja laadullisesti tyydyttävää, ymmärrettävää, saatavissa olevaa, eriteltyä, jaoteltua sekä laajalle levinnyttä. Tilivelvollisuuden toteutuminen edellyttää lisäksi velvoittavan tahon arvion tilivelvollisuuden toteutumisesta sekä mahdollisuuden palautteen antamiseen ja tarvittaessa sanktion langettamiseen (Steccolini 2004, 330).

Tilivelvollisuuden osapuolten toiminta jakaantuu kahtia siten, että toisaalta tilivelvollinen tuottaa tiedon velvoittavalle taholle (to account) ja toisaalta velvoittava taho arvioi tilivelvollista saamiensa tietojen perusteella (to hold to account). Laskentahenkilö voi toimia tässä tiedon teknisenä kerääjänä ja välittäjänä varsinaisten osapuolten välillä. Lisäksi tiedon oikeellisuus voidaan varmentaa esimerkiksi ulkopuolisella tilintarkastuksella.

Tilivelvollisuusajattelu laskentatoimessa nivoutuu pitkälti yhteen laskentatoimen kommunikointitehtävän, todenmukaisen esittämisen sekä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen kanssa (ks. edellä). Tilinpäätösraportit ovat ainakin osittain niitä tietoja,

joiden avulla tilivelvollisuuden toteutumista arvioidaan. Tilinpäätösraporteilta voidaan näin ollen vaatia tilivelvollisuuden todentamisessa käytettäviltä tiedoilta edellytettäviä ominaisuuksia, joita juuri edellä mainitut todenmukainen esittäminen ja oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus edustavat. Todenmukainen esittäminen sekä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus ovat tavallaan auki kirjoitettuja ohjeita siitä mitä oikeanlainen tilivelvollisuuden todentaminen voisi olla tilinpäätösraportoinnissa¹.

Todenmukaiseen esittämiseen sekä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen oikeaoppiseen ratkaisuun sisältyy keskeisenä myös varoihin liittyvän problematiikan ratkaisu.



KUVIO 2. Oikeat ja riittävät tiedot sekä todenmukainen esittäminen (Meklin 2000)

¹ IPSAS-standardeissa todenmukainen esittäminen ja oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus esitetään IPSAS 1 -standardin liitteenä, tilinpäätöksen laadullisina ominaisuuksina. Lisäksi IPSAS 1 -standardissa todetaan tilinpäätöksen olevan keskeinen väline tilivelvollisen toiminnan arvioinnissa. Standardin mukaan tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa tietoa yhteisön taloudellisesta asemasta, tuloksesta ja kassavirroista, ja josta on hyötyä laajalle käyttäjäkunnalle resurssien allokointia koskevassa päätöksenteossa ja päätösten arvioinnissa. (IPSAS 1, kpl. 13)

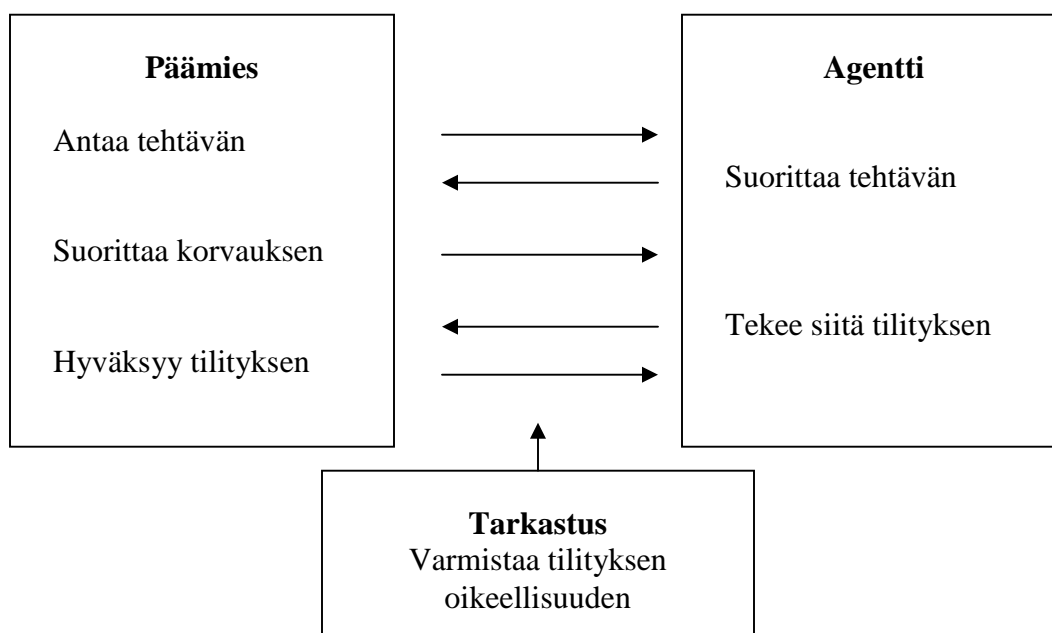
Tilivelvollisuusajattelua, kommunikointitehtävää, todenmukaista esittämistä sekä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta voidaan havainnollistaa kuvion avulla (KUVIO 2). Siinä tilityksen ja tosiasioiden välissä voidaan ajatella olevan todenmukainen esittämisen sekä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus, eli tilitys vastaa tosiasioita sekä antaa oikean ja riittävän kuvan niistä. Sekä tilittäjä (tilivelvollinen) ja tilityksen vastaanottaja (velvoittava taho) tuntevat ne sopimukset ja säännöt, joiden mukaan tämän tilityksen tulisi tapahtua. He voivat tai heidän pitäisi voida luottaa siihen, että tilitys vastaa tosiasioita ja kuvaa niitä sovittujen pelisääntöjen mukaisesti. Tämä vastaavuus voidaan varmentaa tarkastuksella. Tarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että tieto on laadittu sääntöjen mukaisesti ja että se vastaa tosiasioita.

Mikäli tilille velvoittava taho arvioi, niin kuin edellä on todettu, tilivelvollisen toimintaa hänelle toimitettujen tietojen perusteella, tulee näiden tietojen olla sellaisia, että kyseinen arvio voidaan suorittaa. Tiedon keräämisen ja raportoinnin tulisi siis lähteä velvoittavan tahon tietotarpeista. Kaikki kerättävä ja raportoitava tieto saa oikeutuksensa siitä, että sitä kyetään käyttämään tyydyttävästi hyväksi ja että sen avulla kyetään arvioimaan tilivelvollisen toimintaa. Kaikki muu tieto on tilivelvollisuuden näkökulmasta hyödytöntä, etenkin kun sen tuottaminen yleensä lisää (valvonta)kustannuksia.

Steccolinin (2004, 330) mukaan kirjanpito ja tilinpäätös on vain yksi osa tilivelvollisuuden kokonaisuutta. Päämiehellä on periaatteessa mahdollisuus valita aina kulloiseenkin toimintaympäristöön soveltuva tilivelvollisuuden arviointiväline. Taloudellisesta tuloksestaan velvollista yksikköä voidaan arvioida taloudellisen tuloksen perusteella ja muita esimerkiksi toiminnallisten palvelutavoitteiden saavuttamisen perusteella. Mayston (1993, 68) huomauttaa lisäksi, että paremman tilivelvollisuuden toteutumisen kustannus saattaa ylittää siitä koituvat muut hyödyt, esimerkiksi organisaation toiminnallisen tehokkuuden huonontumisena. ”Tilivelvollisuuden todentamistekniikan” (”accountability technology”) valinnassa tulee kiinnittää huomiota sen aiheuttamiin kustannuksiin ja koettaa arvioida siitä koituvia hyötyjä.

2.2 Päämies-agenttiteoria

Tilivelvollissuhteita selitetään, kuvataan ja havainnollistetaan usein päämies-agenttiteorialla. Parkerin (1984, 11) mukaan päämies-agenttisuhte on sopimussuhde, jossa päämies valtuuttaa agentin toimimaan puolestaan. Valtuutuksen myötä valta päätöksenteosta siirtyy osittain agentin vastuulle (emt. 11). Agentin toimet eivät aina kuitenkaan täysin vastaa päämiehen odotuksia. Agentti voi, joko tahallisesti tai tahattomasti, toimia tavalla, joka ei kaikissa suhteissa ole päämiehen etujen mukaista. Päätöksenteon ja vallan delegoinnin johdosta päämiehellä on tarve saada tietoa agentin toimista. Agentti on tilivelvollinen toimistaan päämiehelle.



KUVIO 3 Päämiehen ja agentin suhde ja tehtävät sekä tarkastuksen rooli (Meklin 2000)

Edellä mainittu päämies-agenttisuhteen epätäydellisyys tai agentin toimien täydellisen optimaalisuuden puute päämiehen näkökulmasta siis aiheuttaa päämiehelle valvontatarpeen. Parker (emt.) jakaa päämiehelle koituvat kustannukset

valvontakustannuksiin (monitoring costs), ”sitoutumiskustannuksiin” (bonding costs) ja jäljelle jäävään tappioon (residual loss). Valvontakustannukset liittyvät agentin toimien valvontaan ja toimien tehokkuuden mittaamiseen. Sitoutumiskustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, jotka koituvat päämiehelle hänen varmistessaan ettei agentti ryhdy toimiin, jotka voisivat vahingoittaa päämiestä. Jäljelle jäävällä tappiolla Parker (emt.) viittaa tilanteeseen, jossa agentin päämiehelle tuottama hyöty ei ole kattanut päämiehelle aiheutuneita kustannuksia.

Yrityssektorilla päämies-agenttiteorialla havainnollistetaan usein yrityksen osakkeenomistajien ja johdon tai hallituksen välistä suhdetta. Osakkeenomistajat ovat kollektiivina liian suuri joukko tekemään päätöksiä ja tavoittelemaan yrityksen etua. Osakkeenomistajat (päämies) palkkaavat ammattijohdon (agentin), jonka vastuulla on osakkeenomistajien etujen ajaminen. Osakkeenomistajat tarvitseva tietoa agentin toimista ja tätä tietotarvetta palvelee muun muassa johdon vastuulla oleva tilinpäätösraportointi. Tilinpäätösraportoinnin luotettavuus varmistetaan ulkopuolisella ja riippumattomalla tilintarkastuksella. Tilinpäätös on yrityssektorilla keskeinen väline tilivelvollisuuden osoittamisessa.

Julkisella sektorilla päämies-agenttiteorialla voidaan kuvata kansalaisten, poliittisten päättäjien ja toimintayksikköjen välistä suhdetta. Meklin (1997, 37) havainnollistaa päämies-agenttiteoriaa seuraavasti:

päämies eli kansalainen, antaa *agentille* eli poliittiselle päättäjälle toimeksiannon ja rahaa, josta agentti on päämiehelle tilivelvollinen. Poliittinen päättäjä taas antaa toimeksiannon ja rahaa toimintayksikölle, jotka ovat taas poliittiselle päättäjälle tilivelvollisia toimeksiannon suorittamisesta ja rahan käytöstä.

Julkisessa hallinnossa päämies-agenttisuhteita voidaan siis tunnistaa usealla tasolla. Ylin taso muodostuu kansalaisten ja parlamentin välille. Parlamentti käyttää budjettivaltaansa¹ ja kanavoi veronmaksajien rahoja edelleen eri hallinnonaloille ministeriöiden vastuulle.

¹ Oulasvirran (1994, 157) mukaan talousarvio voi hierarkkisessa hallinnossa toimia päämies-agenttisuhteen toimeksiannon välineenä.

Ministeriöt taas jakavat varoja edelleen hallinnonalansa tulosvastuullisille virastoille ja laitoksille. Talousarvio on keskeinen väline varojen jaossa sekä eduskunnan ja ministeriöiden välillä että ministeriöiden ja toimintayksikköjen välillä. Päämiehen suorittamaan valvontaan julkisessa hallinnossa liittyy keskeisesti parlamentin hyväksymän budjetin seuranta.

2.3 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien rooli tilivelvollisuuden toteutumisessa.

Julkisyhteisön kirjanpito ja tilivelvollisuus lähtee liikkeelle siitä mistä ja kenelle ollaan tilivelvollisia. Tilinpäätöksen tavoitteissa määritellään tilivelvollisuuden sisältö kirjanpidon osalta ja tilinpäätöksen hyväksikäyttäjien määrittelyllä tilivelvollisuuden pääasiallinen kohde. Molemmat edellä mainituista sisältyvät IPSAS 1 -standardiin. Nämä määrittelyt ovat standardien laatijan näkemys ja standardien lähtökohta tilivelvollisuusajatteluun.

Pallot'n (1992, 39) mukaan julkisyhteisöjen kirjanpidon taustalla on keskeisenä periaatteena vaikuttanut demokraattinen, julkisten varojen käytön kontrollointi. Tämän periaatteen on saanut aikaan julkisyhteisöjen oikeus kerätä rahoituksensa pakkoperiaatteella, veroina ja maksuina. Pakkoperiaate luo vahvan merkityksen resurssien tarjoajan ja käyttäjän väliselle tilivelvollisuudelle, suuremmasta vallasta seuraa suurempi vastuu.

Julkisten varojen käytöstä täytyy sopia jollain tavalla etukäteen, tämä tapahtuu käytännössä budjetilla. Kerätyt varat kohdennetaan budjetissa kulloinkin tärkeiksi katsottuihin tarkoituksiin. Ilman budjettia ei julkisyhteisöllä välttämättä ole absoluuttista tavoitetta johon pyrkiä. Tavoitteet muodostuvat poliittisen päätöksentekoprosessin kautta ja konkretisoituvat budjetissa. Voittoa tavoittelevalla yrityssectorilla voidaan nähdä helpommin absoluuttinen tavoite, voiton maksimointi. Tätä tavoitetta ei yrityksen tarvitse

etukäteen suunnitella ja samaan lopputulokseen saatetaan päästä useallakin erilaisella suunnitelmalla.

Julkisyhteisön budjetin erityisen tehtävän vuoksi sen seurannalla on tärkeä rooli tilivelvollisuuden osoittamisessa. Julkisyhteisön tulee kyetä perustelemaan verovarojen kerääminen ja olemaan tilivelvollinen näiden varojen käytöstä. Julkisyhteisö ei ole tilivelvollinen vain rahamääräisestä lopputuloksesta vaan myös sosiaalisista ja yhteiskunnallisista tavoitteista joskus jopa taloudellisen tuloksen kustannuksella. Ilman taaksepäin katsovaa ja sovittuun vertaavaa raportointia on julkisyhteisön toiminnan onnistuneisuutta vaikea arvioida. Raportointi palvelee myös tulevassa päätöksenteossa, mutta ennen kaikkea julkisen talouden keskeiset raportit (budjetit, budjettien toteutumalaskelmat, toimintakertomukset ja tilinpäätösraportit) palvelevat kansalaisten ”oikeutta tietää”, miten julkiset varat on käytetty ja tullaan käyttämään. (Luoma ym. 2007). Pallot (1992) näkee julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnin merkityksen nimenomaan taaksepäin katsovana tilivelvollisuuden todentamiseen tähtäävänä funktiona.

Tilinpäätöstietojen painotukset ja tilivelvollisuusnäkökulma julkisella sektorilla vaihtelee myös maantieteellisen sijainnin ja vallitsevan laskentakulttuurin mukaan. 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 (Brusca & Condor 2002). Mannereurooppalaisissa maissa vastaavasti lainsäätäjät 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.). Erilainen lähestymistapa vaikuttaa olennaisesti siihen mitä, mistä ja miten raportoidaan siis oikeammin tilivelvollisuuden sisältöön ja sen ”todentamistekniikkaan”.

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 tilinpäätös- tai tuloksellisuusraportointi (ks. esim. Steccolini 2004 ja Pöysti 2007).

IPSAS-standardien taustalla vaikuttaa edellä mainittu anglosaksinen laskentakulttuuri, josta osin seuraa seuraavat anglosaksiselle laskentakulttuurille tyypilliset piirteet¹. Ensinnäkin budjetin toteumaraportoinnille annetaan voimassa olevan standardiston mukaan pienempi merkitys kuin edellä Pallot'n (1992) ja Luoman ym. (2007) esittämässä. Tilinpäätösraportointi ei ole, ainakaan selkeästi, julkisten varojen käytön demokraattista kontrollointia. Toiseksi standardien lähestymistapa on enemmän tulevaa päätöksentekoa palveleva kuin taaksepäin tilivelvollisuuden todentamiseen tähtäävä. Tästä osoituksena käyvän arvon sekä tulevaisuuden palvelukykyyn perustuvan arvon käyttö varojen arvostuksessa. Tilinpäätöksen tehtävänä on tuottaa päätöksenteossa hyödyllistä informaatiota ja toissijaisesti osoittaa, miten vastuullisesti yhteisö on hoitanut sille uskottuja voimavaroja. (IPSAS 1). Pyrkimys ”ennustaa tulevaisuutta” on seurausta standardien sidonnaisuudesta sijoittajien tietotarvetta korostaviin IAS/IFRS –standardeihin. IPSAS-standardien perusteella laaditut tilinpäätökset palvelevat pääasiassa ulkoisia sidosryhmiä, ne ovat yleistä tarkoitusta varten laadittuja tilinpäätöksiä (general purpose financial statements). Lisäksi IPSAS-standardien tilivelvollisuusnäkökulma on hyvin kapea, standardien tilivelvollisuusajattelu sisältää pääosin vain perinteiset rahamääräiset tilinpäätöslaskelmat ja niiden oletetaan pääosin kattavan yhteisön tilivelvollisuuden. Tilivelvollisuusajattelu vaikuttaa vahvasti talouspainotteiselta esimerkiksi poliittisen ja demokraattisen kontrollin sijaan.

Standardien lähestymistavan ja Pallot'n (1992) esittämän julkisyhteisön kirjanpidon taustaperiaatteen välillä näyttäisi olevan jonkinlainen ristiriita. Kirjanpito ei keskity

¹ Todettakoon kuitenkin, että piirteitä ei voi yksioikoisesti ja ehdottomasti lukea vain anglosaksisen laskentakulttuurin ominaisuuksiksi eivätkä kaikki anglosaksisen laskentakulttuurin vaikutuspiirissä laaditut kirjanpitomääräykset välttämättä omaa kaikkia tässä esitettyjä piirteitä.

todentamaan menneisyyttä vaan pyrkii ennakoimaan tulevaa, tuottamaan sijoittajalle hyödyllistä informaatiota ja avustamaan hänen taloudellista päätöksentekoaan. Standardien lähtökohdat huomioon ottaen on vaikea nähdä, että IPSAS 1 -standardissa (IPSAS 1, kpl. 13) viitattaisiin poliittisessa päätöksenteossa hyödylliseen informaatioon. Tilinpäätöksessä raportoitavat tiedot (IPSAS 1, 13) korostavat ulkopuolista rahoittajaa hyväksikäyttäjänä.

Tulevaisuutta ennustavan tai sijoittajan päätöksentekoa palvelevan laskentatoimen tuottaman tiedon käyttökelpoisuus on vaikeasti arvioitava asia. Monet tutkimukset viittaavat siihen suuntaan, että minkälainen tahansa julkisyhteisön kertymä- tai suoriteperusteisen liikekirjanpidon tuottama informaatio on vaikeasti tulkittavaa, vaikka sillä ei pyritäisikään ennakoimaan tulevaa vaan todentamaan mennyttä (esim. Kohvakka 1997, Steccolini 2004 ja Helsingin Sanomat 8.2.1999), ja että sen merkitys tilivelvollisuuden todentamisessa on kyseenalaista (Steccolini 2004). Eräissä tutkimuksissa on päädytty lopputulokseen, jossa liikekirjanpitomallit sekä niistä johdetut säännöt ja ratkaisut aiheuttavat tulkintavaikeuksia tai saattavat johtaa tilinpäätöksen hyväksikäyttäjiä harhaan (esim. Barton 2004).

Toisaalta ”perinteistä” julkisyhteisöjen budjetin toteumaraportointia pidetään usein riittämättömänä. Monissa tapauksissa onkin päädytty yhdistämään budjetin seuranta ja suoriteperusteinen kirjanpito. Tilinpäätöksessä esitetään siis erikseen budjetin toteutuminen ja suoriteperusteiset tilinpäätöslaskelmat. Laskelmat voidaan laatia eri laskentasäännöillä tai molemmissa voidaan käyttää joko kokonaan tai osin samoja. Tällaisesta moninkertaisesta kirjanpidosta esimerkkinä mainittakoon Suomen valtion kirjanpito, suomen kuntien kirjanpito ja Euroopan Unionin kirjanpito.

Julkisten varojen käytön kontrollointiin tähtäävä kirjanpito ja suoriteperusteisen kirjanpitotiedon tulkinta vaikuttavat kumpikin omalla tavallaan ongelmalliselta. Valintaa ja paremmuusjärjestykseen asettamista niiden välillä ei ole haluttu eikä ehkä voitukaan tehdä. On myös epäselvää kuinka suuri osuus ja kenelle julkisyhteisöjen tilivelvollisuudesta voidaan kattaa kummillakaan tilinpäätöslaskelmilla. Vaikuttaisi siltä,

että edelleen on varsin epäselvää mitä tilivelvollisuus itse asiassa on tai miten tilivelvollisuutta voidaan aidosti kellekin todentaa.

Oleellista tilivelvollisuuden näkökulmasta on, että tulkintavaikeus ja riittämättömän tiedon ongelma otetaan huomioon Maystoninkin (1993, 68) mainitsemissa ”tilivelvollisuuden todentamistekniikassa”. Tilivelvollisuuden todentaminen tulee toteuttaa järkevillä kustannuksilla ja oikeilla välineillä siitä koituviin hyötyihin nähden. Mikäli tilinpäätöksen hyväksikäyttäjät ja heidän tietotarpeensa ymmärretään väärin, saatetaan raportoida vääriä asioita väärille tahoille. Myös varoista tulee raportoida oikeita asioita ymmärrettävästi ja kustannustehokkaasti hyötyihin nähden, jotta tilivelvollisuuden vaatimus toteutuu varojen kohdalla. Tulee huomata, että erilaisissa laskentatavoissa myös varan määritelmä ja niihin sovellettavat laskentasäännöt vaihtelevat.

Tilivelvollisuuden todentamistekniikan ominaisuudet on osin kirjoitettu auki tilinpäätöksen laadullisissa ominaisuuksissa IPSAS 1 -standardissa, joten niitä vasten voidaan arvioida myös varan määritelmän onnistuneisuutta tilivelvollisuuden todentamisen näkökulmasta, ja sitä onnistuuko IPSAS-standardien varoihin liittyvät laskentasäännöt tyydyttämään laadukkaan tilinpäätöstiedon ja tilinpäätökseen liittyvän tilivelvollisuuden vaatimuksen. Oikea laskentamalli ja määritelmä varoille toteuttaa tilivelvollisuutta varojen osalta parhaalla mahdollisella tavalla. Vääränlainen määritelmä ja siitä seuraavat laskentamallit puolestaan saattavat olla huonoa tilivelvollisuuden todentamista.

3 VARAT JULKISYHTEISÖN KIRJANPIDOSSA

3.1 Varan käsitteen merkitys laskentatoimessa

Varan käsite on eräs keskeisimmistä käsitteistä laskentatoimessa. Muut laskentatoimen käsitteet, kuten tuotto, voidaan tulkita johdannaisiksi varan ja velan käsitteestä (Pallot,

1992, 41). Ijirin (1975, 67–81) mukaan jopa velka ja oma pääoma voidaan tulkita varoiksi. Ijiri määrittelee nimittäin velan ”tulevaisuudessa saavutettavana varana” (asset under future negative control) ja oman pääoman eräänä tapana luokitella varoja.

Hendriksenin (1977, 256–257) mukaan varan määritelmän tulisi koostua ominaisuuksista, jotka ovat ominaisia kaikille varoille. Varan käsitteen selkeällä määrittelyllä ja analysoinnilla sekä varojen luonteen analysoinnilla luodaan pohja laskentatoimen periaatteille ja ajatusrakennelmille. Belkaouin (1992, 392) mukaan varan määritelmä toimii niin sanottuna kirjaamistestinä. Sen avulla tunnistetaan ne taloudelliset tapahtumat, jotka kirjataan ja arvostetaan, ja joista raportoidaan taseessa.

Varan määritelmä ja sen merkitys korostuu erityisesti niin sanotussa taselähtöisessä kirjanpidossa. Luoman ym. (2007, 27) mukaan IAS/IFRS-standardeissa korostetaan tilinpäätösinformaation keskeisenä laskelmana tasetta ja laskentaenteetin omaisuuserien käypään arvoon arvostamista niin, että realisoitumattomat arvomuutokset 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-standardit sallivat usein omaisuuden arvostamisen hankintamenon asemasta käypään arvoon. Tulos määräytyy oman pääoman muutoksena, joka kuvastaa toiminnan tuloksen lisäksi omaisuuserien arvoissa tapahtuneita muutoksia.¹

Jos tasetta korostetaan ensisijaisena laskelmana ja tilikauden tulosta mitattaessa mitataan

¹ Kansallinen kirjanpitoimme on perinteisesti ollut tuloslaskelmalähtöistä, jossa keskeistä on ollut menojen jaksottaminen meno-tulo-teorian mukaisesti. Meno-tulo -teorian mukaan tulos syntyy tilikauden tulojen (tuottojen) ja niiden hankkimiseksi uhrattujen menojen (kulojen) 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 perustuu meno tulon kohdalle –periaatteeseen (matching principle) eli menot kirjataan kuluiksi sitä mukaa kun ne kerryttävät tuottoja. Kirjanpitolakiin tehdyt muutokset ovat 1990- ja 2000-luvulla pienentäneet meno-tulo –teorian merkitystä kirjanpitoimme teoreettisena perustana ja tuoneet osittain tilalle taselähtöisyyttä korostavia piirteitä. (Luoma ym. 2007, 27).

taseen eriä ja taseessa tapahtuneita muutoksia, on varan määritelmä erittäin tärkeä. Tulee määritellä mitä mitataan ja miten. Samat piirteet leimaavat myös IFRS-standardeihin perustuvia IPSAS-standardeja. Varan määritelmä on siis hyvinkin vahva lähtökohta laskentatoimen periaatteille. Etenkin julkisyhteisöissä, jossa tilinpäätös laaditaan kertymäperusteella ja erityisesti julkisyhteisöissä, jossa tasetta korostetaan ensisijaisena tilinpäätöslaskelmana, tulisi kyetä analysoimaan varoja ja etsiä ominaisuuksia, jotka olisivat kaikille varoille yhteisiä.

IPSAS-standardien mukainen kertymäperusteinen kirjanpito edellyttää julkisyhteisöä kirjaamaan tilinpäätökseen kaikki ne varat, jotka täyttävät varan määritelmän. Standardeja soveltavan julkisyhteisön kohdalla tulisi standardeja tulkiten analysoida ja etsiä niitä ominaisuuksia, jotka ovat yhteisiä kaikille julkisyhteisön varoille sekä arvioida ominaisuuksia standardien määräyksiä vasten. Voimassa olevassa standardistossa varat on nimenomaisesti määritelty ja määritelmässä on luonnehdittu varoille yhteisiä ominaisuuksia, joten analyysi tulee tehdä esitettyä määritelmää vasten. Varan määritelmän sisältöä voidaan edellä mainitun lisäksi hahmottaa esimerkiksi aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen määritelmän avulla (ks. IPSAS 17). IPSAS 17-standardissa esitetään analyysia julkisyhteisön varoista, jotka kuuluvat kyseisen standardin soveltamisalaan, ja joihin standardin määritelmien tulee soveltua.

3.2 Yksityinen omaisuus varan määritelmän lähtökohtana

Kertymäperusteisen liikekirjanpidon juuret ulottuvat pitkälle historiaan, sitä on vasta suhteellisen myöhään alettu soveltamaan julkisyhteisöissä. Kertymäperusteisen liikekirjanpidon tavoitteena on ”perinteisesti” ollut omistajalle tulevan voiton laskeminen, joko myynnin ja ostojen tai valmistustoiminnan kulujen erotuksena tai resurssien arvonnousuna. Ijirin (1975, 51) mukaan yhteiskunnassa, jossa taloudellisten resurssien (tai resurssien) omistajuus on yleisesti hyväksytty periaate, on yrityksen tavoitteena kasvattaa omistamiensa resurssien määrää. Näin ollen tuloksenlaskenta lähtee liikkeelle siitä, että tunnistetaan resurssit, jotka yritys omistaa. Kirjanpidolla on

historiallisesti ollut kytkentä kapitalistisen talousjärjestelmän nousuun, joten varan käsitteen taustalla on vaikuttanut vahvasti ajatus yksityisestä omaisuudesta (Pallo 1992, 45). Tämä lähestymistapa luo tietyt puitteet sille miten varat (resurssit) määritellään liikekirjanpidossa.

Kuten jo todettu, kertymäperusteiseen liikekirjanpitoon kuuluu keskeisesti taseen laadinta. Kun kirjaamisen perusteena on kertyminen tai suoritteen luovuttaminen, merkitään taseeseen varoja ja velkoja, joihin liittyvät maksut poikkeavat joskus suurestikin niiden kertymisestä tai suoritteen luovuttamisesta. Tästä seuraa, että joudutaan määrittelemään mitä taseeseen merkitään (varan määritelmän täyttävät) ja milloin (kirjauskypsyys ratkaiseminen).

Yritystaloudessa esiintyvän määritelmään liitetään usein esimerkiksi seuraavanlaisia ominaisuuksia (Belkaoui 1992, 393):

1. Määritelmässä viitataan ominaisuuksiin, jotka tavalla tai toisella hyödyttävät yhteisöä tulevaisuudessa. Tässä saatetaan käyttää sellaisia käsitteitä kuten, ”palvelukyky” ja ”taloudellinen resurssi”.
2. Määritelmässä viitataan menon uhraukseen, hankintamenoon tai tulontuotto- ja palvelukykyä sisältävä menon osaan (unexpired cost).
3. Varat määritellään niihin liittyvien kirjanpitokäytäntöjen mukaan.
4. Vara liitetään tiettyyn yhteisöön.
5. Määritelmässä täsmennetään varan aikaulottuvuus (”tulevat varat” jätetään ulkopuolelle) muulla kuin viittauksella hankintameno.
6. Määritelmään sisällytetään mitattavia ominaisuuksia, myös muutoin kuin viittaamalla hankintameno.

Hendriksenin mukaan (1977, 257–258) varoihin voidaan liittää kolme keskeistä ominaisuutta.

1. On oltava olemassa tietty oikeus tulevaisuudessa saatavaan hyötyyn tai palvelukykyyn. Vanhentuneita oikeuksia ("rights that have expired") ei voida laskea varoiksi. Lisäksi varalla tulee olla positiivinen hyöty. Oikeudet, jotka tuottavat nolla- tai negatiivisen hyödyn, eivät ole varoja.
2. Oikeuden tulee koitua tietylle yhteisölle.
3. Vaade, esimerkiksi saamisen maksaminen sen eräännyttyä, tulee olla tarvittaessa mahdollista toteuttaa oikeudellisin keinoin ("legally enforceable claims to the rights"). Saatavaa, joka on vastapuolen vapaaehtoisesti maksettavissa, ei voida kirjata varaksi.

Yrityksen varan tulee Hendriksenin (emt., 256) mukaan olla sellainen, josta muut voidaan sulkea ulkopuolelle, ja josta vain kyseinen yksikkö voi hyötyä. Esimerkiksi yrityksen oikeus ajaa moottoritiellä ei aiheuta yritykselle varaa sillä se ei voi sulkea muita saamansa hyödyn ulkopuolelle. Oikeuden täytyy koitua vain tietylle tietä käyttävälle yksikölle, jotta vara voidaan kirjata. Poissulkemisen lisäksi yrityksen varaan (yksityinen omaisuus) liittyy mahdollisuus omistaa vara sekä mahdollisuus siirtää omistusoikeus edelleen. Tällaiset varan ominaisuudet luovat kannustimen käyttää varoja tehokkaasti (Posner 1973, 10 Pallot'n 1992, 44 mukaan).

Pallot'n (emt., 42) mukaan yrityssektorin varan määritelmään liitetään usein kaksi keskeistä ominaisuutta. Ensinnäkin vara on taloudellinen resurssi, jolla pyritään luomaan kassavirtaa tai – erityisesti julkisella sektorilla – muuta hyötyä. Varan arvostus riippuu siitä mitä varalla kulloinkin tavoitellaan. Toiseksi varoihin liittyy omistusoikeus (omistajuus ja määräysvalta). Omistusoikeuteen voidaan lukea oikeus käyttää hyväksi varaa, oikeus varan käytöstä aiheutuneisiin tuloihin sekä oikeus myydä, vaihtaa, luovuttaa tai tuhota vara. Varaksi kirjattavia olisivat siten varat, jotka ovat taloudellisia resursseja ja joihin liittyy omistusoikeus.

3.3 Julkisyhteisön varat – julkisyhteisön varoja vai velkoja?

Julkisyhteisöt omistavat edellä esitettyä yksityistä omaisuutta, jota ne käyttävät tuotannonantajana omassa palvelutuotannossaan. Palvelutuotannosta syntyviä suoritteita julkisyhteisö joko myy tai luovuttaa ilmaiseksi. Tuotannonantajana käytettäviä varoja ovat esimerkiksi tietokoneet, toimistokalusteet, sairaalan hoitolaitteet tai hallintorakennukset. Tuotannonantajavarat ovat vähemmän kiistattomasti julkisyhteisön omistuksessa. Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohjeessa esitetyssä varan määritelmässä viitataan juuri *tuotannonantajana* toimiviin kunnan varoihin. Yleisohjeen mukaan kunnan pysyviä vastaavia (varoja) ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti *tuotannonantajoina* [kursivointi lisätty] useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset. Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannonantajoiden hankinnan tarkoituksena ei välttämättä ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti ja/tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin. Meno tulon kohdalle -periaatteen lisäksi kunnassa sovelletaan siten meno tuotannonantajien käytön kohdalle -periaatetta jaksotettaessa pitkävaikutteisten tuotannonantajoiden hankintamenoa. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2006).

Yksityisen omaisuuden lisäksi julkisyhteisön hallinnoinnin kohteena on suuri määrä julkishyödykkeitä ja julkishyödykkeen ominaisuuksia omaavia varoja, joilla ei välttämättä ole julkisyhteisön kannalta tuotannonantajaroolia. Julkishyödykkeellä tarkoitetaan hyödykettä, jonka käyttöä ei ole mahdollista eikä järkevää säännöstellä. Hyödykkeen hyödyistä pääsevät osalliseksi kaikki eikä ketään voida eikä haluta sulkea hyödyn ulkopuolelle. Koska hyödykkeen käyttöä ei voida säännöstellä, ei sen käytöstä voida periä maksua. Näin ollen yksityisen sektorin toimijoilla ei ole kannustinta tuottaa hyödykettä. Hyödykkeet täytyy tuottaa julkisesti ja kerätä niihin tarvittava rahoitus veroina (Stiglitz 1986, 99–101). Julkishyödykkeiden lisäksi on olemassa hyödykkeitä, joilla on jossain määrin julkishyödykkeen ominaisuuksia mutta ne eivät ole täydellisiä julkishyödykkeitä (pure and impure public goods). Joidenkin hyödykkeiden kohdalla

sulkeminen hyödyn ulkopuolelle voi olla mahdollista muttei järkevää. Esimerkiksi ruuhkattoman tien käytöstä voidaan periä tietullia, mutta se ei ole järkevää, koska se rajoittaisi tien käyttöä. Jo rakennetun ja maksetun tien käyttö ei luo merkittäviä lisäkustannuksia, ja siten sen käytön salliminen ilman maksua, on taloudellisesti järkevää. Toiseksi joidenkin hyödykkeiden kohdalla sulkeminen hyödyn ulkopuolelle voi olla mahdollista mutta kallista. Kunnat voivat tarjota asukkailleen ilmaisen vesijohtoveden. Mittarien asentaminen olisi mahdollista mutta niistä aiheutuvat kustannukset ylittäisivät niistä aiheutuvat hyödyt. (emt., 102).

Erityisiin varoihin, joilla saattaa olla myös julkishyödykkeen kaltaisia ominaisuuksia, viitataan julkisyhteisöjen laskentatointa koskevassa kirjallisuudessa sellaisilla termeillä kuten ”community assets” (Pallot 1992), ”facilities” (Mautz 1988) tai ”trusteeship assets” (Barton 1999). Tässä tutkimuksessa näistä karkeasti samaa tarkoittavista käsitteistä käytetään termiä ”yhteiskunnan vara”.

Yksityisen omaisuuden kohdalla yrityksellä on oikeus sulkea muut varasta saatavan hyödyn ulkopuolelle (ks. edellä 3.2). Yritys voi kuitenkin maksua vastaan sallia joidenkin käyttävän varaa. Julkisyhteisön erityisten varojen siis oikeammin yhteiskunnan varojen kohdalla julkisyhteisöllä on velvollisuus hoitaa varaa ja saattaa se kansalaisten käytettäväksi. Julkisyhteisö saattaa veloittaa kansalaisilta käyttömaksua esimerkiksi säännöstelläkseen kysyntää, mutta tämä veloitus ei vastaa yrityksen vastaavaa varan käytöstä perittävää maksua, sillä vaikka varasta saatavat maksut lakkaisivat, on julkisyhteisöllä edelleen velvollisuus hoitaa varaa ja tarjota sitä kansalaisten saataville (Pallot 1992, 48). Varan käytöstä koituvat hyödyt (beneficial use) ovat kansalaisten saatavilla ja hoitamisvelvollisuus julkisyhteisöllä (title use). Käyttömaksu on verojen keräämiselle vaihtoehtoinen varan rahoitustapa, jolla samalla on käyttöä kontrolloiva vaikutus. Joidenkin hyödykkeiden kohdalla tosin käyttömaksua ei ole joko mahdollista tai järkevää kerätä, jolloin ainoaksi rahoitusmuodoksi jää verorahoitus.

Julkisyhteisön varojen ominaisuudet ovat tuottaneet useita tapoja luokitella julkisyhteisön varoja niiden ominaisuuksiin perustuen. Luokittelu tuo esille, mitä ominaisuuksia

varoissa pidetään niin merkittävänä, että ne tulisi luokitella omiksi ryhmikseen toisista varoista erilleen. IFAC PSC:n¹ (2000) mukaan varoja voidaan luokitella ensinnäkin sen mukaan kuinka likvidejä ne ovat. Tämä luokittelu ei juuri poikkea tai ole erityinen yrityssektorilla totuttuun taseluokitteluun nähden. Varat järjestetään taseeseen likvidiysjärjestykseen, mitä helpommin vara on muutettavissa rahaksi, sitä alempana se esiintyy tasekaavassa. Toiseksi varat voidaan luokitella rahoitusvaroihin ja ei-rahoitusvaroihin (financial and non-financial assets). Tämä luokittelu puolestaan ei tuo esille niitä eroja, joita ei-rahoitusvaraluokkaan kuuluvien varojen välillä on, ja jotka juuri ovat tämän tutkimuksen tarkastelun kohteena. Kolmanneksi varoja voidaan IFAC PSC:n mukaan luokitella rajoitetun käyttöoikeuden omaaviin varoihin, rajoittamattomiin varoihin ja vakuudeksi annettuihin varoihin (classification between restricted e.g. donated to an entity for a special purpose, unrestricted and secured assets). Tässä luokittelussa varan käyttötarkoitus ja siihen liittyvät oikeudet (ja mahdolliset velvollisuudet) toimivat erottavana tekijänä varojen ryhmien välillä.

Hansen, Näsi & Ström (1998) esittävät kolme erilaista tapaa luokitteluun. Ensimmäisessä vaihtoehdossa varat luokiteltaisiin toiminnallisiin ja ei-toiminnallisiin (distinction between operational and nonoperational capital assets). Toinen vaihtoehto olisi jakaa varat toisaalta kansallisuusomaisuuteen ja toisaalta muuhun kiinteään omaisuuteen ja aktivoituihin investointeihin (national property versus fixed assets and other capitalised investments). Ja kolmantena vaihtoehtona varat voitaisiin luokitella sen mukaan, missä toiminnassa varaa käytetään (classification according to the function of the capital asset) (Hansen, Näsi & Ström, 1998).

Reeve (1986) erottelee julkisyhteisön varoja kahteen luokkaan sen mukaan kuka varaa käyttää ja toisaalta kenen nimissä vara on. Hänen mukaansa julkisyhteisön varoilla voi olla nimellinen omistaja ja toisaalta omistaja, jolle varan hyödyt koituvat (title and beneficial use). Tuotannontekijävarojen kohdalla molemmat omistukset koituvat julkisyhteisölle mutta esimerkiksi puistojen ja teiden kohdalla hyöty kertyy kansalaisille

¹ Public Sector Committee'n nimi on nykyisin International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

eikä varan nimelliselle omistajalle (julkisyhteisölle). Reeven jaottelussa yhteiskunnan varaa vastaisi hyödyke, jonka nimellinen omistaja julkisyhteisö on, ja jonka hyödyt koituvat muille.

Pallot (1990) erottelee toisistaan niin sanotut yhteisö- tai yhteiskuntavarat (community assets) ja tavanomaiset varat (business assets). Yhteisövaroista tulisi raportoida erillisessä luokassa koska niiden suorituskykyä tai taloudellisia hyötyjä on vaikea mitata verrattuna tavanomaisiin. Bartonin (1999) mukaan julkisyhteisöt hallinnoivat tiettyjä varoja kansalaisten puolesta. Näistä hallinnoitavista varoista (trusteeship assets) tulisi raportoida rahamäärien sijaan fyysisin termein (käyttöikä, korjaustarve) tilinpäätöksen liitetiedoissa. Hallinnoitavat varat ovat julkishyödykkeitä, joita säilytetään nykyisten ja tulevien sukupolvien hyödyksi sekä esimerkiksi ympäristön suojelua varten.

Luokitteluista ja varojen analyysistä nousee esille piirteitä, jotka ovat karkealla tasolla yhteiskunnan varoille yhteisiä. Mainituille varoille on yhteistä ensinnäkin se, että niiden hyödyt koituvat usein kansalaisille niitä hallinnoivan julkisyhteisön sijaan. Toiseksi niiden rahoitus on julkista, joko sovittuina käyttömaksuina tai veroina. Käyttömaksut eivät useinkaan perustu ansaintaprosessiin vaan ne on määrätty tai sovittu varan rahoituskeinoksi verojen sijaan. Kolmanneksi niiden hallinnointi on taloudellisessa mielessä niiden hallinnoijan näkökulmasta velvoite, jota katetaan joko mainituin verovaroin tai käyttömaksuin. Neljänneksi niiden suorituskykyä tai niihin liittyviä taloudellisia hyötyjä voi olla vaikea kuvata rahamääräisin termein tai rahamääräisten termien käyttö saattaa luoda varoille keinotekoisia kirjanpitoarvoja, joiden sijaan käyttökelpoisia olisivat varaa kuvaavat fyysiset termit.

Edellä esitetyissä (ks. 3.2) yksityiseen omaisuuteen perustuvissa varan määritelmässä nousee keskeisenä esiin mahdollisuus ja tahto sulkea muut varan tuottamien hyötyjen ulkopuolelle. Jotta varalla on taloudellista arvoa yritykselle, sen tulee kyetä sulkemaan muut kokemansa hyödyn ulkopuolelle tai sallia hyödyn nautinta maksua vastaan. Julkishyödykkeiden ja muiden yhteiskunnan varojen kohdalla tämä ansaintalogiikka tuntuisi puuttuvan. Julkishyödykkeestä ei joko voida tai haluta periä maksua tai jos

maksu peritään, siihen ei liity ”aitoa” ansaintaprosessia. Maksulla saatetaan sen sijaan esimerkiksi ohjata hyödykkeen kulutusta.

4 VARAN MÄÄRITELMÄ IPSAS-STANDARDEISSA

IPSAS-standardien varan määritelmä on otettu yrityssektorin IAS/IFRS-standardeista. Näin ollen se oletettavasti kuvaa juuri yrityssektorille ominaisia varoja, yksityistä omaisuutta (private property). IPSAS-standardien määritelmä on laadittu tulkitsemalla ja analysoimalla yrityssektorin varojen ominaisuuksia, ottamalla näistä keskeisimmät määritelmään sekä lisäämällä käsite ”palvelukyky” (service potential) kuvaamaan julkisen sektorin varojen erityisluonnetta. Palvelukyvyn käsitteen tulisi näin ollen kattaa eroavaisuudet julkisen ja yksityisen sektorin varojen ominaisuuksien välillä.

Varan määritelmä esitetään IPSAS 1 -standardin määritelmässä. Standardin mukaan varat ovat yhteisön hallinnassa aikaisempien tapahtumien seurauksena olevia resursseja, joista yhteisölle odotetaan kertyvän tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai palvelukykyä. (assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity) (IPSAS 1).

Määritelmässä luetellaan varan ominaisuuksia, jotka voidaan lukea kaikkien niiden varojen ominaisuuksiksi, joita standardien mukaan kirjataan julkisyhteisön tilinpäätökseen. Näistä varoista äärimmäisiä tai oikeammin määritelmän ominaisuusluettelon kovimpaan testiin asettavia varoja ovat juuri julkisyhteisölle tyypilliset varat. Standardeja tulkiten varan määritelmää voidaan – ja joiltain osin tulee – soveltaa esimerkiksi infrastruktuurivaroihin, puolustuskalustoon ja kansallisomaisuuteen (IPSAS 17) sekä verosaamisiin (IPSAS 24). Esimerkkinä varan määritelmästä kirjaamistestinä voidaan mainita IPSAS 24 -standardin ”Vastikkeettomat tuotot (mukaan lukien verot ja siirrot)” määräys, jonka mukaan ”vastikkeettomaan liiketapahtumaan

perustuva resurssien lisääntyminen, *joka täyttää varan määritelmän* [kursivointi lisätty], kirjataan varaksi silloin ja vain silloin kun on todennäköistä, että yhteisölle kertyy tulevaisuudessa varaan liittyen taloudellista hyötyä tai palvelukykyä ja varan käypä arvo on luotettavasti määritettävissä. (IPSAS 24, kpl. 31).

Varan määritelmään saadaan lisätulkintaa esimerkiksi aineellisen käyttöomaisuuden määritelmästä¹. Aineellinen käyttöomaisuus määritellään aineellisiksi varoiksi, joita yhteisö pitää hallussaan käyttääkseen niitä tavaroiden tai palveluiden tuottamiseen, vuokratakseen niitä muille tai käyttääkseen niitä hallinnollisiin tarkoituksiin, ja joita odotetaan käytettävän useamman kuin yhden tilikauden aikana. Aineellisella käyttöomaisuudella siis viitataan tuotanto- tai palveluprosessissa, joko yksinään tai yhdessä muiden varojen ja tuotannontekijöiden kanssa käytettäviin varoihin. (IPSAS 17, kpl. 12) Varan, ja erityisesti aineellisen käyttöomaisuuden, määritelmän täyttymisestä esimerkkinä voidaan mainita IPSAS 17 -standardin määräys, jonka mukaan ”maanpuolustuskaluston katsotaan tavallisesti täyttävän aineellisen käyttöomaisuuden määritelmän ja tämän standardin mukaan se tulee merkitä taseeseen varallisuudeksi.” (IPSAS 17, kpl. 20).

Standardien määritelmän voi myös – kuten tässäkin tutkimuksessa – ajatella, olevan peruslähtökohta laskentatoimen ajatusrakennelmalle ja laskentaperiaatteille. (ks. edellä 3.1). Tässä tutkimuksessa – kuten edellä on todettu – oli tarkoituksena purkaa määritelmä osiinsa ja analysoida kutakin määritelmän osaa siinä, onko se kyennyt luonnehtimaan ja tulkitsemaan julkisyhteisön varoihin liittyviä ominaisuuksia. Lisäksi tarkoituksena oli arvioida miten annettu määritelmä vaikuttaa IPSAS-standardien lähtökohtiin ja laskentaperiaatteisiin. Tämä analyysi esitetään kunkin ominaisuuden osalta seuraavassa.

¹ IPSAS 17 -standardia “Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet” sovelletaan tavanomaisten rakennusten sekä koneiden ja kaluston lisäksi esimerkiksi infrastruktuurivaroihin ja puolustuskalustoon. Lisäksi sitä voi, muttei ole pakko, soveltaa myös kansallisomaisuuteen. (IPSAS 17).

4.1 Varat ovat resursseja

Standardien mukaan varat ovat resursseja. Resurssia ei ole standardeissa erikseen määritelty. Pallot'n (1990, 81) mukaan resurssi on keino päästä tavoiteltuun lopputulokseen ("resource is a mean to an end"). Vehmanen (2006, 11) puolestaan määrittelee varan määritelmässä esiintyvän resurssin niukaksi objektiksi, joka hyödyttää taloudellisen hyödyn tavoittelussa. Resurssin saatavuudessa tulee vallita niukkuus, jotta tällainen resurssi voidaan kirjata varoiksi. Resurssia, josta yhteisö hyötyy, mutta josta ei vallitse niukkuutta, yhteisö ei voi kirjata varaksi. Tällaiselle resurssille ei voi muodostua markkinahintaa, josta yhteisö voisi maksaa ja jonka se voisi kirjata taseeseensa. Lisäksi yritys ei voi sulkea muita hyödyn ulkopuolelle. Vehmasen niukkuusehto varan määritelmässä esiintyvään resurssiin liittyen sulkee pois yritysten ja yksityisten henkilöiden resursseina käyttämät julkishyödykkeet¹ ja yhteiskunnan varat.

Toisaalta julkisyhteisön hallinnoimat hyödykkeet saattavat usein juuri olla julkishyödykkeitä. Julkishyödyke on siinä mielessä yrityksen ja yksityishenkilön resurssi, että se saattaa "hyödyttää taloudellisen hyödyn tavoittelussa" ja "toimia keinona päästä tavoiteltuun lopputulokseen" (ks. edellä). Nämä eivät voi kuitenkaan kirjata resurssia omaksi varakseen sillä sen kysynnässä ei vallitse niukkuutta eivätkä ne voi sulkea muita saamansa hyödyn ulkopuolelle. On julkishyödykkeen luonteenomaista, että yritykset eivät voi tai niiden ei kannata ostaa varaa omakseen. Julkishyödyke on siis yrityksen resurssi muttei niukka resurssi, jonka se voisi kirjata varaksi. Julkishyödyke ja yhteiskunnan vara eivät täytä yrityksen varan määritelmää. Miten sitten julkishyödyke voi olla vai voiko se olla julkisyhteisön resurssi ja vara. Epäilemättä – usein esimerkkinä julkishyödykkeestä käytetty – majakka hyödyttää joitain tahoja, sillä se on rakennettu ja sitä kenties kunnostetaan tietyin väliajoin. Mutta kenen tilinpäätökseen se tulisi kirjata ja mistä arvosta.

¹ Puhtaalla julkishyödykkeellä tarkoitetaan hyödykettä, jonka käyttöä ei ole mahdollista eikä järkevää säännöstellä. Hyödykkeen hyödyistä pääsevät osalliseksi kaikki eikä ketään voida tai haluta sulkea hyödyn ulkopuolelle. Koska hyödykkeen käyttöä ei voida säännöstellä, ei sen käytöstä voida periä maksua. Näin ollen yksityisen sektorin toimijoilla ei ole kannustinta tuottaa hyödykettä. Hyödykkeet täytyy tuottaa julkisesti ja kerätä niihin tarvittava rahoitus veroina. (Stiglitz 1986, 99–101).

Barton (1999) viittaa julkisyhteisön julkishyödykkeen kaltaisiin varoihin termillä hallinnoitavat varat tai julkisyhteisön huostassa olevat varat (trusteeship assets). Bartonin (emt.) mukaan hallinnoitavista varoista tulisi raportoida rahamäärien sijaan fyysisin termein (käyttöikä, korjaustarve) tilinpäätöksen liitetiedoissa. Hallinnoitavat varat ovat julkishyödykkeitä, joita säilytetään nykyisten ja tulevien sukupolvien hyödyksi sekä esimerkiksi ympäristön suojelua varten.

Mautz (1988) vie varoihin liittyvän julkishyödykeproblematiikan vielä Bartonin (1999) päätelmiä pidemmälle. Hänen mukaansa julkishyödyke voi itse asiassa olla sitä hallinnoivan yhteisön näkökulmasta velka, sillä hyödykkeestä ei koidu itse yhteisölle hyötyjä ainoastaan sen hoitamiseen ja kunnostamiseen liittyviä kuluja. Mautz (1998, 123) perustelee kantaansa ytimekkäästi: ”miten jatkuvasti kirjanpitovelvolliselle menoja aiheuttava ”hyödyke” voitaisiin kirjata miksikään muuksi kuin velaksi tilinpäätökseen.” Mautz käyttää havainnollistavana esimerkkinä monumenttia, joka on mittaamattoman arvokas esine kulttuurihistoriallisesti ja kansallisen identiteetin kannalta, siis arvokas vara yhteiskunnan kannalta, mutta aiheuttaa sitä hallinnoivalle julkisyhteisölle ainoastaan kuluja.

Bartonin ja Mautzin ajatus julkishyödykkeen kaltaisista varoista on miltei sama. Molemmat kokevat, että nämä varat ovat yhteiskunnan varoja eivätkä kirjanpitovelvollisen julkisyhteisön. Ainoana erotuksena tutkijoiden esittämässä nousee esiin varaan liittyvien hoitokustannusten kirjanpidollinen käsittelytapa. Barton kirjaisi hoitokustannukset vuosikuluksi tuloslaskelmaan ja Mautz velaksi taseeseen.

Julkishyödykkeet ja yhteiskunnan varat tuottavat ongelman IPSAS-standardien varan määritelmän resurssiviittaukseen siinä mielessä, että määritelmästä ei selkeästi käy ilmi kenen resurssia siinä tarkoitetaan. IAS/IFRS-standardien määritelmässä, johon IPSAS-standardien määritelmä pohjautuu, viitataan varmasti kyseisen yrityksen resurssiin, mutta viitataanko IPSAS-standardeissa joidenkin toisten yhteisöjen tai kansalaisten resursseihin, jotka esiintyvät julkisyhteisön tilinpäätöksessä. Mikäli määritelmän resurssiviittauksessa tarkoitetaan vain julkisyhteisön resurssia, on sen vaikea ajatella

soveltuvan hyödykkeen kohdalle, joka on kansalaisen resurssi, ja jonka hoitamiseen julkisyhteisö on velvoitettu.

Lisäksi voidaan kyseenalaistaa, voidaanko samaa määritelmää – verbaalista kirjaamistestiä – käyttää kirjattaessa julkisyhteisön tilinpäätökseen sekä omia että toisten resursseja siis oikeammin julkisyhteisön aitoja resursseja ja ”velkoja”.

Yhteiskunnan varojen ominaisuuksia omaaviksi varoiksi voidaan tietyin varauksin lukea myös IPSAS 17 -standardin soveltamisalaan kuuluvat infrastruktuurivarat. Standardin (IPSAS 17, kpl. 21) mukaan eräistä hyödykkeistä käytetään yleisnimitystä ”infrastruktuurivarat”. Standardissa määritellään infrastruktuurivarat hyödykkeiksi, joita kuvataan tavallisesti joillain tai kaikilla seuraavilla esimerkeillä:

- ne ovat osa järjestelmää tai verkkoa,
- ne ovat luonteeltaan erityisiä ja niillä ei ole vaihtoehtoisia käyttötarkoituksia,
- ne eivät ole siirrettävissä ja
- niille voi olla asetettu käyttö- tai luovutusrajoituksia.

Vaikka infrastruktuurihyödykkeiden omistus ei rajoitu julkisyhteisöihin, julkisella sektorilla on usein merkittäviä määriä infrastruktuurihyödykkeitä. Infrastruktuurihyödykkeet täyttävät standardin mukaan (emt.) käyttöomaisuuden määritelmän ja ne tulee merkitä omaisuudeksi taseeseen. Infrastruktuurihyödykkeisiin kuuluvat esimerkiksi tieverkot, viemärijärjestelmät, vesi- ja sähköntuotantojärjestelmät ja tietoverkot.

Resurssi- ja viittausproblematiikkaa voidaan vielä konkretisoida infrastruktuurivarojen osalta. Esimerkiksi tieverkko voidaan nähdä selkeästi koko yhteiskunnan resurssina, ja se toimii elintärkeänä osana esimerkiksi kuljetusyrityksen ansaintaprosessia, ja on näin ollen kuljetusyrityksen ”keino päästä tavoiteltuun lopputulokseen”. Se on siis tässä mielessä

resurssi kuljetusyrietykselle. Standardin (IPSAS 17) mukaan tieomaisuus täyttää kuitenkin julkisyhteisön varan määritelmän, sillä se tulee kirjata määräysten mukaan julkisyhteisön taseeseen, ja sen nähdään täten olevan siis myös julkisyhteisön resurssi.

Teitä hallinnoivan laitoksen tavoitteena on valtion budjetista saamallaan määrärahoilla rakentaa ja kunnossapitää tieverkkoa. Tässä toimessa välineenä tavoiteltuun lopputulokseen pääsemisessä toimii yksinkertaistetusti ajatellen rahoitus, henkilöstö ja tienrakennuskoneet. Tieverkko itsessään ei ole tiehallinnon sellainen resurssi, joka toimisi keinona päästä tavoiteltuun lopputulokseen. Toisaalta voitaisiin ajatella, että tieverkko toimii kansalaisten tiellä liikkumisen mahdollistajana, siis toteuttaa tiehallinnon palvelutehtävää, ja voitaisiin täten ymmärtää tiehallinnon resurssiksi.

Oleellista on kuitenkin huomata ero esimerkiksi tienrakennuskoneen ja tieverkon resurssiominaisuuksien välillä. Tienrakennuskone on yksityisen omaisuuden määritelmän täyttävä hyödyke, kun taas tieomaisuus yhteiskunnan vara. Tienrakennuskoneella on merkittävä funktio tien rakentamisessa, kun taas tieomaisuus on tiehallinnon tuottama suorite, josta kansalaiset nauttivat ilmaiseksi. Suorite on ikään kuin luovutettu pois tiehallinnon hallinnasta eikä se toimi tuottamassa tuloa tai palvelukykyä tienrakennusprosessissa. Jos tiehallinnon pitäisi valita palvelutehtävän toteuttamiseksi yksi ainoa resurssi, suosittelisin tienrakennuskonetta.

Ongelmaksi infrastruktuurivarojen kohdalla muodostuu se, ettei esimerkiksi tieomaisuus ole julkisyhteisön näkökulmasta sellainen aito resurssi, jota varan määritelmässä, määritelmän alkuperä huomioon ottaen oletettavasti tarkoitetaan (vrt. Mautz 1988). Tieomaisuuden voidaan ajatella olevan yhteiskunnan siis oikeammin kansalaisten ja yritysten resurssi ja julkisyhteisön ”omistuksessa”. Se ei täytä yhden laskentayksikön, tässä tapauksessa julkisyhteisön, näkökulmasta näitä molempia varan ominaisuuksia (ks. edellä 3.2).

Käsitteellisestä problematiikasta saatetaan ajautua myös todenmukaista esittämistä ja oikean ja riittävän kuvan antamista koskeviin ongelmiin sillä mikäli resurssiviittaukselle

sallitaan näin suuri liikkumavara, saattaa sen käyttökelpoisuus varan määritelmän osana hämärtyä. Samalla käsitteellä viitataan sekä aitoihin resursseihin – esimerkiksi kassavaroihin – että hallinnoitaviin yhteiskunnan varoihin, jotka voidaan julkisyhteisön näkökulmasta käsittää jopa veloiksi.

Vara taloudellisena resurssina

Vaikka tämän tutkimuksen aiheena ei varsinaisesti ollut varoihin liittyvät arvostusongelmat, on tässä kuitenkin hyvä nostaa esille eräs taloudellisiin resursseihin liittyvä seikka, jolla on vaikutus varojen arvostuskysymyksiin erityisesti julkisella sektorilla.

Varojen arvostamiseen liittyen Hendriksen (1977, 257) toteaa, että mikäli vara määritellään taloudelliseksi resurssiksi, voidaan siihen liittyvissä arvostus- ja kirjaamisongelmissa soveltaa reaalimaailman tulkintoja (real world interpretations). Varan arvostaminen voidaan kytkeä reaalimaailman tapahtumiin ja kirjanpitoikäntö, esimerkiksi tuotto- ja kulukirjaukset, reaalimaailmassa tapahtuviin muutoksiin. Toisaalta mikäli määritelmässä viitataan kirjanpitosääntöihin siten, että kirjaaminen ja arvostaminen sanotaan suoritettavan niitä soveltaen, jää reaalimaailman tulkinnan mahdollisuus vähäisemmäksi. Määritelmässä sitoudutaan soveltamaan kirjanpitosääntöjä, jotka joissain tapauksissa saattavat olla ristiriidassa reaalimaailman kanssa. Sitoutuminen kirjanpitosääntöihin vähentää reaalimaailmasta tulevaa monimuotoista tulkintaa ja siten helpottaa varan ehkäkin kapeata sääntömaista määrittelyä.

Jos vara määritellään taloudelliseksi resurssiksi, seuraa siitä se, että taloudellisen resurssin arvon määrittämiseen voidaan liittää subjektiivisen hyödyn mittaaminen (Hendriksen 1977). Tästä luonnollisesti seuraa arvostuksen kannalta ongelma, erilaisia kirjanpitoarvoja on yhtä paljon kuin hyödyn kokijoita. Subjektiivisen hyödyn mittaamiseen liittyvä arvostusongelma korostuu erityisesti julkishyödykkeiden ja yhteiskunnan varojen kohdalla, joissa subjektiiviselle hyödyn kokemiselle on vaikea asettaa mittaria. Koettua hyötyä ei voida rahamääräistä tai se tuottaa vääristyneen kuvan

koetusta hyödystä, sillä on julkishyödykkeelle luonteenomaista, että siitä maksetaan paljon vähemmän kuin mitä se tuottaa hyötyä. Ongelmallista julkishyödykkeiden ja julkishyödykkeiden ominaisuuksia omaavien hyödykkeiden kohdalla on, arvostetaanko ne niiden sisältämän taloudellisen hyödyn vai palvelukyvyn mukaan. Näiden arvostusmallien välillä saattaa olla suurikin ero¹.

Jos esimerkiksi tieomaisuus esitetään taseessa, koska sillä on palvelukykyä, joka koituu yhteisölle tai sen kautta tienkäyttäjille, joudutaan palvelukyvyn arvon määrittäminen perustamaan ainakin jossain määrin subjektiivisiin hyötyihin, joita tienkäyttäjät kokevat. Palvelukyvyn määrän tieomaisuuden kohdalla määrittävät tienkäyttäjät. Tällainen ajatus on tavanomaisille kirjanpitomalleilla jokseenkin vieras. Hendriksen toteaa subjektiivisen hyödyn käyttämisestä arvostusmalleissa että: ”koska yritys ei ole kuluttava yksikkö (consuming unit), eivät subjektiivisen hyödyn kokemiseen perustuvat taloudelliset arvot ole relevantteja kirjanpidossa. Sen sijaan käytettävien arvostuskäsitteiden tulisi perustua vaihto- ja konversioarvoihin” (Hendriksen 1977, 263). Vaihtoarvoihin perustuvan arvostusmallin käyttö ei välttämättä kuitenkaan useinkaan ole mahdollista etenkin julkisyhteisön hallinnoimien yhteiskunnan varojen kohdalla niiden luonteesta johtuen (ks. edellä infrastruktuurivarojen ominaisuudet).

4.2 Varat ovat yhteisön määräysvallassa

Tavanomaiseen yksityisen yrityksen varaan liittyy melko selkeä omistusoikeus tai määräysvalta varaan. Yritys käyttää hyödyksi hankkimaansa varaansa tuotantoprosessissa. Yritys voi myydä, vaihtaa tai niin halutessaan tuhota varan (Pallot 1992, 42). Yrityksen varoista esitettyihin määritelmiin liittyy usein juuri yrityksen yksinoikeus käyttää varaa ja sulkea muut siitä saatavan hyödyn ulkopuolelle.

¹ Julkishyödykkeiden arvostukseen ja hyödyn mittaamiseen liittyvistä ongelmista tarkemmin (ks. Stiglitz 1986, 103–119).

Varan määräysvalta ja niihin liittyvät käyttöoikeudet (property rights) ovat usein rajatumpia julkisella sektorilla. Tilinpäätöksen laativalla yhteisöllä ei välttämättä ole oikeutta luovuttaa tai tuhota varaa. Yhteisöllä voi olla esimerkiksi velvollisuus säilyttää ja huolehtia varasta (ks. edellä 3.3).

Havainnollistavana esimerkkinä varoihin liittyvistä luovutusrajoituksista mainittakoon virastoa ja laitosta koskeva varan luovuttamiseen liittyvä säännös Suomen valtion kirjanpidossa (VtaL 24 §):

Valtion irtaimen omaisuuden luovuttaminen

Virasto ja laitos saa luovuttaa, jollei laissa toisin säädetä tai talousarviossa muuta päätetä, hallinnassaan olevaa valtion irtainta omaisuutta, jos luovutusta on pidettävä taloudellisesti perusteltuna ja tarkoituksenmukaisena. Viraston tai laitoksen on saatava luovutukseen valtioneuvoston suostumus, jos luovutettavan omaisuuden arvo on huomattava tai luovutusta on muutoin pidettävä merkittävänä sen mukaan kuin valtioneuvoston asetuksella säädetään. Omaisuutta ei saa luovuttaa käypää arvoa alemmasta hinnasta eikä vastikkeetta, ellei luovutukseen liittyvistä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetävistä erityisistä syistä muuta johdu.

Sellaisia valtion omistamia osakkeita, osuustodistuksia ja muita arvopapereita, jotka on hankittu eduskunnan nimenomaisen päätöksen nojalla, ei kuitenkaan saa luovuttaa ilman eduskunnan suostumusta, ellei luovutusta ole asetuksella tarkemmin säädetävällä tavalla pidettävä merkitykseltään vähäisenä.

Valtiovarainministeriön asetuksella voidaan antaa säännöksiä, jollei laissa tai sen nojalla toisin säädetä, valtion omistamien osakkeiden, osuustodistusten ja muiden arvopapereiden hoitamisesta.

Valtion kiinteistövarallisuuden kuuluvien osakkeiden luovuttamisesta säädetään laissa oikeudesta luovuttaa valtion kiinteistövarallisuutta.

Kyseessä olevalla yhteisöllä ei ole oikeutta luovuttaa rahassa mitattuna tai muuten arvokasta omaisuutta ilman valtioneuvoston tai eduskunnan suostumusta. Tällainen omaisuus ei siis ole IPSAS 1 -standardin tarkoittamalla tavalla yhteisön määräysvallassa, olettaen, että määräysvalta ymmärretään oikeudeksi määrätä varan käytöstä,

luovutuksesta tai tuhoamisesta. Oleellista on huomata, että juuri taloudellisesti tai muutoin merkittävin yhteisön hallinnoima omaisuus ei ole yhteisön absoluuttisessa määräysvallassa.

Edellä kuvatun omaisuuden voidaan toisaalta ajatella olla olevan paremminkin valtion määräysvallassa, johon luetaan siis hallitus ja parlamentti (valtioneuvoston tai parlamentin suostumus luovutukseen). Näillä elimillä on lopullinen määräysvalta varaan, jonka päivittäistä hoitamisesta vastaa niiden alainen virasto. Tulisiko tämä vara sitten kirjata hallituksen tai parlamentin taseeseen, siis oikeammin koko valtion tilinpäätökseen. Pitäisikö esimerkiksi tieomaisuus määräysvallan näkökulmasta kirjata valtion eikä tiehallinnon taseeseen. Ijiri (1975, 52) tarjoaa edellä kuvattuun problematiikkaan selkeän vastauksen: ”jos määräysvalta mielletään määrääväksi käsitteeksi siinä mitä resursseja kirjanpidossa mitataan, voidaan laskentaenteetti määritellä yksinkertaisesti erotettavissa olevaksi yksiköksi, jolla on määräysvalta tiettyihin varoihin.”

Määräysvaltakysymys korostuu Suomessa nimenomaan valtionhallinnossa, jossa selkeää laskentaenteettiä on vaikeaa määrittää. Näin ollen määräysvallan näkökulmasta, mikäli virasto nähdään erillisenä laskentaenteettinä, vara voitaisiin kirjata vain valtion tilinpäätökseen. Virastolla ei ole määräysvaltaa varaan. Kun taas toisaalta, jos valtio mielletään yhdeksi laskentaenteetiksi, kuten esimerkiksi Suomen valtion kirjanpidossa on määräysvaltakysymyksen kannalta Ijiriä mukaillen oivallettu, voidaan vara kirjata sen alle kuuluvan viraston taseeseen määräysvallan vaatimuksesta välittämättä. Virasto on vain osa valtioita, eräänlainen raportointiyksikkö, jonka osalta erillinen tilinpäätös voidaan laatia, mutta jota ei aidoksi omaksi laskentaenteetiksi – varoihin liittyvine määräysvaltoineen – lasketa.

Perustuslain takaama (Perustuslaki 121 §) kuntien itsehallinto luo kunnalle jokseenkin paremman määräysvallan varoihin ja niissä määräysvaltakysymykset eivät aiheuta niin suuria ongelmia. Kunnassa on yksi hallinnon taso, jolle varat valtion virastoja ja laitoksia kiistattomammin kuuluvat.

IPSAS-standardien määräysvaltakysymysten kannalta ongelmallista on etenkin, jos standardissa määrätään, että jonkun yhteisön tulee laatia oma tilinpäätös. Siis se nähdään erillisenä laskentaentiteettinä, mutta tällä laskentaentiteetillä ei olekaan omaa määräysvallan alaista omaisuutta. Tällaisessa tapauksessa varan määritelmän määräysvaltavaatimuksen voidaan katsoa asettuvan kyseenalaiseksi. Määräysvaltakriteeriä ei ehkä voidakaan käyttää kirjaamistestinä siinä, mitä varoja kyseisen yhteisön tilinpäätökseen kirjataan.

Määräysvaltaproblematiikka tuntuu resurssiajattelun ohella olevan eräs keskeisimmistä ongelmakohdista IPSAS-standardien varan määritelmässä (ks. edellä 4.1). Julkishyödyke ja yhteiskunnan vara on yhteiskuntaa kokonaisuudessaan hyödyttävä eikä se välttämättä ole aidosti IPSAS-standardien määritelmän mukaisessa määräysvallassa etenkin, jos oletetaan¹, että määräysvallalla tarkoitetaan sellaista määräysvaltaa, joka yksityiseen omaisuuteen liitetään (ks. edellä 3.2). IPSAS-standardeissa tarkoitettu varan määräysvalta ei useinkaan ongelmitta taivu niihin useisiin tilanteisiin, jossa julkisyhteisö aidon omistamisen sijaan hallinnoi tai hoitaa varoja.

4.3 Varat ovat syntyneet menneiden tapahtumien seurauksena

Standardien mukaan, jotta vara voidaan kirjata, on sen tullut syntyä menneiden tapahtumien seurauksena. Tavanomaisin mennyt tapahtuma on varan osto, vastikkeellinen liiketapahtuma. Toisaalta IPSAS-standardeissa määrätään myös vastikkeettomien liiketapahtumien kirjaamisesta. Näiltä osin standardeissa on tullut ottaa kantaa siihen, mikä mennyt tapahtuma aiheuttaa näiden varojen kirjaamisen. Esimerkiksi ansiotuloveron kohdalla mennyt tapahtuma on veronalaisen työn tekeminen (IPSAS 24, kpl. 66).

¹ Oletusta voitaneen perustella sillä, ettei IPSAS-standardien varan määritelmää ole näiltä osin muutettu IAS/IFRS-standardin vastaavaan määritelmään nähden.

Yleisesti menneenä tapahtumana pidetään sellaista tapahtumaa, joka siirtää julkisyhteisölle oikeuden varasta koituihin hyötyihin (tai haittoihin). Mikäli tämä tapahtuma ei ole osto, tulee tunnistaa riittävän merkittävä tapahtuma, joka aiheuttaa varan siirtymisen. Menneenä tapahtumana, joka on riittävän merkittävä, voidaan varmasti myös pitää esimerkiksi maan lunastusta. Olennaista on, että julkisyhteisöissä tämä mennyt tapahtuma saattaa useinkin, julkisyhteisön luonteesta johtuen, poiketa IAS/IFRS-standardien menneistä tapahtumista. Varsinaista käsitteellistä ongelmaa tai loogista ristiriitaisuutta menneeseen tapahtumaan ei kuitenkaan liity, tulee vain kunkin julkisyhteisölle tyypillisen kirjanpilotapahtuman osalta analysoida, mikä kulloinkin on mennyt tapahtuma. Pääasia on, että tapahtuma on mennyt¹. Siihen mikä menneistä tapahtumista, jos niitä voidaan tunnistaa useita, tulisi valita, on tietysti useampi vaihtoehto (ks. esim. Christiaens 2006).

4.4 Varoista odotetaan koituvan taloudellista hyötyä tai palvelukykyä yhteisölle.

Yrityksen omistamissa varoissa kirjaamisen edellytyksenä on, että varasta koituu taloudellista hyötyä yhteisölle, joko yksinään tai yhdessä muiden tuotannontekijöiden kanssa. Julkisyhteisön varojen erityispiirteitä kuvaamaan lisätty palvelukyky sallii kirjattavaksi myös varoja, joista ei koidu taloudellista hyötyä yhteisölle.

Palvelukyvyyn näkökulmasta ajateltuna julkisyhteisön tuotannontekijöinä toimivat tavanomaiset varat ovat suhteellisen ongelmattomia. Varasta koituu palvelukykyä yhteisölle, sillä se ei myy varan avulla tuottamiaan palveluita vaan jakaa niitä ilmaiseksi. Vastaava vara voisi olla myös yrityksellä, silloin palveluita tuotettaisiin ansaintatarkoituksessa ja varasta odotettaisiin koituvan taloudellista hyötyä yritykselle.

¹ Menneeseen tapahtumaan ja tuleviin varoihin (future assets) liittyvästä problematiikasta (ks. esim. Ijiri 1975).

Yhteiskunnan varat ja julkishyödykkeet tai julkishyödykkeen ominaisuuksia omaavat varat tuottavat tässäkin määritelmän osassa ongelmia. Määritelmässä todetaan, että varan palvelukyvyyn tulee koitua yhteisölle. Tuotannontekijävarassa palvelukyky koituu yhteisölle, mutta yhteiskunnan varoissa vara ei enää osallistu palveluprosessiin, vaan on usein esimerkiksi valmis suorite, josta julkisyhteisö ei ansaitse rahaa. Esimerkiksi tie ei tuota minkäänlaista taloudellista hyötyä tai palvelukykyä tiehallinnolle, olettaen ettei tieomaisuutta nähdä tuotannontekijänä tiellä liikkumisen palvelutuotantoprosessissa. Tiehallinto tarjoaa tien yhteiskunnan käyttöön, ja vaikka tiestä perittäisiin maksuja, ei se ole tiehallinnolla ansaintarkoituksessa oleva hyödyke. Palvelukyvyllä viitataan tuotanto- tai palveluprosessissa käytettävän hyödykkeen sisältämään palvelukykyyn. Syntyvästä suoritteesta ei peritä maksua, joten valmis suorite (julkisyhteisön hallussa) ei sisällä taloudellista hyötyä. Toisaalta valmis hyödyke ei sisällä palvelukykyäkään, joka koituisi yhteisölle. Tieomaisuus voidaan nähdä luovutettuna varana (luovutettu yhteiskunnan käyttöön), josta tiehallinto ei hyödy rahan eikä palvelukyvyyn muodossa. Tie on valmistuttuaan siirtynyt ikään kuin laskentaentiteetiltä toiselle siis oikeammin julkisyhteisöltä kansalaisille ja yrityksille, ja julkisyhteisön taloudelliset hyödyt jäävät saamatta, sillä varasta ei peritä maksua ansaintatarkoituksessa.

Palvelukykyproblematiikka voidaan havainnollistaa vielä esimerkillä, jossa yritys omistaa tien, jonka se kirjaa varaksi tilinpäätökseen. Tällöin tie tuottaa yritykselle taloudellista hyötyä tuotantoprosessin kautta tai suoraan ansaintatarkoituksessa perittyinä käyttömaksuina. Tie on yrityksen määräysvallassa, sillä se voi periä taloudellista hyötyä tiestä. Yritys voi poissulkea muut hyödyn ulkopuolelle. Jos yritys ei peri tiestä maksua, vaan käyttää sitä esimerkiksi tehdasalueella raaka-aineen kuljetukseen, on tie vara, sillä taloudellinen hyöty koituu tiestä yhdessä muiden tuotannontekijöiden kanssa. Mikäli tilanne muuttuisi, ja tämä vara ei enää toimisi osana tuotantoprosessia, eikä sitä voisi myydä tai veloittaa sen käytöstä muita, ei se täyttäisi enää varan määritelmää. Oleellista on huomata, että varan määritelmä ei enää täyty, jos varan tuotannontekijärooli loppuu (eikä varan käytöstä peritä maksua tai myydä varaa). Tämä tuotantoprosessiin osallistumattomuus vaivaa tiehallinnon näkökulmasta ajateltuna sen hallinnoimaa tieomaisuutta. Tieomaisuudella ei ole tiehallinnon näkökulmasta tuotannontekijäroolia.

Se on luovutettua yhteiskunnan omaisuutta, suorite, josta julkisyhteisö ei ansaintarkoituksessa veloita kansalaisia. Muun tiehallinnon käyttöomaisuuden, kuten tienrakennuskoneiden, palvelukyky koituu kiistattomammin juuri kyseiselle yhteisölle, tiehallinnolle. Ne toimivat osana tiehallinnon tuotantoprosessia, ja palvelukyky koituu suoritteen, tieomaisuuden hyväksi. Jäljempänä käsiteltävistä poistoihin liittyvistä määräyksistä käy ilmi, että palvelukyvyllä tarkoitetaan pääasiassa *julkisyhteisön kuluttamaa* palvelukykyä (ks. 5.1).

5 VAROIHIN LIITTYVÄT LASKENTASÄÄNNÖT IPSAS-STANDARDEISSA

5.1 Poistojen määritelmä ja laskentasäännöt

Poistot määritellään IPSAS-standardeissa pääasiassa IPSAS 17 -standardissa ”Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet”. Standardin mukaan poistolla tarkoitetaan varan poistopohjan (depreciable amount) järjestelmällistä jakamista sen vaikutusajalle. Poistopohjalla taas tarkoitetaan varan hankintamenoa tai muuta sen sijasta tilinpäätöksessä käytettävää määrää jäännösarvolla vähennettynä. Standardin mukaan jäännösarvo on nettomäärä, jonka yhteisö odottaa saavansa varasta sen vaikutusajan päättyessä, kun odotetut luovutuksesta johtuvat menot on vähennetty. Vaikutusaika määritellään ajanjaksoksi, jona yhteisön odotetaan käyttävän varaa tai niiden suoritteiden tai vastaavien yksiköiden määrä, jonka varan odotetaan tuottavan yhteisölle.

IPSAS 17 -standardin (IPSAS 17, kpl. 54–55) mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poistopohja kirjataan systemaattisesti kuluksi hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana. Käytettävän poistomenetelmän tulee kuvata sitä, miten yhteisö käyttää hyödykettä saadakseen siitä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä. Kunkin tilikauden poisto tulee kirjata kuluksi, jollei sitä sisällytetä jonkin toisen

taseeseen merkittävän hyödykkeen kirjanpitoarvoon. Kun yhteisö kuluttaa hyödykkeeseen sisältyviä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä, sen kirjanpitoarvoa alennetaan tätä kulutusta vastaavasti yleensä kirjaamalla poisto kuluksi. Poistokirjaus tehdään silloinkin, kun hyödykkeen arvo ylittää sen kirjanpitoarvon.

Standardin mukaan (IPSAS 17, kpl. 56) yhteisö kuluttaa aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyviä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä pääasiassa käyttämällä hyödykettä. Kuitenkin myös muut tekijät kuten tekninen vanhentuminen tai seisonta-aikainen kuluminen alentavat usein hyödykkeen kykyä tuottaa taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä. Tämän vuoksi tulee kaikki jäljempänä mainitut seikat ottaa huomioon määritettäessä hyödykkeen vaikutusaikaa:

- miten yhteisö arvioi käyttävänsä hyödykettä. Käyttötapa arvioidaan ottaen huomioon hyödykkeen kapasiteetti tai tuotos;
- odotettu käytöstä johtuva kuluminen, joka riippuu sellaisista toiminnallisista tekijöistä, kuten niiden työvuorojen lukumäärä, jona hyödykettä käytetään, hoito- ja kunnossapito-ohjelma sekä hyödykkeen seisonta-aikainen huolto;
- tuotantotavan muutoksista tai kehittymisestä johtuva tekninen vanhentuminen tai hyödykkeen tuottamien tuotteiden tai palveluiden kysynnän muutos; ja
- oikeudelliset tai vastaavat rajoitukset kuten vuokratkauden umpeutuminen.

Hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika määritetään sen perusteella, miten hyödykkeen odotetaan tuottavan hyötyä yhteisölle. Yhteisön omaisuudenhallintaperiaatteiden mukaista voi olla luopua hyödykkeestä tietyn ajan kuluttua tai yhteisön kulutettua tietyn osuuden hyödykkeen kyvystä tuottaa taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä. Siksi hyödykkeen vaikutusaika voi olla lyhyempi kuin sen taloudellinen pitoaika. Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen vaikutusajan arviointi kannattaa perustaa yhteisöllä olevaan tietoon vastaavanlaisista hyödykkeistä. (IPSAS 17, kpl. 59)

Hyödykkeen poistopohjan systemaattiseen kuluksi kirjaamiseen hyödykkeen vaikutusaikana on käytettävissä erilaisia poistomenetelmiä. Tällaisia menetelmiä ovat tasapoisto-, degressiivinen poisto- sekä käytön mukainen poistomenetelmä. Tasapoistomenetelmä johtaa tasasuuruiseen vuosittaiseen poistokirjaukseen hyödykkeen vaikutusaikana. Jäännösarvopoistomenetelmä johtaa vuosittain alenevaan poistokirjaukseen hyödykkeen vaikutusaikana. Käytön mukainen poisto johtaa poistokirjaukseen, joka perustuu hyödykkeen oletettuun käyttöön tai tuotokseen. Sovellettava poistomenetelmä valitaan sen mukaan, miten hyödykkeestä saatavat taloudelliset hyödyt tai palvelukyky jakautuvat hyödykkeen vaikutusaikana ja sitä sovelletaan tilikaudesta toiseen, ellei hyödykkeestä odotettavissa olevien taloudellisten hyötyjen tai palvelukyvyn jakautumisessa tapahdu muutoksia. (IPSAS 17, kpl 60)

Tilikauden poisto kirjataan yleensä kuluksi. Joissain tapauksissa yhteisö käyttää kuitenkin hyödykkeen tuottamat taloudelliset hyödyt tai palvelukyvyn muiden varojen tuottamiseen, jolloin ei synny kulukirjausta. Tällaisessa tapauksessa kirjattu poisto muodostaa osan toisen varan hankintamenoa ja se sisällytetään sen kirjanpitoarvoon. Esimerkiksi tuotantokoneiston poistot sisällytetään vaihto-omaisuuden valmistusmenoihin (ks. IPSAS 12). Kehitystyöhön käytetyn aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen poisto voidaan sisällyttää sellaisen aineettoman hyödykkeen hankintamenoon, joka kirjataan asianmukaisen kansainvälisen tai kansallisen kirjanpitostandardin mukaan aineettomiin hyödykkeisiin. (IPSAS 17, kpl 61)

Taloudellisen vaikutusajan tarkistaminen

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen vaikutusaika tarkistetaan määräajoin, ja jos muutokset aiemmin arvioituun vaikutusaikaan ovat merkittäviä, oikaistaan tilikauden poisto ja tulevien tilikausien poistot uutta vaikutusaikaa vastaaviksi. (IPSAS 17, kpl 62)

Hyödykkeen vaikutusaikana saattaa käydä ilmi, ettei arvio hyödykkeen vaikutusajasta enää pidä paikkaansa. Esimerkiksi hyödykkeen vaikutusaika saattaa lisääntyä

hyödykkeen suorituskykyä aiemmin arvioidusta parantavien myöhemmin syntyvien menojen vuoksi. Vaihtoehtoisesti teknologiset muutokset tai muutokset tuotteiden kysynnässä saattavat vähentää hyödykkeen vaikutusaikaa. Edellä kuvatuissa tapauksissa hyödykkeen vaikutusaikaa muutetaan ja tilikauden sekä tulevien tilikausien poistoprosenttia oikaistaan vastaavasti.

Yhteisön noudattamat hyödykkeiden korjaus- ja huoltoperiaatteet saattavat myös vaikuttaa hyödykkeen vaikutusaikaan. Korjaus- ja huoltotoimenpiteiden vuoksi hyödykkeen vaikutusaika voi kasvaa tai sen jäännösarvo voi lisääntyä. Tällaiset toimenpiteet eivät kuitenkaan poista poistokirjausten tarvetta. Päinvastoin määrärahojen riittämättömyyden vuoksi joidenkin hyödykkeiden huolto voi olla tehty heikkotasoisesti tai huoltotoimenpiteet voivat olla riittämättömiä. Silloin, kun hyödykkeiden hallintaperiaatteet lisäävät hyödykkeen käytöstä johtuvaa kulumista, arvioidaan hyödykkeen vaikutusaika uudelleen ja vaikutusaika oikaistaan uuden arvion mukaiseksi. (IPSAS 17, kpl 63–64).

Poistomenetelmän tarkistaminen

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistoperiaatteet tarkistetaan määräajoin, ja jos hyödykkeistä odotettujen taloudellisten hyötyjen tai palvelukyvyn jakautuminen hyödykkeen vaikutusaikana on muuttunut merkittävästi, muutetaan sellaisten hyödykkeiden poistomenetelmiä uutta jakautumaa vastaavaksi. Kun muutos poistomenetelmässä on välttämätön, sitä käsitellään kirjanpidollisen arvion muutoksena sekä kuluvan tilikauden ja tulevien tilikausien poistoja oikaistaan muutosta vastaavasti. (IPSAS 17, kpl 65)

5.2 Arvon alentumisen määritelmä ja laskentasäännöt

Tuloa tuottamattomien varojen arvon alentumiseen sovelletaan IPSAS 21 -standardia ”Tuloa tuottamattomien omaisuuserien arvon alentuminen”.¹ Vastaavasti myös tuloa tuottavien varojen arvonalentumiselle on oma standardinsa. Kyseinen standardi ei kuitenkaan ole tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoinen, sillä sitä sovelletaan ”tavanomaisiin” varoihin, jotka tuottavat tuloa, ja se on siten vähemmän problemaattinen. Standardin määritelmän mukaan tuloa tuottamattomia varoja ovat muut kuin tuloa tuottavat varat (IPSAS 21, kpl 14).

Arvon alentuminen määritellään standardissa varan vastaisten taloudellisten hyötyjen tai palvelukyvyn vähentymiseksi, joka ylittää poistomenettelyllä järjestelmällisesti kirjattavan varan vastaisten taloudellisten hyötyjen tai palvelukyvyn vähentymisen. Arvon alentuminen vastaa näin ollen omaisuuserän hyödyllisyyden vähenemistä sille yhteisölle, jonka hallinnassa se on. Omaisuuserän arvon katsotaan alentuneen, kun se ei enää kykene tarjoamaan yhteisölle palvelukykyä – siitä on vain vähän tai ei lainkaan hyötyä yhteisön tavoitteiden saavuttamisessa. (IPSAS 21 kpl. 19). Tuloa tuottamattoman varan arvonalentumistappio on se määrä, jolla varan kirjanpitoarvo ylittää varasta saatavissa olevan palveluarvon. Saatavissa oleva palveluarvo on vastaavasti tuloa tuottamattoman varan käypä arvo vähennettynä myynnistä johtuvilla menoilla tai sitä korkeampi käyttöarvo. (IPSAS 21 kpl. 14). Standardissa todetaan lisäksi, että useiden julkisen sektorin tuloa tuottamattomien omaisuuserien, joita pidetään pysyvästi hallussa erikoispalvelujen tai julkishyödykkeiden tuottamiseksi yhteiskunnalle, käyttöarvo on todennäköisesti suurempi kuin niiden käypä arvo vähennettynä myynnistä johtuvilla menoilla. (IPSAS 21 kpl. 34). Standardissa määritellään tuloa tuottamattoman varan käyttöarvoksi varan jäljellä olevan palvelukyvyn nykyarvo. (IPSAS 21 kpl. 14) Itse julkishyödykkeen käyttöarvosta ja palvelukyvyn nykyarvosta standardissa ei mainita.

¹ Tässä tutkimuksessa omaisuuserän sijaan käytetään termiä vara.

5.3 Poistot ja arvonalentuminen apuna varojen tulkinnassa

Tutkimuskysymysasettelun mukaisesti poistojen ja arvonalentumisen käsittelyn tuli antaa lisätulkintaa päätutkimuskysymykselle. Edellä esiteltyjen määräysten perusteella voidaan todeta, että laskentasäännöissä korostuu vaikutelma tuotannontekijävaroista ja yksityisestä omaisuudesta aivan kuten varan määritelmässäkin. Tämä näkökulma tulee esille etenkin seuraavissa määräyksissä. IPSAS 17 -standardin mukaan (IPSAS 17 kpl. 54–56):

”käytettävän poistomenetelmän tulee kuvata sitä, miten yhteisö käyttää hyödykettä saadakseen siitä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä...”

”kun yhteisö kuluttaa hyödykkeeseen sisältyviä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä, sen kirjanpitoarvoa alennetaan tätä kulutusta vastaavasti yleensä kirjaamalla poisto kuluksi...”

”yhteisö kuluttaa aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyviä taloudellisia hyötyjä tai palvelukykyä pääasiassa käyttämällä hyödykettä...”

”vaikutusaika määritellään ajanjaksoksi, jona yhteisön odotetaan käyttävän varaa tai niiden suoritteiden tai vastaavien yksiköiden määrä, jonka varan odotetaan tuottavan yhteisölle...”

Julkisyhteisö nähdään hyödykkeen käyttäjänä ja hyödykkeen palvelukyky koituu tässä nimenomaan julkisyhteisölle (vrt. edellä 4.4). Palvelukyvyyn vähentymiseen perustuva poiston suuruuden määrittäminen saattaa osoittautua ongelmalliseksi julkisyhteisön hyödykkeiden kohdalla, jossa julkisyhteisö ei hyödy hyödykkeestä. Jos esimerkiksi tien poiston perusteena on sen palvelukyvyyn vähentyminen, ei julkisyhteisö voi tätä palvelukyvyyn määrää arvioidessaan kai turvautua mihinkään muuhun kuin tienkäyttäjien (oikean hyödyn kokijoiden) kokemuksiin tien hyödyistä siis oikeammin palvelukyvyyn

arvosta. Tämä taas on ristiriidassa standardin poiston määrittämistä käsittelevien määräysten kanssa, hyödyllisyyden vähenemisen pitäisi kohdata julkisyhteisöä.

Myös arvonalentumisen kohdalla hyödykkeen käyttö ja hyödyn koituminen tuottavat vastaavanlaisia ongelmia. Standardissa todetaan, että arvon alentuminen vastaa varan hyödyllisyyden vähenemistä sille yhteisölle, jonka hallinnassa se on. Varan arvon katsotaan alentuneen, kun se ei enää kykene tarjoamaan yhteisölle palvelukykyä (IPSAS 21 kpl. 19). Kuitenkin usein on niin, etenkin yhteiskunnan varojen kohdalla, että varan palvelukykyä käyttää joku muu kuin julkisyhteisö itse. Hyödyllisyyden vähentyminen kohtaa tässäkin jotakin muuta tahoa kuin julkisyhteisöä. Julkisyhteisö joutuu arvioimaan ulkopuolisten hyödyn kokijoiden kokemia hyötyjä, johon perustaa hyödyn väheneminen ja siten myös kirjattava arvonalentuminen. Tämä puolestaan on ristiriidassa standardin määräysten kanssa. Arvonalentumisen perusteeksi määritellyn hyödyn vähenemisen tulisi kohdata sitä yhteisöä, jonka hallinnassa vara on.

6 TUTKIMUKSEN JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Varan määritelmä

Tässä tutkimuksessa luotiin käsiteanalyttinen katsaus IPSAS-standardien varan määritelmään. Tutkimuksessa arvioitiin IPSAS-standardien varan määritelmässä esitettyjä lausumia sekä peilattiin niitä julkisyhteisön varojen ominaispiirteisiin. Lisäksi tarkoituksena oli arvioida miten annettu määritelmä vaikuttaa IPSAS-standardien lähtökohtiin ja laskentaperiaatteisiin.

Keskeisimmät johtopäätökset varan määritelmästä sekä sen vaikutuksesta standardien lähtökohtiin ja laskentaperiaatteisiin on koottu alla olevaan taulukkoon.

| Lausuma | Lausumaan liittyvät ongelmat |
|--|--|
| Varat ovat resursseja | - Varat eivät välttämättä ole julkisyhteisön näkökulmasta resursseja vaan ne voivat olla esimerkiksi kansalaisten resursseja, joita yhteisö hallinnoi. |
| Varat ovat yhteisön määräysvallassa | <p>- Julkisyhteisön varat ovat määräysvalta ja kontrollikysymyksen kannalta huomattavasti monimuotoisempia kuin standardin määritelmän perustana oleva yksityinen omaisuus (ns. tavanomaiset varat). Varojen määräysvaltaan perustuva laskentaenteetin määrittäminen saattaa olla yrityssektoriin verrattuna problemaattisempi.</p> <p>- Varat saattavat olla toisaalta yhteisön tai toisaalta jonkun muun tahon määräysvallassa, mutta yhteisön taseessa.</p> <p>- Vara voi olla sitä hallinnoivan yhteisön näkökulmasta velka (vrt. Mautz 1988) ja yhteiskunnan näkökulmasta vara.</p> |
| Menneiden tapahtumien seurauksena | Ei merkittäviä ongelmia. Tulee ratkaista julkisyhteisölle tyypillisten tapahtumien kohdalla, mikä mennyt tapahtuma kulloinkin on. |
| Niistä odotetaan kertyvän taloudellista hyötyä tai palvelukykyä yhteisölle | <p>- Standardeissa ei oteta kantaa käytetäänkö palvelukykyä vai taloudellista hyötyä perustana esimerkiksi poiston ja arvonalentumisen määrittämiseen (näiden välillä saattaa olla suuri ero).</p> <p>- Taseessa voidaan esittää samalla mittarilla – rahamäärällä – joko paljon realisoitavissa olevaa rahaa tai paljon palvelukykyä sisältäviä ei-realisoitavissa olevia varoja. Tällöin tilinpäätöksen tulkinnanvara ja etenkin varojen väärin tulkitsemisen riski kasvaa.</p> <p>- Taloudellinen hyöty tai palvelukyky koituu usein jollekin muulle kuin yhteisölle.</p> |

TAULUKKO 1. Yhteenveto varan määritelmästä

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että keskeisimmät ongelmat varan määritelmässä liittyvät julkisyhteisön varojen kontrollointiin ja määräysvaltaan sekä varojen resurssiominaisuuksiin. Nämä ongelmat ovat osin päällekkäisiäkin. Kun varassa aletaan tunnistaa julkishyödykkeen kaltaisia ominaisuuksia, nousevat samalla esiin myös

määräysvaltaan ja kontrollointiin liittyvät ongelmat. Ongelmallista on juuri se, miten käsitellä tai määritellä julkisyhteisön erityiset varat (community assets, facilities, trusteeship assets), joita julkisyhteisö hallinnoi kansalaisten puolesta, ja jotka poikkeavat olemukseltaan nykyisen varan määritelmän perustana olevasta yksityisestä omaisuudesta (private property).

Määräysvallan osalta ongelmat liittyvät osin myös laskentaentiteetin määrittelyyn, siis erityisesti sen ratkaisemiseen minkä hallinnon tason, jos minkään, hallussa varat aidosti ovat. Ijiri (1975, 52) huomauttaa, että jos määräysvalta mielletään määrääväksi käsitteeksi siinä mitä resursseja kirjanpidossa mitataan, voidaan laskentaentiteetti määritellä yksinkertaisesti erotettavissa olevaksi yksiköksi, jolla on määräysvalta tiettyihin varoihin. Problematiikka koskettaa myös sellaisia varoja, jotka ovat nykyisen IPSAS-standardiston kohteena. Esimerkiksi tieomaisuus on tiehallinnon hallinnassa muttei tiehallinnon resurssi – tie resurssina hyödyttää tienkäyttäjää ei sen ylläpitäjää, ja se on näin ollen tienkäyttäjän resurssi. Edelleen määräysvaltakysymysten kannalta on epäselvää, kuuluuko tieomaisuus valtion, ministeriön vai viraston taseeseen. Mikäli tieomaisuus haluttaisiin säilyttää tiehallinnon taseessa, ei tiehallintoa tulisi, määräysvaltakysymysten kannalta, määritellä omaksi laskentaentiteetiksi vaan valtioentiteetin osaksi. Lisäksi julkisyhteisön erityiset varat, julkishyödykkeet ja yhteiskunnan varat, asettavat ainakin jossain määrin kyseenalaiseksi sen, kenelle hyödykkeen palvelukyky koituu.

Pallot'n (1992) varoihin liittyvä analyysi oikeastaan tiivistää IPSAS-standardienkin varan määritelmää koskevan problematiikan. Yksityiseen omaisuuteen perustuvassa varan määritelmässä on olemassa sekä omistusoikeus- että resurssiominaisuus, mutta julkisyhteisön hallinnoimissa resursseissa saattaa jompikumpi tai molemmat ominaisuuksista puuttua ja ominaisuudet voidaan laskea ennemminkin kuuluvaksi esimerkiksi kansalaiselle julkisyhteisön sijaan. Liikekirjanpidon perusolettamusten (ks. edellä) jonkinasteinen paikkansapitämättömyys tiettyjen julkisyhteisön erityispiirteiden ja kirjanpitolähtökäytösten kohdalla, asettaa myös näihin perusoletuksiin osittain pohjautuvan varan määritelmän kyseenalaiseksi (ks. myös Falkman 1997).

Tässä tutkimuksessa esitetyn analyysin perusteella ei voida välttämättä yksioikoisesti todeta, että määritelmä olisi paikkansapitämätön. Se voidaan kuitenkin todeta, että määritelmän tietyt lausumat ovat hyvinkin problemaattisia erityisesti julkisyhteisön erityisten varojen kohdalla.

6.2 Varaan liittyvät laskentasäännöt

Päätutkimustehtävän lisäksi tutkimuksessa analysoitiin varoihin liittyviä kirjanpitokäytäntöjä, erityisesti poistomenetelmiä ja arvonalentumistestausta. Poistomenetelmän ja arvonalentumisen osalta keskeisin ongelma liittyi siihen, että niiden tulee kuvata sitä, miten julkisyhteisö käyttää varaa tai miten siitä saatava hyöty vähenee. Todellisuudessa varaa saattaa käyttää tai siitä hyötyä jokin muu taho esimerkiksi kansalaiset ja yritykset. Poistoihin ja arvonalentumiseen liittyvissä määräyksissä kohdataan määräysvaltaan ja varan kontrollointiin liittyvät – ainakin käsitteelliset – ongelmat aivan kuten varankin määritelmässä. Poistojen ja arvonalentumisen määräykset siis osaltaan kertaavat ja vahvistavat varan määritelmään liittyvää problematiikkaa.

6.3 Jatkotutkimukset

IPSAS-standardeihin liittyviä jatkotutkimusmahdollisuuksia on monia. Erityisen mielenkiintoista olisi analysoida, miten varoihin liittyvä määräysvalta vaikuttaisi laskentaenteetin määräytymiseen IPSAS-standardien määräysten mukaisesti, tai toisaalta, millaiseksi muodostuisi määräysten mukainen valtion konsernitilinpäätös. Esimerkiksi Suomessa valtion ja kuntien välillä vallitsee sellainen ero konsernitilinpäätöksen laadinnassa, joka ei kai olisi mahdollinen, jos IPSAS-standardeja sovellettaisiin kaikissa suomalaisissa julkisyhteisöissä. Niin ikään mielenkiintoista olisi perehtyä syvemmin esimerkiksi infrastruktuurivarojen tai kansallisuusomaisuuden kirjanpitokäsittelyssä sovellettaviin standardeihin. Lisäksi olisi mahdollista tutkia

vastikkeettomien tuottojen kirjaamisessa sovellettavaa standardia, budjettistandardia tai taseen velkapuolella sovellettavaa eläkestandardia vain muutamia esimerkkejä mainitakseni. Suuri standardeihin liittyvä tutkimuskenttä, joka osin liittyy kaikkiin edellä mainittuihin, on julkisyhteisön tilinpäätöserien arvostuskysymykset. Arvostuskysymykset ovat käsitemääritelmien tavalla varsin problemaattisia. Tässä tutkimuksessa tämä aihe jätettiin sen laajuuden takia vain sivuhuomautukseksi.

LÄHTEET

- Barton, A. 1999. Accounting for Public Heritage Facilities - Assets or Liabilities of the Government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 13 (2). 219-235.
- 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.
- Barton, A. 2005. The Conceptual Arguments Concerning Accounting for Public Heritage Assets: A note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18 (3). 434-440.
- Belkaoui, A. R. 1992. *Accounting Theory*. Cambridge: The university Press
- Brusca, I. & Condor, V. 2002. Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Accountability & Management*. 18 (2). 129-162.
- Carnegie, G. 2005. Promoting Accountability in Municipalities. *Australian Journal of Public Administration*. 64 (3). 78-87.
- Carnegie, G. & Wolnizer, P. 1996. Enabling Accountability in Museums. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 9 (5). 84-99.
- Christiaens, J. 2004. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. *European Accounting Review*. 13 (4). 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
- Christiaens, J. & Vanhee, C. 2003. *Capital Assets in Governmental Accounting Reforms*. Working Paper. Ghent University. Department of Accounting and Management Control and Taxation.
- Cohen, M.R. & Nagel, E. 1934. *An Introduction Logic and Scientific Method*. London: Routledge and Kegan Paul.
- GASB 1987. *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No. 1*. Governmental Accounting Standards Board
- Falkman, P. 1997. *Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder - en redovisningsteoretisk analys*. Göteborg: Livrena Ab.

- Hallikainen, V. *Tiliviraston VALKI-tilinpäätös ja kansainväliset IPSAS-tilinpäätösstandardit*. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. Hallintotieteen laitos.
- Hansen, K., Näsi, S. & Ström, S. 1998. *Categorisation and Valuation of National Governmental Non-current Assets: a Comparative Study Across Countries and International Accounting Bodies*. Working paper. Congress of the European Accounting Association. Antwerp 6-8 April 1998.
- Hendriksen, E. 1977. *Accounting Theory*. Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Kirjayhtymä Oy.
- Hood, C. 1995. The New Public Management in the 1980s - variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*. 20 (2-3). 93-109.
- Hooper, K., Kearins, K. & Green, R. 2005. Knowing the Price of Everything and the Value of Nothing: Accounting for Heritage Assets. *Accounting, Accountability and Auditing Journal*. 8 (3). 410-433.
- Hoppu, E. & Hoppu, K. 2003. *Kauppa- ja varallisuus oikeuden pääpiirteet*. Helsinki: WSOY
- IAS-standardit 2001*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- IFAC PSC. 2000. *Study 11 Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*. International Federation of Accountants. <www.ifac.org> 28.2.2008
- Ijiri, Y. 1975. *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- IPSAS 1. International Public Sector Accounting Standard. Presentation of financial statements*. International Public Sector Accounting Standards Board. International Federation of Accountants. <www.ifac.org> 28.2.2008
- IPSAS 17. International Public Sector Accounting Standard. Property, Plant and equipment*. International Public Sector Accounting Standards Board. International Federation of Accountants. <www.ifac.org> 28.2.2008
- IPSAS 21. International Public Sector Accounting Standard. Impairment of Non-cash generating Assets*. International Public Sector Accounting Standards Board. International Federation of Accountants. <www.ifac.org> 28.2.2008

IPSAS 24. *International Public Sector Accounting Standard. Non-exchange transactions (including taxes and transfers)*. International Public Sector Accounting Standards Board. International Federation of Accountants. <www.ifac.org> 28.2.2008

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2006. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

Kohvakka, J. 2000. *Valtion liikekirjanpituudistus - Tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset*. Taloustieteiden tiedekunnan julkaisuja n:o 122/200. Jyväskylän yliopisto.

Laki valtion talousarviosta 423/1988

Liikekirjanpito 1999. Porvoo: WSOY Yritysjulkaisut.

Luoma, M., Oulasvirta, L. & Näsi, S. 2007. *Kansainväliset IPSAS-standardit valtion laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta*. Tampere: Tampere University Press.

Mautz, R. K. 1988. Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*. June. 123–128

Mayston, D. 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 6 (3). 68-96.

Meklin, P. 1997. *Valtiontalouden perusteet*. Helsinki: Edita.

Meklin, P. 2000. *Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosohjauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista*. Teoksessa Ryyänen, A. ym. (toim.). Kunnallisen itsehallinnon renesanssi. Tampere: Finnpublishers Oy.

Micallef, F. & Peirson, G. 1997. Financial Reporting of Cultural, Heritage and Scientific Collections. *Australian Accounting Review*. 7. 31-37.

Monsen, N. 1993. *Regnskap i Politikken? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse*. Norges Handelshøyskole. Institutt for regnskap og revisjon. Bergen: Fagbokforlaget.

MOT Kielitoimiston sanakirja 1.0. <<http://helios.uta.fi:2070/mot/uta/netmot.exe>> 28.2.2008

Niiniluoto, I. 1980. *Johdatus tieteenfilosofiaan - käsitteen- ja teorianmuodostus*. Keuruu: Otava

Näsi, J. 1980. *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 11. Tampereen yliopisto.

- Näsi, S., Hansen, K. & 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.
- Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999. *Kunnan kirjanpitu uudistus*. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (toim.) 1998. *Global warning: Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Pallot, J. 1992. Elements Of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 5 (1). 38–59.
- Pallot, J. 1990. The Nature of Public Sector Assets: a reply to Mautz. *Accounting Horizons*. June. 79-85.
- Parker, R. 1984. *MacMillan Dictionary of Accounting*. London: The MacMillan Press Ltd.
- Posner, R. 1973. *Economic Analysis of Law*. Boston: Little Brown & Co.
- Pöysti, T. 2007. *Tilivelvollisuuden tila valtionhallinnossa*. Puheenvuoro tilaisuudessa Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium 24.5.2007.
- Reeve, A. 1986. *Property*. London: MacMillan Education Ltd.
- Rowles, T. 2004. Accrual Accounting in the Public Sector: its usefulness in economic decision making. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 3 (2). 63-77.
- Steccolini, I. 2004. Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*. 20 (3). 327-350
- Stiglitz, J. 1986. *Economics of the Public Sector*. New York: W.W. Norton & Company.
- Suomen perustuslaki 731/1999*
- Sutcliffe, P. 2003. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*. January. 29–36.
- Oulasvirta, L. 1994. *Uusi organisaatioiden ja kunnallishallinnon tutkimus*. Teoksessa kunnallishallinto & politiikan taloustiede – Uusi poliittinen taloustiede kuntien

hallinnon, talouden ja ympäristösuhteiden analyysikehyksenä. Tampereen yliopisto. Kunnallistieteiden laitos. Julkaisusarja 1/1994. Tampere.

Vehmanen, P. 2006. *Asset and Measurement – Two Fundamental Concepts of the IASB Framework in Sore Need of Redefinition*. Paper Presented at European Accounting Association 29th Annual Congress. 22-24 March 2006.

Yritysmailmasta lainatusta kirjanpidosta vähän iloa virastoille (Wallin, J. & Taipale, P.). 1999. Helsingin sanomat 8.2.1999, Talous, 9.