

Valtion konsernitaseen muodostaminen

Työryhmän loppuraportti 25.8.2010

Valtiovarainministeriö asetti 4.11.2009 työryhmän valmistelemaan valtion konsernitaseen muodostamista. Työryhmän toimikausi oli 4.11.2009 – 31.3.2010.

Työryhmän asettamispäätöksessä todettiin seuraavasti: Voimassa olevat valtion liikekirjanpitoa koskevat määräykset ovat pääosin vuodelta 1997, jolloin valtion kirjanpitoa koskevia määräyksiä uudistettiin laajasti. Liikekirjanpidon käytettävyyden voidaan kuitenkin arvioida heikentyneen kuluneiden 10 vuoden aikana. Syynä tähän ovat yhtäältä valtion hallinnossa tapahtuneet muutokset, kuten omaisuuden hallintaan liittyvän päätöksenteon hajaantuminen eri yksiköille ja toisaalta tarve ja kehittyneet ratkaisut eräiden merkittävien omaisuus- ja velkaerien nykyistä täsmällisemmälle seurannalle sekä markkina-arvojen käyttö tilinpäätöksissä kansainvälisten standardien mukaisesti. Merkittävimmät yhdenmukaisen seurannan ulkopuolella olevat omaisuus- ja velkaerät ovat tällä hetkellä valtion sijoitusomaisuus, eläkevastuut ja johdannaiset.

Valtion varallisuuden hoito on jakaantunut monien yksiköiden tehtäväksi. Merkittävä osa varallisuudesta on valtion talousarviotalouden piirissä tai liikelaitosten hoidettavana. Valtion osakeomistuksia on tämän lisäksi merkittävässä määrin esimerkiksi Solidium Oy:n ja valtion eläkerahaston hallinnassa. Samoin valtion korkosijoituksia on niin valtiokonttorissa kuin valtion eläkerahastossa. Näiden lisäksi valtion taloudelliseen asemaan vaikuttavat erilaiset valtion myöntämät takuut ja takaukset. Valtion omaisuus- ja velkaerien hallintaan liittyvät päätökset samoin kuin valtion omistukselle asetettujen tavoitteiden seuranta lisäävät tarvetta kokonaisuuden arviointiin.

Valtion taloudellisen aseman ja valtion taseeseen liittyvien riskien hallinta perustuu eri lähteistä kerättävään ja osin jopa epäyhtenäisesti laadittuihin erillistarkasteluihin. Valtion taloudellisen aseman tarkastelu ja siitä käytävä keskustelu onkin osin tästä syystä keskittynyt valtion talousarviotalouden bruttovelkaan liittyviin kysymyksiin.

Nykyinen järjestelmä, jossa kokonaiskuva valtion taloudellisesta asemasta muodostetaan useita tietolähteitä käyttäen, ei myöskään parhaalla mahdollisella tavalla toteuta valtion taloudenhoidon läpinäkyvyyden vaatimusta. Erityisesti tilanteessa, jossa on nähtävissä merkittäviä haasteita valtion toiminnan rahoittamiseksi, läpinäkyvyyden merkitys korostuu. Yhtenäisin ja yleisesti hyväksytty menetelmin laadittu valtion kokonaistase olisi omiaan lisäämään rahoittajien luottamusta julkisen talouden hoitoon, se mahdollistaisi eri rahoitusvaihtoehtojen nykyistä paremman vertailun ja lisäksi se vahvistaisi valtiontalouden parlamentaarisen valvonnan tietopohjaa.

Työryhmän tehtäväksi asetettiin selvittää, miten valtion konsernitase voitaisiin muodostaa ja mitä muutoksia konsernitaseen muodostaminen edellyttäisi nykyisiin säädöksiin, ohjeisiin ja toimintatapoihin. Työryhmä voi käyttää työssään tausta-aineistona erityisesti kuntien konsernitilinpäätöksen laatimista koskevaa ohjeistusta.

Työryhmän kokoonpano on seuraava:

Soili Vasikainen, valtioneuvoston controller (VM), pj.
Heikki Soltila, finanssineuvos (VM, rahoitusmarkkinaosasto)
Maileena Tervaportti, keskuskirjanpitopäällikkö (Valtiokonttori)
Niko Ijäs, budjettisihteeri (VM, budjettiosasto)
Satu Simpanen-Ahlgren, talousjohtaja (Senaatti-kiinteistöt)
Sami Hervola, financial controller (Itella Oyj)
Timo Löyttyniemi, toimitusjohtaja (Valtion eläkerahasto)
Oiva Myllyntaus, kehityspäällikkö (Kuntaliitto)
Marjatta Kimmonen, ylijohtaja (VTV), asiantuntijajäsen
Esko Mustonen, finanssiasiantuntija (VM), siht.
Pasi Ovaska, lainsäädäntöasiantuntija (VM), siht.

1. Johdanto

Valtion taseelle voidaan yleisellä tasolla määritellä ainakin neljä käyttötarkoitusta. Ensiksi taloudellisen aseman kuvaus edesauttaa yleisten talouspoliittisten tavoitteiden, kuten sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden arvioinnissa. Tätä näkökulmaa voidaan kutsua tilivelvollisuusnäkökulmaksi, koska se kuvaa toteutettujen politiikkatoimenpiteiden realisaatiota ja siten harjoitetun finanssipolitiikan vaikuttavuutta. Toisaalta taseen avulla voidaan arvioida yksittäisten toimenpiteiden merkitystä valtion riskiasemaan ja vastuiden ja varallisuuden rakenteeseen (riskienhallinta näkökulma). Kolmas näkökulma, jonka suhteellinen merkitys on korostumassa, on rahoitusnäkökulma. Taseen avulla voidaan arvioida rahoitustarvetta sekä eri rahoitusvaihtoehtojen, ml. erilaiset yksityisen ja julkisen sektorin yhteishankkeet, kustannuksia ja käyttökelpoisuutta. Rahoitus- ja tilivelvollisuus näkökulma ovat kytkeytyneet toisiinsa, koska luotettava ja läpinäkyvä tieto valtion taloudellisesta asemasta tekee luottoluokittajille ja lainoja myöntäville mahdolliseksi velallisen maksukyvyn arvioinnin ja on siten osaltaan vaikuttamassa ulkoisen rahoituksen kustannuksiin. Luottokelpoisuuden arvioinnin lisäksi asianmukaisesti laadittu tase antaa kuitenkin myös muita mahdollisuuksia rahoitusvaihtoehtojen arviointiin.

Valtion pyrkii saavuttamaan asetetut yhteiskunnalliset tavoitteet tuottamalla julkishyödykkeitä ja julkisia palveluja yleisölle lähtökohtaisesti verovaroin. Julkishyödykkeiden ja julkisten palveluiden tarjonta edellyttää samantyyppisiä pitkäaikaisia sitoumuksia kuin yksityinenkin tuotanto. Valtion tehtävien hoitaminen edellyttää pääomaa ja siihen liittyy erilaisia sitoumuksia, joiden vaikutus kohdentuu useammalle vuodelle. Vastaavasti valtio varautuu tuleviin menoihin rahastoimalla ja käyttäen hyväksi eri instrumentteja siten, että varallisuuden arvo voidaan mahdollisimman hyvin turvata. Valtiokonserniin voidaan myös katsoa kuuluvan yksiköitä, joille voiton tai erityisesti omaisuuserien arvon maksimointiin liittyvä velvoite on annettu. Tällaiset valtiokonsernin yksiköitä ovat tyypillisesti jotkin talousarviotalouden ulkopuoliset rahastot, joiden tavoitteena on varautua eri todennäköisyyksillä tapahtuviin tulevaisuudessa syntyviin menoihin. Myös valtion yhtiövarallisuudesta valtaosa on finanssisijoituksia, joiden odotetaan tuottavan omistajilleen. Riippumatta valtiokonserniin kuuluvien yksiköiden tavoitteista, on jokaiselle valtiokonsernin osalla myös yleinen velvollisuus huolehtia siitä, että sen haltuun uskottua valtion omaisuutta hoidetaan huolellisesti.

Toimintaympäristön epävarmuus ja sen muutokset vaikuttavat valtionkin toimintaan. Vaikka verotusoikeuden vuoksi valtion maksukyvyttömyys ja konkurssi ovat käytännössä epätodennäköisiä ja harvinaisia, johtavat verotulojen ja muiden tulojen vuosittainen vaihtelu samoin kuin mahdolliset yllättävät menojen vaihtelut tarpeeseen rahoituksen hallinnointiin. Valtion näkökulmasta riskiksi voidaan yleisellä tasolla määritellä mahdollisuus joutua tilanteeseen, jossa palveluja joudutaan radikaalisti vähentämään annetulla veroasteella tai jossa verotusta joudutaan merkittävästi kiristämään palvelutason ylläpitämiseksi.

Valtiokonsernin osien erilaiset tavoitteet ja tavoitefunktiot sekä näiden välisen koordinaation puute voivat johtaa tilanteeseen, jossa osaoptimoinnin tuloksena syntyvä tilanne ei valtiokokonaisuuden näkökulmasta ole optimaalinen, eikä varallisuuden huolellisesta hallinnoinnista voida varmistua. Valtion ja siihen kuuluvien yhteisöjen erillistilinpäätökset eivät välttämättä yksinään anna riittävässä määrin informaatiota valtiokonsernin kokonaisuudesta.

Valtion konsernitaseen kehittämisen tavoitteena on tuottaa relevanttia tietoa valtiokonsernin taloudellisesta asemasta ja sen muutoksista. Yhtäältä tällaiselle tiedolle on ilmeinen tarve sekä valtioneuvoston ja ministeriöiden sisäisen päätöksenteon tukena. Toisaalta konsernitaseen avulla eduskunta, julkinen sana ja kansalaiset saavat tietopohjaa valtiokonsernin toimien vaikutuksista valtion taloudelliseen asemaan ja siten konsernitase palvelee ulkoisen tilivelvollisuuden ja vastuunalaisuuden todentamisen ai-neistona.

Valtion konsernitaseen käyttömahdollisuudet riippuvat oleellisesti kahdesta tekijästä. Ensiksi sen käyttökelpoisuuteen päätöksenteon ja johtamisen apuvälineenä vaikuttaa konsernin määrittely, siis se, mitä kaikkea valtiokonserniin katsotaan kuuluvaksi. Yleisellä tasolla voidaan sanoa, että valtion konsernita-

seen tulisi käsittää kaikki ne yhteisöt, joissa valtio käyttää merkittävällä tavalla määräysvaltaa ja joiden toimenpiteiden seurauksena voi olla vaikutuksia valtion talouden kestävyys- tai riskiaseman kannalta merkitystä. Valtion tapauksessa tällainen yleinen luonnehdinta on jossain määrin ongelmallinen. Valtion viimekätisellä vastuulla on myös monia sellaisia vastuuta, jotka eivät suoraan ole seurausta valtion tai sen tytäryhteisöjen omasta toiminnasta. Esimerkkeinä tällaisista voidaan mainita vaikkapa rahoitussektorin vakauden turvaaminen tai vastuu luonnonkatastrofien seurauksista. Näissäkin tapauksissa kuitenkin valtion kokonaistase antaa pohjaa ja mahdollisuuksia arvioida valtion kykyä ja mahdollisuuksia kantaa näiden piilevien vastuiden seuraukset.

Toiseksi valtion konsernitaseen käyttömahdollisuuksiin vaikuttaa sen laadintaperusteet. Keskeisiä ratkaistavia kysymyksiä ovat yhtäältä se, mitä tase-eriä otetaan mukaan ja toisaalta minkälaisia arvostusperusteita tase-eriä arvostettaessa käytetään.

Työryhmä on toimeksiantonsa mukaisesti lähinnä keskittynyt siihen, millä edellytyksillä valtion konsernitase voitaisiin laatia sekä tunnistanut ne säädökset, jotka vaikuttavat valtion konsernitaseen laadintaan. Konsernitaseen ja erityisesti sen käyttöä päätöksenteon tukena, ja niitä organisatorisia ratkaisuja, joita koordinoitu tasehallinta edellyttää tullaan käsittelemään tarkemmin muissa yhteyksissä. Työryhmän näkemys kuitenkin on, että tasehallinnan koordinointi edellyttää myös päätöksenteon ja siihen liittyvän valmistelun organisointia sekä johtamisen terävöittämistä.

2. Valtion kokonaistason tasehallinnan nykytila

Valtion taloudellisen aseman hallinnalle ominaista on eri omaisuus- tai velkaeriin liittyvän päätöksenteon hajautuneisuus eri yksiköille. Esimerkiksi osakesijoituksia valtiolla on suoraan omistajaohjauksen hallinnassa, Solidiumissa sekä Valtion Eläkerahastossa. Samoin korkosijoituksia on esimerkiksi Valtion Eläkerahastossa sekä Valtiokonttorissa. Hajautunutta päätöksentekoa hallitaan eri yksiköille annetuilla mandaateilla. Kokonaistason tarkastelua ei kuitenkaan nykyoloissa tämän selvityksen kartoituksen perusteella juurikaan tehdä. Valtion kokonaistason tasehallinnalle ei nykyisen raportoinnin puitteissa ole käytännön edellytyksiä. Tältä osin tilanne muistuttaa yrityskonserneja ennen kuin niissä omaksuttiin tasehallinnan hyväksikäyttö liiketoiminnan tukena.

Tasehallinnan tietopohjaan liittyvien edellytysten puuttuessa, ei myöskään ole kehitetty valtioneuvostotasoisia tasehallinnan organisaatiota, eikä tasehallinnan edellyttämää päätöksentekomenettelyä. Valtioneuvostotasolla taloudellinen ohjaus keskittyy lähes yksinomaan budjettirajoitteen tarkasteluun, vaikka monet valtion toimet käytännössä ovat pitkävaikutteisempia, niillä siis on vaikutusta valtion sitoumuksiin ja varallisuuteen, eli valtion taseeseen.

Kokonaistaseen tarkastelu on nykyisin fokusoitunut lähinnä bruttovelkaan ja sen muutoksiin. Taseen roolin korostuminen parantaisi finanssipolitiikan läpinäkyvyyttä koska myös muut pidemmän tähtäimen velvoitteet ja niihin varautuminen kyettäisiin havainnoimaan nykyistä paremmin. Yrityskonserneissa ylin johto on tasehallinnan kehityksen myötä voinut keskittyä entistä enemmän liiketoiminnan strategisiin päätöksiin, mm. pääoman allokointiin, konsernitasolla. Vaikka valtiolla pääoman tuotto ei ole keskeinen tavoite, tasehallinta antaisi päättäjille nykyistä selkeämmän kuvan valtiontaloudesta, fiskaalisista mahdollisuuksista ja haasteista, koska sen avulla voitaisiin yhdistää sekä budjettitalous että budjetin ulkopuolinen talous, valtiokonserni, selkeään, yhtenäiseen kehikkoon. Samalla olisi mahdollista tarkastella esimerkiksi valtion rahoitusaseman riskejä ja riskienhallintaa kokonaisuutena valtiokonsernin eikä yksittäisten toimijoiden kannalta.

Valtion nykyinen tase perustuu vuonna 1998 toteutettuun valtion kirjanpito- ja tilinpäätösuudistukseen (Asetus valtion talousarviosta annetun asetuksen muuttamisesta 600/1997, voimaan 1.1.1998). Uudistuksessa hallinnollisen, määrärahojen käytön seurantaan fokusoituneen budjettiperusteisen kirjanpidon

rinnalle tuotiin valtion liikekirjanpito, jonka tavoitteena oli tuoda määrärahasurannan rinnalle paremmin taloudelliseen analyysiin soveltuva tarkastelukehikko.

Nykyistä valtion kirjanpitoa ja siihen liittyvää valtion ja sen kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksiä voidaan pitää vahvasti tuloslaskelmaperusteisina. Keskeinen tavoite on tuottaa informaatiota vuotuisesta tuloksesta, yli-/alijäämästä ja sen seurauksena syntyvästä bruttovelkaantumisen muutoksesta.

Ilmeistä on, että vuotuisen tuloksen rinnalle finanssipolitiikan ja valtion toiminnan suunnittelun tietotarpeisiin on noussut tieto valtion talouden kestävydestä, valtion pitkäaikaisten sitoumusten määrästä ja vastaavasti tieto valtion kyvystä hoitaa pitkäaikaisia sitoumuksiaan.

3. Aikaisemmat valtion tasehallintaan liittyvät selvitykset

Valtiovarain controller -toiminto ja valtiovarainministeriön rahoitusmarkkinaosaston toimeksiannosta tehtiin keväällä 2009 konsulttiselvitys, jossa laadittiin IFRS/IPSAS -pohjainen konsernitase valtiolle ja käytiin läpi keskeiset konsernitaseen muodostamiseen ja standardien käyttöön liittyvät kysymykset. Tasehallinnalla tarkoitettiin selvityksessä valtion taloudellisen kokonaisuuden ja kokonaisriskien hallintaa, valtion rahoitus- ja pääomarakenteen hallintaa, velanottokapasiteetin arviointia sekä pääoman tuoton ja vaihtoehtoiskustannusten hallintaa.

Selvityksessä käytetyssä valtion kokonaistaseen tarkastelumallissa valtion määräysvallassa olevat yksiköt yhdistetään siten, kuin kyse olisi yhdestä kokonaisuudesta. Näin laadittu kokonaistase kattaa talousarviotalouden, talousarvion ulkopuoliset rahastot, valtion liikelaitokset sekä yhtiöt, joissa valtiolla on eriasteista määräysvaltaa. Kuntasektori ja sosiaaliturvarahastot eivät kuulu valtion kokonaistaseeseen.

Kansainväliset tilinpäätösstandardit eroavat suomalaisista tilinpäätösnormeista monilta osin. Suomalainen tilinpäätösraportointi on perinteisesti tuloslaskelmalähtöistä. Taseeseen kirjataan eriä, joiden tulosvaikutuksen katsotaan realisoituvan tulevina tilikausina. IFRS-raportoinnissa lähtökohtana on puolestaan pitkälti tase, eli varojen ja velkojen arvo. IFRS:n mukainen tuloslaskelma muodostuu (yksinkertaistetusti) varojen ja velkojen arvojen muutoksista tilikauden aikana. Taselähtöisiä IFRS-standardeja voidaankin pitää hyvänä lähtökohtana valtiokonsernin käyttökelpoisen ja kattavan taseen hahmottamisen kannalta.

IFRS-standardit ovat yksityiselle sektorille tarkoitettu konsernitilinpäätöksiä koskeva tilinpäätösnormisto. Julkisen sektorin näkökulma on pyritty huomioimaan IPSAS-standardeissa. Näiden standardien sisältö on soveltuvin osin yhdenmukainen IFRS-standardien kanssa. IPSAS-standardit pitävät sisällään IFRS-standardien periaatteet, mutta sisältävät julkisen sektorin ominaispiirteet huomioivaa täydentävää ohjeistusta.

Eräiden omaisuus- ja velkaerien osalta ei konsulttiselvityksen tekohetkellä ole ollut käytettävissä voimassa olevia IPSAS-standardeja. Tällöin on pääsääntöisesti tukeuduttu vastaaviin IFRS-standardeihin. IFRS- ja IPSAS-standardeja kehitetään jatkuvasti erityyppisten muun muassa tilinpäätösinformaation kattavuuteen liittyvien rajatapauksen käsittelyn täsmentämiseksi. Käynnissä olevia kehityshankkeita liittyy esimerkiksi tilinpäätöksen yhdistelemisperiaatteiden, työsuhde-etuuksien ja sosiaalietuuksien alueilla. Selvityksen tausta-aineistona käytettiin myös tunnistettuja julkisen sektorin tilinpäätöskäytäntöjä muista maista (esimerkiksi Uusi-Seelanti), joissa on omaksuttu IFRS-tyyppisiä laskentakäytäntöjä.

Konsulttiselvityksessä valtion kokonaistase muodostettiin kansainvälisten tilinpäätösstandardien perusteella. Valtion nykyisen liikekirjanpidon taseen osalta pyrittiin eri lähteistä tunnistamaan komponentit, jotka eivät nykytaseeseen sisälly tai joiden arvostuskäytännöt poikkeaisivat nykyisestä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja sovellettaessa. Tunnistettujen komponenttien osalta kartoitettiin käsittely nykytaseessa sekä määritettiin todennäköinen käsittely kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisessa kokonaistaseessa. Vaikutuksiltaan merkittävimmät kysymykset taseen muodostamisessa liittyivät valtion yhtiöiden käsittelyyn, valtion eläkevastuun käsittelyyn sekä sosiaalietuuksien käsitteelyyn.

Valtion yhtiöiden käsittely kokonaistaseessa riippuu valtion määräysvallasta ko. yhtiöissä. Tässä yhteydessä oletettiin, että valtio ei omistajana poikkea muista omistajista, jolloin määräysvalta määräytyy olennaisesti osakeomistuksen perusteella. Näin valtion tytäryhtiöiksi luokittuivat valtion yli 50 % omistamat yhtiöt ja osakkuusyhtiöiksi valtion 20 % - 50 % omistamat yhtiöt. Sen, onko tarkasteltava yhtiö listattu pörssissä vai ei, ei tulkittu vaikuttavan käsittelyyn valtion konsernitaseessa. Valtion alle 20 % omistamat yhtiöt luokittuivat valtion muiksi osakeomistuksiksi. Näiden luokittelujen perusteella valtiokonsernissa on huomattava määrä tytäryhtiöitä, joiden varat ja velat yhdistellään täysimääräisesti valtiokonsernin taseeseen. Tältä osin valtion konsernitase poikkeaa huomattavasti nykyisen liikekirjanpidon mukaisesta taseesta.

Eläkevastuu tulee kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan kirjata taseeseen velaksi, mikäli se liittyy ns. etuuspohjaiseen järjestelyyn. Valtion työntekijöiden eläkkeiden katsottiin IFRS/IPSAS-sääntöjen mukaan olevan etuuspohjainen järjestely ja velvoitteen nykyarvo tulee näin ollen kirjata valtion kokonaistaseeseen velaksi. Valtion eläkevastuun määrä oli vuoden 2008 lopussa suomalaisten laskentasääntöjen mukaan laskettuna 85,6 mrd. euroa. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien laskentasäännöt poikkeavat suomalaisesta ja näiden mukaan laskettu eläkevelvoitteen määrä voisi olla merkittävästi erisuuruinen. Kokonaistaseen hahmottamisessa on tässä selvityksessä käytetty eläkevastuun määränä kuitenkin edellä mainittua 85,6 mrd. euron määrää. Eläkevelvoitteen kirjaamisesta aiheutuu joka tapauksessa olennainen valtion kokonaistaseasemaa heikentävä vaikutus.

Sosiaalipoliittisten etuuksien tasekäsittelyn osalta tarkastelutavaksi valittiin taseen ulkopuolelle jättäminen. Valmista ohjeistusta tähän kysymykseen ei ollut käytettävissä, mutta käynnissä olevien kehityshankkeiden ennakkomateriaalien perusteella vaikuttaa siltä, ettei tulevaisuudessakaan kansainvälisissä tilinpäätösnormistoissa tulla edellyttämään kaikkien sosiaalipoliittisten etuuksien nykyarvon kirjaamista taseeseen velaksi. Tämä on myös taseen käytettävyyden kannalta luontevaa ja linjassa tässä selvityksessä määritetyn taseen tarkastelutavan kanssa. Tällaisten velvoitteiden kirjaaminen velaksi edellyttäisi loogisesti myös esim. verotusoikeuden nykyarvon kirjaamista varaksi.

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS tai IPSAS) kansainvälinen kehitystyö jatkuu intensiivisesti, mutta on edelleen kesken erityisesti eräiden julkisen sektorin näkökulmasta keskeisten osien suhteen. Tämän vuoksi niitä ei ole tarkoituksenmukaista ottaa käyttöön heti konsernitilinpäätöksen muodostamisen alkuvaiheessa, vaan valtion konsernitaseen muodostaminen on vastaavasti tarkoituksenmukaista tehdä alkuvaiheessa kirjanpitolain mukaisesti. Kirjanpitolain mukainen tilinpäätös on käytössä myös kunnissa ja kuntakonserneissa. Kuntakonsernien tilinpäätöksen ja erityisesti sen taseen laadintaperiaatteet tarjoavat myös hyvän mallin valtion taseen laatimiseksi. Periaatteiden soveltuvuus ja käytökelpoisuuden laajuus harkitaan erikseen tehtävien pilotointien jälkeen. Työryhmä ei ole ottanut erikseen kantaa kuntaohjeiden soveltuvuuteen Työ- ja elinkeinoministeriön alaisen kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut kirjanpitolain kuntia koskevat soveltamisohjeet (Liite 1). Kuntia ja kuntakonserneja koskevien ohjeiden voidaan arvioida myös kuvaavan valtiolla kirjanpitolain soveltamisesta seuraavan erillisen ohjeistuksen laajuutta.

4. Konsernitilinpäätöksen tavoitteet

Valtionhallinnossa käytetään yleisesti konserni-käsitettä. Valtion palveluja tuottavat enenevässä määrin valtion perusorganisaation lisäksi valtion määräysvallassa olevat yhteisöt. Valtiokonsernin käsite kuvaa valtionhallinnon kehittymistä perinteisestä julkishallinnollisesta, virkavastuulla toimivasta linjaorganisaatiosta monimuotoiseksi julkis- ja yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden ryppääksi.

Vaikka lainsäädäntö ei tunne hallinnollisesti valtiokonserni-käsitettä on selkeästi nähtävissä tarve eräiden toimien hoitamisesta keskitetyksi koko valtiokonsernin tasolla. Merkittävimpiä askeleita konsernimaisen toiminnan suuntaan ovat toistaiseksi olleet hankintojen keskittäminen valtion yhteisen hankintayksikön hoidettavaksi sekä talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskusten perustaminen. Myös tietotekniikkapalvelujen keskittäminen palvelukeskukseen on askel konsernimaiseen toimintatapaan.

Konsernijohtamisen kehittämisellä on saatu merkittäviä kustannushyötyjä. Hankintatoimen osalta on nähtävissä jo toteutuneita kustannussäästöjä ja palvelukeskusten mukanaan tuomaa tehostamispotentiaalia on pidetty merkittävänä. Myös konsernitaseen ja sen tehokkaan hyväksikäytön voidaan myös odottaa tuovan mukanaan tehokkuushyötyjä. Se esimerkiksi antaa ulkoisille arvioitsijoille ja rahoittajille informaatiota joka voi osaltaan lisätä luottamusta valtiontalouden vastuulliseen hoitamiseen ja sitä kautta varmistaa mahdollisimman edullinen ulkoinen rahoitus. Konsernitaseen tuottaman tiedon avulla on myös mahdollista parantaa valtion pääomien käytön allokatiivista tehokkuutta.

Valtion konsernitaseen muodostamisen lähtökohtana tulee siis olla konsernitaseen hyödynnettävyys suunnittelun, johtamisen ja seurannan tietopohjana. Konsernia voidaan luonnollisesti ajatella vain kirjanpidollisena käsitteenä. Konsernilla voidaan tarkoittaa muutakin, esimerkiksi valtion johtamista silmällä pitäen määriteltyä kokonaisuutta, jonka valtio omistaa ja jossa se käyttää määräysvaltaa. Tämä konserni voi olla yhteneväinen kirjanpidollisen konsernin kanssa, mutta ei välttämättä. Valtioneuvoston ja ministeriöiden käytössä on toiminnan suunnittelua ja seurantaa varten kunkin kirjanpitoyksikön ja valtiokonserniin kuuluvien yksiköiden erilliset tilinpäätökset. Erillistilinpäätösten käyttökelpoisuus valtiokonsernin johtamisen ja talouden suunnittelun sekä riskienhallinnan näkökulmasta on vähäinen. Valtion ja tytäryhteisöjen erillistilinpäätökset eivät välttämättä yksinään anna riittävässä määrin informaatiota valtiokonsernin kokonaisuudesta. Konserniyhteisöjen tilinpäätösten laskeminen yhteen sellaisenaan ei kuvaa konsernia taloudellisena kokonaisuutena, koska pelkässä yhteenlaskussa ei huomioida konsernitilinpäätöksen laadintaan keskeisesti liittyviä seikkoja, kuten sisäisten erien ja keskinäisten omistusten eliminointia tai erilaisten laskentaperiaatteiden yhdenmukaistamista. Oikea ja riittävä kuva valtiokonsernin muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta saadaan selville vasta asianmukaisesti laaditulla konsernitilinpäätöksellä. Konsernitilinpäätöksessä siihen yhdisteltäviä yhteisöjä pyritään kuvaamaan siten kuin ne muodostaisivat yhden kirjanpitovelvollisen.

Toinen konsernirakenteen muutoksen mukanaan tuoma tietotarve liittyy riskienhallintaan. Valtiokonsernin osien hoidettavaksi on uskottu merkittävä määrä valtion omaisuutta, lisäksi näillä organisaatioilla on tehtäviensä puitteissa mahdollisuus tehdä taloudellisesti merkittäviä pitkävaikutteisia transaktioita. Valtiokonserniin kuuluvien yksiköiden laskentatoimi ja riskienhallinta on pääosin järjestetty moitteettomasti, usein sen voidaan sanoa olevan jopa erinomaisella tasolla. Nämä yksiköt kuitenkin toteuttavat riskienhallintaa omista tarpeistaan ja lähtökohdistaan käsin. Tämä voi johtaa tilanteeseen, jossa kokonaisuuden kannalta vähämerkityksellisen riskin arviointiin ja siltä suojautumiseen käytetään huomattavia voimavaroja.

Kolmas näkökulma ja taseinformaation käyttökohde on taseen hyväksikäyttö rahoituspäätöksiä tehtäessä. Taseen avulla voidaan arvioida rahoitustarvetta sekä eri rahoitusvaihtoehtojen, ml. erilaiset yksityisen ja julkisen sektorin yhteishankkeet, kustannuksia ja käyttökelpoisuutta. Rahoitus- ja tilivelvollisuus näkökulma ovat kytkeytyneet toisiinsa, koska luotettava ja läpinäkyvä tieto valtion taloudellisesta asemasta tekee luottoluokittajille ja lainoja myöntäville mahdolliseksi velallisen maksukykyyn arvioinnin ja on siten osaltaan vaikuttamassa ulkoisen rahoituksen kustannuksiin. Luottokelpoisuuden arvioinnin lisäksi asianmukaisesti laadittu tase antaa kuitenkin myös muita mahdollisuuksia rahoitusvaih-

toehtojen arviointiin. Jo nykyisin esimerkiksi osa valtion yritysten myynnistä saatavista myyntivoitoista voidaan käyttää talousarvion katteeksi, mutta tämän ja muiden rahoitusmahdollisuuksien käyttö on jossain määrin satunnaista.

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisella pyritään siis saamaan valtion toiminnasta ja taloudesta päätöksentekoa tukeva riittävä ja oikea kokonaiskuva myös tilanteesta, jossa valtion palvelutuotantoa, varallisuutta ja vastuita on merkittävässä määrin siirretty tytäryhteisöihin.

5. Valtiokonsernin toimintaa ja tilinpäätöstä ohjaavat säädökset, määräykset ja ohjeet

Valtion oman organisaation ohjaus

Valtion omaa organisaatiota säätelevät, perustuslaki, valtioneuvostolaki, valtioneuvoston ohjesääntö laki ja asetus valtion talousarviosta sekä laki ja asetus valtion liikelaitoksista.

Eduskunnan, valtioneuvoston ja muiden toimielinten toimivallan jako on määritelty perustuslaissa. valtioneuvostolaissa ja valtioneuvoston ohjesäännössä on säädetty myös keinoista, joilla valtioneuvosto voi toimintaa ohjata. Valtio voi omassa organisaatiossaan käyttää hallinnollista ohjausvaltaa eli ohjata perustuslain mukaisesti toimintaa. Toimintaa ohjataan mm. talousarviolla, lailla, asetuksilla, määräyksillä ja ohjeilla, jotka sitovat koko valtion hallinto-organisaatiota.

Tytäryhteisöjen ohjaus

Valtioneuvoston ohjesääntö koskee ministeriöiden välistä toimivallan jakoa niiden ohjatessa valtiokonserniin kuuluvia yksityisoikeudellisia yhteisöjä. Ministeriöiden sisäisestä toimivallan jaosta säädetään ministeriöiden työjärjestyksissä. Edellä mainitut menettelytavat eivät ulotu osakeyhtiön eivätkä muiden yhteisöjen sisälle. Esimerkiksi osakeyhtiö toimii osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaan.

Kun valtio järjestää toimintansa esimerkiksi yhtiömuodossa, valtionhallinnon sisäisiä hallinnollisia ohjauskeinoja ei voi soveltaa yhtiöiden ohjaamiseen.

Valtion tytäryhteisöihin kohdistuva ohjaus ja valvonta perustuvat valtion määräämisvaltaan yhteisössä. Tämä voi perustua omistajuuteen tai oikeuteen nimittää ja erottaa hallitus tai toimielin, jolla on tämä oikeus tai tosiasialliseen valtion määräysvallan käyttöön yhteisössä.

Osakeyhtiön tai sen omistajien sitouttaminen konserniin voi tapahtua mm.

- yhtiöjärjestyksellä
- konserniohjeella
- valtiota tytäryhteisössä edustettaville annettavilla ohjeilla (esim. yhtiökokouksia varten)
- yhtiökokouksen päätöksillä
- hallituksen valinnalla
- sopimuksella koskien hankintoja, rahoitusta tai muuta toimintaa
- osakassopimuksilla

Tytäryhteisöjen konserniohjaus voidaan jakaa omistajaohjaukseen ja tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden antamiseen. Omistajaohjaus on valtion edustajien päätösvaltan käytön ohjaamista yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Lisäksi valtio voi antaa teknisluonteista ohjeistusta tytäryhteisöille sovituihin konsernin toiminnoihin kuten tilinpäätösraportoinnissa tai rahoituksen taikka hankintojen järjestämisessä. Konserniohjauksen piiriin katsotaan usein kuuluvan myös valtion omistajaohjauksen liikelaitoksissa ja valvontaohjeidenannon liiketoimintaa valvoville valtion toimielimille ja

liikelaitoksen johdolle. Valtion tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava valtioneuvostolle valtiokonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskeamiseen tarvittavat tiedot (OYL 6 luku 15§). Osakkuusyhteisön tiedonantovelvoitteeseen sovelletaan KPL 6 luvun 14 §:ää, jonka mukaan osakkuusyhteisön tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. kaikki tarvittavat tiedot on annettava siten, että valtion on mahdollista laatia konsernitilinpäätös säädettyssä ajassa. Jos valtiosta on tullut muun yhteisön emoyhteisö, valtioneuvoston on viivytyksettä ilmoitettava siitä tytäryhteisön hallitukselle.

Kaikkien osakeyhtiöiden, ml valtionyhtiöt, toiminta perustuu osakeyhtiölakiin. Julkisesti noteerattuja yhtiöitä velvoittavat sen lisäksi sekä arvopaperimarkkinalaki että finanssivalvonnan ja Helsingin arvopaperipörssin ohjeet. Valtionyhtiöiden hallinnointia sääntelevä keskeinen normi on ns. valtionyhtiölaki (1368/2007). Sitä sovelletaan valtion yhtiöomistusta koskevaan päätöksentekoon ja valtion omistajaohjaukseen valtioenemmistöisissä yhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä. Valtionyhtiölain ohella valtion yhtiöomaisuuden hallinnointia normitetaan valtion omistajapolitiikkaa koskevilla valtioneuvoston periaatepäätöksillä.

Valtion tilinpäätöstä koskeva sääntely sisältyy valtion talousarviolakiin ja asetukseen. Liikelaitosten tilinpäätöksistä säädetään liikelaitoslaissa ja valtioneuvoston asetuksessa valtion liikelaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Talousarvion ulkopuolista rahastoista säädetään erityislaeilla ja useimpia rahastoja myös rahastokohtaisella asetuksella.

Konsernitaseen muodostaminen vaatisi lähtökohtaisesti lain tasoista sääntelyä, jota voitaisiin tarkentaa asetuksella ja soveltamisohjeilla. Valtiokonserni tulee määritellä laissa, vaikka siinä noudatettaisiinkin kirjanpitolain konsernimääritelmää. Talousarviolaki ja asetus olisivat yksi mahdollinen vaihtoehto sääntelyn sijoittamiselle. Selvyyden vuoksi tulisi kuitenkin harkita oman erityslain säätämistä asian suhteen (sisältäisikö tilinpäätöksen ohella myös muita taloushallinnon järjestämisen elementtejä), mutta samalla tulee kuitenkin käydä myös läpi olemassa olevat erityislait ja niiden muutostarve.

6. Valtiokonsernin määritelmä ja muut konserniin liittyvät keskeiset käsitteet

Lainsäädäntö ei tunne hallinnollisesti valtiokonserni-käsitettä. Kirjanpitolain (KPL) konsernin määritelmä ja konsernin tilinpäätöstä koskevat vaatimukset antavat kuitenkin luontevan lähtökohdan myös valtion konsernitilinpäätöksen laadinnalle. Kirjanpitolain määräyksiä noudattavat myös ne yrityskonsernit, jotka eivät laadi kansainvälisten IFRS-standardien mukaista tilinpäätöstä. Kirjanpitolain periaatteiden noudattaminen valtion konsernitilinpäätöksen laatimisessa edellyttää vastaavia säädösmuutoksia ja määräysten ja ohjeiden tarkennuksia kuin kirjanpitolakia soveltavalla kuntasektorilla on jo tehty. Kuntien osalta soveltamismääräyksiä annetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston laatimassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Kuntakonserni on määritelty kuntalaissa.

Konsernin tilinpäätöksestä säädetään kirjanpitolaissa (1336/1997) ja sen nojalla annetussa kirjanpitoasetuksessa (1339/1997).

Konsernisuhde perustuu KPL 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräysvaltaan toisessa yrityksessä. Konsernisuhde voi syntyä äänivallan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella.

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. ääntenenemmistön perustana voi olla omistus, jäsenyys, yhtiöjärjestys, yhtiösopimus tai niihin verrattavat säännöt tai muu sopimus (KPL 1:5.1 § 1k) tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen (ks. KPL 1:5.1 § 2k).

Soveltamalla KPL:n konsernin muodostamisen kriteereitä valtiokonserniin, voidaan valtiokonsernin osat ja siten konsernitilinpäätöksen laajuus voidaan määritellä seuraavasti:

Valtiokonserni

Valtiokonsernilla tarkoitetaan valtion sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa valtiolla yksin tai yhdessä muiden valtiokonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö). Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä.

Emoyhteisö

Konsernitilinpäätöksen laativa valtio(talousarviotalous) on valtiokonsernin emoyhteisö. Emoyhteisöasema perustuu määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa.

Tytäryhteisö

Valtion tytäryhteisöllä tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, liikelaitoksia, rahastoja, yhdistyksiä, muita yhteisöjä ja säätiöitä, joissa valtiolla yksin tai yhdessä muiden valtiokonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta.

Omistusyhteisyhteisö

Omistusyhteisyhteisö on valtiokonserniin kuulumaton yhteisö, jossa valtiokonsernilla on sellainen omistusosuus, joka luo valtiokonsernin ja yhteisön välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään valtion tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön toimintaa. Jollei valtio muuta näytä, yhteisöä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos valtiokonsernilla on vähintään viidesosa yhteisön osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta. Omistusyhteisyhteisö voi olla kysymyksessä myös silloin, kun omistusosuus on alle viidesosan, jos pysyvä yhteys syntyy esimerkiksi hallituksen jäsenyyden kautta.

Osakkuusyhteisö

Osakkuusyhteisö on omistusyhteisyhteisö, jossa konserniyhteisöllä yksin tai yhdessä muiden samaan valtiokonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu valtiokonserniin. Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että konserniyhteisöllä on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa. Yliopistot?

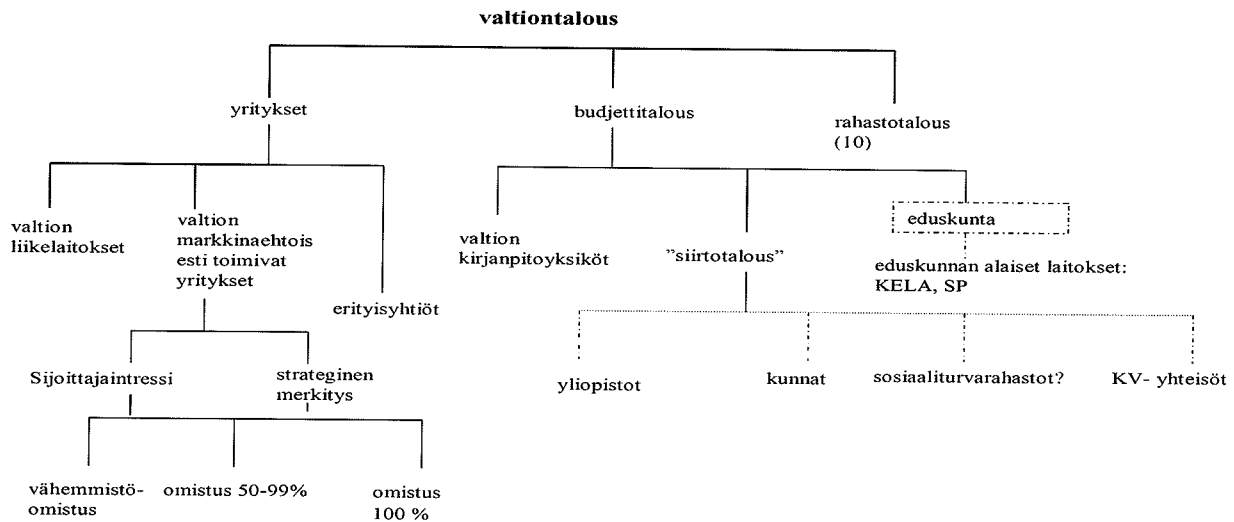
Omistusyhteisyhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos valtiokonsernilla on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

Konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta yhdistellään valtion konsernitilinpäätökseen.

Yhteisyhteisö

Sellaista osakkuusyhteisöä tai yhteenliittymää, jonka valtio tai sen tytäryhteisö omistaa tasaosuuksin valtiokonserniin kuulumattoman yhteisön kanssa siten, että myös äänivalta tässä yhteisössä jakaantuu tasan omistajien kesken, nimitetään yhteisyhteisöksi. Yhteisyhteisö merkitään valtiokonsernin tilinpäätökseen osakkuusyhteisön tavoin.

Kuva 1. Valtiokonsernin rakenne



Konsernin määrittely antaa keskeisen lähtökohdan konsernitaseen laadinnalle. Tämän lisäksi on ratkaistava useita periaatteellisesti tärkeitä kysymyksiä. Kirjanpitolaissa on konsernitilinpäätökseen liittyen ainakin seuraavat ratkaistavat ja yksityiskohtaisen soveltamisohjeen vaativat kysymykset.

1) Kirjanpitolain 6:4.2 §:n mukaan konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen ei edellytä epäolennaisten eroavuuksien muuttamista yhtenäisiksi. Tilinpäätökset saadaan jättää muuttamatta yhtenäisiksi, jos tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistäminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi valtiokonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Valtion on konsernitilinpäätöksen laadintaohjeissa määriteltävä periaatteet, jotka olennaisuutta arvioitaessa on otettava huomioon.

2) Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus (KPL 6:7.1 §). Tällaisia eliminotavia eriä ovat muun muassa konserniyhteisöjen väliset sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, keskinäiset saamiset ja velat sekä sisäiset katteet.

3) Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi. Keskinäinen omistus voidaan konsernissa eliminoida pariarvomenetelmällä tai hankintamenomenetelmällä.

Pariarvomenetelmässä eliminoidaan tytäryhteisön osakkeet tai osuudet valtion taseesta niiden kirjanpitoarvosta. Eliminointi tehdään tytäryhteisön osake- tms. peruspääomaa vastaan omistussosuuden suh-

teessa. Jos osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo poikkeaa osakepääomaan tai vastaavaan merkitystä määrästä, omistus eliminoidaan tältä osin tytäryhteisön muita oman pääoman eriä vastaan.

Hankintamenomenetelmässä konsernin sisäinen tytäryhteisöjen osakkeiden tai osuuksien omistus vähennetään eliminoimalla osakkeiden tai osuuksien hankintameno emoyhteisön taseessa tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukaista omaa pääomaa vastaan konsernin omistussuuden suhteessa.

4) Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta. Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet tytäryhteisöjen tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa, KPL 6:7.2 §). Vastaavasti muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomasta merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, KPL 6:7.3 §).

5) Osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen. Konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyhteisöjen omistussuutta vastaava määrä osakkuusyhteisön voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta.

Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:12.2 §)

7. Työryhmän johtopäätökset ja suositukset

1) Valtion konsernitilinpäätös antaa nykyistä kattavamman kuvan valtiontalouden kokonaisuudesta ja siten tarjoaa aineiston valtiokonsernin toiminnan suunnittelulle ja johtamiselle. Konsernitase kuvaa nykyisiä aineistoja paremmin valtiokonsernin taloudellista asemaa ja sen kehitystä ja luo siten myös edellytyksiä tilivelvollisuuden nykyistä selkeämmälle toteutumiselle. Työryhmä pitää tarkoituksenmukaisena jatkaa valtion konsernitilinpäätöksen laatimiseksi tarvittavaa määrittely- ja kehittämistyötä.

2) Jatkotyö toteutetaan riittävän laajapohjaisena hankkeena, jonka valmistelusta vastaa valtiovarainministeriö.

3) Tehdään tarvittavat yksityiskohtaiset konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteita koskevat määrätykset. Laadintaperiaatteita ovat mm konsernin laajuuden määrittely, olennaisuusperiaate, konsernin sisäisten erien vähentäminen, konsernin sisäisen omistuksen eliminointi, vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta sekä osakkuusyhteisön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen. Määrittelyissä tulee ottaa huomioon valtion IT - arkkitehtuuri.

4) Laaditaan vuoden 2009 tilinpäätösaineistojen pohjalta määritysten mukainen valtion konsernitase. Pilottihankkeessa testataan laadintaperiaatteiden toimivuus. Pilottihanke toteutetaan kansallisen kirjanpitolain mukaisesti. IPSAS - tai IFRS - standardeja ei tässä vaiheessa oteta käyttöön konsernitaseella. Samalla tunnistetaan säädösmuutostarpeet sekä ne kohteet, joihin määräyksissä on tarpeen kiinnittää erityistä huomiota.

5) Pilottihankkeesta saatujen kokemusten perusteella valmistellaan tarvittavat säädösmuutokset valtion konsernitilinpäätöksen laatimiseksi sekä valtiokonsernin määrittelemiseksi.

6) Konsernitilinpäätöksen liitetietona tulee esittää tarvittavat täsmentävät tiedot, jotta voidaan varmistua siitä, että tase antaa oikeat ja riittävät tiedot sekä tiedot taseen ulkopuolella olevista vastuista ja sitoumuksista.

7) Kehitetään aktiivisesti tapoja hyödyntää konsernitilinpäätöksen tuottamaa tietoa johtamisessa ja herkkyysanalyysissä.