

*Leppänen Pasi: Liikekirjanpito ja kuntien tilinpäätökset – vertailukelpoista informaatiota vai luovaa laskentaa?*

Kuntien kirjanpidossa alettiin soveltaa kirjanpitolakia soveltuvien osien vuoden 1997 alusta. Uudistus muutti merkittävästi tilinpäätöksen laadintaperiaatteita ja tilinpäätösinformaation sisältöä. Muutosta perusteltiin muun muassa sillä, että kirjanpitolaki on valmis sekä yleisesti hyväksytty ja tunnettu säännöstö ja että muutoksella saavutetaan paremmin vertailtavuus muihin talousyksiköihin. Menojen ja tulojen tasapainon seuranta on korostunut kuntasektorilla toisaalta pitkään jatkuneen heikon suhdannetilanteen vuoksi mutta toisaalta siksi, että julkisen sektorin talouden kehitystä seurataan EU-tasolla. Kuntasektorin kokonaistalouden tasapainon lisäksi kuntakohtaisen talouden tasapainon mittaamisen tavoitteena on olla luotettavaa ja vertailukelpoista.

Kuntalain taloutta koskevia säännöksiä on tarkennettu vuoden 1997 jälkeen useita kertoja. Muutoksilla on säädetty esimerkiksi talouden tasapainottamisvaatimuksesta ja alijäämän kattamisvelvollisuudesta sekä lisätty konsernitilinpäätöksen roolia. Muutosten taustalla ovat osin olleet ulkoiset tekijät kuten kirjanpitolain muutokset mutta osin myös tarve tarkentaa säännöksiä, kun ne eivät ole olleet riittävän täsmällisesti muotoiltuja tai kun ne ovat tarjonneet mahdollisuuden tietoiselle tilinpäätösinformaation vaikuttamiselle, jopa niin sanotulle luovalle laskentatoimelle.

Luova laskentatoimi voidaan määritellä esimerkiksi seuraavasti (Jones 2011): Luova laskentatoimi on säännösten sisältämän jouston käyttämisestä mittaamisessa ja informaation esittämisessä sellaisella tavalla, joka palvelee ensisijaisesti informaation tuottajia informaation hyväksikäyttäjien sijasta. Luova laskentatoimi ei siis ole useinkaan annettujen kirjanpito-ohjeiden vastaisesti toimimista, vaan ohjeiden soveltamista tarkoitushakuisesti. Aitoja esimerkkejä kunnissa viime vuosina toteutetuista luovan laskentatoimen ratkaisuksista ovat olleet muun muassa omaisuuden poistoaikojen pidentäminen talouden tasapainon saavuttamiseksi, peruspääoman alentaminen kertyneiden alijäämien kattamiseksi ilman reaalityöntekijöiden vastinetta sekä vuokrausmallien käyttöönotto lainakannan kasvun estämiseksi. Toimintojen yhtiöittämisen tai kuntayhtymille siirtämisen avulla on kirjattu omaisuuden arvonnousuja tuloslaskelmaan tuotoksi – jopa omaisuuden keskinäisiä vaihtoja on suunniteltu tuloksen parantamiseksi.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, onko liikekirjanpitoon pohjautuva kuntien tilinpäätösinformaatio luotettava ja vertailukelpoinen informaation lähde ja palveleeko informaatio sen hyväksikäyttäjää. Tutkimusaihetta voidaan lähestyä eri näkökulmista, kuten vastaamalla tutkimusongelmiin millaisia luovan laskentatoimen piirteitä kunnan tilinpäätösinformaatio voi sisältää ja miten tilinpäätösinformaatioon on mahdollista vaikuttaa laskentayksikön eli entiteetin rajat ylittävillä liiketapahtumilla.

Tilinpäätösinformaation sisältöä on perusteltua tutkia erityisesti sen vertailukelpoisuuden ja läpinäkyvyyden kannalta toisaalta säännösten ja ohjeiden kehittämiseksi mutta erityisesti sen vuoksi, että tiedon hyväksikäyttäjät eivät tekisi virheellisiä tai yksinkertaistavia päätelmiä. Tilinpäätösinformaation laadintaperiaatteiden kriittisen tarkastelun myötä on mahdollista tuoda esiin niiden kehittämiskohteita. Aihe on poikkeuksellisen ajankohtainen, koska julkisen talouden ongelmista ja kuntien taloudesta keskustellaan paljon. Myös kansainvälisiin IPSAS-standardeihin perustuvien eurooppalaisten EPSAS-standardien soveltamisen mahdollisuuksia selvitetään. Lisäksi tulevien maakuntien kirjanpito on ehdotettu järjestettäväksi kuntien kirjanpidon periaatteilla. Tulevien muutosten suunnittelun kannalta on tärkeää tuntea nykyisen kunnissa sovellettavan kirjanpitomallin vahvuudet ja heikkoudet. Tutkimus palvelee siten sekä tilinpäätöksen laatijoita, luottamushenkilöitä että lainsäädännön ja ohjeiden valmistelussa mukana olevia. Yhteystiedot: Pasi Leppänen, Tampereen yliopisto (pasi.leppanen@uta.fi)