IPSAS-STANDARDIEN MERKITYS SUOMEN KUNTIEN AINEELLISTEN HYÖDYKKEIDEN ARVOSTAMISESSA

Pro Gradu-tutkielma

Simo Uusijoki
Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu
Ohjaaja: Jukka Pellinen

19.10.2015

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTON KAUPPAKORKEAKOULU

Tekijä Simo Uusijoki	
Työn nimi IPSAS-standardien merkitys Suomen kuntien aineellisten hyödykkeiden arvostamisessa	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro Gradu
Aika 19.10.2015	Sivumäärä 54

Tiivistelmä

Viime vuosikymmenten aikana tapahtunut muutos julkissektorin kirjanpidon vaatimuksissa (New Public Management -ajattelu) on ollut vaikuttamassa Suomen kuntien siirtymisessä (osittaiseen) suoriteperusteiseen kirjanpitoon 1990-luvun loppupuolella. Vallitseva suuntaus on synnyttänyt myös kansainväliset julkiselle sektorille tarkoitetut IPSAS-tilinpäätösstandardit. Tämä tutkielma käsittelee kansainvälisten IPSAS-tilinpäätösstandardien soveltumista Suomen kuntien käyttöön.

Tutkielmassa keskityttiin Suomen kuntien vuoden 2013 taseiden merkittävimpään kokonaisuuteen, aineellisiin hyödykkeisiin ja näiden arvostamiskäytäntöihin IPSAS-standardeissa ja voimassa olevassa kuntien lainsäädännössä. Tutkimusmenetelmänä käytettiin tulkitsevaa käsiteanalyysiä vertailtaessa kahden eri normiston taseen arvostamiskäytäntöjä toisiinsa.

Tutkimustuloksista huomataan IPSAS-standardien tasekeskeisempi lähestymistapa tilinpäätösinformaation laadintaan, vaikka arvostamiskäytännöt ovat monelta osin yhteneviä normistojen välillä. Tasekeskeisestä lähestymistavasta johtuen tase-erien uudelleenarvostaminen on IPSAS-standardeissa suuremmassa roolissa. Uudelleenarvostamisten vaikuttaessa käyttöomaisuuden vuosipoistoihin, voidaan tällä keinolla jälkikäteen muuttaa julkisen sektorin jo maksettujen investointien kustannusten jakamista taloudelliselle pitoajalle. Julkisen sektorin investointien luonteeseen kuuluu niiden avulla toteutettava palvelujen tuotanto yhteisön asukkaille, eikä investointeja ole lähtökohtaisesti tarkoitus realisoida edelleen myymällä. Tällöin uudellenarvostamisen mielekkyys julkisen sektorin taseissa voidaan kyseenalaistaa. Tutkielmassa nousee esille myös IPSAS-standardien yksityiskohtaisuus, joka vaikuttaa standardien implementointi- ja laadintakustannuksia nostaen.

Asiasanat
IPSAS-standardit, kunta, aineelliset hyödykkeet, taseen arvostaminen, tilinpäätös

Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO 1

2 TUTKIMUSMENETELMÄ JA –AINEISTO 3
2.1 Tutkimuskysymykset ja käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä 3
2.2 Tutkimuksen rajaus 5
2.3 Tutkimuksen luotettavuus 5

3 KUNTA JA KUNNAN KIRJANPITO 7
3.1 Hallinnollisesta kirjanpidosta liikekirjanpitoon 8
3.1.1 New Public Management - NPM 9
3.1.2 Suomen kuntien siirtyminen liikekirjanpitoon 12
3.2 Kuntien tilinpäätösraportointia velvoittava lainsäädäntö 13

4 IPSAS- STANDARDIT 15
4.1 IFAC ja IPSASB 16
4.1.1 IFAC – International Federation of Accountants 16
4.1.2 IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board. 17
4.1.3 IPSAS- standardien tarkoitus 18
4.2 IPSAS-standardien käyttöönotto 20
4.2.1 Tutkimuksia IPSAS-standardeista 21
4.2.2 Valtion kirjanpitolautakunnan näkemys IPSAS-standardeista 22
4.3 EPSAS-standardit 23

5 AINEELLISTEN HYÖDYKKEIDEN ARVOSTAMINEN 25
5.1 Aineellisten hyödykkeiden valinta tutkimuskohteeksi 25
5.2 Taseen arvostaminen kuntien kirjanpidossa 26
5.2.1 Yleiset tilinpäätösperiaatteet 26
5.2.2 Kirjanpitolain ohjeistus 28
5.2.3 Aineellisten hyödykkeiden arvostaminen – kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet 30
5.2.4 Maa- ja vesialueet 31
5.2.5 Rakennukset 32
5.2.6 Kiinteät rakenteet ja laitteet 33
5.3 Arvostaminen IPSAS-standardien mukaan 34
5.3.1 IPSAS-tilinpäätös - IPSAS 1: Presentation of Financial Statements . 34
5.3.2 IPSAS 17: Property, plant and equipment 35
5.3.3 IPSAS 16: Investment property 39
5.3.4 Aineellisten hyödykkeiden arvonalentuminen IPSAS-standardeissa . 40
5.3.5 IPSAS – käsitteellinen viitekehys (The conseptual framework) 42

6 TUTKIMUSTULOSTEN YHTEENVETO 43
6.1 Arvostusmenetelmien eroavaisuudet 45
6.2 Erilaisten arvostusmenetelmien vaikutukset 46

7 JOHTOPÄÄTÖKSET 48

8 LÄHTEET 52

1 JOHDANTO

Perinteisesti julkisen sektorin kirjanpito on eronnut luonteeltaan merkittävästi yksityisen sektorin kirjanpidosta. Julkisen sektorin voittoa tavoittelemantonta ympäristöä pidettiin pitkään sopimattomana yrityssektorin tuloslaskentaa ja voitonjakoa toteuttavaan kirjanpitoon. Suomen kuntahallinnossa sovellettiin vuoden 1996 loppuun saakka julkiselle budjettitaloudelle tavanomaista talousarviokirjanpitomallia, hallinnollista kirjanpitoa. (Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999, 21)

Vuonna 1995 Suomessa säädettiin uusi kuntalaki, joka velvoitti kunnat vuoden 1997 alusta alkaen käyttämään liikekirjanpitoa. Tämä tarkoitti, että kunnat noudattaisivat soveltuvin osin kirjanpitolain säädöksiä kirjanpidossaan ja tilinpäätösraportoinnissaan. Aikaisemmin käytössä ollut tiukka talousarviokeskeisyys kirjanpidossa ja raportoinnissa sai rinnalleen yritysmaailmasta tutut (osittaisen) suoriteperusteisuuden sekä taseen ja tuloslaskelman. Vanhoista käytännöistä ei täysin luovuttu, vaan taseen ja tuloslaskelman rinnalla tehtiin edelleen talousarvio ja sen toteumavertailu.

Suomessa tehdyt uudistukset olivat osa kansainvälistä 1990-luvulla alkanutta julkisen hallinnon uudistamista. Kansainvälisesti tämä julkisen hallinnon uudistaminen tunnetaan nimellä New Public Management (NPM). Suurimpana muutoksena totuttuun, NPM alkoi viemään julkista sektoria kohti kertymäperusteista (suoriteperusteista) kirjanpitoa ja tilinpäätösraportointia.

Ennen NPM-ajattelun syntyä eri valtioiden julkisen sektorin kirjanpitojärjestelmät erosivat hyvin paljon toisistaan. Uusi ajattelutapa oli ensiaskel kohti kansainvälisesti yhteneviä julkisen sektorin kirjanpitojärjestelmän tilinpäätösstandardeja.

Vuonna 1986 kansainvälinen laskentatoimen ammattilaisten järjestö International Federation of Accountants (IFAC) perusti Public Sector Committeen (PSC), jonka tarkoituksena oli keskittyä julkisen sektorin laskentatoimeen liittyvien tutkimusten valmisteluun ja julkaisemiseen. Vuonna 1996 PSC käynnisti standardiohjelman, jonka tarkoituksena oli luoda julkiselle sektorille yhteiset IPSAS-tilinpäätösstandardit (International Public Sector Accounting Standards). Vuoden 2014 joulukuuhun mennessä PSC ja nykyisin IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) olivat julkaisseet 32 kertymäperusteista ja yhden kassaperusteisen IPSAS-tilinpäätösstandardin. (Müller-Marqués Berger 2012, 1 ; IFAC, IPSASB Fact sheet 2014)

IFAC käyttää julkisen sektorin IPSAS-standardien laadinnan pohjana pörssiyhtiöissä käytössä olevia IFRS-standardeja. Taselähtöinen ajattelutapa ja täysin suoriteperusteinen kirjanpito soveltuu hyvin yrityksille, joiden tehtävänä on raportoida taloudellisesta tilanteestaan ja suorituskyvystään omistajille sekä rahoittajille, mutta kuinka tämä toimii julkisella sektorilla?

IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen paljon kritiikkiä useissa tutkimuksissa. Eniten arvostelua on aiheuttanut juuri IFRS-standardien valinta IPSAS-standardien lähtökohdaksi. Useissa tutkimuksissa todetaan, että yksityisellä sektorilla käytössä oleva tasekeskeinen ajattelutapa ei sovellu sellaisenaan julkisen sektorin laskenta-ajattelun lähtökohdaksi. Julkisella sektorilla ei pyritä tuottamaan voittoa, vaan pyritään pääsemään tilanteeseen, jossa kansalaisille tarjotut palvelut voidaan tuottaa verotuloilla ja muilla tulonlähteillä. Tällöin taselähtöisellä ajattelutavalla ei parhaiten kuvata valtion tai kunnan onnistumista palveluiden tuottamisessa ja niiden rahoittamisessa.

Huolimatta IPSAS-standardeihin kohdistuneesta kritiikistä on standardit otettu käyttöön jo useissa valtioissa ja kansainvälisissä järjestöissä. Suurista kansainvälisistä järjestöistä IPSAS-standardeilla laaditun tilinpäätöksen raportoi jo OECD, NATO, YK ja Euroopan komissio. Myös muutamat valtiot ovat ottaneet IPSAS-standardit sellaisenaan käyttöön ja useat valtiot suunnittelevat IPSAS-standardien tai sen kaltaisten tilinpäätösstandardien käyttöönottoa. Valtaosa IPSAS-standardeja käyttävistä valtioista on kehittyviä maita, mutta myös jotkin vauraat länsimaiset valtiot ovat ottaneet IPSAS-standardit käyttöönsä. Esimerkiksi Sveitsin keskushallinto laatii tilinpäätöksensä IPSAS-standardeilla. (IFAC, IPSASB Fact sheet 2014)

Suomessa IPSAS-standardeja ei ole otettu käyttöön, mutta niiden käyttöönottamista ja hyödyntämistä on tutkittu. Valtion kirjanpitolautakunta on antanut selvityksen IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa (30.11.2006) ja selvityksen valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen (8.6.2009). Selvityksissä todetaan, että IPSAS-standardien perustana oleva ajatusrakennelma ja käsitteistö ovat puutteellisia valtion kirjanpidon kehittämiseen. Julkaistuista IPSAS-standardeista löydettiin kuitenkin yksittäisiä kohtia, joitas tulisi ottaa huomioon valtion kirjanpitosäännösten kehittämisessä. (Valtion kirjanpitolautakunta 2006 ja 2009b)

IPSAS-standardit on kehitetty koko julkista sektoria varten. Samoja standardeja voi käyttää niin keskushallintojen, aluehallintojen kuin myös paikallishallintojen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin. Aiempaa tutkimusta IPSAS-standardien soveltumisesta Suomen paikallishallintojen kirjanpitoon ei ole tehty ja oma tutkielmani keskittyy juuri tähän.

Tutkimusosiossa perehdytään voimassaolevaan lainsäädäntöön kuntien taseen arvostamisesta sekä verrataan kyseistä lainsäädäntöä IPSAS-standardeihin ja selvitetään näiden kahden normiston yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia. Asiakokonaisuutena tämä on valtava ja siksi tutkimuksessa ei pyritä tyhjentävään selvitykseen IPSAS-standardien soveltumisesta Suomen paikallishallintoihin (kuntiin), vaan pyritään vertailemaan tärkeimpien tase-erien arvostamista voimassa olevan lainsäädännön sekä IPSAS-standardien mukaan. Yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien pohjalta tarkastellaan kunnan laatimaa tilinpäätösinformaatiota ja sen käyttötarkoituksia sekä mahdollisia kehityssuuntia.

Johdannon jälkeen esitellään käytetyt tutkimusmenetelmät (*2 Tutkimusmenetelmä ja –aineisto*), jonka jälkeen esitellään kuntien kirjanpitoa velvoittava lainsäädäntö ja kuntien kirjanpidon historia (*3 Kunta ja kunnan kirjanpito*). Kappaleessa neljä (*4 IPSAS-standardit*) esitellään IPSAS-standardien laadinnasta vastaavat instituutiot, käydään läpi standardien tarkoitusperiä ja historiaa sekä käyttöönottajavaltioita ja –organisaatioita. Viidennessä kappaleessa (*5 Aineellisten hyödykkeiden arvostaminen*) vertaillaan Suomen kuntien voimassa olevaa lainsäädäntöä ja IPSAS-standardeja tase-erien arvostamisen näkökulmasta. Kappaleessa kuusi esitellään tutkimustulosten yhteenveto (*6 Tutkimustulosten yhteenveto*), jonka jälkeen kappaleessa seitsemän (*7 Johtopäätökset*) pohditaan kuntien tilinpäätösinformaation tarkoituksia ja kehityssuuntia.

2 TUTKIMUSMENETELMÄ JA –AINEISTO

Tutkielman tarkoituksena on vertailla kahta erilaista julkisen sektorin tilinpäätöksen toteuttamisen normistoa, Suomen voimassaolevaa laindäädäntöä ja ohjeistusta sekä kansainvälisiä IPSAS-tilinpäätösstandardeja. Tutkimusosiossa vertaillaan, miten Suomen kuntien taseen aineelliset hyödykkeet arvostetaan voimassa olevan laindäädönnön mukaisesti sekä kansainvälisiä IPSAS-standardeja käyttämällä. Arvostusmenetelmiä vertailemalla selviävät eroavaisuudet sekä samankaltaisuudet luovat pohjan johtopäätösosiossa käytävään keskusteluun kunnan tilinpäätösinformaatiosta ja sen käyttötarkoituksista sekä mahdollisista kehityssuunnista.

Kunnan taseen arvostaminen on laaja aihekokonaisuus, mistä syystä tutkimuksen näkökulman rajaus on tärkeää. Tutkimuksen kannalta keskeisten tase-erien löytämiseksi hyödynnettiin kunnat.fi -sivuston tietopankkia ja sieltä löytyvää tilastoa vuoden 2013 kuntien taseista (Kunnat.net – Tase). Tutkimuskohteeksi valittiin kunnan taseen kannalta merkittävin tutkimuskokonaisuus, eli aineelliset hyödykkeet, joita ovat *maa- ja vesialueet, rakennukset* sekä *kiinteät rakenteet ja laitteet*. Näiden kolmen tase-erän osuus kuntien vuoden 2013 taseen loppusummasta oli 56,9 prosenttia.

Tutukimusmenetelmänä on käytetty käsiteanalyysiä verrattaessa edellä mainittujen tase-erien arvostamiseen tarkoitettuja säädöksiä ja ohjeistuksia. Tämän tutkimuksen analyysin pohjana on käytetty Suomen kuntalain, kirjanpitolain ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita sekä aineellisten hyödykkeiden arvostamista koskevia IPSAS-standardeja ja IPSASB:n (International Public Sector Accounting Standards Board) lokakuussa 2014 julkaisemaa IPSAS-standardien pohjaksi tarkoitettua käsitteellistä viitekehystä (IFAC, 2014. The Conseptual Framework).

2.1 Tutkimuskysymykset ja käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää kahden eri taseen arvostamiseen tarkoitetun lainsäädännön ja ohjeistuksen eroavaisuuksia aineellisten hyödykkeiden arvostamisessa. Saatujen tulosten avulla pohditaan millaista informaatiota IPSAS-standardien avulla tehty tilinpäätös tarjoaa ja millä tavalla kunnan tuottamaa tilinpäätösinformaatiota voisi mahdollisesti kehittää. Lopullista pohdintaa ja yhteenvetoa varten haetaan vastauksia seuraavilla kysymyksillä:

1. Millä tavoin aineelliset hyödykkeet tulee arvostaa Suomen kunnissa voimassaolevan lainsäädännön ja ohjeistuksen mukaan?
2. Millä tavoin aineelliset hyödykkeet tulee arvostaa IPSAS-standardien mukaan?
3. Kuinka IPSAS-standardien aineellisten hyödykkeiden arvostamiskäytännöt eroavat Suomen voimassa olevaan lainsäädäntöön kuntien taseen aineellisten hyödykkeiden arvostamisesta?
4. Kuinka hyvin IPSAS-standardit soveltuisivat kuntien käyttöön?

Hirsjärvi ym. (2010, 183-186) kuvaa tutkimusmenetelmien valinnan yleispiirteitä kolmen tutkijalle esitettävän kysymyksen avulla: Rationaalinen valinta, mitä metodeja on käytettävissä sekä mitä käytännön seikkoja on otettava huomioon. Ensimmäisen kysymyksen avulla tutkijan tulee kysyä itseltään mitkä metodit tutkittavan tutkimusongelman ratkaisemiseksi soveltuvat. Toisen kysymyksen kautta tutkija pyrkii rajaamaan vielä ensimmäisen kysymyksen kautta saatavien mahdollisten tutkimusmenetelmien listaa juuri tässä tapauksessa käytössä oleviin menetelmiin. Kolmannen kysymyksen tarkoituksena on tuoda tutkijan omat (esim. aikataulu) sekä tutkimukseen vaikuttavat ulkopuoliset rajoitteet osaksi tutkimusmenetelmän valintaa.

Tutkielman tutkimuskysymyksiin vastauksen tuovaa tutkimusmenetelmää kuvaa parhaiten kukäsiteanalyysi, tarkemmin tulkitseva käsiteanalyysi. Käsiteanalyysin avulla selvitetään kahden eri käsitteistön (voimassa oleva lainsäädäntö ja IPSAS-standardit) määritelmiä ja analysoidaan näiden eroavaisuuksia tutkimuskysymysten pohjalta.

Puusa (2008) kirjoittaa artikkelissaan käsiteanalyysin tarkoitukseksi yhdenmukaisen määrittelyn tai ymmärryksen löytäminen. Puusa jatkaa edelleen, että käsiteanalyysin avulla voidaan päästä siihen, että yleisesti käytetyt termit tarkoittavat kaikille samaa. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on syventyä kahden eri säädöksen määritelmiin pysyvien vastaavien arvostamisesta ja vertailla näitä toisiinsa. Tällöin tutkimusmenetelmää kuvaa tarkimmin tulkitseva käsiteanalyysi.

Takala ja Lämsä (2001) kirjoittavat artikkelissaan tulkitsevan tutkimusmenetelmän piirteistä. Tulkitseva tutkimus voi perustua olemassa olevaan tekstiaineistoon tai empiiriseen tutkimukseen. Olemassaolevan tekstiaineistoon perustuva tulkitseva tutkimus voi olla *tulkitsevaa käsitetutkimusta, muuhun kirjalliseen tekstiaineisttoon perustuvaa tulkitsevaa tutkimusta* tai *visuaaliseen tekstiaineistoon perustuvaa tulkitsevaa tutkimusta*. Tulkitseva tutkimus voi pohjautua myös empiiriseen tutkimukseen ja tällöin tulkitseva tutkimus voi olla *haastatteluihin perustuvaa empiiristä tulkitsevaa tutkimusta* tai *havainnointiin perustuvaa empiiristä tutkimusta*.

Takalan ja Lämsän (2001) mukaan tulkitseva käsitetutkimus on organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusparadigmaan kuuluva menetelmä, jossa ollaan kiinnostuneita kirjoitetussa, tekstuaalisessa muodossa olevien käsitteiden ja niiden määritelmien merkitysten tulkinnasta. Käsitteet ja niiden määritelmät ovat kontekstuaalisia ja niiden tulkinta on sidottu tutkijan valitsemaan teoreettiseen näkökulmaan tiukemmin tai väljemmin. Tulkitseva käsitetutkimus pyrkii kuvaamaan ja tulkitsemaan käsitteiden merkitysten kokonaisuutta.

2.2 Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksen onnistuneen toteuttamisen perusedellytys on hyvin toteutettu tutkimuksen rajaaminen (Hirsjärvi ym., 2010. 81-88). Hirsjärvi ym. painottaa teoksessaan (2010), että ilman tarkkaa aiheen rajaamista tutkija ei pysty paneutumaan tutkimuksen kannalta riittävän laajasti omaan tutkimusongelmaansa. Mikäli tutkimusongelma jo itsessään on hyvin yleismalkainen, ei ongelmaan liittyviä kysymyksiä ole mahdollista muodostaa ja tällöin tutkimuksen kautta hankittavat vastaukset tutkimusongelmaan jäävät helposti vajavaisiksi.

Tässä tutkielmassa on jouduttu tekemään useita rajauksia, jotta tutkimuksen mielekäs toteuttaminen olisi mahdollista. Tutkimuskohteeksi on valittu kunnan, ei kuntakonsernin tase, sillä kuntakonsernin taseessa olevat kuntien liikelaitosten erät vaatisivat huomattavasti laajemman tutkimusotteen. Tutkimuksen lähtökohtana ollut kiinnostus selvittää IPSAS-standardien taseen arvostusmenetelmien eroavaisuudet Suomen kuntien nykyiseen lainsäädäntöön, vaati myös rajaamista tase-erien erilaisten arvostuskäytäntöjen suhteen. Kunnan taseesta on tutkimuskohteeksi rajattu olennaisin kokonaisuus. Rajauksen perustana on käytetty vuoden 2013 kuntien tilinpäätöstietoja, joiden perusteella kunnan taseesta tutkimuskohteeksi valikoitui aineeliset hyödykkeet, tarkemmin kolme tase-erää: *maa- ja vesialueet, rakennukset* ja *kiinteät rakenteet ja laitteet* (katso: *5.1 Aineellisten hyödykkeiden valinta tutkimuskohteeksi*).

Tutkimusmateriaaliksi rajattiin oleellisimmat arvostusperiaatteisiin vaikuttavat säädökset ja ohjeistukset. Kuntien voimassa olevan lainsäädännön puitteissa tämä tarkoitti tutkimukseen liittyviä kuntalain säädöksiä, kirjanpitolakia sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita. IPSAS-standardeista tutkimuskohteiksi valikoitui tutkimuksen kannalta oleellisimmat standardit *1: Presentation of Financial Statements, 16: Investment Property*, 17: *Property, Plant & Equipment, 21: Impairment of Non-Cash Generating Assets* sekä *26: Impairment of Cash-Generating.*

Tutkimuksen tarkoituksena ei ole selvittää mahdollisten arvostusmenetelmien euromääräisiä eroja, vaan tarkoituksena on löytää mahdolliset eroavaisuudet ja pohtia näiden yleistä vaikuttavuutta kunnan taseen arvostamiseen, mikäli IPSAS-standardit otettaisiin Suomen kuntien tilinpäätöksen laadinnan perustaksi. Mahdollisten eroavaisuuksien avulla pyritään myös pohtimaan kunnan nykyisen lainsäädännön hyviä ja huonoja puolia.

2.3 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkielmassa perehdytään kuntien suurimpien tase-erien arvostamisperiaatteisiin Suomen kuntien voimassa olevalla lainsäädännön kuin myös IPSAS-standardein laadituin tilinpäätöksin. Tarkoituksena ei ole hakea täysin yleistettävää vastausta IPSAS-standardien soveltumisesta Suomen kuntien tilinpäätöksen pohjaksi. Tutkimuksessa esiin tulleiden erojen ja samankaltaisuuksien pohjalta keskustellaan IPSAS-standardien käyttöönoton mahdollisista vaikutuksista kuntien tarjoamaan tilinpäätösinformaatioon.

Yleisesti tutkimuksissa pyritään välttämään virheiden syntymistä, mutta siitä huolimatta tulosten luotettavuus ja pätevyys vaihtelevat. Tutkimustulosten luotettavuutta on tapana analysoida kahdella suureella: *reliaabelius* ja *validius*. Tutkimuksen reliaabilius

tarkoittaa tutkimuksen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia, kun taas validius tarkoittaa tutkimuksen pätevyyttä eli kykyä mitat niitä kohteita joita tutkimuksessa oli tarkoituskin mitata. (Hirsjärvi ym., 2010. 231)

Tutkimuksessa tehtyjen rajausten vuoksi on todettava, että taseen arvostusperiaatteiden eroavaisuuksia ei voida valitulla lähestymistavalla tutkia täydellisesti. Keskityttäessä suurimpiin tase-eriin saadaan todennäköisemmin selville, mitkä arvostusperiaatteet vaikuttavat taseen arvonmäärittymiseen kaikkien voimakkaimmin, mutta on mahdollista, että pienenkin tase-erän täysin toisenlainen arvostusperiaate vaikuttaisi merkittävästi koko taseen arvoon. Tutkimuksen rajauksen vuoksi on kuitenkin jouduttu keskittymään suurimpiin tase-eriin, joissa pienimmätkin arvostusperiaatteelliset poikkemat voivat aiheuttaa taseen kokonaisarvoon merkittäviä muutoksia.

Tutkimusmenetelmäksi valitun tulkitsevan käsiteanalyysin avulla pystytään tehokkaasti vertailemaan kahden säädöksen piirteitä ja löytämään mahdollisia eroavaisuuksia sekä samankaltaisuuksia. Menetelmänä käsiteanalyysi on kuitenkin hyvin tutkijakeskeinen, jolloin tutkijan omat havainnot ja analyysit ovat merkittävässä roolissa tutkimustulosten muodostumiseen ja voivat vaikuttaaa tutkimuksen luotettavauuteen.

Edellisissä kappaleissa mainitut tutkimuksen luotettavuuteen vaikuttavat tekijät on tämän tutkimuksen toteutuksessa pyritty rajaamaan mahdollisimman pieniksi sopeuttamalla tutkimuksen tavoitteita. Tutkimuksen tavoitteen ollessa keskustelua avaava sekä arvostamisperiaatteiden eroavaisuuksien vaikutusten pohtimista yleisellä tasolla, pystytään tutkimuksen luotettavuus säilyttämään tutkimukselle mielekkäällä tasolla ja johtopäätösosion päätelmät perustelemaan riittävällä luotettavuudella.

3 KUNTA JA KUNNAN KIRJANPITO

Vuonna 2015 Suomessa on yhteensä 317 kuntaa (Kunnat.net – Kuntien lukumäärä). Kunnan tehtävistä sekä velvoitteista, niiden vaativuudesta sekä määrästä on saanut viime aikoina lukea jatkuvasti, muun muassa julkisuudessakin pitkään esillä olleen SOTE eli sosiaali- ja tervesyspalveluita koskevan uudistuksen vuoksi. Suomen lainsäädäntö määritteleekin kunnille useita erilaisia tehtäviä, joista osa liittyy kunnan velvollisuuksiin tarjota asukkailleen perustuslaissa olevia palveluita ja osa kunnan hallinnollisiin tehtäviin. Tässä tutkimuksessa kunnan tehtävälistalta käsitellään kunnan velvollisuuksia kirjanpitoon ja taloudelliseen raportointiin liittyen.

Kunnan velvollisuuksista ja tehtävistä on säädetty kuntalaissa (Kuntalaki, 410/2015), joka on juuri päivitetty vastaamaan kuntien muuttuneita tehtäväkenttiä ja velvollisuuksia. Uusi kuntalaki annettiin huhtikuussa 2015 ja astui voimaan vuoden 2015 toukokuun alusta. Uuden kuntalain tarkoituksen on luoda edellytykset kunnan asukkaiden itsehallinnon sekä osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuuksien toteutumiselle kunnan toiminnassa. Myös kunnan toiminnan suunnitelmallisuuden ja taloudellisen kestävyyden edistäminen kuuluvat kuntalain tarkoitusperiin. Kunnan toiminnan tarkoituksena on edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestävällä tavalla. (Kuntalaki 1§)

Kuntalain seitsemäs pykälä (Kuntalaki 7§) määrittelee kunnan tehtäviksi itsehallinnon nojalla hoitaa itselleen ottamansa tehtävät ja järjestää sille laissa erikseen säädetyt tehtävät. Laissa säädetään myös sitä, että tehtäviä on järjestettävä yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa (lakisääteinen yhteistoiminta). Lisäksi kunta voi sopimuksen nojalla hoitaa muitakin kuin itsehallintoonsa kuuluvia julkisia tehtäviä.

Tässä tutkimuksessa keskitytään kunnan taloudellisiin velvollisuuksiin ja erityisesti siihen, millaisin edellytyksin ja säädöksin kunta hoitaa kirjanpitonsa, tarkemmin taseensa aineellisten hyödykkeiden arvostamisen. Pohjustukseksi viidennessä kappaleessa selvitetyille arvostamisperusteille, tarkastellaan tässä kappaleessa kunnan kirjanpitohistoriaa ja nykytilaan vaikuttaneita suuntauksia. Lisäksi tämän kappaleen viimeisessä luvussa esitellään ne kuntalain säädökset, jotka ovat oleellisia tämän tutkimuksen kannalta. Tarkemmin aineellisten hyödykkeiden arvostamiseen vaikuttavaa lainsäädäntöä käsitellääään kappaleessa viisi.

3.1 Hallinnollisesta kirjanpidosta liikekirjanpitoon

Suomen kuntien itsehallinnolla on vuosisatoja pitkät perinteet, sillä jo Ruotsin kuningaskunnan osana Suomen paikallishallinnot harjoittivat itsehallintoa. Tosin moderniksi luettaavaa paikallishallintoa alettiin Suomessa harjoittaa Venäjän vallan alla 1800-luvun puolivälissä. Suomen itsenäistymisen yhteydessä kuntain hallinto sai tarkemman laillisen julistuksen ”perustua kansalaisten itsehallintoon”.Tämä tarkoitti käytännössä kansalaisten oikeutta valita kunnallishallinnon ylimmän päätäntäelimen kunnanvaltuuston. Valtuustolla oli oikeus tehdä kuntalaisia koskevia päätöksiä kulloinkin voimassaolevan lainsäädännön puitteissa. (Näsi, S. 1999 (a). Development of local Governmental Accounting Thought in Finland from the 1920s to the 1990s, 3-4)

1920-luvulta 1970–luvulle ulottuva viidenkymmenen vuoden ajanjakso muistetaan aikana jolloin Suomen hyvinvointiyhteiskunnan peruspalvelut luotiin ja kuntien tehtäväkenttä laajeni merkittävästi (Näsi, S. 1999 (a). 4). Tuona aikana kuntien tehtäväkentän laajentuessa myös julkisen sektorin kirjanpidon tarve ja merkitys muotoutui aivan uudelle tasolle. Jo 1800-luvun loppupuolella oli otettu paikallishallinnoissa käyttöön kaksinkertainen kirjanpito, mutta vasta 1900-luvun alkupuolella tuli yleisesti käyttöön kululajikohtaisten budjettien laadinta (Näsi, S. 1999 (a). 6).

Kirjanpidon pääajatuksena 1920-luvulla oli varojen käyttäjän tilitysvastuu varojen omistajalle. Tämän ajatus käy ilmi Juhana Toiviaisen vuonna 1926 julkaistusta työstä (Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli I, Talousarvio, kassatoimi ja kontrolli, 1926), jossa kuvataan varojen käyttäjien velvollisuutta (”tilitysvastuu, tilitysvelvollisuus”) raportoida varojen käytöstä ja taloudellisesta tilanteesta omistajataholle. Tuona aikana kuntien taloudenhoidon keskeiseksi välineeksi vakiintui vuosi-budjetti, jonka avulla varojen käyttöä pystyttiin hyvin valvomaan ja kontrolloimaan. Tilinpäätöksessäkin korostui budjettikeskeisyys ja tähän liittyen toteumaerojen selvitys ja selitys. Omaisuuseristäkin tehtiin luettelo ja varsinkin kuntien tärkeimmistä tase-eristä, rakennuksista piti raportoida tilinpäätöksessä. Julkisen sektorin käyttössä olleen hallinnollisen kirjanpidon (kameralistinen) ja yritysten käyttämän kirjanpidon ja raportoinnin keskeisenä erona oli taseen täydellisys. Kuntien talousarviokeskeisessä kirjanpidossa ja raportoinnissa ei ollut taseelle asetettu täydellisyyden (kaikki omaisuus raportoitava) vaatimuksia. (Näsi, S. 1999 (a). 7-9)

1950-luvulle kuntien kirjanpidossa ja raportoinnissa alkoi erottua toinenkin tarkoitus, kuin vain varojen käytön valvonta ja raportointi. Antti Kilpiö (Kunnan rahatoimitehtävät, 1956) oli 1950-luvulla merkittävä kunnallisen kirjanpidon ja raportoinnin kehittäjä ja hänen toimestaan aloitettiin tilinpäätösinformaation moninaisempi hyödyntäminen. Tilinpäätöstiedoista tuli tärkeä osa veronmaksajien tiedonsaannin lähteistä ja kunnan varojen käyttöä hyödynnettiin nyt myös laajemmin verojen kattamien kulujen raportointiin ja seurantaan. Keskeisenä ajatuksen vielä tuolloinkin oli taseen toisarvoisuus kuntien kirjanpidossa ja raportoinnissa. Kilpiö käytti koulu-esimerkkiä havainnollistaakseen tasearvojen epäolennaisuutta kuntien palveluntuotantoon. Esimerkissään hän kuvaa kuinka koulujen tarkoituksena on mahdollistaa opetus. Riippumatta koulujen tase-arvosta, opetustulokset myötäilevät opettajien työpanosta, jolloin koulun arvo kunnan taseessa ei kerro mitään hyödykkeen palveluntuotantokyvystä. Kilpiön mukaan kaikkea ei siis voida mitata rahassa. (Näsi, S. 1999 (a). 10-12)

1970-luvulla kirjanpidon tilien merkitystä talousarvion toteutuman seuraamisessa korostettiin. Aatto Hosiaisluoman (Kunnallistalous, Taloussuunnittelu ja hallinto, 1969) ajatusten mukaan kuntien tilinpäätöksellä oli neljä käyttötarkoitusta: Taloudelli-

nen, laillinen, kirjanpidollinan ja kunnallispoliittinen. Tärkeimmät näistä olivat hänen mukaansa taloudellisuus ja laillisuus, joille kirjanpidon oikeellisuus antoi tukea. Hänenkin ajatuksissaan kunta oli itsenäinen päätöksentekijä, jonka talousarviolla ja toteumavertailulla oli ensiarvoinen asema kunnan tilinpäätösraportoinnissa. Seuraavan vuosikymmenen vaihteessa Hallipelto ja Kataja (Kunnan laskentatoimi, 1980) loivat näkemyksiä 1970-luvun loppupuolella voimaan astuneesta uudesta kuntalaista . Tämän laki korvasi vuonna 1948 laaditun kuntalain ja ensi kertaa lakiin oli kirjattu kunnan velvollisuudesta hoitaa kirjanpitoa, jolla voidaan selvittää kunnan tulot ja menot sekä varat ja velat. Hallipellon ja Katajan mukaan tilinpäätöstietojen tärkein ominaisuus oli edelleen talousarvion ja sen toteuman vertailtavuus. Tilinpäätökseen tuli kuitenkin sisällyttää myös kunnan varat (pysyvät vastaavat), velat sekä saatavat, että myös annetut vakuudet. (Näsi, S. 1999 (a). 12-17)

Siirryttäessä 1990-luvulle kuntien kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa alkoivat uudet tuulet puhaltamaan. Vuosikymmenen alusta alkaen lähdettiin siirtymään kohti tuloskeskeistä ajattelua kunnan talouden ja toimintojen johtamisessa. Määrärahojen myöntäminen, joka aiemmin oli tapahtunut asiakohtaisesti, vietiin kunnan hallitukselle, jotta talousarvio pystyttiin paremmin linjaamaan organisaation rakenteisiin sopivaksi ja kunnan velvollisuuksia asukkaitaan sekä muita tahoja kohtaan voitiin mitata isommissa asiakokonaisuuksissa. Kunnan mieltäminen raportoivaksi tulosyksiköksi, jonka tehtävänä on arvon tuottaminen kaikille sidosryhmilleen, ohjasi kuntien tilinpäätösraportointia kohti yksityissektorilla käytössä olevia kirjanpito ja tilinpäätösperiaatteita. Seurauksena uudesta ajattelutavasta vuoden 1997 alusta alkaen Suomen kunnissa siirryttiin soveltuvin osin käyttämään yksityissektorille tarkoitettua kirjanpitolakia ja näin ollen luovuttiin hallinnollisesta kirjanpidosta. (Näsi, S. 1999 (a). 17-23)

3.1.1 New Public Management - NPM

Vuoden 1995 uuden kuntalain seurauksena Suomen kunnissa ryhdyttiin vuoden 1997 alusta lukien noudattamaan soveltuvin osin kirjanpitolakia kuntien kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin normipohjana. Tämä radikaali uudistus voidaan nähdä luonnollisena osana 1990-luvulla tapahtunutta julkisen hallinnon muutosta, joka kansainvälisesti tunnetaan nimellä New Public (Financial) Management (NPM tai NPFM) (Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999. 9-10). Kirjassaan Global Warning! (1998) Olson, Guthrie ja Humphrey ovat luokitelleet NPM- uudistukset viideksi ryhmäksi. Alla mainittuja uudistuksia toteutettiin myös Suomessa 1990-luvulla uuden kuntalain ja kirjanpitolain myötä.

1) muutokset tilinpäätösraportoinnissa, trendinä siirtyminen suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin (accrual-based financial statements)
2) kaupallisten, markkinasuuntautuneiden johtamisjärjestelmien sekä sisäisten ja ulkoisten hinnoittelumekanismien kehittäminen (commerciallyminded, market oriented management systems)
3) suoritusmittauksen, rahamääräisten ja ei-rahamääräisten suoritusmittareiden ja –indikaattoreiden kehittäminen (development of a performance measurement approach)
4) budjettivallan ja –vastuun hajauttaminen sekä pyrkimys rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen sekä muun taloudellisen informaation integroimiseen (delegation of budgets and integration of both financial and management accounting systems and other economic-based information sets)

5) muutokset ulkoisessa ja sisäisessä tarkastuksessa erityisenä pyrkumyksenä kehittää palvelujen ja toiminnan tehokkuuden ja vaikuttavuuden arviointia (changes to internal and external public sector audits including ”value for money reviews”)

Wynne (2003, 1) avaa syitä NPM-ajattelun suosioon julkisen sektorin kirajnpidon mullistamisessa. Hänen mukaansa on olemassa kaksi julkisen sektorin kirjanpidon koulukuntaa, joita ohjaavat erilaiset näkemykset julkisen sektorin roolista yhteiskunnassa. Perinteisemmän ajattelutavan mukaan julkinen sektori huolehtii laajemmin taloudesta ja pyrkii tasoittamaan talouden negatiivisia ominaisuuksia, erityisesti epäoikeudenmukaisuuksia ja talouden syklistä luonnetta. Vaihtoehtoinen ja tällä hetkellä hallitseva näkemys julkisen sektorin roolista kokee julkisen sektorin ”pakollisena pahana”, jonka tehtävänä on tiettyjen hyödykkeiden ja palveluiden tarjoaminen. NPM pohjautuu jälkimmäiseen ajattelutapaan, ja kokee julkisen sektorin tehtäväksi toimia niin tehokkaasti kuin mahdollista, jottei yhteiskunnalle koituisi ylimääräisiä kustannuksia julkisen sektorin toimista.

Ennen NPM-ajattelun vallankumousta suuri enemmistö julkisen sektorin toimijoista hoiti kirjanpitonsa kassaperustein. Kassaperusteisessa kirjanpidossa (cash basis ofa accounting) keskitytään rahavirtojen kirjaamiseen. Näin pystytään selvittämään tulleet ja menneet rahavirrat sekä tekemään analyysiä rahoituksen saantiin ja rahojen käyttöön liittyen todella helposti. Tässä mallissa ei kuitenkaan ole varsinaista tasetta eikä muita tilinpäätöstietoja, joista taloudellinen tila helposti selviäisi. Yksinkertaisuutensa vuoksi soveltuminen monimutkaisempiin organisaatioihin voidaan helposti kyseenalaistaa, sillä jo useiden toimipisteiden olemassaolo luo tähän malliin omat haasteensa. Kassaperusteista kirjanpitoa paremmin monimutkaisemmista transaktioista selviytyy perinteinen kameralistinen kirjanpito (cameralistic approach). Erilaisia kameralistisia järjestelmiä on useita, mutta perusominaisuutena kaikille voidaan sanoa rahavirtojen ”korvamerkkaus” tietyille tuloille sekä menoille (esim. verot, koulukiinteistön ylläpito, sairaanhoitopalvelut). Voidaankin sanoa, että kameralistisessa järjestelmässä kirjanpito ja budjetointi kulkevat käsikädessä. Rahavirtojen analysointi organisaatiorakenteen mukaisesti (eri kustannuspaikat) voidaan tällä menetelmälle hyvinkin toteuttaa, mutta kaikki muu analysointi on lähes mahdotonta. (Bergmann, A. 2009. 72-75)

Yhtenä vaihtoehtona kirjanpidon järjestämisessä on osittainen kertymäperusteisuus (simplified accrual accounting). Osittaisena käyttöönottona voidaan mainita esimerkiksi ostovelkojen ja myyntisaamisten kirjaaminen sekä korkokulujen ja –tuottojen jaksottaminen. Tällä tavoin voidaan tietyt kertymäperusteisuudelle ominaiset tilinpäätösraportoinnin edut saavuttaa ilman, että koko järjestelmää tarvitsee perustaa kertymäperusteiseksi. Tämän mallin avulla voidaan siis kertoa paremmin yhteisön tilinpäätöshetken taloudellisesta asemasta (tase). Joka tapauksessa riippuen kertymäperusteisuuden asteesta, tämänkin mallin mukaan yhteisön taloudellinen tilanne jää osittain raportoimatta. Taloudellisen tilanteen raportointi on erityisen tärkeää velkojille, jotka pystyvät tällä tiedolla analysoimaan heidän luottoriskinsä. Myös päätöksentekijöille epätäydellinen kuva yhteisön taloudellisesta tilanteesta luo omata hankaluutensa ja oikeiden päätösten teko ei välttämättä ole mahdollista. (Bergmann, A. 2009. 75)

NPM-ajattelun myötä on julkisen sektorin yhteisöissä alkanut liikehdintä kohti kertymäperusteista kirjanpitoa (accrual acounting). Kertymäperusteisen kirjanpidon avulla voidaan yhteisön taloudellinen tilanne raportoida luotettavammin kuin millään aiemmin mainitulla menetelmällä. Tämä luo paremmat edellytykset päätöksentekoon, sekä velkojille näkyvyyttä rahoituksen riskeihin. Tällä menetemällä toteutettu kirjanpito ja siitä johdettu tilinpäätös antavat tilinpäätöstiedon käyttäjälle kuvan yhteisön varoista

ja veloista sekä omasta pääomasta. Järjestelmänä kertymäperusteinen kirjanpito vaatii kuitenkin huomattavasti enemmän resursseja kuin edellä mainitut kassaperusteisuuteen nojaavat menetelmät. Tutkimukset ovat osoittaneet, että kertymäperusteisen kirjanpidon käyttöönotto vaati yhteisöltä hyvää koulutustaustaa, johtuen järjestelmän monimutkaisuudesta aiemmin esiteltyihin verrattuna. Julkisen sektorin rakenne on omiaan monimutkaisille organisaatioille ja kirjanpidollisesti konsernikokonaisuuksille. Tällaisten monimutkaisten konsernien konsolidointi onkin kertymäperusteisen kirjanpidon ja tilinpäätöksen suurimpia haasteita. Mikäli kaikki konsolidoitavat yhteisöt eivät noudata samanlaista kirjanpitomenetelmää, on mahdollista että konsolidoitussa tilinpäätöksessä ei konsernin taloudellinen asema ole oikein kuvattu, jolloin esimerkiksi velkaantumiseen liittyvät mittaristot eivät välttämättä anna oikeaa kuvaa tilinpäätöstietojen käyttäjälle. (Bergmann, A. 2009. 75-78)

NPM-ajattelun suosio on aiheuttanut globaalisti paljon kritiikkiä julkisen sektorin parissa työskentelevien asiantuntijoiden ja tutkijoiden tahoilta. Yhtenä kritiikin kohteena on ollut tutkimuksen vähäisyys liikekirjanpidollisten säädösten soveltumiseen julkisen sektorin kirjanpidon pohjaksi. Brad Potter (2002) on tutkinut kertymäperusteisen kirjanpidon käyttöönottoa Australiassa. Yksi hänen huomioistaan onkin juuri uuden järjestelmän käyttöönotto ilman asiallista tutkimustyötä uusien käytäntöjen vaikutuksista organisaatioihin sekä yhteiskuntaan. Australiassa kertymäperusteinen kirjanpito otettiin käyttöön ilman, että järjestelmän taakse oli luotu käsitteellistä viitekehystä. Käsitteellisen viitekehyksen (conseptual framework) tarkoituksena on määrittää yleiset käytänteet ja toimintaideologia (Potter, B. 2002. 69-93).

Kertymäperusteisen kirjanpidon soveltuminen julkisen sektorin käyttöön on herättänyt kysymyksiä alan tutkijoissa. Barton (2004, 281-283) on tutkinut artikkelissaan kertymäperusteisten kirjanpitostandardien käyttöönottoa Australian julkishallinnossa. Artikkelissaan ”How to profit from defence: A study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia” hän avaa kertymäperusteisella kirjanpitomenetelmällä raportoidun Australian puolustusvoimien vuoden 2000 tulosta. Tulokseksi puolustusvoimat kirjasi yli 17 miljardia Australian dollaria voittoa ja oli tänä vuonna koko maan yksi voitollisimmista yhteisöistä, yksityissektori mukaanlukien. Kuitenkin koko myynti oli tapahtunut Australian valtiolle, jolloin kyseessä on täysin sisäistä palveluntuotantoa. Kun suorituksen mittarina tällaisissa tilanteissa käytetään tulosta ja tasetta, niin varsinaista toiminnan tehokkuutta on hankala mitata, varsinkin jos tarjottavalla palvelulla on käytännössä katsoen monopoliasema eikä markkinaehtoista hinnoittelua voida täysin soveltaa.

Juuri yllä mainituista syistä Christiaens ja Rommel (2008) kertovatkin omaksi näkemyksekseen kertymäperusteisen kirjanpidon käytön soveltumisen vain julkisella sektorilla toimiville liikelaitoksilla, joiden toiminta muistuttaa paljolti yksityissektorilla toimimista. Heidän mukaansa on jo olemassa useita tutkimuksia, joiden perusteella voidaan nähdä kertymäperusteisen kirjanpidon käyttöönotosta koituneet ongelmat. Suurimmiksi epäonnistumisen syiksi he listaavat tilinpäätösinformaation tuottaman tiedon käyttämisen päätöksentekoon sitä kyseenalaistamatta sekä uuden kirjanpitojärjestelmän käyttöönottoon liittyvien ongelmien vaikutusten laiminlyönnin. (Christiaens, J. & Rommel, J. 2008. 59-60)

Huolimatta lukuisista tutkimuksista, joiden mukaan kertymäperusteisen (NPM) kirjanpidon oletetut hyödyt julkisen sektorin raportointiin ovat kiistanalaisia, on yhä useampi valtio siirtynyt ainakin osittaiseen kertymäperusteisuuteen julkisen sektorin kirjanpidossaan. NPM-ajattelun myötä näin tapahtui myös Suomessa 1990-luvun loppupuolella.

3.1.2 Suomen kuntien siirtyminen liikekirjanpitoon

Suomessa siirryttiin käyttämään liikekirjanpidolle tarkoitettua kertymäperusteista kirjanpitoa myös kuntien kirjanpidossa vuoden 1997 alusta. Suomen tekemät muutokset ovat yksi osa globaalia julkisella sektorilla nähtyä ilmiötä, jossa liikekirjanpito (kertymäperusteinen kirjanpito) otettiin käyttöön myös julkisen sektorin raportoinnin pohjaksi. Näsi (1999 (b)) löytää Suomessa tapahtuneeseen muutokseen useita syitä. Yleisiksi syiksi tehdylle muutokselle hän kertoo vanhan kameraalisen, budjettikeskeisen kirjanpidon vajavaisuuden vastata lisääntyneisiin paikallishallinnon tehtäviin ja talouskontrolliin liittyvään information tarpeisiin. Kuntien lisääntynyt halu perustaa erillisiä liikelaitoksia hoitamaan kuntien velvollisuuksia, oli luonut myös tarpeen kunnalle itselleen valvoa liikelaitosten toimintaa ja tähän tarkoitukseen liikekirjanpito antoi paremmat välineet. Yhdeksi syyksi muutokseen hän myös lisää näkemyksen siitä, että kuntien kirjanpitoon raportoinnin lakisäädökset olivat aiemmin olleet suosituksia. Uuden kuntalain myötä näistä suosituksista tuli velvoittavia. (Näsi, 1999(b). 11-12)

Lakimuutoksen taustalla oli myös halu saada yrityksillä käytössä olevat tilinpäätösasiakirjat osaksi kuntien tilinpäätöksiä. Tuloslaskelman avulla pystyttiin näyttämään tilikauden tuloksen vaikutus omaan pääomaan sekä kuinka hyvin liikevaihto ja muut tuotot peittivät poistoista ja koroista aiheutuneet kulut. Taseella puolestaan voitiin osoittaa arvioita kunnan itseriittävyydestä taloudellisessa mielessä ja kunnan velkaisuus pystyttiin hahmottamaan paremmin. Myös laskelmat oman pääoman jakautumisesta sidottuun ja sitoutumattomaan voitiin toteuttaa taseen avulla. Yhtenä syynä liikekirjanpidon käyttöönottoon oli Martti Saarion meno-tulo -teoriaan pohjautuvan normiston olemassaolo ja tätä myötä käyttöönotto oli verrattain helppo jo valmiilla ja yleisesti hyväksytyllä normistolla. Kirjanpitolain käyttöönottoa kuntien tilinpäätösten pohjana puolsi myös tätä kautta saatava hyöty tilinpäätöstietoihin sekä niiden vertailtavuuteen eri kuntien sekä muiden entiteettien välillä. (Näsi, 1999 (b). 12)

Jo aikaisemmassa kappaleessa mainitut ongelmat kertymäperusteisen kirjanpidon soveltumisesta julkisen sektorin kirjanpitomenetelmäksi ovat herättäneet keskustelua myös Suomessa. Näsi ja Keurulainen (1999) tutkivat teoksessaan ”Kunnan kirjanpitouudistus” kuntatoimijoiden näkemyksiä uuden kirjanpitomenetelmän vaikutuksista. Heidänkin tutkimuksensa mukaan yritysten ja kunnan erilaisesta kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristöstä ei kunnan kirjanpitouudistuksen yhteydessä olla puhuttu. Kuntatoimijoiden mukaan uusi kirjanpito- ja tilinpäätösmalli on tuonut mukanaan myös turhauttavaa tuloslaskentaa ja kunnan keskeisiä sidosryhmiä palvelisi nykyistä paremmin yksinkertaisempi ja läpinäkyvämpi malli. Näsi ja Keurulainen päättävätkin tutkimuksensa kommenttiin, jonka mukaan kuntatalouden tilit ja talousinformaatio jäävät torsoiksi, ellei niillä ole selkeätä kytkentää toimintaan ja reaalisten tavoitteiden toteutumista koskevaan informaatioon. (Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999. 110-111)

Meklin (1998) on tutkinut Suomen kirjanpitouudistuksen vaikutuksia niiden luomien uusien mittareiden käyttöön. Hänen mukaansa suurin kysymysmerkki kunnan kirjanpitouudistuksen myötä tulleen uuden mittariston hyödyntämisessä on kunnan tilinpäätöksen antama kuva kunnan taloudellisesta tehokkuudesta ja tilasta. Onko julkisen sektorin toiminnan mittaaminen perusteltua yksityisen sektorin mittareilla? Vastausta tähän kysymykseen tulisi hänen mukaansa hakea ymmärtämällä ensin kunnan tarkoitus yhteiskunnassa ja tämän jälkeen pohtia mitä tulisi mitata ja kuinka mittaus pystytään toteuttamaan. Vasta tässä vaiheessa tulisi pohdittavaksi millaisilla kirjanpito- ja tilinpäätösmenetelmillä kunnan tulee raportoida.

3.2 Kuntien tilinpäätösraportointia velvoittava lainsäädäntö

Toukokuussa 2015 Suomeen saatiin uusi kuntalaki (Kuntalaki, 410/2015). Uudella lailla edistetään asukkauden itsehallinnon ja osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuuksien toteutumista sekä kunnan toiminnan suunnitelmallisuutta ja taloudellista kestävyyttä (kuntarakenne.fi). Kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätösasiakirjoihin uusi laki ei tuo muutoksia ja pohjaa näiltä osin jo vuonna 1995 säädettyyn kuntalakiin (Kuntalaki, 25/1995).

Vuoden 1995 alusta voimaan astuneessa kuntalaissa säädettiin, että vuoden 1997 alusta kunnat velvoitetaan ottamaan soveltuvin osin käyttöön kirjanpitolain vaatimukset kirjanpidosta ja tilinpäätöksen toteuttamisesta. Aikaisemmin voimassa olleen vuoden 1976 kuntalain mukaan oli pidettävä kahdenkertaista, hyvää kirjanpitotapaa noudattavaa kirjanpitoa. Tämän hallinnollisen kirjanpidon keskeinen tilinpäätösraportti oli ollut talousarvion toteutumisvertailu. Uuden lain tuomat vaatimukset kuntien kirjanpidon ja tilinpäätösten toteuttamiseksi soveltuvin osin kirjanpitolain mukaan, toivat kuntien tilinpäätöksiin taseen ja tuloslaskelman. Tässä järjestelmässä tase ja tuloslaskelma ovat kunnan tärkeimmät tilinpäätöslaskelmat. (Hannus, A., Hallberg, P. & Niemi, A.E. 2009, 411)

Kuntalaki 410/2015 pohjaa siis kirjanpidon sekä tilinpäätöksen toteuttamisen puolesta vuonna 1995 säädettyyn kuntalakiin. Uusi kuntalaki (2015) pitää sisällään 17 lukua, joista 13. luku on otsikoitu nimellä *Kunnan talous*. Tässä luvussa säädetään kunnan talouden päätöksentekoon ja raportointiin liittyvistä asioista. Tämä kuntalain 13. luku sisältää kuntalain pykälät 110- 120.

Kuntalain 110 § käsittelee kunnan talousarviota ja taloussuunnitelmaa ja on nimeltään *Talousarvio ja -suunnitelma*. Kuntalain 111 § *Veroja koskevat päätökset* puolestaan sitoo kunnan päätöksen eri verojen perusteista viimeistään talousarvion hyväksymisen yhteyteen. Seuraavassa kahdessa pykälässä keskitytään tämän tutkimuksenkin kannalta mielenkiintoisiin aiheisiin. Kuntalain 112 § *Kirjanpito* sekä 113 § *Tilinpäätös* käsitellään seuraavissa kappaleissa. Kuntakonsernin konsernitilinpäätöksen sisällyttämisestä kunnan tilinpäätökseen säätelee 114 § *Konsernitilinpäätös*. Kuntalain 115 § *Toimintakertomus* määrittelee kunnan tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen sisällön. Kuntalain 13. luvun pykälä 116 § *Tytäryhteisön tiedonantovelvollisuus* velvoittaa tytäryhteisöjä luovuttamaan kunnalle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.

Kuntalain *Kunnan talous* –osioon lisäyksinä vanhaan lakiin on asetettu pykälät 117-120. Näiden lakipykälien avulla määrätään toimintamallit kunnan, kuntayhtymän tai kunnallisen liikelaitoksen kohdatessa taloudellisia vaikeuksia. Pykälässä 117 *Kuntyhtymän rahoitus* linjataan kuntayhtymän jäsenkuntien vastuunjako kuntayhtymän menojen rahoituksesta. Kuntalain 118. pykälä on nimeltään *Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely*. Tässä pykälässä säädetään toimenpiteistä mikäli kunnan mahdollisuudet turvata kunnan asukkaille lainsäädännön takaamat palvelut on vaarantunut. Pykälässä 119 § *Arviointimenettely kuntayhtymässä* säädetään kuntayhtymään kohdituvista toimenpiteistä mikäli tämä ei ole kyennyt kattamaan yhtiön taseeseen kertynyttä alijäämää pykälässä 110 § ilmenevässä ajassa. Kuntalain *Kunnan talous* –osion viimeisessä 120. pykälässä *Kunnallisen liikelaitoksen talous* tuodaan julki kunnalliseen liikelaitokseen sovellettava lainsäädäntö kunnan talouteen liittyviin pykäliin koskien.

Tämän tutkimuksen kannalta tärkeimmät kuntalain säädökset ovat kiistatta 112 § ja 113 §. Kuntalain 112 § velvoittaa kunnat noudattamaan soveltuvin osin kirjanpitolain

säädöksiä koskien kirjanpitovelvollisuutta, kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Kuntalain 112 § antaa myös kirjanpitolautakunnan kuntajaostolle valtuutuksen ohjeiden ja lausuntojen antamiselle kirjanpitolain ja kuntalain 113-116 §:n soveltamisesta kunnassa. Pykälässä 113 *Tilinpäätös* määritellään kunnan tilikaudeksi kalenterivuosi sekä määritellään tilinpäätöksen sisältö.

> ***112 § Kirjanpito***
> *Kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi,mitä tässä laissa säädetään, kirjanpitolakia.*
> *Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja tämän lain 113—116 §:n soveltamisesta.*

Kuntalain 113 § puolestaan säätää tilinpäätöksestä. Kuten aiemmassa 112 §:ssä kerrottiin, tulee kunnan noudattaa tilinpäätöstä tehdessään kirjanpitolain 20.12.1997/1336 3. luvun säädöksiä tilinpäätöksestä, mutta kuntalain 113 § tarkentaa kirjanpitolakia joiltain osin.

> ***113 § Tilinpäätös***
> *Kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi. Tilintarkastajien on tarkastettava tilinpäätös toukokuun loppuun mennessä. Kunnanhallituksen on saatettava tilinpäätös tilintarkastuksen jälkeen valtuuston käsiteltäväksi. Valtuuston on käsiteltävä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä.*
>
> *Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.*
>
> *Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.*
>
> *Tilinpäätöksen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari.*

Kunnan tilinpäätösraportoinnista säädetään siis kuntalaissa sekä kirjanpitolaissa. Tämän lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön kirjanpitolautakunnan kuntajaosta julkaisee yleisohjeita, joiden tarkoituksena on antaa kunnille käytännön ohjeita hyvän kirjanpitotavan mukaiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin. Kyseisiä yleisohjeita kunnan taseeseen ja taseen arvostamiseen liittyen kuvataan tarkemmin kappalessa 5 *Taseen arvostaminen*.

4 IPSAS- STANDARDIT

IPSAS- tilinpäätösstandardit (International Public Sector Accounting Standards) ovat julkiselle sektorille tarkoitettuja kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. IPSAS-tilinpäätösstandardit julkaisee IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), joka toimii IFAC:n (International Federation of Accountants) alaisuudessa. IPSASB:n yksi tärkeimmistä tehtävistä on muuntaa kansainväliset yksityisen sektorin IFRS- tilinpäätösstandardit (International Financial Reporting Standards) julkiselle sektorille sopiviksi IPSAS- tilinpäätösstandardeiksi. IPSASB pyrkii kansainvälisiä julkiselle sektorille suunnattuja tilinpäätösstandardeja julkaisemalla parantamaan julkisen sektorin taloudellisen raportoinnin laatua ja avoimuutta. Vuodesta 1997 vuoteen 2014 IPSASB on kehittänyt ja julkaissut kaiken kaikkiaan 32 kertymäperusteista (accrual) ja yhden kassaperusteisen (cash-basis) IPSAS- tilinpäätösstandardin. Lisäksi vuoden 2014 lokakuussa IPSASB julkaisi IPSAS-standardien pohjaksi tarkoitetun käsitteellisen viitekehyksen, The Conseptual Frameworkin (IFAC, 2014. The Conseptual Framework). Joissain valtionhallinnoissa ja kansainvälisissä järjestöissä käytetään jo IPSAS- standardeja. Useissa valtioissa IPSASB:n julkaisemia lausuntoja sekä standardeja seurataan ja niistä otetaan vaikutteita valtioiden omiin julkisen sektorin kirjanpitoa ja tilinpäätösraportointia koskeviin ohjeistuksiin ja säädöksiin. (IFAC, about IPSASB)

IFAC:n julkaisemat IPSAS- standardit ovat ensimmäinen merkittävä yritys yhdenmukaistaa julkisyhteisöjen tilinpäätösraportointia kansainvälisellä tasolla. Tämä tehtävä on haastava monestakin eri syystä. Itsessään julkinen sektori sisältää monen tason toimijoita: keskus-, alue- ja paikallishallintoa ja niiden sisällä toimivia laskentayksiköitä. Myös julkisen hallinnon toimintaympäristöt ja rakenteet eroavat suuresti eri maiden välillä, mikä vaikeuttaa yhdenmukaistamista. Lisäksi eri maissa on olemassa hyvin erilaisia tapoja laatia julkisyhteisöjen tilinpäätöksiä sekä hyvin erilaisia tapoja ohjeistaa julkisyhteisöjä laatimaan tilinpäätöksensä. Tilinpäätöksen ohjeistus voi tapahtua joko laeilla ja asetuksilla tai laskenta-alan ammattilaisten muodostamien elinten laatimilla ohjeilla ja standardeilla. Tilinpäätöksen laadinta vaihtelee suoriteperusteisen, kassaperusteisen sekä näiden variaatioiden välillä. Raportoinnissa voidaan painottaa joko yksityissektorin käyttöön laadittuja standardeja tai erityisesti julkisyhteisöille laadittuja omia standardeja. Julkisen sektorin laskentatoimen raportointi kansainvälisellä tasolla on siis hyvin kirjavaa ja IFAC on pyrkimyksineen yhdenmukaistaa julkisyhteisöjen tilinpäätösraportointia kovan haasteen edessä. (Luoma, Oulasvirta & Näsi 2007, 16)

4.1 IFAC ja IPSASB

4.1.1 IFAC – International Federation of Accountants

IFAC on laskentatoimen ammattilaisten kansainvälinen organisaatio, joka pyrkii palvelemaan yhteistä hyvää vahvistamalla laskentatoimen alaa sekä edistämällä vahvan kansainvälisen talouden kehittymistä. IFAC muodostuu 179 jäsenyhdistyksestä 130 maassa ja hallintoalueella, jotka edustavat noin 2,5 miljoonaa laskentatoimen ammattilaista julkisella sektorilla, opetusalalla, valtion hallinnossa ja elinkeinoelämässä. (IFAC, about IFAC)

IFAC on siis laskenta-alan ammattilaisten järjestö, joka on perustettu vuonna 1977. Yllä mainituista 179 jäsenyhdistyksestä suomalaisia yhdistyksiä ovat KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry. Vuonna 1981 sovittiin, että IFAC:n jäsenjärjestöistä tulisi myös IASC:n (International Accounting Standards Committee) jäseniä. IASC on vuonna 1973 Alankomaiden, Australian, Iso-Britannian, Japanin, Kanadan, Meksikon, Ranskan, Saksan ja Yhdysvaltojen tilintarkastusjärjestöjen välisellä sopimuksella perustettu järjestö. IASC:n (nykyisin The International Accounting Standards Board, IASB) tehtävä on laatia kansainvälisiä IAS/IFRS- standardeja. Vuonna 1981 sovittiin, että IASC:lla on oikeus itsenäisesti laatia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja ja julkaista kansainvälistä tilinpäätösraportointia ja kirjanpitoa käsitteleviä raportteja ja tutkimuksia. IASC:n sääntöjä muutettiin vuonna 2000 ja yllä mainittu ”automaattinen” jäsenyys IFAC:n tuleville jäsenille peruttiin. Näiden kahden järjestön väliseen työnjakoon perustuen IASC jatkoi IAS- standardien laatimista itsenäisesti. Muilla alueilla järjestöt jatkoivat edelleen yhteistoimintaansa. (Luoma ym. 2007, 12)

Vuonna 1989 IFAC julkaisi suosituksen, jossa kehotettiin IAS-standardien soveltamisesta liikelaitoksissa. Ensimmäinen askel IAS-standardien ulottamisesta julkiselle sektorille oli otettu. Vuonna 1996 IFAC:n Public Sector Committee (PSC, nykyisin International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) käynnisti ohjelman, jonka seurauksena julkisyhteisöjen tilinpäätösstandardien luominen nousi PSC:n tärkeimmäksi tehtäväksi. Julkisen sektorin tilinpäätösstandardien muodostamisen lähtökohdaksi valittiin IASC:n laatimat IAS-standardit. (Luoma ym. 2007, 12-13)

IFAC:n säännöissä (IFAC Constitution 2014, 5) on määritelty järjestön ainoaksi tehtäväksi palvella julkista intressiä. Julkisen intressiin palvelemisen toteutumiselle IFAC on määritellyt itselleen kolme tehtävää. (1) Edistää korkealaatuisten standardeiden ja ohjeistusten kehittämistä. (2) Luoda ja tukea vahvoja laskenta-alan organisaatioita, yrityksiä sekä korkealaatuisia käytäntöjä laskenta-alan ammattilaisten keskuudessa. (3)Puhua julkisesti oman osaamisalueensa julkisen intressin asioista.

IFAC:n jäsenistössä on täysivaltaisia jäseniä, kumppanijäseniä sekä tytäryhdistyksiä. Jäsenten velvollisuuksien erittelyt löytyvät yksityiskohtaisesti IFAC:n säännöistä. Täysivaltaisten ja kumppanijäsenten velvollisuuksia ovat muun muassa:

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

IFAC:n hallinnoinnista vastaavat neuvosto ja hallitus. Korkein hallintoelin on neuvosto, ja sen päätäntävallassa ovat muun muassa toiminnan yleislinjaukset sekä hallituksen nimittäminen. Tavanomaisesti neuvosto tekee päätöksensä vuosittain yleiskokouksessa. Jäsenjärjestöjen edustajat muodostavat neuvoston, ja kullakin edustajalla on yksi ääni neuvoston kokouksessa. (Luoma ym. 2007, 13)

Neuvoston valitsemassa hallituksessa tulee olla puheenjohtaja, varapuheenjohtaja sekä korkeintaan 20 muuta jäsentä. Hallituspaikat jaetaan suoritettujen jäsenmaksujen perusteella poislukien hallituksen puheenjohtajan paikka. IFAC:n omaa henkilökuntaa ei voi olla hallituksessa äänestysroolissa. (IFAC, Constitution of the IFAC 2014, 8)

IFAC:n jäsenyhdistyksen tulee noudattaa järjestön sääntöjä ja täyttää sille annetut velvollisuudet. IFAC:n julkaisema Statements of Membership Obligations (SMO) kokoaa kaikki jäsenyhdistystä koskevat velvoitteet. Kyseinen dokumentti kertoo myös mitä velvollisuuksia jäsenyhdistyksellä on liittyen IPSAS-standardeihin ja IPSASB:n muihin julkaisuihin. Julkisen sektorin IPSAS-standardeihin liittyvät velvoitteet määräytyvät jäsenyhdistysten toimivallan suhteen. Mikäli jäsenyhdistyksellä on toimivaltaa vaikuttaa julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin kehittämiseen, tulee jäsenyhdistyksen pyrkiä edistämään IPSAS-standardien käyttöönottoa. Mikäli näin ei tehdä tulee asiasta raportoida ja perustella ratkaisu IFAC:lle. Jäsenyhdistyksellä jolla ei toimivaltaa julkisen sektoriin liittyvissä asioissa ole, ei tietenkään voida asettaa samanlaisia velvoitteita, mutta näidenkin jäsenyhdistysten tulee kannustaa IPSAS:n käyttöönottoon, mikäli se on perusteltua. Suomalaiset jäsenyhdistykset KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry eivät omaa toimivaltaa julkisella sektorilla (Luoma ym. 2007, 17). Jäsenyhdistys joka ei täytä velvoitteitaan voidaan erottaa IFAC:sta. (IFAC, Statements of Membership Obligations 2012, 32-34)

4.1.2 IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

IPSASB kehittää korkeatasoisia IPSAS-tilinpäätösstandardeja, jotka on tarkoitettu julkisen sektorin yksiköiden käyttöön ohjeistamaan yleistä tarkoitusta varten laadittavia tilinpäätöksiä (general purpose financial statements). IPSASB:n päätehtävä on julkaista ja tuoda tunnetuksi ohjeistusta laskenta-alan ammattilaisten ja julkisella sektorilla työskentelevien käyttöön sekä helpottaa tiedon siirtämistä heidän kesken. (IFAC, public sector)

IPSASB sai alkunsa vuonna 1986, kun IFAC perusti Public Sector Committeen (PSC, vuodesta 2004 IPSASB). PSC keskittyi valmistelemaan ja julkaisemaan tutkimuksia ja tutkimusraportteja kansainvälisen julkisen talouden laskentatoimeen liittyen (Müller-Marqués Berger 2012, 1). Vuonna 1996 PSC käynnisti standardiohjelman ja aloitti myös varsinaisen standardien laadinnan (Luoma ym. 2007, 14). Vuoden 2013 marraskuuhun mennessä IPSASB (aiemmin PSC) on julkaissut 31 kertymäperusteista ja yhden kassaperusteisen tilinpäätösstandardin (IFAC, about IPSASB). Marraskuussa 2011 IPSASB:n ohjesääntöjä laajennettiin ja siitä lähtien heidän tarkoitus ei ole enää pelkästään laatia standardeja yleistä tarkoitusta varten laadittaviin tilinpäätöksiin, vaan myös ohjeistaa yleistä tarkoitusta varten laadittavien tilinpäätösten raportoinnissa (general purpose financial reports) (Müller-Marqués Berger 2012, 1).

IPSASB määrittelee tehtäväkseen julkisen sektorin talouden raportoinnin laadun ja läpinäkyvyyden parantamisen. IPSASB on julkaissut neljä kohtaa, jotka täyttämällä saavutetaan heidän edellä mainittu tehtävänsä: (1)Korkealaatuisten tilinpäätösstandardien luominen julkisen sektorin entiteettien käyttöön. (2)IPSAS-standardien käyttöönoton edistäminen kansainvälisesti. (3)Julkisen sektorin talouden johtamista ja päätöksentekoa

koskevan kattavan tiedon antaminen. (4)Ohjeistuksen antaminen koskien kysymyksiä ja kokemuksia julkisen sektorin talouden raportointiin. (IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014, 1)

IPSASB koostuu 18 vapaaehtoisesta jäsenestä, joilla on kokemusta ja osaamista julkisen sektorin talouden raportoinnista. Näistä jäsenistä 15 tulee IFAC:n jäsenistöstä ja loput kolme muodostuu niin sanotuista julkisista jäsenistä (public members). Kaikki IPSASB:n jäsenet nimittää IFAC:n hallitus. IFAC:n hallitukselle suosituksia IPSASB:n jäsenistöstä antaa IFAC:n nimitystoimikunta (nominating committee). IPSASB saa tukea (taloudellista sekä ei-taloudellista) Maailmanpankilta, Aasian kehityspankilta, Kanadan laskenta-alan asiantuntijoiden järjestöltä (the Chartered Professional Accountants of Canada), Etelä-Afrikan tilinpäätösstandardien komitealta (the South African Accounting Standards Board) sekä Kanadan, Uuden Seelannin ja Sveitsin valtioilta. (IFAC, IPSASB Fact sheet 2014, 2)

Varsinaisten 18 jäsenen lisäksi IPSASB:ssa on tarkkailijoita, jotka voivat osallistua IPSASB:n kokouksiin ja heillä on oikeus käyttää puheenvuoroja kokouksissa. Tarkkailijoilla ei kuitenkaan ole oikeutta äänestää standardiluonnoksista tai standardeista. IPSASB:lla on tarkkailijoita Aasian kehityspankista, Euroopan komissiosta, kansainvälisestä tilinpäätösstandardilautakunnasta (IASB), Kansainvälisestä valuuttarahastosta, Valtiontalouden tarkastusvirastojen kansainvälisestä yhteiselimestä (INTOSAI), Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöstä (OECD), Yhdistyneistä kansakunnista, YK:n kehitysohjelmasta ja Maailmanpankista. (Luoma ym. 2007, 15)

IPSASB:n yhteydessä toimii myös niin sanottu konsultatiivinen toimielin (Consultative Group). Tämän toimielimen tehtävänä on IPSASB:n avustaminen tarjoamalla teknistä apua ja julkiseen etuun liittyvien asioiden esiin tuominen. Toimielimeen kuuluu edustajia tilinpäätöksen laatijoista, tarkastajista ja hyväksikäyttäjistä, julkishallinnosta, kansainvälisistä organisaatioista sekä akateemisesta maailmasta. (Luoma ym. 2007, 15)

4.1.3 IPSAS- standardien tarkoitus

Liikehdintä kohti kansainvälisesti standardoitua julkisen sektorin taloudellista raportointia alkoi 1990-luvun loppupuolella. Tätä standardointiprosessia johtaa ei-hallinnollinen organisaatio, IFAC- International Federation of Accountants. IFAC on julkaissut IPSAS-standardeja, jotka on tarkoitettu kaikkien julkisen sektorin entiteettien niin valtion keskushallintojen kuin paikallishallintojenkin käyttöön. (Oulasvirta, L. 2013, 1)

Ennen viime vuosisadan vaihdetta hallinnoilla ei ollut käytössään kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, joita hyödyntää kansainvälisesti yhtäläisten tilinpäätöslaskelmien ja talousarviolaskelmien tekemiseen. Eri hallinnoilla oli omat tarpeensa säädellä kirjanpitokäytäntöjä sekä talous- ja budjettilukujen raportointia. Tämä johti hyvin moninaisiin ratkaisuihin julkisen sektorin kirjanpito- ja raportointijärjestelmissä. Yleinen tapa oli kuitenkin kassaperusteisen tai muunnetun kassaperusteisen kirjanpidon käyttäminen. (Oulasvirta, L. 2013, 2)

Tilanne on sittemmin muuttunut huomattavasti. The New Public Management (NPM) -ajattelu on vaikuttanut hallintoihin, kun kertymäperusteisen kirjanpidon sekä tuloslaskelman ja taseen käyttö on lisääntynyt merkittävästi julkisella sektorilla. Vuodesta 2000 lähtien IFAC on julkaissut kertymäperusteisia IPSAS-standardeja kaikkien julkisen sektorin entiteettien käyttöön. (Oulasvirta, L. 2013, 2)

Hallinnot (valtionhallinnot ja paikallishallinnot) rakentavat, lainaavat, kontrolloivat, kuluttavat ja jakavat merkittäviä resursseja. Lähes kaikkien taloudellisten, kansantaloudellisten ja sosiaalisten mittareiden mukaan, hallinnot ovat niiden paikallisissa talouksissaan merkittäviä kokonaisuuksia (entiteettejä). Hallintojen resurssien kysynnällä

ja resurssien käytöllä, voi olla erittäin merkittäviä vaikutuksia sosiaaliseen ja taloudelliseen hyvinvointiin niiden yhteisöissä sekä yleiseen taloudelliseen kehitykseen. Näistä tosiasioista huolimatta hallintojen taloudellisten lukujen raportointi ulkopuolisille käyttäjille ja johdolle on usein huonoa. Taloudellisen informaation huono laatu on usein yhdistetty huonotasoiseen talouden johtamiseen, huonoon taloudelliseen päätöksentekoon sekä vastuuttomuuteen. Tällainen ympäristö edistää huonoa taloudellista järjestystä ja johtaa usein korruptioon ja talouden huonoon hoitamiseen. (Sutcliffe, P. 2003, 29)

IPSASB:n julkaisemat IPSAS-standardit pyrkivät yhtenäistämään julkisen sektorin taloudellista raportointia ja luomaan siitä laadukkaampaa sekä läpinäkyvämpää, jotta voitaisiin ehkäistä Sutcliffen mainitsemia ongelmia.

Finanssi- ja luottokriisit ovat entisestään osoittaneet, että on tarvetta laadukkaammalle hallintojen taloudelliselle raportoinnille sekä paremmalle julkisen sektorin resurssien hoidolle. Koska hallintojen taloudellisilla päätöksillä on vaikutuksia kansalaisiin, hyvällä ja läpinäkyvällä taloudellisella raportoinnilla on mahdollisuuksia parantaa julkisen sektorin päätöksentekoa ja luoda toiminnasta vastuullisempaa äänestäjiä kohtaan. Hallintojen taloudenhoidon epäonnistumiset ovat aiheuttaneet ja voivat myös tulevaisuudessa aiheuttaa vakavia seuraamuksia kuten demokraattisen kontrollin menettämistä, sosiaalista levottomuutta sekä hallinnon kyvyttömyyttä hoitaa velvollisuuksiaan. (IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014, 1)

Vuodesta 1997 IPSASB on kehittänyt ja julkaissut 32 kertymäperusteisen IPSAS-standardin sarjan ja yhden kassaperusteisen IPSAS-standardin valtioille, jotka ovat siirtymässä kohti täyttä kertymäperusteista kirjanpitoa. Hallinnot, jotka eivät käytä kertymäperusteista kirjanpitoa ja tee sen mukaisesti tilinpäätöstä, eivät huomioi raporteissaan merkittäviä tulevaisuuden vastuita, kuten eläkkeitä ja infrastruktuurin kehittämistä. Tästä syystä IPSASB kannustaa julkisen sektorin raportointiyksikköjä ottamaan käyttöön kertymäperusteisen kirjanpidon, joka kehittäisi talouden johtamista ja lisäisi läpinäkyvyyttä ja tätä kautta antaisi kokonaisvaltaisemman ja tarkemman kuvan hallinnon taloudellisesta tilanteesta. (IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014, 1)

IPSAS-standardeja julkaiseva IPSASB näkee tehtävänsä tukea antavana. IPSASB:lla eikä IFAC:lla ole toimivaltaa asettaa omia standardejaan käyttöön missään maassa. Jokainen valtio voi itse määritellä missä määrin (täydellinen noudattaminen, vaikutteiden ottaminen tai ei noudata standardeja) ottaa vaikutteita omiin säännöksiinsä IPSAS-standardeista. Olemassa olevat IPSAS-standardit voivat auttaa lainsäätäjiä ja kansallisten standardien tekijöitä luomaan uusia standardeja ja parantamaan vanhoja. Tällä tavalla voidaan saavuttaa parempaa vertailtavuutta julkisen sektorin entiteettien tilinpäätöslaskelmissa niin kansallisella kuin kansainvälisellä kin tasolla. (Müller-Marqués Berger, T. 2012, 11-12)

Erityisesti IPSAS-standardeista voi olla suurta hyötyä valtioille, joilla ei ole vielä kertymäperusteisia sektorin kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Kehittyvät ja kasvavat maat ovatkin yksi IPSAS-standardien tärkeimmistä kohderyhmistä. Suuret taloudelliset instituutiot kuten IMF, Maailmanpankki tai Aasian kehityspankki ovat tärkeimpiä kehittyville maille avustuksia jakavia- tai rahoittaja-instituutioita. Näille instituutioille onkin ensiarvoisen tärkeää luoda kehittyviin maihin yhtenäinen ja läpinäkyvä taloudellisen raportoinnin järjestelmä. Tästä syystä taloudellisen avustuksen jatkuminen näihin maihin onkin sidottu vaatimukseen IPSAS-standardien käyttöönotosta. Esimerkiksi Maailmanpankki kannustaa lainaajiaan tekemään tilinpäätöksensä IPSAS-standardien mukaisesti. (Müller-Marques Berger, T. 2012, 12)

Kuitenkin myös kehittyneissä maissa on kasvava tarve IPSAS-standardien käyttöönotolle yhteneväisyys ja vertailtavuus syistä. Maailmalla on useita erilaisia prosesse-

ja ja projekteja, joissa rahaa kerätään valtioilta ja tämän jälkeen tietyin perustein jaetaan sitä takaisin. Hyvänä esimerkkinä tällaisesta toiminnasta on Euroopan unioni ja sinne suunnatut maksut ja sieltä saadut avustukset. Erityisesti taloudellisesti tiukkoina aikoina on todella tärkeää, että eri valtioiden talouksia voidaan vertailla ja raportointi valtioiden taloudellisesta tilasta on läpinäkyvää. Tällöin suoritetut maksut ja saadut avustukset perustuvat tosiasioihin. IPSAS-standardit ovatkin ohjenuorana Euroopan unionin uusille itäisille jäsenvaltioille. (Müller-Marqués Berger, T. 2012, 12)

4.2 IPSAS-standardien käyttöönotto

IPSAS-standardien käyttöönotto maailmalla alkoi 2000-luvun alussa. Ensimmäisenä oman tilinpäätöksensä laati IPSAS-standardeilla Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) (Luoma ym. 2007, 26). Kansainvälisistä merkittävistä järjestöistä ja organisaatioista IPSAS-standardein laadittuja tilinpäätöksiä tekevät myös Euroopan komissio, Pohjois-Atlantin puolustusliitto (NATO) ja Yhdistyneet kansakunnat (YK)(IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014, 1).

IPSAS-standardeja on alettu hiljalleen ottaa käyttöön myös valtioissa. Valtioita, jotka ovat ottaneet IPSAS-standardit kokonaisuudessaan käyttöön tai jotka suunnittelevat käyttöönottoa ovat Itävalta, Brasilia, Kambodza, Costa Rica, Kenia, Peru, Etelä-Afrikka, Espanja, Sveitsi ja Vietnam (IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014, 1). Müller-Marqués Bergerin (2012, 31) esittelemään listaan IPSAS-standardeja käyttävistä tai käyttöönottoa suunnittelevista valtioista on otettu mukaan myös valtiot, jotka käyttävät tai suunnittelevat käyttöönottoa IPSAS-standardien kaltaisiin standardeihin. Kyseisellä listalla on 23 valtiota.

IPSAS-standardien käyttöönotto on tapahtunut pääasiallisesti kehittyvissä maissa. Suurimmassa osassa teollisuusmaista on käytössä jo standardit, jotka ovat samankaltaisia kuin IPSAS-standardit tai vielä niitäkin kehittyneempiä ja tarkempia, joten IPSAS-standardien käyttöönotolle ei ole niin suurta painetta. Kehittyvissä maissa tilanne on toinen ja esimerkiksi Maailmanpankki kannattaa IPSAS-standardien käyttöönottoa takeena sen antamalle taloudelliselle tuelle. (Chan 2006)

Tyypillistä kehittyville maille on, että IPSAS-standardeja ollaan soveltamassa sellaisenaan ja käyttöönottoa on tukemassa usein jokin kansainvälinen organisaatio, kuten Kansainvälinen valuuttarahasto (IMF), Maailmanpankki, EU tai YK:n kehitysohjelma. Näissä valtioissa saattaa olla tilanne, että aiemmat kirjanpitojärjestelmät eivät ole olleet kovin kehittyneitä ja uuden järjestelmän implementointi on täten helpompaa, kuin valtioissa joissa on jo pitkälle kehitetty kirjanpitojärjestelmä. Myös kehittyvien maiden vähäiset resurssit omien laskentatoimen standardien kehittämiseen puoltavat valmiiden standardien käyttöönottoa. (Luoma ym. 2007, 27)

Luoman ym. (2007, 28) tutkimuksessa mainitaan, että myös muutama vauras eurooppalainen valtio noudattaa joiltain osin IPSAS-standardeja. Esimerkkeinä annetaan Alankomaat, Norja, Ranska ja Sveitsi. Sveitsissä standardeja käytetään sellaisenaan, mutta muissa valtioissa IPSAS-standardit ovat olleet pilottikokeilussa, pilottikokeilun osana tai niitä on käytetty perustana omien kirjanpitosäännösten laadinnassa. Australiassa, Kanadassa, Uudessa-Seelannissa, Iso-Britanniassa ja Yhdysvalloissa sovelletaan kertymäperusteisia kirjanpitostandardeja, jotka ovat huomattavilta osin yhdenmukaisia IPSAS-standardien kanssa (Luoma ym. 2007, 28). IPSASB puolestaan luettelee tahot jotka ovat ottaneet IPSAS-standardit täydellisesti käyttöönsä tai suunnittelevat tätä.

Vuoden 2014 huhtikuussa julkaistussa tiedotteessa (IFAC, IPSASB Fact sheet, 2014. 1) luetellaan seuraavat yhteisöt: Itävalta, Brasilia, Kambodza, Costa Rica, Kenia, Peru, Etelä-Afrikka, Espanja, Sveitsi, Vietnam, Euroopan komissio, NATO, OECD sekä YK. Kuten listasta käy hyvin ilmi ei standardeja ole toistaiseksi otettu sellaisenaan käyttöön vielä kovinkaan monessa yhteisössä.

Julkisen sektorin kansainvälisiä IPSAS-standardeja laativa IFAC on ottanut itselleen suuren haasteen. Tehtävänä julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnin yhdenmukaistaminen kansainvälisellä tasolla on haastava (Luoma ym. 2007, 16). Kuten Oulasvirta artikkelissaan (2010, 228) toteaa, on yleistä tarkoitusta varten laadittavien tilinpäätöksien (GPFS) kehittämisen tarkoitusperää vaikea kritisoida, mutta standardisointi ja siihen liittyvät prosessit voidaan toteuttaa usealla eri tavalla.

Useassa eri artikkelissa ja tutkimuksessa on IFAC ja IPSAS-standardit saaneet osakseen perusteltua kritiikkiä. Kritiikki on kohdistunut itse standardeihin ja niiden laadintaan, kuin myös standardeja laativaan tahoon IFAC:iin.

4.2.1 Tutkimuksia IPSAS-standardeista

Jo kappaleissa 3.1.1 ja 3.1.2 käytiin läpi NPM-ajattelun aiheuttanutta kriitiisyyttä kertymäperusteista kirjanpitoa kohtaan julkisen sektorin käytössä. Myös IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen arvostelua. Standardeja laatii IFAC ja sen alaisuudessa toimiva IPSASB. IFAC (ja IPSASB) on yksityissektorilla toimiva järjestö, jolla on tiiviit yhteydet yksityissektorilla käytössä olevaan laskenta-ajatteluun ja joka saa tukea ja rahoitusta yksityissektorilta. IFAC:n roolia kansainvälisten julkisen sektorin tilinpäätösstandardien laatijana voidaan kyseenalaistaa juuri edellä mainituista syistä. Muita tahoja, joilla olisi myös ollut vaadittavat resurssit standardien laadintaan, ovat esimerkiksi suuret kansainväliset järjestöt kuten YK ja OECD. Kritiikistä huolimatta tulee muistaa, että IPSASB:n toiminnassa on mukana myös joitain kansallisten julkisen sektorin standardien laatijoita sekä julkisen sektorin kirjanpidon asiantuntijoita. Lisäksi standardien laadinta on avointa ja IPSASB julkaisee standardeista luonnoksia ennen lopullista julkaisua, joita voi käydä käytännössä kuka tahansa kommentoimassa. (Oulasvirta 2010, 230)

Äänivaltaisia edustajia IPSASB:iin, julkisia jäseniä lukuun ottamatta, voivat esittää vain IFAC:n jäsenjärjestöt. Monikaan IFAC:n jäsenjärjestöistä ei ole tekemisissä julkisen sektorin kanssa. Esimerkiksi suomalaisilla IFAC:n jäsenjärjestöillä *KHT-yhdistyksellä* ja *HTM-tilintarkastajat ry:llä* ei ole vastuuta julkisen sektorin kirjanpidon kehittämisestä. Tämä tosiseikka kyseenalaistaa IFAC:n kompetenssin julkisyhteisöjen tilinpäätösraportoinnin maailmanlaajuisena säätelijänä. (Luoma ym. 2007, 18)

Yhdeksi arvostelun kohteeksi IPSAS-standardeista on joutunut standardien laadinnan aloittaminen ilman kunnollista pohjaa, eli ilman julkiselle sektorille tarkoitettua käsitteellistä viitekehystä. IPSAS-standardien pohjautuminen suoraan IFRS-standardeihin sekä julkiselle sektorille tarkoitetun käsitteellisen viitekehyksen puuttuminen, luovat yksityissektorin ajatuksille mahdollisuuden vaikuttaa julkiseen sektoriin IPSAS-standardien kautta.

Useissa tutkimuksissa (Revsine, 1991; Aiken, 1994 ja Aiken & Capitanio, 1995) on tutkittu yksityisellä sektorilla käytössä olevien laskentatoimen viitekehysten käyttöönoton vaikutuksia julkisella sektorilla. Tutkimuksissa on huomattu, että julkiselta sektorilta lainattu laskentatoimen viitekehys ja taloudellinen raportointi ovat vaikuttaneet julkisen sektorin tapaan hoitaa tehtäviään ja toimintojaan.

Australiassa on otettu käyttöön täysin kertymäperusteinen, joskaan ei IPSAS-standardien mukainen julkisen sektorin kirjanpitojärjestelmä. Siellä julkisen sektorin

kirjanpitouudistus toteutettiin samaan tapaan kuin IPSAS-standardeissa, eli ottamalla yksityisen sektorin käytännöt käyttöön myös julkiselle sektorille. Australiassa huomattiin, että erityisesti yksityissektorille tarkoitetun käsitteellisen viitekehyksen soveltuminen julkiselle sektorille ei ole ongelmatonta. Määriteltäessä varoja, velkoja, tuloja, menoja ja omaa pääomaa eivät yksityisen sektorin määritelmät ole suoraan yhteneviä julkisen sektorin käytäntöjen kesken. Esimerkiksi velkojen ja sitoumusten määritelmässä yksityissektorilla painotetaan niiden syntymistä aikaisempien transaktioiden kautta, kun taas monet julkisen sektorin velvoitteet ovat syntyperältään lakisääteisiä. Verotulojen sopiminen liikevaihdon määritelmään on myös hyvä esimerkki yksityisen ja julkisen sektorin eroavaisuuksista. Julkisen sektorin erilaista roolia ja ympäristöä ei ole osattu ottaa tarpeeksi huomioon, minkä takia julkisen sektorin tilinpäätökset eivät aina raportoi hyödyllisintä informaatiota. (Barton 2005)

IPSAS-standardien ”perustaksi” julkaistiinkin viimein lokakuussa 2014 oma julkiselle sektorille kehitetty käsitteellinen viitekehys. Ennen kuin IFAC alkoi edes kehitellä omaa käsitteellistä viitekehystä IPSAS-standardien pohjaksi, oli suurin osa standardeista ehditty kuitenkin jo julkaista (Oulasvirta 2010, 230).

Jotta hallinnot voivat kertoa, että tilinpäätös on laadittu käyttäen IPSAS-standardeja, tulee niiden käyttää laadinnassa jokaista julkaistua IPSAS-standardia. Mikä tästä tekee hankalaa ja resursseja vievää, on IPSAS-standardien jatkuva päivitys. IPSASB on ainakin toistaiseksi tehnyt johtopäätöksen, että kaikki IASB:n tekemät muutokset IFRS-standardeihin tulee pyrkiä päivittämään myös IPSAS-standardeihin. (Oulasvirta 2010, 230)

Perinteisesti julkisen sektorin laskentatoimessa kaikkein tärkein tilinpäätösraportti on ollut budjetin toteumalaskelma ja sen analysointi toimintakertomuksessa. IPSAS-standardeissa budjetti-informaatiota koskevat säädökset julkaistiin vasta tammikuussa 2007, standardissa IPSAS 24. IPSAS-standardien anglosaksinen näkemys, jossa korostuu yleistä tarkoitusta varten laaditut tilinpäätöslaskelmat, pitää budjettilaskelmia toissijaisina. (Luoma ym. 2007, 45)

Oulasvirta (2010) kertoo artikkelissaan, että hallintojen tilintekovelvollisuuden näkökulmasta ja hallitusten (jotka ovat tärkeimpiä budjettivallankäyttäjiä) informaatiotarve huomioiden, budjettien toteumalaskelmat ovat tärkeimpiä hallinnosta tuotettuja raportteja. Budjetin ja sen toteumalaskelman tärkeys kansainvälisessä julkisen sektorin raportoinnissa ei näy IPSAS-standardien sisällöstä.

4.2.2 Valtion kirjanpitolautakunnan näkemys IPSAS-standardeista

Suomessa on tutkittu IPSAS-standardien soveltamista valtion kirjanpidossa. Kuntien kirjanpitoon vastaavaa tutkimusta ei ole tehty. Vuosien 2005 ja 2006 aikana Valtion kirjanpitolautakunta selvitti tuolloin voimassa olleiden IPSAS-standardien avulla niiden soveltumista Suomen valtion kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin perustaksi (Valtion kirjanpitolautakunta, 2006. 1). Selvityksessä käytiin läpi IPSAS-standardien perusta, kirjanpitotapahtumien kirjaaminen, kirjaamisperuste, kirjanpitoarvon määrittäminen sekä tilinpäätöksen tarkoitus. Johtopäätöksinä selvityksessä todetaan IPSAS-standardien perustana olevan ajatusrakennelman ja käsitteistön puuttellisuus, IPSAS-standardien huomattavasti vaikeaselkoisemmat ja yksityiskohtaisemmat määräykset ja säädökset sekä IPSAS-standardien lisätutkinnan tarpeellisuus valtion tilinpäätöstä koskevien talousarvioasetusten kehittämiseen. Selvityksessä todetaan kuitenkin, että on liian aikaista arvioida IPSAS-standardien lopullista soveltumista valtion kirjanpitoon, sillä IPSAS-standardit ovat jatkuvan kehityksen kohteena. (Valtion kirjanpitolautakunta, 2006. 1-7)

Valtion kirjanpitolautakunta on julkaissut selvityksen myös valtion kirjanpitosäännösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen. Selvitys julkaistiin vuonna 2009. Selvityksen yhteenvedossa todetaan, että IPSAS-standardien erilainen lähtökohta valtion kirjanpitoon liittyen ei anna mahdollisuutta soveltaa kaikkia standardien ominaisuuksia valtion kirjanpidon kehittämiseen. Mainittuja eroavaisuuksia ovat taseen painottaminen tilinpäätösraportoinnissa, tase-erien arvostaminen käypiin arvoihin sekä yksityiskohtaisempi ja tätä kautta hallinnollisesti raskaampi normisto. Selvityksessä kuitenkin todetaan joidenkin yksittäisten osien kehittämismahdollisuuksista myös Suomen valtion kirjanpidossa. Esimerkkejä tällaisista ovat IPSAS-standardeissa mainittu oman pääoman muutoksia koskeva laskelma sekö säädökset vastikkeetta saadun omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä. (Valtion kirjanpitolautakunta, 2009. 1-3)

4.3 EPSAS-standardit

Viime vuosina Eurooppaa ja koko maailmaa vavisuttanut finanssikriisi on antanut myös Euroopan Unionille aihetta miettiä keinoja vastaavanlaisten ongelmien välttämiseksi jatkossa. Yhdeksi suurimmista syistä viime vuosina myllänneeseen finanssikriisiin on löydetty EU:n jäsenvaltioiden täysin vertailukelvoton julkisen sektorin tilinpäätössäädäntö (Epsas.eu). Juuri tähän ongelmaan yhtenäinen standardisto tarjoaisi ratkaisun.

Euroopan Unioni on jo vuodesta 2011 alkaen lähtenyt selvittämään mahdollisuuksia yhtenäisten julkisen sektorin tilinpäätösstandardiston käyttöönotolle jäsenvaltioissaan. Tulevaisuuden kriisien välttämiseksi EU on tullut johtopäätökseen, että julkisen sektorin taloushallintoa tulee kehittää merkittävästi. Taloushallinnon kehittämiseksi ollaankin lähdetty selvittämään koko hallinnon uudistamista ja yhteisten kertymä- ja resurssiperäisten tilinpäätössäädösten luomista. Mahdollisten EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) -standardien laatimiseksi EU:ssa ollaankin tutkittu IPSAS-standardeihin pohjautuvaa vaihtoehtoa. Suurimpana huomiona IPSAS-standardeihin liittyen on budjetointiin liittyvän ohjeistuksen vajavaisuus. EU:n toimesta ollaan korostettu yhtenäisen budjetointikäytäntöjen merkitystä jäsenvaltioiden taloushallinnon uudistamisessa ja tähän IPSAS-standardit eivät ole keskittyneet. Onkin todettu IPSAS-standardien olevan hyvä pohja EPSAS-standardien luomiselle, mutta EU:n tähtäimessä oleva koko unionin jäsenvalitoiden taloushallinnon uudistus vaatii myös uusien säädösten kehittämistä. (Epsas.eu)

EPSAS-standardien luontia saati käyttöönoton aikataulua mietittäessä ollaan vielä kovin kaukana valmiista. Vaikka ollaankin yhtä mieltä, että yllä mainitut uudistukset palvelisivat EU:n taloudellista vakautta, niin monia asioita tulee vielä selvittää ennen kuin mahdolliset EPSAS-standardit ovat valmiita käyttöön jäsenvaltioissa. Selvitettävien asioiden listalla ovat muun muassa: (Epsas.eu)

a. IPSAS-standardien soveltuminen suoraan sellaisenaan EPSAS-standardeiksi. Mitä mahdollisia muutoksia IPSAS-standardeihin tulee tehdä?
b. Budjetoinnille tulisi laatia yhtälailla kattavat säädökset kuin mitä muulle tilinpäätösinformaatiolle IPSAS-standardien toimesta on säädetty.
c. Kuinka laajasti EPSAS-standardit tulisi ottaa käyttöön (valtiot, läänit, kunnat)?

d. Mikä taho vastaisi EPSAS-standardien laadinnasta ja päivittämisestä (verraten IPSAS-> IPSASB (IFAC))?
e. EPSAS-standardien käyttöönotosta aiheutuvat kustannukset?
f. Mikä voisi olla realistinen aikataulu EPSAS-standardien käyttöönotossa?

Kaiken kaikkiaan EPSAS-standardit ovat vielä valmisteluasteella ja paljon selvitystyötä ja päätöksiä on edessä ennen kuin mahdolliset standardit olisivat jäsenvaltioiden ja mahdollisesti näiden paikallishallintojen käytössä. Joka tapauksessa yhtenäisen lainsäädännön ja säädösten avulla voidaan varmasti paremmin vaikuttaa tulevaisuuden talouskriisien estämisessä, ja EPSAS-standardit saattavat hyvinkin olla tärkeä keino tähän. Euroopassa etenevät suunnitelmat ja tehtävät päätökset voivat tulevaisuudessa merkittävästi vaikuttaa myös Suomen paikallishallintojen eli kuntien taloudelliseen raportointiin.

5 AINEELLISTEN HYÖDYKKEIDEN ARVOSTAMINEN

Vuoden 2015 toukokuun alusta voimaan tullut uusi kuntalaki ei muuttanut kunnan kirjanpidon perusohjestuksia, vaan uusi laki noudattelee jo aiemman lain linjauksia kuntien kirjanpidon suhteen. Aiempi vuonna 1995 voimaan tullut kuntalaki mulisti kunnan kirjanpidon, ja vuodesta 1997 alkaen kunnan on tullut toteuttaa oma kirjanpitonsa liikekirjanpidon säädöksin. Kunnan kirjanpidon säännökset ja käytännön ohjeistukset tulevat kirjanpitolaista sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeista. (Kuntalaki 410/2015, 112§ ja Kuntalaki 365/1995, 67§)

Seuravassa kappaleessa selvitetään perusteita tutkimuskohteiden (maa- ja vesialueet, rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet) valinnalle ja tämän jälkeen näiden taseerien arvostusperiaatteet sekä voimassa olevan lainsäädännon eli *kuntalain*, *kirjanpitoalain* jä *kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden* sekä IPSAS-standardien keinoin.

5.1 Aineellisten hyödykkeiden valinta tutkimuskohteeksi

Kahden käsitteistön sekä normiston vertaileminen ja tulosten analysointi koko kunnan taseen osalta olisi pro gradu tutkimukseksi turhan laaja ja tämän vuoksi tutkimuksessa on pyritty löytämään kuntien tase-eristä kaikkein oleellisimmat kokonaisuudet. Tähän tarkoitukseen on käytetty hyväksi Suomen Kuntaliiton ylläpitämän kunnat.net -sivuston tarjoamaa tilastopakettia Suomen kunnista. Tilastokeskuksen tuottamaa tietoa hyödäntävät paketit ovat yleisesti luettavissa kunnat.net -sivustolla ja sieltä löytyvä kuntien taseita koskeva tilastoyhteenveto valikoitui tutkimuksen rajauksen pohjaksi.

Tutkimuksessa on hyödynnetty vuoden 2013 tasearvoja ja valittu tutkittaviksi tase-eriksi erät, jotka muodostavat valtaosan Suomen kuntien varoista. Tutkimuksen luotettavuuden nimissä on todettava, että taseen arvostusperiaatteiden eroavaisuuksia ei voida tällä lähestymistavalla aukottomastai tutkia, sillä on mahdollista, että pienenkin tase-erän täysin toisenlainen arvostusperiaate vaikuttaisi merkittävästi koko taseen arvoon. Tutkimuksen rajauksen vuoksi on kuitenkin jouduttu keskittymään suurimpiin tase-eriin, joissa pienemmätkin arvostusperiaatteelliset poikkemat voivat aiheuttaa taseen kokonaisarvoon merkittäviä muutoksia. Vuoden 2013 kuntien kokonaistaseen (Lii-

te 3) avulla Suomen kuntien taseista pystytään rajaamaan tutkimuksen kannalta merkittävimmät tase-erät.

Suomen kuntien taseen loppusumma vuonna 2013 oli 51,5 miljardia euroa. Taseen vastaavaa puolella taseiden loppusummasta pysyvät vastaavat kattoivat 84,9 % (43,7 miljardia euroa), toimeksiantojen varaukset 1,6 %(0,8 miljardia) ja vaihtuvat vastaavat 13,5 % (7,0 miljardia). Toimeksiantojen varauksien tase-erät eivät sisällä tutkimuksen kannalta oleellisia tase-eriä. Vaihtuvien vastaavien tase-eristä suurin on rahat ja pankkisaamiset, ja tämä erä vastaa vain 4,7 % (2,4 miljardia) vuoden 2013 kuntien kokonaistaseesta. Voidaankin todeta, että oleellisimmat tase-erät löytyvät kuntien pysyvistä vastaavista.

Pysyvät vastaavat jakaantuvat kuntien taseissa seuraavasti: Aineettomat hyödykkeet 1,2 % (0,6 miljardia), aineelliset hyödykkeet 60,8 % (31,3 miljardia) ja sijoitukset 22,9 % (11,8 miljardia). Aineettomien hyödykkeiden kerryttämä tasearvo ei ole tutkimuksen kannalta oleellinen. Kuntien taseen vastaavaa puolesta yli kuusikymmentä prosenttia muodostuu aineellisista hyödykkeistä. Oleellisimmat tase-erät ovat *Rakennukset* (25,2 % - 13,0 miljardia), *Kiinteät rakenteet ja laitteet* (17,4 % - 9,0 miljardia) sekä *Maa- ja vesialueet* (14,3 % - 7,4 miljardia).

Aineellisten hyödykkeiden tase-erät: rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet sekä maa- ja vesialueet muodostavat kuntein vuoden 2013 tase-arvosta 56,9 prosenttia. Sijoitusten osuus on myös merkittävä, mutta aineellisten hyödykkeiden muodostama tutkimuskokonaisuus on tase-arvoltaan merkittävästi sijoituksia suurempi. Näin ollen tutkimuskohteiksi valikoituivat pysyvien vastaavien suurimmat tase-erät *maa- ja vesialueet, rakennukset* sekä *kiinteät rakenteet ja laitteet*. Seuraavissa kappaleissa tarkastellaan näiden tase-erien arvostamista sekä Suomen voimassa olevan lainsäädännön, että IPSAS-standardien keinoin.

5.2 Taseen arvostaminen kuntien kirjanpidossa

5.2.1 Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet antavat kunnille ohjeistuksen kuinka laatia tilinpäätös lain vaatimalla tavalla. Tasetta koskevassa ohjeistuksessa viitataan jatkuvasti kirjanpitolakiin ja avataan muun muassa kunnan yleiset tilinpäätösperiaatteet sekä mitä kunnan tulee milläkin tuloslaskelman rivillä huomioida.

Kunta noudattaa kirjanpidossaan pääsääntöisesti kirjanpitolain säännöksiä. Näin kirjanpitolain säännöksien mukaisesti tulee myös kunnan kirjanpito toteuttaa ja kirjanpidosta tulee pystyä johtamaan vaaditunlainen tase. Seuraavaksi esitellään kirjanpitolain tärkeimmät yleiset laadintaperiaatteet sekä tilinpäätösperiaatteet, jotka vaikuttavat kunnan taseen laadintaan ja esittämiseen.

Yksi tärkeimmistä laadintaperusteista kirjanpitovelvolliselle on hyvän kirjanpitotavan toteutuminen. Kirjanpitolain 1. luku 3 § velvoittaa kirjanpitovelvollisen käyttämään hyvää kirjanpitotapaa kirjanpidossaan. Hyvää kirjanpitotapaa ei ole määritelty laissa, mutta hallituksen esityksen (HE 173/1997) yksityiskohtaisissa perusteluissa kerrotaan hyvästä kirjanpitotavasta seuraavaa. (Jänkälä, M. & Kaisanlahti, T. (toim.). 2007, 45)

Hyvä kirjanpitotapa.
Pykälässä säädetään voimassa olevan 3 §:n tavoin, että kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa. Tämä koskee niin liiketapahtumien kirjaamista juoksevassa kirjanpidossa kuin yksittäisen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen laatimista.

Hyvä kirjanpitotapa saa sisältönsä kirjanpitokäytännöistä ja –teoriasta. Suomessa keskeinen asema käytännön ohjaamisessa on kirjanpitolautakunnan yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla.

Kunnan hyvän kirjanpitokäytännön ohjenuorana voidaan siis pitää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita. Mikäli yleisohjeet eivät vastaa johonkin tiettyyn kirjanpidolliseen ongelmaan, antavat vakiintuneet ja hyväksytyt kirjanpitokäytännöt myös ohjeita hyvästä kirjanpitotavasta.

Kirjanpitolain 2. luvun 2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat tulee merkitä asian mukaan eri kirjanpitotileille. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kirjanpitovelvollisella tulee olla kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön kultakin tilikaudelta.(Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 2010, 5)

Kirjanpitolain 2 luvun 2 § säätää liiketapahtumien kirjaamisesta kirjanpitoon. Kirjanpitolain mukaan liiketapahtumat tulee merkitä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa. Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, tulee oikaista ja täydennettävä suoriteperusteisiksi ennen tilinpäätöksen laadintaa (KPL 3:4 §). Kirjanpitolain 3. luvun 2 § kertoo oikean ja riittävän kuvan vaatimuksista. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämän vuoksi tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.(Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 5)

Kirjanpitolain 3. luvun 1 §:ssä on säädetty tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällöstä. Kirjanpitovelvollinen velvoitetaan laatimaan tilinpäätös, johon taloudellista tilannetta kuvaava tase sisältyy. Pykälässä määrätään myös esitettäväksi jokaisesta tilinpäätökseen sisällytettävästä laskelmasta vertailutiedot viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Tilinpäätökseen liitettävien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen tulee muodostaa yhtenäinen kokonaisuus.

Kirjanpitolain 3 luvun 3 §:ssä esitetään yleiset tilinpäätösperiaatteet. Näihin noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
2a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus)
3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus:
4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä
6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädetyistä periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamien perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 2010, 7)

Hyvä kirjanpitotapa sekä kirjanpitolain yleiset tilinpäätösperiaatteet luovat perustan koko kirjanpidolle ja tilinpäätöksen esittämiselle. Tilanteissa joissa esimerkiksi yksittäiseen erän arvostamiseen tai jaksottamiseen ei löydy yksiselitteistä ratkaisua kirjanpitolain kyseisestä pykälästä tai kuntajaoston yleisohjeista, tulee ratkaisua hakea nimenomaan yllä mainituista periaatteista. Seuraavissa kappaleissa kerrotaan tarkemmin kirjanpitolain säädöksistä taseen arvostamiseksi sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleoisohjeisiin kunnan eri tase-erien arvostamiseen. Kappaleissa keskitytään jo aiemmin tutkimuskohteiksi määriteltyjen tase-erien arvostuskäytäntöihin.

5.2.2 Kirjanpitolain ohjeistus

Kuten edellä mainittua kuntien kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteet tulevat Suomen kirjanpitolaista (Kirjanpitolaki, 30.12.1997/1336). Kirjanpitolain soveltumisesta ja käytännön soveltamisesta kunnille puolestaan ohjeistaa kirjanpitolautakunnan kuntajaosto yleisohjeineen. Kirjanpitokäytännöt muodostavat pohjan tilinpäätökselle, joka tulee muodostaa kirjanpitolain mainitsemien ja edellisessä kappaleessa läpikäytyjen tilinpäätösperiaatteiden mukaisesti. Itse kirjanpitolaki antaa ohjeet taseen arvostamiseen ja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto avaa kirjanpitolain arvostusperiaatteita tarkemmin eri tase-erille.

Jotta voidaan lähteä arvioimaan taseen erien arvostusperiaatteita, tulee taseessa olevat elementit pystyä määrittelemään. Kirjanpitolain 4. luku *Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät* määrittelee millaisia omaisuus ja velkaeriä taseeseen tulee liittää. Kyseisen luvun 3-7 § määrittelevät tasetta koskevat säädökset ja niistä pykälät *3 § Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat* sekä *5 § Hankintameno* ovat tutkimuksen kannalta oleellisimmat. Näissä pykälissä määritellään pysyviksi vastaaviksi tase-erät jotka ovat tarkoitettu tuottamaan tuloa (palvelua) useana tilikautena. Pykälässä *5 § Hankintameno* määritellään hyödykkeen taseeseen aktivoitavaan arvoon luettavaksi hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Myös kiinteät menot voidaan aktivoida mikäli niiden määrä on olennainen muuttuviin menoihin verrattaessa. Hyödykkeen valmistukseen otetun lainan korkomenot voidaan myös aktivoida niiden ollessa merkittäviä suhteessa muuttuviin menoihin.

3 § Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat
Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

5 § Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoon verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenoon.

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoon verrattuna, saadaan hankintamenoon lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot. (13.7.2001/629)

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.

Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlajisiin arvopapereihin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.

Kirjanpitolain 5. luku *Arvostus- ja jaksotussäännöt* kokoaa yhteen taseen arvostukseen liittyvän lainsäädännön. Luku sisältää kaikkineen 20 pykälää, joista alla olevat ovat tutkimuksen tase-erien arvostusperiaatteiden osalta tärkeimmät. Kirjanpitolain mukaan pysyvien vastaavien hankintameno tulee hyödykkeen vaikutusaikana kirjata poistoina kuluksi. Suunnitelman mukaisten poistojen ylittäviä poistoja voidaan tehdä erityisten syiden vallitessa. Lisäksi taseessa olevista hyödykkeistä tulee kirjata arvonalentumisia mikäli hyödykkeen arvo on pysyvästi laskenut alle taseessa olevan kirjanpitoarvon. Myös arvonkorotukset ovat mahdollisia mikäli hyödykkeen käypä arvo on oleellisesti suurempi kuin kirjanpitoarvo. Arvonkorotuksissa tulee noudattaa erityistä varovaisuutta ja mikäli aiemmin tehty arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi tulee korotus peruuttaa.

5 § Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Aktivoituun hankintamenoon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlajiset ja hankintamenoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

12 § Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

13 § Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

14 § Arvonkorotus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

Jos 1 momentissa tarkoitetun korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

Edellä listatun lainsäädännön vaikutuksia kunnan käytännön kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin käydään tutkittavien tase-erittäin läpi seuraavassa kappaleessa hyödyntäen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita kunnan taseesta.

5.2.3 Aineellisten hyödykkeiden arvostaminen – kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa määritellään kuinka kunnan tulee omassa kirjanpidossaan ja tilinpäätöksessään ottaa kirjanpitolain vastaavat säädökset huomioon. Kirjanpitolaki on ensisijaisesti luotu yksityissektorin (yritysten) tarpeisiin ja tästä syystä julkisen sektorin (kuntien) ominaispiirteitä ei ole täysin voitu laissa ottaa

huomioon. Kuntien tasekaava ei itsessään eroa juurikaan yritysten vastaavasta, mutta kunnan erityisten velvoitteiden vuoksi muutamat kirjanpitolain määritelmät vaativat kunnan osalta selkeytystä. Juuri näihin epäkohtiin ja tarkennusvaateisiin kuntajaoston yleisohjeet tarjoavat lisäselkeyttä.

Aiemmin tarkasteltaessa kuntien taseita vuodelta 2013 voitiin huomata, että vastaavien puolelta tutkimuksen kannalta mielenkiintoisimmat erät löytyvät *Pysyvistä vastaavista*. Kirjanpitolaki (KPL 4:3 §) määrittelee pysyvät vastaavat eräksi, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Kunnan tehtävänä ei kuitenkaan ole ensisijaisesti tulon jatkuva hankkiminen, joten kirjanpitolautakunnan kuntajaosto laajentaa omassa yleisohjeessa kunnan taseesta (s. 8) pysyvien vastaavien määritelmän kunnalle seuraavasti:

> *”Tällä yleisohjeella täydennetään kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset. Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden 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 tuotannontekijän käytön kohdalle -periaatetta jaksotettaessa pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenoa.”*

Tällä laajennuksella pysyvien vastaavien merkitys määritellään kunnan toimeen paremmin sopivaksi. Käytännössä tämä mahdollistaa kunnan sisällyttävän pysyviin vastaaviinsa erät, jotka ovat tarkoitettu arvostettavaksi taseessa joko tulon tuottamiseksi tai palvelun tarjoamisen turvaamiseksi.

Seuraavaksi tutkimuskohteiksi rajattujen tase-erien (maa- ja vesialueet, rakennukset sekä kiinteät rakenteet ja laitteet) määritelmät ja arvostusperiaatteet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti. Kappaleessa kuusi (*6 Yhteenveto)* käydään läpi arvostusperiaatteiden sekä IPSAS-standardien arvostusperiaatteiden eroavaisuuksia.

5.2.4 Maa- ja vesialueet

Kunnan taseessa oleviin maa- ja vesialueisiin tulee sisällyttää maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Taseeseen aktivoitavaan hankintamenoon tulee laskea nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatusyms. alueen käyttöön saattamisesta aiheutuneet väittömät menot. Kunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotannossa käytettävää omaisuutta (tontit ja piha-alueet, vuokratontit, katualueet, ja puistot sekä virkistysalueet) tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta (maa-alueet joiden käyttötarkoitusta ei ole päätetty) taikka vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa omaisuutta, kuten myytäväksi tarkoitetut tontit. Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan kuitenkin, käyttötarkoituksen määräydyttyä, siirtää vaihtuviin vastaaviin. Tällöin maa-alueeseen tehty arvonkorotus tulee perua. Myös tontin muodostamisesta ja kunnal-

listekniikan rakentamisesta aiheutuvat menot sekä kunnan maksamat siirtokelpoiset, mutta ei-palautettavat liittymismaksut, on perusteltua aktivoida. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 11). Maa- ja vesialueiden hankintameno lasketaan yllä olevan määritelmän mukaisesti.

Maa- ja vesialueista ei tehdä poistoja vaan mahdollinen uudelleen arvostus suoritetaan arvonkorotuksilla ja arvonalennuksilla. Arvonkorotus tulee toteuttaa varovaisuuden periatetta noudattaen mikäli tase-erän arvo on pysyväisluontoisesti noussut. Arvonkorotus kirjataan omaan pääomaan sisältyvään Arvonkorotusrahastoon. Arvonalennus puolestaan tulee kirjata mikäli hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palveluntuotannossa on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi. Erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Tilanteita joissa arvonalentumiskirjausta tulee harkita ovat esimerkiksi omaisuuden vahingoittuminen, hyödykkeen käyttömäärässä tai -tavassa palvelutuotannossa tapahtuvat lähitulevaisuuden muutokset, tulonodotukset tai palvelutoimintaan liittyvät odotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat tai kunnan toimintaympäristössä tapahtuneet (tai lähitulevaisuudessa tapahtuvat) merkittävät haitalliset muutokset. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, 2011, 14-17 ja 35 sekä Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 17-19)

5.2.5 Rakennukset

Tase-erässä rakennukset on aktivoituna hankintamenoina niistä rakennuksista, joita käytetään kunnan palvelutuotannossa tai jotka ovat realisoitavissa taikka joihin muuten liittyy vähintään taseeseen merkittyä arvoa vastaava tulonodotus. Poistamaton hankintameno rakennuksesta, jonka osalta mikään mainituista ehdoista ei täyty, tulee kirjata kuluksi. Rakennuksessa olevien teknisten laitteiden (hissit, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistot sekä keskusantennit) lasketaan mukaan varsinaiseen rakennusrungon hankintamenoon, mutta poistosuunnitelmassa näissä teknisissä laitteissa huomioidaan niille tyypillinen nopeampi kuluminen. Yleensä rakennuksia ovat asuin-, laitos-, hallinto-, koulu-, teollisuus- ja muut rakennukset. Myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esim. puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot siällytetään taseen rakennuksiin. Rakennuksien perusparannusmenojen aktivointi on myös mahdollista. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 12)

Rakennusten hankintameno lasketaan yllä olevan määritelmän mukaisesti. Hankintamenosta tehdään poistosuunnitelman mukaisia poistoja, jotka vähentävät kirjanpitoarvoa (tasearvo). Kuntien pysyviin vastaaviin kuuluville rakennuksille suositeltavin poistomenetelmä on tasapoisto. Poistosuunnitelma pohjautuu taloudelliseen pitoaikaan, joka rakennusten kohdalla on määritelty käyttötarkoitusten mukaisesti seuraavasti:

- Hallinto- ja laitosrakennukset 20-50 vuotta
- Tehdas- ja tuotantorakennukset 20-30 vuotta
- Talousrakennukset 10-20 vuotta
- Vapaa-ajan rakennukset 20-30 vuotta
- Asuinrakennukset 30-50 vuotta

Rakennuksille ei tehdä arvonkorotuksia. Arvonalennus puolestaan tulee kirjata samoilla ehdoilla kuin maa- ja vesialueille, mutta kirjataan arvonalennuksen sijaan lisäpoistona. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, 2011,

14-17, 21-25 ja 35 sekä Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 15-19)

5.2.6 Kiinteät rakenteet ja laitteet

Tähän tase-erään kuuluu maarakenteet kuten katujen, teiden sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot (ei kuitenkaan maapohjaa). Lisäksi kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin luetaan vesirakenteiden kuten patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot sekä johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot. Myös muiden kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, joita ei lueta rakennuksen hankintamenoon aktivoidaan tähän tase-erään. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 11)

Kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintameno lasketaan yllä olevan määritelmän mukaisesti. Hankintamenosta tehdään poistosuunnitelman mukaisia poistoja, jotka vähentävät kirjanpitoarvoa (tasearvo). Kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin merkityt hyödykkeet voidaan poistaa tasapoistoin tai menojäännöspoistoin. Poistosuunnitelma pohjautuu taloudelliseen pitoaikaan, joka rakennusten kohdalla on määritelty käyttötarkoitusten mukaisesti seuraavasti (menojäännöspoisto suluissa):

- Kadut, tiet, torit ja puistot 15-20 vuotta (15% - 20%)
- Sillat, laiturit ja uimalat 10-30 vuotta (10% - 25%)
- Muut maa- ja vesirakenteet 15-30 vuotta (10% - 20%)
- Vedenjakeluverkosto 30-40 vuotta (7% - 10%)
- Viemäriverkko 30-40 vuotta (7% - 10%)
- Kaukolämpöverkko 20-30 vuotta (10% - 15%)
- Sähköjohdot, muuntoasemat, ulkovalaistuslaitteet 15-20 vuotta (15% - 20%)
- Puhelinverkko, keskusasema ja alakeskukset 10-12 vuotta (20% - 22%)
- Maakaasuverkko 20-25 vuotta (12% - 15%)
- Muut putki- ja kaapeliverkot 15-20 vuotta (15% - 20%)
- Sähkö-, vesi- yms. laitosten laitoskoneet ja laitteet 10-20 vuotta (15% - 25%)
- Kiintät nosto- ja siirtolaitteet 15-20 vuotta (15% - 20%)
- Liikenteen ohjauslaitteet 10-15 vuotta (20% - 25%)
- Muut kiintät koneet, laitteet ja rakenteet 10-15 vuotta (20% - 25%)

Myöskään kiinteille rakenteille ja laitteille ei tehdä arvonkorotuksia. Arvonalennus puolestaan tulee kirjata samoilla ehdoilla kuin maa- ja vesialueille, mutta kirjataan arvonalennuksen sijaan lisäpoistona. (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, 2011, 14-17, 21-25 ja 35 sekä Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010, 15-19)

5.3 Arvostaminen IPSAS-standardien mukaan

Tutkimuksen rajauksen myötä tutkimuskohteeksi valikoitui Suomen kuntien tase-erät *Maa- ja vesialueet, Rakennukset* sekä *Kiinteät rakenteet ja laitteet*. IPSAS-standardeista näiden tase-erien arvostamiseen vaikuttavat *IPSAS 16: Investment property, IPSAS 17: Property, plant and equipment* sekä arvonalennuksia koskevat standardit *IPSAS 21: Impairment of Non-Cash-Generating Assets* ja *IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets*. IPSASB on myös julkaissut IPSAS-standardien käsitteellisen viitekehyksen (*The Conseptual Framework*), jonka tarkoitus on selkeyttää IPSAS-standardien tarkoitusta ja luonnetta vähemmän selkeissä tilanteissa. IPSAS-säännösten mukaisesti käsitteellinen viitekehys ei ole ensisijainen arvostamisperiaate, vaan täydentää tarvittaeessa IPSAS-standardeja tutkittaviin tase-eriin liittyen. Onkin mielekästä ensin tutkia kuinka arvostaminen tapahtuu IPSAS standardien mukaisesti ja tämän jälkeen täydentää tuloksia arvostamiseen mahdollisesti selvyyttä antavan käsitteellisen viitekehyksen perehtymisellä.

Taseen arvostus IPSAS-standardein tehtiin vielä ennen vuotta 2014 pelkästään julkaistujen standardien mukaan. Mikäli tilanteeseen ei löytynyt standardipaketista sopivaa standardia, niin käsitteellisen viitekehyksen puuttuessa ei linjausta oikeasta toimintatavasta välttämättä ollut tarjolla. Toki *IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* tarjosi hieman tukea oikeanlaisen menetelmän löytämiseksi, mutta tästä huolimatta tarvetta IPSAS-standardien käsitteellisen viitekehyksen eli *The Conseptual Frameworkin* rakentamiselle oli olemassa. Vuoden 2014 lokakuussa IPSASB julkaisikin IPSAS-standardien käsitteellisen viitekehyksen koko ajan päivittyvän standardipakettinsa tueksi.

5.3.1 IPSAS-tilinpäätös - IPSAS 1: Presentation of Financial Statements

Ensimmäinen IPSAS-standardeista *"Presentation of Financial Statements"* määrittelee IPSAS-standardein laaditun tilinpäätöksen tarkoituksen ja luonteen. IPSAS-standardein laaditun tilinpäätöksen tarkoituksena on taata julkisen sektorin yhteisöiden taloudellisten tunnuslukujen vertailtavuus, saman yhteisön eri tilikausien kuin myös eri yhteisöjen välillä. (IPSAS 1.1)

Kassaperusteinen kirjanpito on ollut pitkään julkisen sektorin kirjanpidon ja raportoinnin pohjana, kuitenkin viime vuosina yhä useampi julkisen sektorin yhteisö on valinnut kertymäperusteisen kirjanpidon oman raportoinninsa pohjaksi. Yleisesti kassaperusteisen kirjanpidon on katsottu näyttävän yhteisön lyhytaikaisen taloudellisen aseman, mutta jättävän pitkäaikaisemman kehityksen näyttämättä, jota taseen varat ja velat pyrkivät hahmottamaan. Kertymäperusteisen kirjanpidon avulla pystytään tarjoamaan parempaa näkyvyyttä yhteisön tulevaisuuden kuvasta ja parantamaan taseen liitetietojen kykyä selittää yhteisön omaisuutta sekä velkoja ja velvoitteita. Kertymäperusteisen kirjanpidon lisäämän läpinäkyvyyden avulla, yhteisölle aiheutuvat pitkän ajan seuraamukset poliittisten päätösten aiheuttamista muutoksista toimintaympäristöön, voidaan esittää tilinpäätöksessä. (IPSAS 1.7)

IPSAS-tilinpäätös pyrkii antamaan tietoa yhteisön taloudellisesta tilanteesta (tase), suorituskyvystä (tuloslaskelma), sekä rahavirroista (rahoituslaskelma), joita laaja joukko tilinpäätöksen hyödyntäjiä voi käyttää päätöksenteon tukena erilaisten resurssien allokoinnissa. Tavoitteiden saavuttamiseksi IPSAS-tilinpäätös antaa tietoa seuraavista asioista: (IPSAS 1.9)

a) taloudellisten resurssien allokoinnista ja käytöstä;
b) rahoituksesta ja kuinka yhteisö täyttää likviditeettivaatimukset;
c) yhteisön kykyä hyödyntää varojaan aktiviteetteihinsa (palvelut) ja kuinka se kykenee täyttämään velvollisuutensa ja sitoumuksensa;
d) taloudellisesta asemasta ja sen muutoksesta;
e) kerätä yhteisöä koskeva tieto yhteen, jotta tämän suorituskykyä voidaan arvioida koskien palvelukustannuksia, tehokkuutta ja aikaansaamista.

Tilinpäätöksessä tulee olla seuraavat osa-alueet, jotta yllä mainitut sisällölliset tavoitteet IPSAS-tilinpäätöksen hyödyntämiselle voidaan toteuttaa: varat, velat, oma pääoma, tuotot, kulut, oman pääoman muutokset sekä kassavirta. (IPSAS 1.21)

Tilinpäätöksen tulee esittää taloudellinen asema, taloudellinen suorituskyky sekä yhteisön kassavirta oikean kuvan antamiseksi (fair pressentation) yhteisön tilasta. Oikea kuva IPSAS-standardeissa vaatii luotettavaa esitystä liiketapahtumien, muiden tapausten sekä olosuhteiden vaikutuksista varoihin, velkoihin sekä tuloihin ja menoihin. IPSAS-standardit edellyttävät myös tarvittaessa lisäämän tilinpäätökseen liitetietoja, mikäli oikean kuvan antaminen näin vaatii. Mikäli yhteisö ilmoittaa tekevänsä tilinpäätöksen IPSAS-standardein tulee kaikkia standardien vaatimuksia noudattaa. Erittäin harvinaisesti tilanteissa, IPSAS-standardien tiukka noudattaminen saattaa johtaa virheellisen kuvan antamiseen, ja tällöin tulee toimia siten, että oikea kuva yhteisön tilasta välittyy tilinpäätöksen käyttäjälle. Mikäli jotain IPSAS-standardia on tästä syystä jätetty noudattamatta, tulee liitetiedoissa asia selvittää perusteellisesti. (IPSAS 1.27, 29-32)

Tilinpäätöstä tehtäessä tulee seuraavia periatteita noudattaa. Toiminta tulee olettaa jatkuvaksi tilikaudesta toiseen, ellei ole merkittävää oletusta toiminnan loppumisesta. Tällöin siitä tulee ilmoittaa liitetiedoissa (IPSAS 1.38). Esittämistavan tulee olla johdonmukaista tilikausien välillä, ellei tästä poikkeamiseen ole oikeutusta olosuhteiden tai jonkin IPSAS-standardin puolesta (IPSAS 1.42). Jokainen olennainen erä tulee esittää erillään tilinpäätöksessä (IPSAS 1.45). Varoja ja velkoja eikä tuloja ja menoja saa nettottaa tilinpäätöksessä ellei tätä ole vaadittu tai sallittu jossakin IPSAS-standardissa (IPSAS 1.48). Tilinpäätöksen vertailtavuuden vuoksi tulee jokaisesta luvusta, joka tilinpäätöksestä raportoidaan, esittää vertailuluku edelliseltä tilikaudelta (ellei standardeissa toisin kerrota) (IPSAS 1.53 ja 55). Tilikaudesta IPSAS-standardeissa säädetään siten, että oletuksena tilinpäätös tulee esittää vähintään vuosittain, ja mikäli vuosittainen raportointijakso pitenee tai lyhenee, tulee tästä ilmoittaa liitetiedoissa (IPSAS 1.66). Jo mainittujen yleisten IPSAS-periaatteiden ja tilinpäätösvaatimusten ohella löytyy jokaisesta IPSAS-standardista yksityiskohtaisempia ohjeita yllä esitettävien tavoitteiden ja vaatimusten täyttämisestä.

5.3.2 IPSAS 17: Property, plant and equipment

Tämän IPSAS-standardin tarkoitus on kuvata kirjanpito-ohjeet aineellisille käyttöomaisuushyödykkeille (aineelliset pysyvät vastaavat). Ohjeistuksen avulla tilinpäätöstiedoista (financial statements) tulee nähdä raportoivan yhteisön (kunnan) tase-arvot ja muutokset liittyen aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin (myöhemmin myös hyödykkeet) (IPSAS 17.1). IPSAS 17 pohjautuu *IAS 16: Property, plan and equipment* IFRS-standardiin.

IPSAS 17 määrittelee aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet aineelliseksi omaisuudeksi, jotka a) ovat omistuksessa tuottaakseen tai hankkiakseen hyödykkeitä tai palveluja, vuokrattuna muille tai ovat hallinnollisessa käytössä; ja b) odotettavasti ovat käytössä kauemmin kuin yhden tilikauden. Aineelliseksi käyttöomaisuudeksi tunnistetaan vain omaisuuserät, jotka täyttävät alla olevat vaatimukset: (IPSAS 17.2)

a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvät tulevaisuuden tuotot tai palvelupotentiaali koituu yhteisön hyväksi
b) hyödykkeen hankintameno tai käypä arvo voidaan mitata luotettavasti

Tämä standardi koskee kaikkia rakennuksia, maa-alueita, koneita ja laitteita, mukaan lukien sotilaskaluston ja infrastruktuuriin liittyvän omaisuuden. Infrastruktuurihyödykkeillä on yleensä seuraavanlaisia ominaisuuksia: a) ovat osa suurempaa järjestelmää tai tietoverkkoa; b) käyttöluonteeltaan erikoistuineita, eikä niillä ole vaihtoehtoista käyttötarkoitusta; c) ovat kiinteitä (ei liikutettavissa); d) saattavat olla luovutusrajoitteiden kohteena. Standardi ei kuitenkaan koske maatalouden käytössä mahdollisesti olevia biologisia hyödykkeitä eikä uusiutumattomia luonnonvaroja, kuten öljyä ja maakaasua, mutta koskee näihin liittyviä rakennuksia, maa-alueita, koneita sekä laitteita. Tätä standardia ei myöskään sovelleta sijoitustarkoituksessa oleviin maa-alueisiin, rakennuksiin tai laitteisiin (investment property), vaan nämä tase-erät arvostetaan *IPSAS 16: Investment property* mukaisesti (käsitellään seuraavassa osiossa). (IPSAS 17.4-7)

IPSAS 17 ei velvoita eikä kiellä niin sanottujen kulttuuriperinnöllisten hyödykkeiden (heritage assets) kirjaamista taseeseen, jotka muuten vastaavat standardin kirjaamisperusteita. Mikäli tällaisia hyödykkeitä päätetään kirjata, tulee yhteisön täyttää standardissa mainitut liitetietovaatimukset, mutta vaadittuja arvostuskäytäntöjä ei tarvitse näihin hyödykkeisiin soveltaa (IPSAS 17.8). Esimerkisi seuraavat liitetiedot tulee ilmoittaa, mikäli näitä hyödykkeitä kirjataan taseeseen: arvostusperuste, poistomenetelmä (jos käytetty), kirjanpitoarvo, laskennalliset poistot tilikauden lopussa sekä hyödykekohtainen laskelma kirjanpitoarvosta (poistot, arvonalennukset yms.) (IPSAS 17.11). Alla listattuna ominaisuuksia joita kulttuuriperinnöllisillä hyödykkeillä IPSAS:n mukaan usein esiintyy (IPSAS 17.9):

a) taloudellista arvoa jonka hyödyke antaa kulttuurille, ympäristölle, sivistykselle tai historialle ei ole todennäköistä mitata markkinahintojen mukaisesti;
b) oikeudelliset ja/tai lailliset vastuut voivat kieltää tai vakavasti rajoittaa hyödykkeen myyntiä;
c) ovat usein korvaamattomia ja niiden arvo voi nousta ajan saatossa, vaikkakin hyödykkeen kunto saatta heiketä;
d) taloudellisen käyttöiän määritys saatta olla hankalaa, sillä joissain tapauksissa voidaan puhua useista sadoista vuosista.

On mahdollista, että historiallisesti arvokkaita kohteita käytetään esimerkiksi toimistotiloina, tällöin nämä hyödykkeet voidaan arvostaa standardin yleisten periaatteiden mukaan. Osalla yllä käsitellyistä hyödykkeistä puolestaan saattaa olla palveluntuotantoon liittyvää tulovirtaa, jolloin arvostus voi perustua näihin ominaisuuksiin. (IPSAS 17.10)

Yhteisöllä saattaa olla myös hyödykkeitä, joilla ei ole varsinaista tuotantoon tai palveluntarjontaan liittyvää tarkoitusta. Mikäli nämä kuitenkin ovat yhteisölle välttä-

mättömiä (jopa lakisääteisiä), esimerkiksi väestön turvaamiseksi, voivat kirjaamisperusteet täyttyä. (IPSAS 17.22)

Hyödykkeet jotka täyttävät edellä mainitut kirjaamisperusteet tulle kirjata taseeseen hankintamenon mukaisesti (IPSAS 17.26). Sellaiset hyödykkeet, jotka on hankittu vastikkeettomasti (non-exchange) tulee arvostaa hankintahetken käypään arvoon (IPSAS 17.27). Hankintamenoon lasketaan kuuluvaksi seuraavat menoerät (IPSAS 17:31):

a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset
b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.
c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tiettynä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto-omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana

Välittömiksi menoiksi luetaan muun muassa seuraavat menoerät (IPSAS 17.31):

a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot, jotka välittömästi johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisesta tai hankinnasta;
b) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;
c) toimitus- ja käsittelymenot;
d) asentamisesta ja kokoamisesta aiheutuvat menot;
e) menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko omaisuuserä asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun omaisuuserää on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet); ja
f) asiantuntijapalkkiot.

Hankintamenoksi ei lasketa uuden toimipaikan avaamisesta aiheutuneita menoja, uuden tuotteen tai palvelun markkinoille tuontiin liittyviä menoja, toiminnan aloittamisesta uudessa toimipaikassa tai uusien asiakasryhmien kanssa muodostuvia menoja eikä hallinnon tai muita yhteisiä yleismenoja. (IPSAS 17.33)

Mikäli hankintamenoa ei pystytä luotettavasti määrittelemään yllä olevien ohjeiden mukaisesti, tulee hyödyke arvostaa hankitahetken käypään arvoon. Mikäli omaisuuserälle ei ole olemassa verailukelpoisia markkinatapahtumia käyvän arvon määrittelemiseksi, voidaan sen käypä arvo määrittää, jos käytössä on luotettavia arvioita käyvästä arvosta. (IPSAS 17.37-41)

Hankintamenon määrityksen jälkeen arvostukäytäntöjä on kaksi *Hankintamenomalli* tai *Uudelleenarvostusmalli*, joista yhteisö voi valita sopivamman. Mikäli yhteisö valitsee uudelleenarvostusmallin, tulee tätä käyttää koko käyttöomaisuushyödykeluokkaan, johon kyseinen omaisuuserä lukeutuu. Esimerkkejä eri käyttöomaisuushyödykeluokista: (IPSAS 17.44 ja IPSAS 17.52)

a) Maa-alueet;
b) Rakennukset;
c) Tiet;

d) Koneet;
e) Sähkönsiirtoverkot;
f) Laivat;
g) Lentokoneet;
h) Sotilaskalusto;
i) Moottoriajoneuvot;
j) Huonekalut ja kiinteät kalusteet;
k) Toimistokoneet ja –kalusto; ja
l) Öljynporauslautat.

Yhteisön valitessa hankintamenomallin tulee hankintamenosta tehdä myöhemmin tässä osiossa esiteltävät tehtävät, poistot ja tarvittaessa suorittaa arvonalennuskirjauksia IPSAS 21:n mukaan. Mikäli yhteisö valitsee uudelleenarvostusmallin, tulee poistojen lisäksi suorittaa seuraavaksi kuvatut uudelleenarvostamistoiminnot. (IPSAS 17.42-44 ja 79)

Uudelleenarvostusmallissa hyödyke, jonka käypä arvo voidaan määrittää luotettavasti, arvostetaan uudelleen käypään arvoon, josta vähennetään kertyneet poistot ja arvonalentumiset. Käypä arvo pyritään ensijaisesti määrittämään markkinoiden ja niiden mukaan tehtävän arvion perusteella. Mikäli käyvän arvon määrittäminen ei tätä kautta onnistu luotettavasti, voidaan arvon määrittämiseen käyttää IPSAS 21- standardissa mainittuja vaihtoehtoisia arvonmäärityskeinoja (jälleenhankintahinta, ennalleenpalautus, jäljellä olevan palvelutuotannon arvo) palvelupotentiaalin arvon määrittämiseksi. Uudelleenarvostamisen frekvenssi riippuu hyödykkeen arvon vaihtelevuudesta. Joillekin hyödykkeille uudelleenarvostus on tarpeen vuosittain, kun taas joidenkin uudelleenarvostus on sallittua tehdä vain joka kolmas tai viides vuosi. (IPSAS 17.44-49)

Kun aineellinen käyttöomaisuushyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostuspäivään mennessä kertyneet poistot käsitellään toisella seuraavista tavoista: (IPSAS 17.50)

a) oikaistaan suhteessa omaisuuserän bruttomääräisen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että omaisuuserän kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleenarvostukseen perustuva arvo. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun omaisuuserä arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankinta-arvoon indeksiä käyttämällä.
b) vähennetään omaisuuserän bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi. Tätä menetelmää sovelletaan usein rakennuksiin.

Mikäli omaisuuserän kirjanpitoarvo suurenee uudelleenarvostuksen vaikutuksesta tulee kirjaus tehdä suoraan oman pääoman uudelleenarvostusrahastoon. Mikäli aiemmista uudelleenarvotuksista on kirjattu tulokseen tappiota, tulee tältä osin uudelleenarvostuksen arvonnousu kirjata tulosvaikutteisesti. Omaisuuserän kirjanpitoarvon vähentyessä uudelleenarvostamisen seurauksena tulee vähennys kirjata tulosvaikutteisesti, mutta mikäli aiempia arvonkorotuksia on omassa pääomassa, tulee nämä ensisijaisesti purkaa. (IPSAS 17.54-55)

IPSAS-standardien mukaisesti jokaisesta hyödykkeen osasta jonka hankintameno muodostaa merkittävän osan hyödykkeen hankintamenosta, on tehtävä poistot erikseen. Näin tehden voidaan hyödykkeen eri osille määrittää tarkka käyttöikä ja poistosuunnitelma. Poistot tulee kirjata tulosvaikutteisesti ellei poistoja sisällytetä jonkin toisen omaisuuserän kirjanpitoarvoon (esim. vaihto-omaisuus). (IPSAS 17.43-48)

Omaisuuserälle tehtävät poistot on jaksotettava systemaattisella tavalla omaisuuserän taloudelliselle vaikutusajalle. Omaisuuserän jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa ja muutokset tulee käsitellä IPSAS 3:n *"Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"* mukaisesti. Poistot tehdään silloinkin, kun omaisuuserän käypä arvo ylittää kirjanpitoarvon, kunhan jäännösarvo ei ylitä kirjanpitoarvoa. Omaisuuserän jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi kuin kirjanpito ja tällöin poisto on nolla siihen asti kunnes jäännösarvo pienenee alle kirjanpitoarvon. (IPSAS 17.66-71)

Taloudellisen vaikutusajan määrittäminen perustuu omaisuuserän käyttökelpoisuuten yhteisölle. Tähän vaikuttavat myös mahdolliset suunnitelmat luopua hyödykkeestä tietyn ajan kuluessa, jolloin hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan laskennassa tulee ottaa suunniteltu pitoaika huomioon. Maa-alueille ei lähtökohtaisesti tehdä poistoja, joten maa-alue ja tälle rakennettu kiinteistö tulee arvostaa erillään. Joissain tapauksissa maa-alueella itsellään saattaa olla rajoitettu taloudellinen vaikutusaika, jolloin siitä tehdään poistot tavalla, joka kuvastaa siitä saatavaa hyötyä. (IPSAS 17.73-75)

Poistomenetelmän tulee kuvastaa kuinka yhteisö hyödyntää tulevaisuudessa hyödykkeestä saatavaa taloudellista hyötyä tai palvelupotentiaalia. Poistomenetelmät on tarkistettava vähintään kerran tilikaudessa ja mikäli huomataan merkittäviä muutoksia hyödykkeestä saatavan hyödyn jakautumisessa, tulee menetelmä päivittää uutta jakaumaa vastaavaksi. (IPSAS 17.76-77)

Hyödykkeen kirjaaminen pois taseesta tulee tehdä silloin kun se luovutetaan tai kun sen käytöstä tai luovutuksesta ei ole odotettavissa vastaista taloudellista hyötyä tai palvelupotentiaalia. Kirjattaessa hyödyke taseesta, tulee siitä syntyvä voitto tai tappio kirjata tulosvaikutteisesti, ei kuitenkaan liikevaihtoon. Mahdollinen voitto tai tappio määritellään mahdollisen nettoluovutustulon ja hyödykkeen kirjanpitoarvon erotuksena. (IPSAS 17.82-83 ja 86)

5.3.3 IPSAS 16: Investment property

Sijoituskiinteistöille on olemassa oma IPSAS-standardi (16) *"Investment property"*. Sijoituskiinteistöjä ovat rakennukset tai maa-alueet joita pidetään vuokratuottojen tai omaisuuden arvonnousun tai näiden molempien takia (IPSAS 16.8). IPSAS 16 perustuu *IAS 40: Investment property* IFRS-standardiin.

Yleisesti julkisen sektorin omistamien rakennusten ja maa-alueiden tarkoituksena on tarjota palveluja ja tällöin tämä standardi ei sovellu. Silloin kuin julkisella toimivat yhteisöt kuitenkin käyttävät omistuksessaan olevia kiinteistöjä sijoituskiinteistöinä tulee standardi sovelletuksi. Joissain tapauksissa osa kiinteistöstä on sijoituskäytössä ja osa on yhteisön tuotannon tai palvelutuotannon käytössä. Mikäli yhteisö pystyisi myymään tai leasing-sopimuksella vuokraamaan osat erikseen, tulee nämä kirjata taseessakin eroteltuna sijoituskiinteistöiksi ja kiinteistöiksi. Mikäli tämä ei kuitenkaan ole mahdollista, kirjataan kiinteistö sijoituskiinteistöksi vain ja ainoastaan, jos merkityksetön osa siitä on muussa kuin sijoituskäytössä. (IPSAS 16.12)

Sijoituskiinteistöjä koskee samat taseeseen kirjaamisvaatimukset kuin aiemmin IPSAS 17- standardissa esitettiin. Tarkoittaen, että taseeseen kirjattavien sijoituskiinteistöjen tulee täyttää seuraavat kaksi vaatimusta a) on oltava todennäköistä, että sijoituskiinteistöön liittyvät tulevaisuuden tuotot tai palvelupotentiaali koituvat yhteisön hyväksi; ja b) sijoituskiinteistön hankintameno tai käypä arvo voidaan mitata luotettavasti. (IPSAS 16.19)

Sijoituskiinteistöt tulee arvostaa hankintamenoonsa, samalla tapaa kuin on aiemmin IPSAS 17-standardin kohdalla on jo kuvattu. Kuitenkin mikäli sijoituskiinteistö on hankittu ilman menoja, tai nimelliseen hintaan, hankintamenon laskennassa käytetään hankintahetken käypää arvoa. (IPSAS 16.22-23)

Kun hankintameno on pystytty luotettavasti määrittelemään voi yhteisö valita arvostusmalliksi hankintamenomallin tai käyvän arvon menetelmän. Sijoituskiinteistöjen erikoisuus verrattaessa aiemmin esiteltyihin aineellisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin on se, että samaa arvostusmenetelmää tulee käyttää koko tase-erän arvostamiseen. Mikäli yhteisö valitsee käyvän arvon menetelmän, on kaikki sijoituskiinteistöt arvostettava käypään arvoon ja tämän on kuvastettava tilinpäästöspäivän markkinaolosuhteita. Uudelleenarvostamisesta syntyvä voitto tai tappio tulee kirjata tulosvaikutteisesti. (IPSAS 16.32 ja 35-39)

Yhteisölle voi ilmaantua tilanne, jossa sijoituskiinteistön käyvän arvon määrittäminen ei ole olemassa olevien markkinaolosuhteiden vuoksi mahdollista, eikä kiinteistöjen tulevien tuottojen diskonttaaminen kuvaa luotettavasti sijoituskiinteistön käypää arvoa. Tällöin kyseiselle sijoituskiinteistölle tullaan soveltamaan IPSAS 17-standardin hankintamenomallia, ja sijoituskiinteistön jäännösarvon on oletettava olevan nolla. Tätä arvostusmallia tulee soveltaa kyseiseen sijoituskiinteistöön kiinteistön luovutukseen saakka. (IPSAS 16.35 ja 55)

Yhteisö, joka valitsee arvostuksessaan käytettävän hankintamenomallia, noudattaa tällöin IPSAS 17- standardin mukaisia ohjeita. Hankintamenoa vähennetään tällöin jatkuvasti poistosuunnitelman mukaisilla poistoilla ja mahdollisesti kertyvillä arvonalentumiskirjauksilla (IPSAS 21). Myös sijoituskiinteistön taseesta pois kirjaaminen tapahtuu samoin edellytyksin kuin IPSAS-standardissa 17. (IPSAS 16.58 ja 70-72)

5.3.4 Aineellisten hyödykkeiden arvonalentuminen IPSAS-standardeissa

Omaisuuserien arvonalentumisten tunnistaminen ja vaadittavat toimenpiteet arvonalentumistilanteissa on ohjeisettu standardeissa *IPSAS 21: Impairment of Non-Cash Generating Assets* ja *IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets*. Ensimnäinen mainituista standardeista määrittelee käytännöt, jos hyödyke ei ole kerryttämässä yhteisölle rahaa vaan on yhteisöjen palvelutoimintojen käytössä, kun taas jälkimmäinen ohjeistaa hyödykkeitä joilla yhteisö pyrkii tuottamaan rahaa (IPSAS 21.14). Arvonalentumisen IPSAS-standardit pohjautuvat IFRS-standardiin *IAS 36: Impairment of Assets*. Kuntien toimintaperiaatteen kannalta IPSAS 21 on huomattavasti oleellisempi. IPSAS 21 ei sovellu IPSAS 17- standardissa mainittuihin aineellisiin hyödykkeisiin, jotka käyttävät uudelleenarvostusmenetelmää eikä IPSAS 16- standardin käyvän arvon menetelmää käyttäviin hyödykkeisiin. (IPSAS 21.2).

IPSAS 21-standardin mukaan arvonalentumistappio on hyödykkeen tulevaisuuden taloudellisten hyötyjen tai palvelupotentiaalin vähentyminen (käyttöarvo) suunniteltuja poistoja pienemmälle tasolle. Arvonalentumistappio on siis määrä, jolla hyödykkeen kirjanpitoarvo ylittää siitä tulevaisuudessa kertyvän palvetuotannon arvon (IPSAS 21.14). Yhteisön tulee tilinpäätöspäivänä arvioida onko viitteitä arvonalentumisista, ja mikäli näin on, tulee kyseisen hyödykkeen tulevaisuuden käyttöarvo selvittää kaavamaisesti (formal) (IPSAS 21.26).

Arvonalentumistappioihin viittaavia asioita voivat IPSAS-standardien mukaan olla esimerkiksi seuraavat muutokset hyödykkeeseen liittyen (IPSAS 21.27 ja 29(b)):

Ulkoiset muutokset:

a) tuotettujen palveluiden kysynnän merkittävä lasku tai (lähestulkoon) lakkaaminen;
b) negatiiviset muutokset toimintaympäristössä liittyen teknologiaan, lakeihin tai politiikkaan

Sisäiset muutokset:
a) hyödykkeen fyysisen kunnon heikentyminen;
b) hyödyke ei ole käytössä tai käyttöä on vähennetty tai tullaan vähentämään, liittyen omaisuuserän käytön lopettamiseen, luovuttamiseen tai uudelleenjärjestämiseen;
c) päätös hyödykkeen valmistamisen (rakentamisen) lopettamisesta ennen valmistumista tai käyttökelpoiseksi saattamista;
d) odotettua heikompi palvelutuotanto

Mikäli yllä olevia tai niiden kaltaisia viitteitä arvonalentumisesta on olemassa, tulee yhteisön laskea hyödykkeen arvo. Mikäli arvo on pienempi kuin kirjanpitoarvo, on hyödykkeesta tehtävä arvonalennus. Hyödykkeen arvo voidaan määrittää kahdella eri tavalla, käypä arvo vähennettynä myynnistä aiheutuvilla kuluilla tai hyödykkeen tulevaisuuden käytöstä syntyvä käyttöarvo (IPSAS 21.14). Arvonalentumisvaatimusten täyttämiseksi ei ole aina tarpeellista määrittää molempia, jos toinen on jo kirjanpitoarvoa suurempi. (IPSAS 21.36-37)

Käyvän arvon määrittämisessä pyritään ensisijaisesti käyttämään markkinoiden tarjoamaa informaatiota, mutta mikäli tätä ei ole saatavilla myös muu käyvän arvon määritysperiaate saattaa olla hyväksyttävä (paras mahdollinen saatavilla oleva tieto). Mikäli käyvän arvon määrittäminen ei kuitenkaan ole mahdollista tulee arvo määrittää hyödykkeen käyttöarvon avulla. (IPSAS 21.40-42)

Hyödykkeen käytöstä syntyvän arvon määrittämiseen vaikuttavat saatavilla olevan informaation laatu ja määrä sekä mahdollisen arvonalentumisen (syyn) luonne. Mainittujen olosuhteiden mukaan on valittavana kolme käyttöarvon määrittämismallia. Näiden mallien avulla selvitetään hyödykkeen palvulupotentiaalin arvo ja mikäli tämä on pienempi kuin kirjanpitoarvo, on tehtävä arvonalennuskirjaus. (IPSAS 21.45-49)

Arvonalennuskirjaus tulee tehdä tulosavaikutteisesti ja poistosuunnitelma tulee päivittää uutta arvoa vastaavaksi. Mikäli myöhemmin huomataan olosuhteiden muuttuneen, siten ettei arvonalennukselle ole enää perusteita, tulee kirjanpitoarvoa korjata tulosvaikutteisesti (ei kuitenkaan arvonalentumista korkeammalle tasolle) ja poistosuunnitelma jälleen päivittää. (IPSAS 21.52,54-57,59-60 ja 68-70)

IPSAS 26 -standardissa määritellään arvonalentumisohjeet mikäli hyödykkeen tarkoituksena on tuottaa kassavirtaa yhteisölle. Standardin säädökset ovat pääpiirteittäin samat kuin IPSAS 21:n sovellettuna kaupalliseen käyttöön tarkoitetuille hyödykkeille. Merkittävimmät erot arvonalentumiperiaatteiden välillä löytyvät hyödykkeen käyttöarvon määrittämisestä ja IPSAS 26:n mahdollisuudesta tarvittaessa yhden hyödykkeen sijasta yhdistää useampi hyödyke ja tarkastella omaisuuserän arvoa. IPSAS 26:n mukaan arvo määritetään joko käyvän arvon mukaan tai käyttöarvon, joka lasketaan tulevaisuudessa kertyvien rahavirtojen nykyarvona. Mahdollisuus tarkastella omaisuuserää yhden hyödykkeen sijasta realisoituu, jos yhden hyödykkeen laskennallisten rahavirtojen nykyarvon määrittäminen ei ole luotettavasti mahdollista. Tällöin tulee tarkastella koko omaisuuserää johon hyödyke lukeutuu. (Müller-Marqués Berger, T. 2002. 175-180)

5.3.5 IPSAS – käsitteellinen viitekehys (The conseptual framework)

Lokakuussa 2014 IPSASB julkaisi IPSAS-standardien pohjaksi tarkoitetun käsitteellisen viitekehyksen (*The Conseptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities*). Tämän julkaisun tarkoituksena on tuoda selkeyttä standardien mahdollisiin tulkintatilanteisiin, ohjeistaa yhteisöjä mikäli IPSAS-standardeista ei löydy nimenomaista ratkaisua sekä luoda selkeä pohja (viitekehys) tulevien standardien luomiselle ja olemassa olevien uudistamiselle. Käsitteellinen viitekehys ei kuitenkaan asetu julkaistujen standardien asemaan vaan IPSAS-standardit pysyvät edelleen ensisijaisena vaatimuksena yhteisöille. (IFAC, 2014. The Conseptual Framework. 4-9)

Käsitteellinen viitekehys luo syvemmän katsauksen IPSAS-standardien taakse. Viitekehyksessä kuvaillaan ja avataan muun muassa IPSAS-standardien laadullisia vaatimuksia, joita ovat; informaation tarkoituksenmukaisuus (*relevance*), luotettava esittely (*faithful presentation*), ymmärrettävyys (*understandability*), informaation ajantajuisuus (*timeliness*), vertailtavuus (*comparability*) sekä todennettavuus (*verifiability*). (IFAC, 2014. The Conseptual Framework. 28-32)

Tutkimuksen kannalta tärkeimmille IPSAS-standardeille käsitteellinen viitekehys syventää käyttöomaisuuden määritelmää yhteisön omistuksessa (käytössä) olevaksi resurssiksi, jonka tulevat tuotot tai palveluntarjonta kohdistuu yhteisön hyväksi. Lisäksi taseelle kirjattavalle hyödykkeelle annetaan vaatimukseksi olla IPSAS-standardeissa olevien määritysten mukainen sekä kirjanpitoarvon oltava luotettavasti määriteltävissä. Käyttöomaisuuden arvonmääritykseen käsitteellinen viitekehys jättää (kuten IPSAS-standarditkin) arvostusmenetelmän valinnan yhteisön itsensä arviotavaksi, mutta avaa erilaisten arvostusmenetelmien käytännön soveltamista IPSAS-standardeja paremmin. (IFAC, 2014. The Conseptual Framework. 51-52, 73, 78-88)

Käsitteellisessä viitekehyksessä avataan hankintamenoon sekä käypään arvoon perustuvien arvostusmallien käytännön toteuttamista. Kuitenkin kuten edellä todettua, käsitteellisen viitekehyksen tarkoituksen mukaisesti varsinaisesti tase-erien määrittelemisestä ja arvostamisesta säädetään IPSAS-standardeissa. Käsitteellisen viitekehyksen avulla IPSAS-standardeja noudattava yhteisö saa tukea ja ymmärrystä omien tase-eriensä määrittelyyn ja arvostamiseen liittyen. Tutkimuksen näkökulmasta käsitteellisen viitekehyksen sisältö ei suoranaisesti vaikuta IPSAS-standardien velvoittamaan käyttöomaisuuden määrittelyyn sekä arvonmääritykseen. Tutkimuksessa voidaan täten keskittyä olennaisten IPSAS-standardien vaatimuksiin.

6 TUTKIMUSTULOSTEN YHTEENVETO

Tutkimuksessa selvitettiin Suomen kuntien nykylainsäädännön määrittelemien taseen pysyvien vastaavien kirjaamis- ja arvostusperiaatteiden eroja julkisen sektorin kansainvälisten IPSAS-tilinpäätösstandardien vastaaviin säädöksiin. Tutkimuskohteeksi pysyvistä vastaavista valikoitui tarkemmin Suomen kuntien taseen suurimmat erät – *Rakennukset , Kiinteät rakenteet ja laitteet* sekä *Maa- ja vesialueet*.

Tase-erien määritelmät molemmissa säädöksissä ovat pääsääntöisesti yhtenevät, mutta johtuen IPSAS-standardien pohjautumisesta kansainvälisiin IFRS-standardeihin, IPSAS-standardien määritelmät ovat usein yksityiskohtaisemmat kuin Suomen kuntien lainsäädännössä. Aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvat tutkimuskohteina olevat tase-erät määritellään kuntien taseessa olevien pysyvien vastaavien avulla. Pysyviä vastaavia *ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.* IPSAS-standardit (IPSAS 17) määrittelee aineettomat hyödykkeet *aineelliseksi omaisuudeksi* jotka ovat yhteisön *omistuksessa tuottaakseen tai hankkiakseen hyödykkeitä tai palveluja, vuokarattuna muille tai ovat hallinnollisessa käytössä; ja odotettavasti ovat käytössä kauemmin kuin yhden tilikauden*. Lisäksi tulee olla *todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvät tulevaisuuden tuotot tai palvelupotentiaali koituu yhteisön hyväksi* sekä *hyödykkeen hankintameno tai käypä arvo voidaan mitata luotettavasti*, jotta taseen aineellisten hyödykkeiden kirjaamisperusteet IPSAS-standardeissa täyttyvät. Molempien standardien mukaan aineellisten hyödykkeiden tulee olla siis yhteisön taseessa olevia hyödykkeitä, joiden tarkoituksena on pitkäaikaisesti kerryttää tuloa tai tuottaa palveluja yhteisölle.

Kuten edellä huomataan, on IPSAS-standardit määritelmissään ja arvostusohjeistuksissaan huomattavasti yksityiskohtaisempia kuin kuntia velvoittava voimassaoleva Suomen lainsäädäntö. IPSAS-standardien arvostussäädökset eriytyvät riippuen tase-erän käyttötarkoituksesta. Mikäli pysyvien vastaavien tase-erän käyttötarkoituksena on vuokratuottojen kerääminen tai omaisuuden arvonnousu, arvostamisessa käytetään IPSAS 16 – Investment property, kun taas muuten pysyvien vastaavien arvostamisesta ohjeistaa IPSAS 17 - Property, plant & equipment. Suomen lainsäädännössä tase-erien käyttötarkoitus ratkaisee arvostamista, mutta sijoituskäyttöön hankittujen aineellisten hyödykkeiden arvostusta ei ole eriytetty muista aineellisista hyödykkeistä.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti eri tase-erien määritelmät ja arvostusmenetelmät eroavat toisistaan. Tase-erässä *rakennukset* on aktivoituna hankintamenot niistä rakennuksista, joita käytetään kunnan palvelutuotannossa tai jotka

ovat realisoitavissa taikka joihin muuten liittyy vähintään taseeseen merkittyä arvoa vastaava tulonodotus. Rakennuksille tehdään suunnitelmanmukaisia poistoja sekä tarvittaessa arvonalentumiskirjauksia. Arvonkorotuksia ei Suomen lainsäädännön mukaan tehdä kuntien taseessa oleville rakennuksille. Poistosuunnitelman puolestaan tulee pohjautua taloudelliseen pitoaikaan. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet määrittelevät taloudelliset pitoajat eri käyttötarkoituksen mukaisille rakennuksille ja ohjeelliset poistoajat ovat 10-50 vuotta, riippuen rakennuksen käyttötarkoituksesta.

Kiinteät rakenteet ja laitteet ovat maarakenteiden kuten katujen, teiden sekä puistojen ja virkistysalueiden sekä vesirakenteiden ja vastaavien rakenteiden ja niiden laitteiden hankintamenot (ei kuitenkaan maapohjaa). Nykylainsäädännön mukaan hankintamenosta tehdään poistosuunnitelman mukaisia poistoja, jotka vähentävät kirjanpitoarvoa. Kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin merkityt hyödykket voidaan poistaa tasapoistoin tai menojäännöspoistoin. Myöskään kiinteille rakenteille ja laitteille ei tehdä arvonkorotuksia. Arvonalennus puolestaan tulee kirjata samoilla ehdoilla kuin rakennuksille sekä maa- ja vesialueille, mutta kirjataan arvonalennuksen sijaan lisäpoistona. Ohjeelliset poistoajat kiinteille rakenteille ja laitteille ovat 10-40 vuotta (tasapoisto) tai 7-25% (menojäännöspoisto).

Suomen kuntien taseessa olevat *maa- ja vesialueet* ovat joko palvelutuotannossa käytettävää omaisuutta tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta taikka vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa omaisuutta (kuten myytäväksi tarkoitetut tontit). Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Maa- ja vesialueiden hankintameno lasketaan yllä olevan määritelmän mukaisesti. Maa- ja vesialueista ei tehdä poistoja vaan mahdollinen uudelleenarvostus suoritetaan arvonkorotuksilla ja arvonalennuksilla. Arvonkorotus tulee toteuttaa varovaisuuden periaatetta noudattaen mikäli tase-erän arvo on pysyväisluontoisesti noussut. Arvonkorotus kirjataan omaan pääomaan sisältyvään *Arvonkorotusrahastoon*. Arvonalennus puolestaan tulee kirjata mikäli hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palveluntuotannossa on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi. Erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Tilanteita, joissa arvonalentumiskirjausta tulee harkita ovat esimerkiksi omaisuuden vahingoittuminen, hyödykkeen käyttömäärässä tai -tavassa palvelutuotannossa on tapahtumassa muutoksia lähitulevaisuudessa, tulonodotukset tai palvelutoimintaan liittyvät odotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat tai kunnan toimintaympäristössä tapahtuneet (tai lähitulevaisuudessa tapahtuvat) merkittävät haitalliset muutokset.

IPSAS-standardien arvostusmenetelmät ovat yksityiskohtaisempia, mutta pääpiirteittäin voidaan samankaltaisia arvostusmenetelmiä käyttää kuin Suomen lainsäädännössä. IPSAS-standardein toteutetussa tilinpäätöksessä maa-alueisiin ei lähtökohtaisesti tehdä poistoja, mutta toisin kuin nykylainsäädännössä myös rakennusten ja rakennelmien arvoa voidaan IPSAS-standardein korottaa. Erona näiden kahden ohjeistuksen välillä on myös IPSAS-standardien erilainen arvostusmenetelmä sijoituskäytössä oleviin pysyviin vastaaviin (esim. vuokratut asunnot). Myös IPSAS-standardien ohjeistuksessa tulee taseeseen mekittävien hyödykkeiden hankintahetken arvo määrittää ennen aktivointia. Tämä tehdään joko toteutuneilla kustannuksilla tai mikäli hyödyke on vastikkeetta hankittu yhteisölle, niin arvostus tapahtuu hankintahetken käypään arvoon tai parhaaseen arvioon siitä (asianmukaiset laskelmat). Tämän jälkeen yhteisön tulee valita arvostetaanko hyödykkeet jatkossa *hankintamenomallia* vai *uudelleenarvostusmallia* käyttäen. Hankintamenomallin mukaisesti tase-erän kirjanpitoarvosta tehdään poistot omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan mukaisesti. Omaisuuden jäännösarvo ja taloudelli-

nen vaikutusaika on tarkistettava vähintään jokaisen tilikauden lopussa. IPSAS antaa myös mahdollisuuden arvostaa pysyvät vastaavat käypään arvoon, kun valitaan *uudelleenarvostamismalli*. Riippuen tase-erän luonteesta markkina-arvo tai tulo-odotukset arvioidaan vuosittain tai muutaman vuoden välein. Mahdollisten uudelleenarvostustarpeiden ilmentyessä tehdään tarvittavat oikaisut omaan pääomaan, uudelleenarvostusrahastoon. Tällöin tulee myös poistosuunnitelmaa mukauttaa uuteen arvoon. IPSAS-standardein arvostettaessa on poistosuunnitelma yleisestikin arvioitava uudelleen vähintään kerran tilikaudessa ja mikäli taloudelliseen pitoaikaan tai hyödykkeestä saatavan hyödyn jakautumiseen on tullut muutoksia, tulee poistosuunnitelmaa korjata vastaaavasti.

IPSAS-standardien mukaan sijoituskiinteistöt tulee erottaa taseessa omaksi erälkseen ja koko tase-erä tulee arvostaa samalla menetelmällä. Sijoituskiinteistöjen kirjaaminen taseeseen tapahtuu samaan tapaan kuin muidenkin pysyvien vastaavien, hankintamenolla tai tarvittaessa käypään arvoon arvostaen. Jatkossa arvostaminen tapahtuu joko hankintamenomalliin tai käypään arvoon. Käyvän arvon mallissa tulee sijoituskiinteistöjen arvon vastata tilinpäätöshetken markkinaolosuhteita. Sijoituskiinteistöjen erikoisuus muihin pysyviin vastaaviin on uudelleenarvostusten kirjaaminen myös voiton syntyessä tulosvaikutteisesti.

Kultturiperinnölliset kohteet (heritage assets) voidaan myös yhteisön niin halutessaan aktivoida IPSAS-standardein laadittuun taseeseen. Tällöin tulee IPSAS 17-standardin mukaiset kirjaamisperusteet täyttyä ja lisäksi tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee kertoa määrätyt lisäselvennykset, kuten arvostusperuste ja poistomenetelmä hyödykkeestä. Esimerkkinä tällaisesta hyödykkeestä toimii historiallisesti arvokas nähtävyys (esim. linnake), josta yhteisö saa jatkuvaa tulovirtaa esimerkiksi pääsylipputuloina tai nähtävyyden käyttöä yhteisön asukkaille voidaan pitää muuhun palveluntarjontaan verrattavana.

6.1 Arvostusmenetelmien eroavaisuudet

Suomen kuntien nykyisin noudattama kirjanpitolaki ja tämän käytöstä velvoittavia ohjeita antavat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet eivät merkittävissä määrin eroa IPSAS-standardien säädöksistä taseen pysyvien vastaavien, rakennusten, maa- ja vesialueiden tai kiinteiden rakenteiden ja laitteiden arvostamisessa. Molemmiessa säädöksissä aktivoitava hankintameno lähtökohtaisesti määritellään hyödykkeen hankinnasta yhteisölle tulleiden toteutuneiden kustannusten perusteella. Perussääntönä myöhemmässä arvostamisessa on taloudelliseen pitoaikaan linkittyvät poistosuunnitelman mukaiset poistot. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on tosin antanut käytettävistä poistoajoista viitteelliset ohjeistukset, kun taas IPSAS-standardeissa poistosuunnitelmaa tulee jatkuvasti päivittää vastaamaan mahdollisimman tarkasti hyödykkeen todellista taloudellista pitoaikaa. Molemmissa säädöksissä tulee myös kirjata arvonalennuksia mikäli hyödykkeen arvo on pysyväisluonteisesti heikentynyt kirjanpitoarvoa alemmaksi. Maa- ja vesialueiden arvostaminen poikkeaa molemmissa säädöksissä muiden tutkimuskohteina olleiden tase-erien arvostamisesta. Maa- ja vesialueille ei tehdä lähtökohtaisesti poistoja vaan arvostaminen tapahtuu uudelleenarvostuksilla, joista tappiot kirjataan tulosvaikutteisesti ja voitot kirjataan suoraan omaan pääomaan uudelleenarvostusrahastoon.

IPSAS-standardit kuitenkin eroavat muutamalta osin kuntien nykyisestä lainsäädännöstä. IPSAS-standardit antaa mahdollisuuden valita hankintamenomallin (poistot) tilalle uudelleenarvostamismallin, jonka mukaan tase-erän hyödykkeille tehdään poistojen lisäksi vuosittainen uudellenarvostus, jonka seurauksena hyödykkeiden kirjanpitoarvo voi joko nousta tai laskea. Arvonmuutokset muissa kuin sijoituskiinteistöissä kirjataan siten, että voitot kirjataan omaan pääomaan arvonkorotusrahastoon ja tappiot suoraan tulosvaikutteisesti. Mahdollisten uudelleenarvostusten seurauksena myös poistosuunnitelmaa on mukautettava vastaamaan muuttunutta taloudellista pitoaikaa. Mikäli uudelleenarvostumallia käytetään voidaan siis rakennusten sekä kiinteiden laitteiden ja rakennelmienkin kirjanpitoarvoa korottaa, mikä ei Suomen nykyisen lainsäädännön mukaan ole mahdollista.

Suurin eroavaisuus arvostamisessa koskee kuitenkin sijoituskäytössä olevia pysyviä vastaavia. Suomen nykyisessä lainsäädännössä ei ole säädetty sijoituskiinteistöille erilaisesta arvostamisesta, mutta IPSAS-standardeissa kiinteistöt, joiden tarkoitus on tuottaa tuloa yhteisölle, tulee arvostaa muista pysyvistä vastaavista poiketen. IPSAS-standardeissa sijoituskiinteistöille voidaan edelleen valita hankintameno- tai uudelleenarvostusmalli, mutta uudelleenarvostamiskirjaukset (myö voitot) tulee kirjata tulosvaikutteisesti.

Yhtenä merkittävänä eroavaisuutena näiden kahden säädöksen arvostamissääntöihin voidaan lukea IPSAS-standardiston yksityiskohtaisempi ohjeistus. IPSAS-standarsien säädökset pohjaavat IFRS-säädöksiin ja ovat täten huomattavasti yksityiskohtaisempia. Suomen lainsäädäntö on yleisempää jota yleisohjeet tukevat soveltamisohjeillaan.

6.2 Erilaisten arvostusmenetelmien vaikutukset

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta säädöksien olevan monella tapaa samanlaiset tutkittavien tase-erien suhteen, mutta eroavaisuuksiakin löytyy. Suurimmat vaikutukset erovaisuuksista muodostuvat sijoituskiinteistöjen arvostamisen eriyttämisellä ja mahdollisesti tätä kautta realisoituvilla tuotoilla, joiden avulla kunnan tilinpäätöksessä tulos saattaa vaikuttaa suuremmalta kuin mitä todelliset realisoituneet tuotot ovat. Uudelleenarvostuksen seurauksena tuleva korkeampi kirjanpitoarvo muuttaa myös tulevia poistoja ja tätä kautta tulosvaikutuksella myös seuraaville vuosille. Myös muiden kuin sijoituskiinteistöjen uudelleenarvostamisen seurauksena mahdollinen arvonnousu muuttaa IPSAS-standardeja noudattavassa yhteisössä esimerkiksi rakennusten poistosuunnitelmaa ja tätä kautta vaikuttaa tulevaisuudessa yhteisön tulokseen.

Lähtökohtaisesti poistojen jaksottaminen tuloslaskelmaan antaa mahdollisuuden seurata paremmin jo tehtyjen investointien kattamista tulevaisuuden tulovirroilla. Uudelleenarvostamiset vaikuttavat näiden jo hankittujen ja maksettujen omaisuuserien kirjanpitoarvoon spekulatiivisesti ja mikäli yhteisöllä ei ole aikomuksena luopua hyödykkeestä taloudellisena pitoaikana, uudelleenarvostamiset osaltaan vääristävät investoinnin todellisten kustannusten jakautumista taloudellisella pitoajalle. Uudelleenarvostamiset ovat yksi esimerkki taselähtöisestä kirjanpidosta jota IPSAS-standardit edustavat. Toki myös Suomen nykyisessä lainsäädännössä tulee tehdä uudelleenarvostamisia, mutta vain mikäli hyödykkeen arvo on pysyväisluonteisesti tippunut. Toki tällöinkin on kyseessä spekulatiivinen tappio ja mikäli yrityksellä ei ole aietta luopua hyödykkeestä

taloudellisena pitoaikana, aiheutuu tästäkin uudelleenarvostamisesta muutoksia poistoihin taseen oikeellisuuden kustannuksella.

IPSAS-standardien arvostamissäädökset ovat myös yksityiskohtaisempia kuin Suomen nykyisen lainsäädännön. Tämä tekee tilinpäätöksen toteuttamisesta IPSAS-standardien mukaisesti haasteellista ja tätä kautta vie enemmän resursseja kuin tilinpäätöksen laatiminen Suomen voimassaolevan lainsäädännön mukaan. Yksityiskohtaisemman säädöskokonaisuuden johdosta IPSAS-tilinpäätöksen tulkitseminen voi myös olla yhteisön sidosryhmille haasteellisempaa. Kuntien tilinpäätöksen muuttuminen tasekeskeisemmäki voi myös osaltaan hankaloittaa tilinpäätöksen luettavuutta kuntien sidosryhmille. Kunnan tärkein tehtävä on turvata asukkailleen palvelut joita siltä valtion ja lain puolesta odotetaan ja tilinpäätöksen muuttuminen entistä enemmän yritysmaailmalle suunnatuksi, tasekeskeiseksi voi viedä huomiota kunnan tärkeimmiltä mittareilta.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tarkoituksena oli avata käsitystä kansainvälisten julkiselle sektorille suunnattujen IPSAS-tilinpäätösstandardien soveltumisesta Suomen kuntien käyttöön. Tutkimuksessa tehtyjen rajausten johdosta tarkoituksena ei ole ollut antaa tyhjentävää vastausta soveltumisesta, vaan pohtia tutkimuskohteiden avulla millaisia haasteita sekä mahdollisuuksia IPSAS-standardien käyttöönotto mahdollisesti toisi mukanaan.

Tutkimusmentelmänä käytettiin tulkitsevaa käsiteanalyysiä vertailtaessa taseen pysyvien vastaavien arvostamiskäsitettä Suomen nykyisen lainsäädännön sekä IPSAS-standardien välillä. Tutkimuksessa keskityttiin Suomen kuntien vuoden 2013 taseiden suurimpiin tase-eriin (*rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja laitteiden* sekä *maa- ja vesialueiden*) ja näiden arvostamiseen Suomen nykyisen lainsäädännön sekä IPSAS-standardien pohjalta. Vertailtaessa arvostamissäännöksiä huomattiin, että vaikka käytännöt ovat monella tapaa yhteneviä niin IPSAS-standardien pohjana toimivien IFRS-standardien tasekeskeisempi ajattelutapa vaikuttaa myös IPSAS-standardien säädöksiin.

Tutkimuksessa suurimmiksi eroavaisuuksi kahden säädöksen välillä nousivat tasearvojen uudelleenarvostamisten mahdolliset vaikutukset kunnan tuloslaskelmaan ja erityisesti investoitujen käyttöomaisuushyödykkeiden poistoihin. Vuosipoistojen entistä vahvempi sitouttaminen käyvän arvon muutoksiin jo maksetuissa investoinneissa on omiaan vääristämään kuntien todellisten investointikustannusten jakautumista taloudelliselle pitoajalle. IPSAS-standardien pohjana oleva IFRS-standardisto on luotu palvelemaan yritysmaailmaa, jolloin toimintaympäristön nopeat muutokset realisoivat julkista sektoria herkemmin tarpeen muutoksille ja sopeuttaville toimille. Tällöin taseen arvostaminen käypään arvoon ja tästä seuraavat vaikutukset yhteisön tulokseen ovat perustellumpia kuin julkisella sektorilla. Erityisesti kuntien kohdalla, joiden tehtävät palveluntarjoajana ovat lakisääteisiä ja sidonnaisia kunnan sijaintiin, investointien myyminen ja tasearvojen realisoituminen tätä kautta ei ole todennäköistä.

Tutkimustuloksista huomataan myös selkeästi, että IPSAS-standardien säädökset ovat yksityiskohtaisempia kuin kuntien nykyinen lainsäädäntö. Tämä luo huomattavasti lisätyötä ja osaamisen tarvetta yhteisölle, joka laatii IPSAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen. On myös hyvä muistaa, että voidakseen julkistaa tilinpäätöksen tehdyksi IPSAS-standardein tulee kaikki voimassa olevat IPSAS-standardit olla käytössä, mikä kasvattaa varmasti hallinnollista työtä ja osaamisen tarvetta entisestään.

Lähtökohtaisesti IPSAS-standardien tarkoituksena oleva paremman taloudellisen tilanteen raportoiminen yhteisön ulkopuolisille tahoille, kuten velkojille, ei toisi Suomen kuntien ja valtion yhteisessä tehtäväkentässä samanlaisia hyötyjä kuin esimerkiksi

liittovaltio-periatteella toimivissa valtioissa. Suomen kuntien ja valtion jakaessa jo perustuslaillisten vastuiden kuntalaisten (Suomen kansalaisten) palveluntarjonnasta, ei IPSAS-standardien laadinnasta saatavat hyödyt realisoida parhaalla mahdollisella tavalla Suomen kuntien tilinpäätöksen laadinnassa. Toisaalta Euroopan Unionin tulevaisuuden tavoitteiden ja mahdollisten taloudellisten uhkakuvien hallintaan valtioiden IPSAS-standardein laatimat tilinpäätökset saattaisivat mahdollistaa taloudellisesti kestämättömien rakenteiden aikaisemman huomaamisen, ja tätä kautta ennakoivan puuttumisen rakenteellisiin ongelmiin. Tätä taustaa vasten valtioiden IPSAS (EPSAS)-tilinpäätöksen laadinnan tueksi saatetaan vaatia myös paikallishallintojen vastaavalla tavalla laadittuja tilinpäätöksiä, ja näin myös kuntien tilinpäätöksien laadintaan voi tulevaisuudessa kohdistua muutospainetta.

Yksi tärkeimmistä nykypäivän haasteista millä tahansa toimialalla on turhan byrokratian purkaminen ja toiminnan tehostaminen. Tästä näkökulmasta pohdittuna yksityiskohtaisten ja työllistävien standardipakettien implementoiminen julkiselle sektorille ei välttämättä tuota panos-tuotossuhteessa vaadittavaa lisäarvoa, jotta monimutkaisten ja alati päivittyvien standardinippujen käyttöönottoa voisi Suomessa, tai Euroopassa yleensäkin, oikeutetusti perustella. Toki historian haamut menneistä ja edelleen meneillä olevista talouskriiseistä pistävät päätöksentekijät pohtimaan mahdollisuuksia estää vastaavanlaisten ongelmien toistumista, mutta keinojen tehokkuus on hyvä kyseenalaistaa. Tämä kulminoituu lopulta kahden eri riskin taloudellisten vaikutusten arviomiseksi.

1) Uusien kontrollien implementoiminen markkina-alueelle ja tästä aiheutuvat suorat ja välilliset kustannukset. Esimerkkinä IPSAS-standardien käyttöönotto.
2) Riski uusista finanssikriiseistä, mikäli kontrolleja niiden estämiseksi ei implementoida.

Lopultakin päätös uusien kontrolliverkkojen käyttönotosta on polittiinen. Teemmekö kaikkemme ettei vastaavanlaisia hallitsemattomia talouskriisejä enää koettaisi? Rationaalisesti mietittynä rajakustannus on olemassa, jolloin kontrollien laatimatta jättäminen suhteessa laatimiseen on kannattavampaa. Tilanteessa, jolloin ei tarkalleen voida sanoa, mitkä toimet ennakolta estävät tulevat kriisit eikä millaisen mittaluokan ongelmia mahdolliset kriisit voisivat aiheuttaa, on rationaalinen päätöksenteko asiasta hyvin hankalaa. Kuitenkin kontrollien implementoinnista ja käytöstä aiheutuvat kustannukset voidaan melko luotettavast arvioida ja näihin kustannuksiin pystytään varautumaan. Tällöin rationaalisuuteen pyrkivä päätöksentekijä hyvin usein valitsee epävarmuuden sijasta varmuuden, vaikka kustannukset nousisivat suuriksi.

NPM-ajattelun tuoma trendi liikekirjanpidon käyttöönottamisesta julkisella sektorilla kasvattaa edelleen suosiotaan, joten IPSAS-standardien kaltaisille yhteisesti hyväksyttäville tilinpäätösstandardeille on tilausta. Kuten Sutcliffe (2003) artikkelissaan viittaa, julkiset hallinnot rakentavat, lainaavat, kontrolloivat, kuluttavat ja jakavat merkittäviä resursseja. Julkisten hallintojen taloudellisten lukujen raportointi on ollut usein huonolaatuista ja tällä tavoin edistänyt osaltaan korruptiota ja talouden huonoa hoitamista. Toimintatapojen mallintaminen yksityissektorilta on ollut monen valtion ja julkissektorin yhteisön ratkaisu kiristyviin raportointivaatimuksiin.

Kuten aiemmin todettua, useissa tutkimuksissa (Revsine, 1991; Aiken, 1994 ja Aiken & Capitolino, 1995) on huomattu, että yksityissektorilta lainattu laskentatoimen viitekehys ja taloudellinen raportointi, ovat vaikuttaneet julkisen sektorin tapaan hoitaa tehtäviään ja toimintojaan. Kun muistetaan, että esimerkiksi tulo käsitteenä tarkoittaa julkisella sektorilla (verotulot ja valtionavustukset) ja yksityissektorilla (myynti) täysin erlaisia tapahtumia, ei näitä kahta sektoria voida kaikessa toiminnassa mitata samoilla mittareilla.

Loppujen lopuksi kunnan tehtävänä yhteiskunnassa on kuntalaisten palvelujen tuottaminen. Näiden tehtävien jakamisesta vastaa valtio ja niistä säätää kuntalaki. Kun kuntien palveluntarjonnasta ei voida laillisesti määrättömästi tinkiä, eikä tätä kautta kunnan kustannuksia pystytä välttämättä pitämään halutulla tasolla, voi kunnalla olla edessään tulojen lisäys. Tulopohjan lisäykseen kunnalla on enemmän vaikutusvaltaa kuin menojen leikkaamiseen ja hankalassa taloudellisessa asemassa kunnalla on mahdollista korottaa verotustaa, eli uudelleen hinnoitella kuntalaisilleen tuottamat palvelut. Eri kuntien asukkaita tämä asettaa eri arvoiseen asemaan, sillä samoille palveluille voidaan lyödä eri hintalappu. Kuntalaisten etujen mukaista olisikin, että palvelujen tuottamistehokkuutta pystyttäisiin mittaamaan luotettavasti ja vertailemaan entistä paremmin eri kuntien välillä. Mikäli palveluntarjonnan tehokkuus olisi mittarina myös mahdollisten valtionavustusten jakamiselle, voisi kuntien taloudellisen tehokkuuden parantamiseen löytyä entistä enemmän oma-aloitteisuutta kunnista itseistään ja tätä kautta kansalaisten tasa-arvoisuus toteutua paremmin.

Yleisesti julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin kehittämisellä voidaan tehdä paljon hyvää kuntien taloudellisten mittareiden luettavuudelle ja vertailtavuudelle. EU:n suunnitelmissa olevat unionin yhteiset julkisen sektorin EPSAS-standardit antaisivat varmasti paljon enemmän tietoa kuntien taloudellisesta tilanteesta kuin nykymallilla toteutettu kirjanpito ja tilinpäätös. Kuitenkin on hyvä pitää mielessä mihin suuntaan julkisen sektorin taloudellista raportointia halutaan kehittää. Kansainvälisillä yhteisillä standardeilla voidaan varmasti taata luotettavampi taloudellinen raportointi yhteisön ulkopuolelle, kuten rahoittajille (velkojille) ja tätä kautta luoda vakaampi toimintaympäristö myös yrityksille. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi joudutaan satsaamaan runsaasti aikaa ja resursseja, eikä varmuutta muuttuvan toimintaympäristön vakauttamisesta pelkästään julkisen sektorin yhteisillä säädöksillä ole. Tällöin onkin hyvä kysyä voidaanko parempaa julkisen sektorin taloudellista raportointia saada nopeammin ja pienemmillä resursseilla. On hyvä muistaa, että nykyisen talouskriisin pohja luotiin joidenkin valtioiden tehottomilla julkisilla sektoreilla joiden tehottomuudesta aiheutuneiden kustannusten piilottelun seurauksena syntyi ”pommi”, joka lauettuaan vaikuttaa edelleen, lähes kymmenen vuotta myöhemmin koko maailman talouskasvuun.

Nykyiseen talouskriisiin on osaltaan vaikuttanut julkisen sektorin sisäisen laskennan puutteet, että myös ulkoisen raportoinnin ongelmat. Sisäisen laskennan kehittämisen avulla mahdollistettaisiin tehokkaammat julkiset sektorin yhteisöt ja ulkoisen raportoinnin kehittämisellä voitaisiin paremmin välttää virheellisten tietojen raportointi. Toisen kehittäminen julkisen sektorin talouden raportoinnissa ei myöskään sulje toisen kehittämistä, mutta resurssien rajallisuuden johdosta molemmat näkökulmat olisi hyvä ottaa kehittämiskeskusteluissa huomioon. IPSAS-standardien keskittyminen käytännössä pelkästään julkisen sektorin ulkoisen raportoinnin kehittämiseen voi viedä huomiota sisäisen mittariston kehittämiseltä, jolloin kokonaisvaltainen julkisen sektorin taloudellisen raportoinnin kehitys ei välttämättä toteudu.

Tutkimus herättää useita kysymyksiä, joihin mahdollisilla jatkotutkimuksilla voidaan yrittää löytää ratkaisua. Itsessään IPSAS-standardien soveltumisen tutkimista kuntien käyttöön voidaan jatkaa muiden tase-eriin, tuloslaskelmaan tai liitetietoihin keskittyen. Jatkossa olisi hyvä tutkia myös IPSAS-standardien kehittämistä ja osa-alueita joita kehittämällä IPSAS-standardit soveltuisivat paremmin paikallishallintojen käyttöön. Myös kuntien taloudellisen raportoinnin kehittäminen Suomen omista tarpeista kaipaisi lisätutkimusta. Tätä voitaisiin tutkia esimerkiksi kuntien palveluntuotannon tehokkuuden näkökulmasta. Kaiken kaikkiaan vaikka NPM-tutkimusta on tehty melko kattavasti

niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin, julkisen sektorin muuttuessa ja hakiessa rooliaan löytyy lisätutkimustarpeita lähes joka kiven alta.

8 LÄHTEET

Aiken, M. 1994. Parliamentary sovereignty and valuation accruals: uncongenial conventions. Financial Accountability and Management 10 (1), 17-32.

Aiken, M. & Capitanio, C. 1995. Accrual accounting valuations and accountability in government: a potetially pernicious union. Australian Jounal of Public Administration 54 (4), 564-75.

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), August 2004, 281-304.

Barton, A. 2005. Professional Accounting Standards and the Public Sector – a Mismatch. Abacus 41 (2), 138-58.

Bergmann, A. (Ed.). (2009). Public sector financial management (the first edition ed.): Pearson education limited.

Cappelen Akademisk Förlag as. Oslo. Teoksessa: Näsi, S. & Kerulainen, J. 1999. Kunnan kirjanpitouudistus. Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 20. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy

Chan, J.L. 2006. IPSAS and government accounting reform in developing countries. Julkaisussa: Lande, E. & Scheid, J-C. Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Comparative International Governmental Accounting Research. Paris, November 2006.

Christiaens, J. & Rommel, J. 2008. Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. Financial Accountability & Management, 24(1), February 2008, 59-75.

Epsas.eu
http://www.epsas.eu/en/. Viitattu 20.9.2015

Hannus, A., Hallberg, P. & Niemi, A.E. 2009. Kuntalaki. Helsinki: WSOYpro.

IAS 16 – Property, Plant and Equipment. 2012. International Accounting Standards Board.

IFAC, 2014. The Conseptual Framework.
The Conseptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities

IFAC, about IPSASB. http://www.ipsasb.org/about-ipsasb. Viitattu 26.5.2015

IFAC, about IFAC. http://www.ifac.org/about-ifac. Viitattu 26.5.2015

IFAC, public sector. http://www.ipsasb.org. Viitattu 26.5.2015

IFAC, Constitution of the IFAC 2014. https://www.ifac.org/system/files/uploads/Gov/IFAC-Constitution-Feb-2014.pdf. Viitattu 26.5.2015

IFAC, Statements of Membership Obligations 2012. The Board of the International Federation of Accountants. http://www.ifac.org/publications-resources/statements-membership-obligations-smos-1-7-revised. Viitattu 26.5.2015

IFAC, IPSASB Fact Sheet 2014. https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf. Viitattu 19.5.2015

IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements. 2011. International Public Sector Accounting Standards Board.

IPSAS 16 – Investment Property. 2011. International Public Sector Accounting Standards Board.

IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment. 2011. International Public Sector Accounting Standards Board.

IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets. 2011. International Public Sector Accounting Standards Board.

IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets. 2011. International Public Sector Accounting Standards Board.

Jänkälä, M. & Kaisanlahti, T. (Toim.). 2007. Kirjanpitolainsäädäntö 2007 – Kirjanpitolaki ja –asetus perusteluineen sekä muut säädökset. Helsinki: WSOYpro.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kunnat.net – Kuntien lukumäärä http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/tilastot/aluejaot/Sivut/default.aspx. Viitattu 24.5.2015

Kunnat.net(Tase) http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/tilastot/kuntatalous/kuntien-tilinpaatokset/taseet/Sivut/default.aspx. Viitattu 16.5.2015

Kuntalaki 17.3.1995/265.

Kuntalaki 410/2015

Kuntarakenne.fi www.kuntarakenne.fi/kao-wiki/fi/uusi-kuntalaki. Viitattu 16.5.2015

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

Meklin, P. (1998). True and fair –vaatimus ja liikekirjanpito kunnan taloudellisen tuloksen kuvaaajana. Teoksessa: Kunnat 2000-luvun kynnyksellä: näkökulmia kunnallisalan tutkimukseen ja käytäntöihin. Paavo Hoikka (toim.). Tampereen yliopisto, Tampere.

Müller-Marqués Berger, T. 2012. IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards. Second edition. United Kingdom: A John Wiley and Sons, Ltd, Publication.

Näsi, S. 1996/1999 (b). Criteria for Choosing a Business Accounting Model in the Finnish Public Sector. Jyväskylän yliopisto, taloustieteellinen osasto. Working Paper N:o 198/1999. Jyväskylä.

Näsi, S. 1999 (a). Development of Local Government Accounting Thought in Finland from the 1920s to the 1990s: A literature review. Working Paper N:o 197/1999. Univerity of Jyväskylä School of Business and Economics. Jyväskylä.

Näsi, S. & Kerulainen, J. 1999. Kunnan kirjanpitouudistus. Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 20. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy

Olson, O.–Guthrie, J.–Humphrey, C. (editors) (1998). Global Warning!: Debating International Developments In New Public Financial Management.

Oulasvirta, L. 2013. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. Critical Perspectives on Accounting. IN PRESS

Potter, B. 2002. Financial accounting reforms in the Astralian public sector: An episode in institutional thinking. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Volume 15, No. 1, 2002, 69-93.

Puusa, A. 2008. Käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä. Premissi, 4, 2008 Joensuu.fi. http://www.academia.edu/3310906/K%C3%A4siteanalyysi_ tutkimusmenetelm%C3%A4n%C3%A4

Revsine, L. 1991. The selective financial misrepresentation hypothesis. Accounting Horizons, December, 16-27.

Sutcliffe, P. 2003. The Standards Programme of IFAC´s Public Sector Committee. Public Money & Management. January 2003. 29-36

Takala, T. & Lämsä, A.-M. 2001. Tulkitseva käsitetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisenavaihtoehtona. LTA 3/01, 371-390.

Valtion kirjanpitolautakunta 2006. Selvitys IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa. 30.11.2006. Dnro 545/58/2006.

Valtion kirjanpitolautakunta. 2009. Selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen 8.6.2009, Helsinki.

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

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, 2011 Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto – Työ- ja elinkeinoministeriö.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 2010. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto – Työ- ja elinkeinoministeriö.