

30.3.2009

LAUSUNTO IPSAS-STANDARDIEN VIITEKEHYKSEN VAIHEEN 1 LUONNOKSESTA

Kommentoitavaksi julkaistu IPSAS-standardien viitekehysten vaiheen 1 luonnos

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) käynnisti marraskuussa 2006 IPSAS-standardien viitekehysten (*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*) valmistelun yhteistyössä eräiden valtioiden kirjanpitolautakuntien ja vastaavien organisaatioiden kanssa. IPSASB on julkaissut syyskuussa 2008 kommentoitavaksi luonnoksen viitekehysten ensimmäisestä vaiheesta (*Consultation Paper Conceptual Framework*, September 2008). Luonnos sisältää IPSAS-standardien viitekehysten seuraavat osat:

The Role and Authority of the IPSASB Framework (IPSAS-standardien viitekehysten tehtävä ja asema)

The Objectives of Financial Reporting (Taloudellisen raportoinnin tavoitteet)

The Scope of Financial Reporting (Taloudellisen raportoinnin piiri)

The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports (Yleistä tarkoitusta varten laadittuihin taloudellisiin raportteihin sisältyvän informaation laadulliset ominaisuudet)

The Reporting Entity (Raportoiva yhteisö)

IPSASB on ilmoittanut ottavansa mielellään vastaan kommentteja kaikista luonnoksessa käsitellyistä asioista sekä erityisesti alustavista kannanotoista, jotka se on muodostanut yhdeksään avainkysymykseen. Kommentit on pyydetty toimittamaan IPSASB:lle 31.3.2009 mennessä.

Yleistä

Luonnoksen johdannossa todetaan, että IPSASB:n tässä hankkeessa on tavoitteena kehittää kirjanpitostandardien viitekehys ensisijaisesti julkisen sektorin yhteisöille. Luonnoksessa (esim. kappaleissa 2.9, 2.18–2.21, 3.9, 3.11 ja 5.8) on myös tuotu ansiokkaasti esiin sellaisia julkisyhteisöille tunnusomaisia piirteitä, joiden vuoksi niiden toiminta eroaa selvästi yksityisen sektorin liikeyritysten toiminnasta.

Luonnos on kuitenkin laadittu pitäen liian orjallisesti esikuvana yksityisen sektorin pörssiyrityksille ja muille suuryrityksille tarkoitettujen IFRS-standardien viitekehystä, jonka tarkistaminen on meneillään International Accounting Standards Board'in (IASB) ja USA:n Financial Accounting Standards Board'in (FASB) yhteishankkeena. IFRS-standardien viitekehysten mukaan tilinpäätöksen laatimisen ja taloudellisen raportoinnin keskeisenä tarkoituksena on pörssissä noteeratun liikeyrityksen oman

pääoman arvon määrittäminen arvopaperisijoittajien päätöksentekoa varten. Tämä näkemys soveltuu huonosti julkisen sektorin yhteisöille tarkoitetun viitekehyksen lähtökohdaksi. Julkisyhteisöjen toiminnan päämääränä ei ole voiton eikä oman pääoman arvon maksimointi vaan verotuloilla rahoitettujen julkisten palvelujen tuottaminen kestävästä taloudenpidon periaatetta noudattaen siten, että toiminnan tehokkuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus ovat korkeatasoisia.

Julkisyhteisöjen kirjanpitostandardien viitekehys olisi IFRS-standardien viitekehyksen kopioimisen sijasta huomattavasti realistisempaa kehittää siitä lähtökohdasta, että julkisen sektorin yhteisön kirjanpitoon rekisteröidään sen palvelujen tuotannon ym. toiminnan synnyttämät rahanliikkeet sekä yhteisön tilinpäätös laaditaan pääasiallisesti näiden kirjanpitotietojen pohjalta. Tämä muutos viitekehyksen kehittämisessä merkitsisi muun muassa sitä, että maksuperusteen ja mukautetun maksuperusteen mukaisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja taloudellisen raportoinnin perustana olevia käsitteitä tulisi tarkastella jo viitekehyksen kehittämisprosessin alussa eikä vasta viimeisenä vaiheena kuten IPSASB:n nykyisen hankesuunnitelman mukaan.

Seuraavassa esitetään yksityiskohtaiset kommentit IPSAS-standardien viitekehyksen ensimmäisen vaiheen luonnoksesta pääluvuittain.

The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (kappaleet 1.1–1.17)

The Role of the Conceptual Framework

Luonnoksesta ei käy ilmi, mitä otsikon ilmaisulla ”viitekehys” (*Conceptual Framework*) tarkoitetaan. Viitekehyksen luonnehdinta (esim. kappaleessa 1.1) viittaa kuitenkin siihen, että sillä tarkoitetaan samaa kuin sanalla ”teoria” silloin, kun teoria ymmärretään kiinteäksi joukoksi täsmällisillä käsitteillä ilmaistuja, loogisia periaatteita, jotka ovat sopimuksen varaisia. Tällaisen sopimuksen varaisen viitekehyksen hyväksyttävyyttä ei riipu siitä, tukevatko todellisuutta koskevat havainnot sitä. Viitekehystä tulisi kehittää selvästi enemmän empiirisen teorian suuntaan, jolloin siihen perustuvien johtopäätösten ja väitteiden oikeellisuus voidaan todentaa tosimaailman havainnoilla ns. tieteellistä menetelmää käyttäen.

Authority of the IPSASB Framework

Toisin kuin luonnoksessa (kappaleissa 1.5 ja 1.7 sekä *IPSASB Preliminary View 1*:ssä) todetaan, kehitettävä viitekehys ei saa jäädä alisteiseksi suhteessa julkaistuihin IPSAS-standardeihin. Viitekehyksen tulee olla loogisena puitteistona kaikille IPSAS-standardeille. Mikäli jokin julkaistuista IPSAS-standardeista on ristiriidassa viitekehyksen kanssa, IPSASB:n tulee tarkistaa kyseinen IPSAS-standardi viitekehyksen asettamiin puitteisiin.

General Purpose Financial Reports

Luonnoksessa tarkoitettujen ”yleistä tarkoitusta varten laadittujen taloudellisten raporttien” (*GPFRs*) määritelmä (kappaleessa 1.10 ja *IPSASB Preliminary View 2*:ssa)

on jäänyt epärealistisen yleiselle tasolle. Määritelmässä on välttämättä täsmennettävä julkisyhteisöjen GPFR:ien sisältämän informaation ensisijaiset käyttäjät, koska GPFR:illä on mahdotonta tyydyttää samassa määrin kaikkien käyttäjien toisistaan poikkeavia informaatiotarpeita.

Kuviossa 1 on valaistu julkisyhteisöjen GPFR:ien sisältöä suhteessa erityistä tarkoitusta varten laadittuihin taloudellisiin raporteihin sekä muuhun informaatioon (kansantaloudellisiin, tilastollisiin, väestöä koskeviin ja muihin tietoihin). Sen mukaan GPFR:t koostuvat tilinpäätöslaskelmista (liitetietoineen) ja lisätiedoista, joihin voi kuulua muutakin kuin taloudellista aineistoa. Viimeksi mainittu ilmaisu on kovin varovainen ottaen huomioon tuloksellisuusraportoinnin keskeinen sija julkisyhteisöjen vuotuisessa ja muussa säännönmukaisessa raportoinnissa toiminnastaan ja taloudestaan. Tämän vuoksi tulisikin itse asiassa taloudellisten raporttien sijasta puhua toiminnallisista ja taloudellisista raporteista. Edelleen taloudellisen raportoinnin kokonaisuuden (*All Financial Reporting*) sijasta tulisi puhua taloudellisen ja tuloksellisuusraportoinnin kokonaisuudesta (*All Financial and Performance Reporting*).

Talousarvion toteutumista koskeva informaatio on julkisyhteisöjen GPFR:issä huomattavasti keskeisemmällä sijalla kuin luonnoksessa (kappaleessa 1.15) annetaan ymmärtää. Julkisyhteisöissä tilivelvollisuus kohdistuu ensisijaisesti talousarviossa annettujen määrärahojen käyttöön sekä niillä aikaansaatuihin palveluihin ja vaikutuksiin näkökulmana ”vastine verorahoille” (*Value for Tax Money*). Tämän tilivelvollisuuden täyttymistä arvioidaan talousarvion toteutumalaskelmilla (*Budget Outturn Statements*) ja tuloksellisuusraportoinnilla (*Performance Reporting*). Tätä tilivelvollisuuden täyttymistä ei ole mahdollista arvioida eri perustein laadittujen yleisten tilinpäätöslaskelmien (tuloslaskelman ja taseen) pohjalta, vaikka ne antaisivat muuta hyödyllistä tietoa julkisyhteisön taloudesta kuten esim. tilikauden yli-/alijäämästä sekä varoista ja veloista (tai velkaantuneisuudesta).

Differential Reporting

Ensisijaisten käyttäjien informaatiotarpeet eroavat julkisen sektorin eri tasoilla toimivien yhteisöjen (esim. liittovaltio, valtio, maakunta, kunta ja virasto) osalta siinä määrin, että viitekehyksessä tulisi todeta näitä eroavaisuuksia huomioon ottavan taloudellisen raportoinnin tarve.

The Objectives of Financial Reporting (kappaleet 2.1–2.25)

Users of GPFRs of Public Sector Entities

Luonnoksessa (kappaleessa 2.3) luetellaan suuri joukko julkisyhteisöjen GPFR:ien mahdollisia käyttäjiä sekä (kappaleissa 2.5–2.7 ja *IPSASB Preliminary View 3*:ssa) ryhmitellään näitä käyttäjiä yhteisten informaatiotarpeiden mukaan. Ryhmittely on kuitenkin jäänyt keskeneräiseksi, kun siinä ei ole ryhmitelty käyttäjiä ulkosiin ja sisäisiin eikä ole asetettu käyttäjiä etusijajärjestykseen, mikä on realistisen viitekehyksen kehittämisen kannalta välttämätöntä. Lainsäätäjä tai vastaava toimielin, joka hyväksyy talousarvion, on yleisesti ehdottomasti tärkein julkisyhteisön GPFR:ien käyttäjä. Se on nostettava myös viitekehyksessä tähän ensisijaiseen asemaansa.

Information Needs of Users of GPFRs of Public Sector Entities

Luonnoksessa (kappaleissa 2.11–2.16) tarkastellaan sinänsä ansiokkaasti julkisyhteisöjen GPFR:ien mahdollisten käyttäjien erilaisia informaatiotarpeita. Tarkastelu kaipaa kuitenkin terävöittämistä siten, että ensimmäisenä tuodaan esiin tärkeimmän käyttäjän, lainsäätäjän tai vastaavan toimielimen tarvitsevan informaatiota ennen muuta talousarvion toteutumisen seurantaan varten.

The Objectives of Financial Reporting

Luonnoksessa (kappaleissa 2.18–2.22 ja *IPSASB Preliminary View 4*:ssä) asetetaan julkisyhteisöjen taloudellisen raportoinnin tavoitteiksi informaation tuottaminen sekä tilivelvollisuuden toteuttamista varten että resurssien allokoitua koskevien, poliittisten ja sosiaalisten päätösten tekemistä varten. Tämä tavoitteiden määrittely on selvästi epärealistinen, koska tilivelvollisuuden toteuttamista varten tarvitaan tietoja tapahtuneista tosiasioista mutta päätösten tekemistä varten tarvitaan ennakoituja tietoja tulevaisuudesta. Viitekehyksessä onkin välttämättä tehtävä priorisointi näiden tavoitteiden kesken. Julkisyhteisöjen kohdalla ensisijainen tavoite on ehdottomasti informaation tuottaminen tilivelvollisuuden toteuttamista varten kuten myös luonnoksessa (kappaleissa 2.23 ja 2.25) GPFR:ien rajoituksia tarkasteltaessa todetaan.

The Scope of Financial Reporting (kappaleet 3.1–3.22)

General Purpose Financial Reports

Luonnoksessa (kappaleissa 3.5–3.18 ja *IPSASB Preliminary View 5*:ssä) määritellään taloudellisen raportoinnin piiri hyvin laajaksi sekä (kappaleessa 3.21 ja *IPSASB Preliminary View 6*:ssa) se jätetään jopa avoimeksikin. Määrittely on realistisen viitekehyksen kehittämistä varten liian laaja. Taloudellisen raportoinnin piiri tulee kytkeä tiiviimmin julkisyhteisöjen taloudellisen raportoinnin ensisijaiseen tavoitteeseen eli tapahtuneita tosiasioita koskevien tietojen tuottamiseen tilivelvollisuuden toteuttamista varten.

IFRS-standardien viitekehyksestä luonnokseen kopioitu näkemys, että julkisyhteisöjen taloudellisessa raportoinnissa olisi ydinasiiana raportoivan yhteisön raportointialueen taloudellisia resursseja ja niihin kohdistuvia vaateita koskevan informaation tuottamisesta, on puutteellinen ja omiaan johtamaan epärealistisen viitekehyksen kehittämiseen. Luonnoksen mukaista paljon hedelmällisempi lähtökohta on julkisyhteisön kirjanpidon ymmärtäminen sen toiminnan synnyttämän rahaprosessin kuvaukseksi. Kirjanpitoon rekisteröivät erät ryhmitellään tällöin tilinpäätöksen laatimista varten niiden taloudellisen sisällön mukaan menoihin, tuloihin ja (puhtaisiin) rahoitustapahtumiin.

The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports (kappaleet 4.1–4.41)

Luonnoksessa (mm. *IPSASB Preliminary View 6*:ssa) esitellään GPFR:iin sisältyvän informaation laadullisia ominaisuuksia, mutta tarkastelu on jäänyt loogisen

viitekehyksen kehittämisen tarpeisiin keskeneräiseksi ja osittain ylimalkaiseksi. Informaation laadullisten ominaisuuksien määrittelyssä ei pidä tyytyä pelkän ”annetun” luettelon esittämiseen. Sen sijaan ne tulee johtaa siitä keskeisestä vaatimuksesta, että taloudellisten raporttien sisältämän informaation tulee olla hyödyllistä informaation käyttäjille. Edelleen informaation laadulliset ominaisuudet tulee esittää selkeästi hierarkkisessa järjestyksessä ja pitäen silmällä niiden keskinäisiä suhteita. Lisäksi ne tulee esittää tavanomaisen tieteellisen merkityksensä mukaisina.

Hierarkkisessa järjestyksessä ovat käyttäjille hyödyllisen informaation laadullisia perusominaisuuksia merkityksellisyys (*relevance*) ja luotettavuus (*reliability*). Termillä ”luotettavuus” tulisi yleisemmin käytössä olevana yläkäsitteenä korvata ilmaisu ”oikean kuvan antaminen” (*faithful representation*).

Edellä mainittujen perusominaisuuksien tasoa lisääviä laadullisia ominaisuuksia ovat merkityksellisyyteen liittyen todistusarvo (*confirmatory value*), ennustusarvo (*predictive value*), ymmärrettävyys (*understandability*), oikea-aikaisuus (*timeliness*) ja vertailukelpoisuus (*comparability*) sekä luotettavuuteen liittyen todistettavuus (*verifiability*) ja puollettavuus (*supportability*).

Toisaalta laadullisten perusominaisuuksien tason lisäämistä rajoittava laadullinen ominaisuus on kohtuullisuus (*sufficiency*), jonka ulottuvuuksia ovat täydellisyys (*completeness*), neutraalisuus (*neutrality*), olennaisuus (*materiality*) ja kustannus-hyötysuhteen järkevyyden (*cost-benefit-reasonableness*).

Ilmaisu ”oikean kuvan antaminen” (*faithful representation*) ei tulisi käyttää viitekehyksessä, koska sen sisältö poikkeaisi jyrkästi ilmaisun vakiintuneesta, mittausteoreettisesta merkityksestä. Käsitettä ”todistettavuus” (*verifiability*), joka tulee katsoa laadulliselle perusominaisuudelle ”luotettavuus” (*reliability*) alisteiseksi ominaisuudeksi, tulisi käyttää sen normaalissa tieteellisessä, luonnoksen mukaista rajoitetummassa merkityksessä. Käsite ”puollettavuus” (*supportability*) tulisi määritellä selvemmin käsitteestä ”todistettavuus” erilliseksi, laadulliselle perusominaisuudelle ”luotettavuus” (*reliability*) alisteiseksi ominaisuudeksi, joka toisin kuin ”todistettavuus” (*verifiability*) ei sisällä empiiristä todennettavuutta tieteellistä menetelmää käyttäen.

The Reporting Entity (kappaleet 5.1–5.35)

Characteristics of a Reporting Entity

Luonnoksessa (kappaleissa 5.6 ja *IPSASB Preliminary View 8*:ssa) todetaan aivan oikein, että raportoivan yhteisön tunnusomaisena piirteenä on informaatiotarpeensa tyydyttämisessä yhteisön GPFRI:stä riippuvaisten käyttäjien olemassaolo. Tässäkin yhteydessä tarkastelu tulisi kuitenkin kytkeä painokkaammin informaation tuottamiseen tilivelvollisuuden toteuttamista varten.

The Group Reporting Entity

Luonnoksessa tarkastellaan ansiokkaasti konsernitasolta raportoivan yhteisön määrittelemistä erilaisten oikeusjärjestelmien puitteissa. Alustava kannanotto (*IPSASB Preliminary View 9*), jonka mukaan konsernitasolta raportoivan yhteisön määritelmä

perustuu määräysvaltakriteeriin sekä ”hyöty tai taloudellinen rasite/tappio” -kriteeriin vaikuttaa tarkoituksenmukaiselta.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Päivi Vanne