

SELVITYS IPSAS-STANDARDIEN SOVELTAMISESTA VALTION KIRJANPIDOSSA

Selvityksen tekeminen

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

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

IPSAS-standardien perusta

Kaikki tähän mennessä julkaistut IPSAS-standardit perustuvat vastaaviin, niitä ennen laadittuihin ja julkaistuihin IAS-standardeihin (*International Accounting Standards*), joita nyttemmin kutsutaan IFRS-standardeiksi (*International*

Financial Reporting Standards). Näin ollen IPSAS-standardit perustuvat samaan ajatusrakennelmaan ja samoihin peruskäsitteisiin kuin IAS-standardit. IPSAS-standardit on myös suurimmaksi osaksi kopioitu vastaavista IAS-standardeista.

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

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

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

Kirjanpitotapahtumien kirjaaminen

IPSAS-standardien mukaisessa käsitteistössä, joka koskee kirjanpitoon merkittäviä tapahtumia, keskeisimmät käsitteet ovat standardien taselähtöisyydestä joh-

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

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

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

Kirjaamisperuste

IPSAS-standardien mukaan kirjanpidossa, joka on siis rajattu käsittämään vain taseen ja tilinpäätöksen muiden osien laatimisen, noudatetaan tapahtumia kirjattaessa johtavana kirjaamisperusteena ns. kertymisperustetta (*accrual basis*). Tämä määritellään standardeissa seuraavasti: ”Kertymisperuste tarkoittaa sel-laista kirjaamisperustetta, jonka mukaan liiketapahtumat ja muut tapahtumat kirjataan, kun ne ilmenevät (eikä ainoastaan, kun käteistä rahaa tai muita rahavaroja saadaan tai suoritetaan). Näin ollen liiketapahtumat ja muut tapahtumat merki-

tään niiden tilikausien kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, joihin ne liittyvät.” Määritelmä on varsin yleisellä tasolla sekä työläästi käytäntöön sovellettavissa, kun otetaan huomioon tilinpäätökseen kirjattavien perustekijöiden vastaavasti yleisellä tasolla olevat määritelmät. Toisaalta nämä määritelmät merkitsevät sitä, että IPSAS-standardien mukaiseen tilinpäätökseen kirjataan toiminnan synnyttämien, toteutuneiden tapahtumien lisäksi vastaisia, subjektiivisiin arvioihin perustuvia tapahtumia.

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

Kirjanpitoarvon määrittäminen

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

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

Tilinpäätöksen tarkoitus

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

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

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

Valtion tilinpäätöksen ensisijaisena tarkoituksena on talousarvion toteutumisen seuranta, joka liittyy eduskunnan valtioneuvostoon kohdistamaan parlamentaariseen valvontaan. Valtion tätä tarkoitusta palveleva tilinpäätöksen osa johdetaan talousarvioasetuksen säännösten mukaan liikekirjanpidon rinnalla laadittavasta talousarviokirjanpidosta. Julkaistuissa IPSAS-standardeissa ei ole otettu huomioon tätä julkisyhteisön tilinpäätöksen keskeistä tarkoitusta. Talousarviotietojen esittämisestä tilinpäätöksessä on tosin olemassa IPSAS-standardiluonnos, mutta sen jälkeen julkaistavan varsinaisen IPSAS-standardin sisällöstä ei ole vielä tietoa. Luonnoksen perusteella on kuitenkin epäiltävissä, että julkisyhteisöille tunnusomaisia kirjanpitokysymyksiä käsittelevissä IPSAS-standardeissa ei oteta riittävästi huomioon talousarviokirjanpitoon perustuvan talousarvioseurannan keskeistä asemaa, vaan tämä tarkoitus on selvästi alisteinen julkaistujen IPSAS-standardien mukaisen tilinpäätöksen tarkoitukselle.

Valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen ns. Valki-uudistuksessa, joka toteutettiin vajaat kymmenen vuotta sitten, keskeisiä tavoitteita olivat käyttöomaisuuteen ym. pitkävaikutteisiin investointeihin sitoutuneen pääoman hallinnan ja käytön tehostaminen sekä taloudellisen ajattelun ja erityisesti kustannustietoisuuden lisääminen toiminnan johtamisessa. Merkittävin tilinpäätöstä koskeva uudistus oli liikekirjanpitoon kirjatusta tapahtumista johdettujen, tilinpäätösajankohdan taloudellista asemaa mahdollisimman täydellisesti kuvaavan taseen ja tilikauden taloudellisen tuloksen muodostumista mahdollisimman täydellisesti kuvaavan tuotto- ja kululaskelman lisääminen valtion tilinpäätökseen. Näitä tilinpäätöslaskelmia koskevat talousarvioasetuksen säännökset ovat tämän vuoksi myös jul-

kaistujen IPSAS-standardien valossa edelleen asianmukaisia. Säännöksiä ei ole tarpeen eikä syytä muuttaa standardien sellaisten, niistä poikkeavien kohtien johdosta, jotka koskevat taseeseen merkittävien varojen ja velkojen arvostamista käypään arvoon ennen muuta arvopaperisijoittajien tiedontarpeen tyydyttämiseksi.

Julkisyhteisöt mukaan luettuna Suomen valtio ovat kuitenkin laskeneet yleisesti liikkeeseen julkisesti noteerattuja joukkovelkakirjoja, joiden markkina-arvo määrytyy kansainvälisillä pääomamarkkinoilla. Joukkovelkakirjoihin sijoittavien joukossa on merkittävä määrä sellaisia, jotka ovat tottuneet käyttämään hyväksi USA:n ja muiden ns. anglokulttuurin valtioiden kirjanpitosstandardien mukaisia tilinpäätöstietoja. Valtio saattaisi tämän vuoksi joukkovelkakirjoja liikkeeseen laskiessaan hyötyä siitä, että sijoittajille olisi tarjolla myös IPSAS-standardien mukaista tilinpäätösinformaatiota. Se ei kuitenkaan edellytä, että valtion koko tilinpäätös laadittaisiin niitä noudattaen.

Johtopäätöksiä

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

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

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

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Päivi Vanne