





## TILINTARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN SYMPOSIUM

Näkökulmia tilintarkastuksen  
uudistumiseen ja standardeihin

Lili-Anne Kihn  
Ulriika Leponiemi  
Lasse Oulasvirta  
Veikko Vahtera  
Jani Wacker (toim.)

Johtamiskorkeakoulu 

Tampereen yliopisto 



# TILINTARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN SYMPOSIUM



TOIMITTANEET

Lili-Anne Kihn  
Ulriika Leponiemi  
Lasse Oulasvirta  
Veikko Vahtera  
Jani Wacker

TILINTARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN  
SYMPOSIUM

Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja  
standardeihin

Copyright ©2015 Tampere University Press ja tekijät

Kustantaja  TAMPERE  
UNIVERSITY  
PRESS

Myynti:  
verkkokauppa@juvenesprint.fi  
<https://verkkokauppa.juvenes.fi/>

*Ulkoasu*  
Maaret Kihlakaski

*Kannen kuva:* Sanna Säynäjäkangas



VERTAISARVIOITU  
KOLLEGIALT GRANSKAD  
PEER-REVIEWED  
[www.tsv.fi/tunnus](http://www.tsv.fi/tunnus)

ISBN 978-951-44-9762-9  
ISBN 978-951-44-9763-6 (pdf)

Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print  
Tampere 2015



## Sisälllys

Kirjoittajat .....	7
1. Johdanto .....	11
<i>Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta, Veikko Vahtera ja Jani Wacker</i>	
I	
TILINTARKASTUKSEN UUDISTUMINEN .....	17
2. Tilintarkastajatutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan uudistaminen .....	19
<i>Veikko Vahtera</i>	
3. Tilintarkastusalan tulevaisuuden näkymiä .....	34
<i>Tapani Vuopala</i>	
4. Tilintarkastajajärjestelmä uudistus JHTT-näkökulmasta .....	64
<i>Virpi Ala-aho</i>	
II	
TARKASTUS ERI SEKTOREILLA: NYKYTILA, MUUTOS JA KEHITYSNÄKEMYS .....	79
5. Tilintarkastuksen menestystekijät ja haasteet Suomen tilintarkastusmarkkinoilla .....	81
<i>Esa Kailiala</i>	
6. Kunnallinen tilintarkastus – nykytila, muutos ja kehitysnäkymät .....	99
<i>Pasi Leppänen</i>	

### III

#### TILINTARKASTUKSEN JA RAPORTOINNIN TUTKIMUS ... 121

7. Tutkimuksellisia näkökulmia tilintarkastajan  
lakisääteiseen ja vapaaehtoiseen vaihtoon ..... 123  
*Salme Näsi*
8. Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus ..... 142  
*Alexander Mäki-Rahko*

### IV

#### KANSAINVÄLISET STANDARDIT – KANSALLINEN TOTEUTUS ... 161

9. ISSAI-standardit valtion tarkastusviraston työssä ..... 163  
*Marjatta Kimmonen, Matti Mattila, Arto Seppovaara*
10. Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittäminen  
standardisointipaineessa ..... 199  
*Lasse Oulasvirta*
11. IFRS 8 Toimintasegmentit – standardin ongelmia  
tilintarkastuksen näkökulmasta ..... 213  
*Anniina Lahti-Kala*



## KIRJOITTAJAT

**Virpi Ala-aho**, HM, JHTT, on Espoon kaupunginreviisori. Hän toimi työ- ja elinkeinoministeriön asettamassa Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmässä Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistyksen) ehdottamana jäsenenä. Hän on JHTT-yhdistyksen hallituksen jäsen ja JHTT-lautakunnan varajäsen.

**Esa Kailiala**, KHT, KTM. KHT-tilintarkastaja, joka toimii KPMG Oy Ab:n palveluksessa ja on yhtiön hallituksen jäsen. Hän on toiminut KHT-yhdistyksen hallituksen puheenjohtajana vuosina 2008–2010. Hänellä on monivuotinen kokemus toimimisesta sekä kotimaisten pienyhtiöiden että listattujen kansainvälisten yhtiöiden päävastuullisena tilintarkastajana.

**Lili-Anne Kihn**, KTT, on yrityksen laskentatoimen professori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hän on yksi Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman vastuuprofessoreista sekä talousjohtamisen ja laskentatoimen tutkimusryhmän johtaja. Hänen tieteellisen toimintansa painopiste on laskentatoimen ja ohjauksen kysymyksissä. Kihnin tutkimuskohteisiin lukeutuvat sekä yritysten kotimaiset, kansainväliset ja globaalit operaatiot että yksityisen ja julkisen sektorin rajapinnassa toimivat yhtiöt.

**Marjatta Kimmonen**, HM, on valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikön päällikkönä toimiva ylijohdaja. Yksikön tehtäviin kuuluvat tilintarkastukset, laillisuustarkastukset sekä puolue- ja vaalirahoituksen valvonta. Tilintarkastuksella tarkastusvirasto varmistaa valtion talousarvion noudattamista sekä oikeiden ja riittävien tietojen esittämistä valtion tilinpäätöksessä ja sen kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä, edistää asianmukaista sisäistä valvontaa ja hyvän taloushoidon periaatteiden noudattamista.

Laillisuustarkastuksella tarkastusvirasto varmistaa valtion talouden-  
hoidon laillisuutta ja asianmukaisuutta. Puolue- ja vaalirahoituksen  
valvonnalla varmistetaan puolue- ja vaalirahoituksen avoimuutta.

**Anniina Lahti-Kala**, YTK, KTM Tampereen yliopiston tilintar-  
kastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmasta. Lahti-Kala työskentelee  
controllerina kansainvälisessä rakennus- ja urakointialan yrityksessä  
Uretek Worldwide Oy:ssä. Ennen nykyistä tehtäväänsä hän on toimi-  
nut audit traineena KPMG:llä ja EY:llä. Lahti-Kala on työskennellyt  
myös media- ja viestintäalalla.

**Ulriika Leponiemi**, HM, toimii Tampereen yliopiston johtamiskor-  
keakoulussa julkisen talousjohtamisen yliopisto-opettajana. Aikaisem-  
min hän on hoitanut kunta- ja aluejohtamisen yliopisto-opettajan  
tehtävää sekä opettanut tutkimusmenetelmiä. Opetustehtävien lisäksi  
hän on tehnyt johtamiskorkeakoulussa tutkimustyötä asiantunte-  
musalueenaan erityisesti kuntien kehittäminen, yksityisen ja julkisen  
sektorin yhteistyön muodot, omistajuuden ja operoinnin innovaatiot.

**Pasi Leppänen**, KTM, JHTT, KHT, toimii laskentatoimen yliopis-  
to-opettajana Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hänen  
tutkimuskohteitaan ovat kuntien laskentainformaatio ja sen hyväk-  
sikäyttö, kirjanpito ja tilinpäätöksen tulkinta sekä tilintarkastuksen  
laatu. Leppänen on toiminut pitkään kaupungeissa, kunnissa ja kun-  
tayhtymissä sekä niiden konserniyhteisöissä tilintarkastajana sekä  
vastannut tilintarkastusyhteisön palvelujen laadusta. Hän on myös  
muun muassa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston sekä JHTT-lau-  
takunnan laatujaoston jäsen.

**Matti Mattila**, KTM, JHTT, CISA, CIA on tilintarkastusneuvos  
valtionalouden tarkastusvirastossa. Hän on toiminut pitkään val-  
tiontalouden tarkastusviraston tilintarkastustehtävissä. Lisäksi hän  
on toiminut tarkastusviraston tilintarkastuksen kehittämistehtävissä,

viimeksi ISSAI-standardien käyttöönottoa tilintarkastuksessa valmistelleen tarkastusviraston sisäisen työryhmän vetäjänä.

**Alexander Mäki-Rahko**, KTM, toimii tilintarkastustehtävissä Ernst & Young Oy:n Helsingin toimistossa. Hän valmistui Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulusta tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmasta syksyllä 2013 pääaineenaan yrityksen laskentatoimi. Pro gradu -tutkielmansa hän teki yritysvastuuraporttien ulkoisesta varmennuksesta.

**Salme Näsi**, yrityksen laskentatoimen professori (emerita), on toiminut laskentatoimen opetus- ja tutkimustehtävissä sekä myös eri yliopistojen hallintotehtävissä vuosina 1974-2014. Hänen julkaisunsa käsittelevät sekä yritysten että julkisen sektorin laskentatoimen menetelmiä ja kehitystrendejä. Hän on myös Tampereen Kauppakamarin Tilintarkastusvaliokunnan jäsen.

**Lasse Oulasvirta**, HT, KTM, julkisyhteisöjen laskentatoimen professori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hän on toiminut apulaisprofessorina ja professorina vuodesta 1997 lähtien Tampereen yliopistossa, jossa hän myös väitteli vuonna 1996. Oulasvirran tutkimuksen painopiste on ollut julkissektorin (valtion ja kuntien) taloussuunnittelussa, rahoituksessa, laskentatoimessa ja tarkastuksessa.

**Arto Seppovaara**, VTM, on valtiontalouden tarkastusvirastossa tuloksellisuustarkastuspäällikkö. Hän on toiminut pitkään tuloksellisuustarkastuksessa erilaisissa kehittämis- ja ohjaustehtävissä. Tehtäväalueeseen kuuluvat nykyään mm. tuloksellisuustarkastuksen osaamisen kehittäminen, tarkastusteemojen ohjaaminen ja tarkastusohjeiden valmistelu. Tuloksellisuustarkastus kohdistuu valtion varainkäytön tuloksellisuuteen: onko valtion varoilla saatu tehokkaasti aikaiseksi sitä, mitä on haluttu.

**Jani Wacker**, HT, on julkisoikeuden yliopistonlehtori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hänen tutkimuksensa on kohdistunut julkisen talouden oikeudelliseen sääntelyyn Suomessa ja Euroopan unionissa. Väitöskirjassaan Wacker tarkasteli Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutuksia Suomen kansalliseen finanssivaltaan.

**Veikko Vahtera**, OTT, VTM on Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulun yritys juridiikan professori. Hänen tieteellinen tutkimuksensa keskittyy yritys juridiikan osa-alueista erityisesti yhtiöoikeuteen sekä arvopaperimarkkinoiden sääntelyyn. Hän osallistuu lisäksi aktiivisesti lausunnonantajana lainvalmisteluhankkeisiin, kuten yhteisö- ja tilintarkastuslainsäädännön uudistamiseen.

**Tapani Vuopala**, KTM, KHT, on toiminut Suomen Tilintarkastajat ry:n (entinen KHT-yhdistys ry) hallituksessa vv. 2006-2014 ja yhdistyksen puheenjohtajana 2012-2014. Hän toimi myös Pohjoismaisen tilintarkastajaliiton (NRF) puheenjohtajana 2013. Tilintarkastajatutkinnot ja valvonta -työryhmän jäsenenä Vuopala on osallistunut tilintarkastajajärjestelmän uudistamiseen vv. 2010-2011.

# 1. JOHDANTO

Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta,  
Veikko Vahtera ja Jani Wacker

Tässä teoksessa käsitellään tilintarkastuksen tärkeitä ja ajankohtaisia kysymyksiä, haasteita ja kehittämistarpeita sekä yksityisellä että julkisella sektorilla. Artikkeleissa jäsennetään erityisesti tilintarkastuksen uudistumista sekä tarkastuksen kansainvälisiä standardeja ja niiden kansallista toteutusta mahdollisimman kattavan ja moniulotteisen kuvan muodostamiseksi. Seuraavat neljä osa-aluetta otetaan tällöin esille:

- tilintarkastuksen uudistuminen,
- tarkastus eri sektoreilla,
- tilintarkastuksen ja raportoinnin tutkimus sekä
- kansainväliset standardit ja niiden kansallinen toteutus.

Veikko Vahteran kirjoittamassa artikkelissa tarkastellaan tilintarkastusjärjestelmään suunniteltavia muutoksia tutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan osalta. Artikkelin alussa käydään läpi lainvalmisteluprosessin vaiheita. Seuraavaksi analysoidaan nykyisen tilintarkastusjärjestelmän sisältöä tilintarkastajakategorioiden ja niiden valvonnan osalta sekä arvioidaan nykyjärjestelmää kriittisesti. Tämän jälkeen huomio kiinnitetään tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen keskeisiin elementteihin ja arvioidaan ehdotettujen muutosten heikkouksia ja vahvuuksia.

Kirjoituksen johtopäätöksenä puolletaan tilintarkastusjärjestelmän uudistamista sekä tutkintojen että tilintarkastajien valvonnan osalta.

Myös Tapani Vuopalan kirjoittama artikkeli liittyy tilintarkastuksen muutoksiin, erityisesti alan tulevaisuuden näkyymiin. Artikkelin tavoitteena on analysoida tilintarkastuksen tulevaisuuden näkymiä seuraavista näkökulmista: tilintarkastuksen luottamuksen palauttaminen, tilintarkastuslakiin ehdotetut muutokset ja EU:n tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen mukaisten vaatimusten implementointi Suomen kansalliseen tilintarkastuslakiin. Artikkelissa lähdetään liikkeelle tilintarkastuksen nykytilasta, edetään sitten tilintarkastuslakiin ehdotettujen muutosten kautta tilintarkastusdirektiivin ja asetuksen implementointikysymyksiin. Tämän mittavan artikkelin lukuisat johtopäätökset valaisevat erinomaisesti sitä, miten suuressa murroksessa tilintarkastusala ja tilintarkastusammatti nyt ja tulevaisuudessa todella ovat.

Myös Virpi Ala-Ahon artikkeli ”Tilintarkastusjärjestelmä uudistus JHTT -näkökulmasta” käsittelee tilintarkastuksen uudistumista. Hän tarkastelee JHTT-tarkastajien aseman muutosta, siirtymäsääntöjä vanhasta uuteen julkisyhteisöjen tilintarkastajatutkintoon sekä tilintarkastajien valvontaa erityisesti siitä näkökulmasta, miten turvataan laadukas ja julkisyhteisöjen erityispiirteet huomioiva tarkastus tulevaisuudessakin.

Esa Kailialan ja Pasi Leppäsen artikkeleissa siirrytään tarkastelemaan tarkastusta eri sektorien perspektiiveistä siten, että samalla tarkastellaan valitun sektorin tarkastuksen nykytilaa, muutosta ja kehitysnäkymiä. Esa Kailialan artikkelissa keskitytään yritysten tilintarkastuksen menestystekijöihin ja haasteisiin Suomen tilintarkastusmarkkinoilla. Artikkelin alussa annetaan ajantasainen kuvaus Suomen tilintarkastusmarkkinoista erityisesti Big 4-yhtiöiden osalta. Sen jälkeen pureudutaan tilintarkastuksen menestystekijöihin käymällä läpi niitä odotuksia, joita tilintarkastajaan ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistetaan asiakkaiden suunnalta käytännön näkökulmaa vahvasti painottaen. Kirjoituksessa arvioidaan myös sellaisia tilintarkastusalaan kohdistuvia haasteita ja muutospaineita, joihin tilintarkastusalan tulee kyetä vastaamaan.

Pasi Leppäsen artikkelissa valaistetaan kunnallisen tilintarkastuksen nykytilaa, muutosta ja kehitysnäkymiä. Tavoitteena on kuvata kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen sisältöä sekä tilintarkastukseen liittyviä kehityssuuntia nykyisen kuntalain mukaisen tarkastusjärjestelmän aikana. Artikkelinsa alussa Leppänen käsittelee kunnan tilintarkastajan tehtävät, ja etenee sitten hallinnon tarkastukseen, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastukseen, valtionosuuksien tarkastukseen, sekä sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan tarkastukseen. Tämän jälkeen hän ottaa esille tilintarkastajan toimikauteen ja resurssihin, tilintarkastajan raportointiin, kuntien organisointiin ja hyvään tilintarkastustapaan liittyviä kysymyksiä. Johtopäätöksissään kirjoittaja esittää kuntien tilintarkastuksen kehitystrendit kiteytetysti.

Salme Näsin ja Alexander Mäki-Rahkon artikkelit heijastavat viimeisintä tilintarkastustutkimusta. Salme Näsin artikkeli syväluotaa tutkimuksellisia näkökulmia tilintarkastajan lakisääteiseen ja vapaaehtoiseen vaihtoon. Artikkelin tavoitteena on selvittää, miten suomalaiset tilintarkastajat ja tilintarkastusasiakkaat suhtautuvat rotaatioon ja millaisia näkökohtia he liittävät pakolliseen rotaatioon tai yleensäkin tilintarkastajien pysyvyyteen tai kiertoon. Asiaa analysoidaan sekä aiempien tieteellisten artikkelien että tehtyjen teemahaastattelujen pohjalta. Tutkimuksen johtopäätöksenä havaitaan, ettei yksitä ja oikeita vastauksia tilintarkastajan rotaatiota koskeviin kysymyksiin ole olemassakaan.

Alexander Mäki-Rahkon artikkelissa pyritään muodostamaan kokonaiskuva yritysvastuuraporttien ulkoisesta varmennuksesta. Siinä käsitellään seuraavia kysymyksiä: millaista toimintaa yritysvastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on, mitä varmennusammattilaisten yritysvastuulinformaatiosta antamat varmennusraportit kertovat, missä laajuudessa suuret suomalaiset yritykset ovat yritysvastuulinformaatiotaan varmentaneet, sekä ketkä näitä varmennuksia ovat suorittaneet? Tutkimus pyrkii myös tuottamaan välineitä, joiden avulla voidaan arvioida sekä yritysvastuuraportointia että siitä annettuja varmennusraportteja.

Teoksen kolme seuraavaa artikkelia keskittyvät kansainvälisten standardien ja finanssipolitiikan valvontaan sekä niiden kansalliseen toteutukseen. Marjatta Kimmonen, Matti Mattila ja Arto Seppovaara kirjoittavat aiheesta ISSAI-standardit valtion tarkastusviraston työssä. He tarkastelevat sitä, miten ISSAI-standardit ovat Suomessa vaikuttaneet valtiontalouden tarkastusviraston omaan ohjeistukseen ja toimintaan, eli missä suhteessa niillä on ollut merkitystä ja missä määrin ne mahdollisesti ovat edelleen ajankohtaisia. Lasse Oulasvirran artikkeli kuvaa ja analysoi julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardisointipaineita Euroopassa ja sitä, miten nämä paineet vaikuttavat julkisen sektorin kirjanpidon ja tilinpäätöksen esittämisen periaatteisiin Suomessa.

Anniina Lahti-Kala keskittyy omassa artikkelissaan listayrityksissä sovellettavaan IFRS 8 -standardiin. Tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä IFRS 8 -standardin ongelmista tilintarkastuksen näkökulmasta. Lahti-Kalan tutkimus esittää seuraavia tutkimuskysymyksiä, ja myös vastaa niihin: Mitkä ovat IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat? Miten IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat liittyvät tilintarkastukseen? Mitkä IFRS 8 -standardin olennaisista ongelmista ovat tilintarkastuksessa kriittisiä? Aihetta tutkitaan sekä teoreettisesti että tilintarkastajilta kerättyä haastatteluaineistoa analysoimalla. Tutkimuksen johtopäätöksenä Lahti-Kala pelkistää IFRS 8 -standardin ongelmat tietämisen ongelmiin ja määrittämisen ongelmiin.

Edellä kuvatut artikkelit pohjautuvat suurelta osin toukokuussa 2013 Tampere-talolla järjestetyssä Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa pidettyihin esitelmiin ja keskusteluihin. Teosta on sittemmin täydennetty Tampereen yliopiston tutkijoiden uusimmilla juuri näihin samoihin aiheisiin puretuvilla artikkeleilla. Sekä tilintarkastussymposium 2013 että tämä kirja on toteutettu yliopistoväen ja käytännön asiantuntijoiden kiinteässä yhteistyössä mahdollisimman kattavan, moniulotteisen ja ajankohtaisen kokonaiskuvan muodostamiseksi. Tämä on osoitus siitä, että tilintarkastusala ja sen kehittyminen tarvitsee jatkuvaa vuoropuhelua akateemisen yhteisön ja käytännön toimijoiden välillä. Vain näin tilintarkastusala pystyy vastaamaan niihin jatkuvasti muuttuviin haasteisiin, joita tilintarkas-



tukseen kohdistuu. Lausumme parhaimmat kiitokset miellyttävästä yhteistyöstä kaikille kirjoittajille ja referenä toimineille henkilöille.

*Verba volant, littera scripta manet.* Sanat lentävät, kirjoitettu teksti pysyy.



I

## TILINTARKASTUKSEN UUDISTUMINEN



## 2.

# TILINTARKASTAJATUTKINTOJEN JA TILINTARKASTAJIEN VALVONNAN UUDISTAMINEN

Veikko Vahtera

### Johdanto

Suomen nykyinen tilintarkastusjärjestelmä on syntynyt pitkällä aikavälillä. Se on rakentunut erilaisten tilintarkastuskohteiden ja eri tilintarkastajakategorioiden tarpeiden varaan ilman, että kokonaisuutta eri tilintarkastajien tutkintojen ja valvonnan osalta olisi tarkasteltu koko järjestelmän tasolla. Tilintarkastajat on jaettu kolmeen eri luokkaan: yksityisten yhteisöjen ja säätiöiden HTM- ja KHT-tilintarkastajiin sekä julkisen hallinnon ja talouden JHTT-tilintarkastajiin.<sup>1</sup> Kunkin tilintarkastuskategorian tutkintorakenne ja osaamisedellytykset on rakennettu ensisijassa niiden primäärejä tarkastuskohteita silmällä pitäen. Tilintarkastajajärjestelmän uusimista selvittänyt professori Edward Andersson katsoikin, että organisatorisesti nykyinen kolmen tilintarkastajakategorian järjestelmä pitää sisällään päällekkäisyyksiä

---

1. HE 254/2014 s. 12 on todettu eri tilintarkastuskategorioiden lukumäärät. HTM-tilintarkastajia oli 627, KHT-tilintarkastajia 771 ja JHTT-tilintarkastajia 229 vuoden 2015 alussa.

ja tehottomia ratkaisuja, joihin ei olisi päädytty, jos järjestelmää olisi kehitetty yhtenä kokonaisuutena.<sup>2</sup>

Myös tilintarkastajien valvontaa ja tilintarkastuksen yleistä ohjausta harjoittaa monta eri toimijaa. HTM-tilintarkastajia valvovat paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat ja KHT-tilintarkastajia keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Lisäksi valtion tilintarkastuslautakunta toimii näiden tilintarkastajakategorioiden ylimpänä valvontaelimenä, ja se vastaa yksityisen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. Vastaavasti JHTT-tilintarkastajien valvonta on keskitetty JHTT-lautakunnalle, joka vastaa myös yleisesti julkisen sektorin tilintarkastuksen kehittämisestä.<sup>3</sup>

Tilintarkastus itsessään pitää sisällään varsin samanlaisia piirteitä riippumatta siitä, onko kyseessä yksityisten yhteisöjen tai säätiöiden tarkastaminen vai valtion, kuntien tai seurakuntien hallinnon ja talouden tarkastus: Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 11.1:n perusteella tarkastaa tilinpäätös ja varmistaa sen oikeellisuus sekä suorittaa hallinnon tarkastus.<sup>4</sup> Tarkastuskohteet ovat kuitenkin luonteeltaan ja taustasääntelyltään erilaisia, mikä luo kullekin tarkastuskohteelle omat erityispiirteensä. Tämä luonnollisesti heijastuu myös tilintarkastukseen ja tilintarkastajalta edellytettävään osaamiseen. Lisäksi tilintarkastajien tehtävien laajuus on erilainen yksityisellä ja julkisella sektorilla. Esimerkiksi kuntatarkastuksessa tilintarkastajan tehtäviin sisältyy valtiosuukien ja sisäisen valvonnan järjestämiseen liittyviä erityisiä tarkastustehtäviä, jotka luovat tarvetta sektorikohtaisille tulkinnoille ja ylipäättänsä tarpeen erityiselle julkisen tarkastuksen tutkinnolle.

Tilintarkastuksen perustehtävän samankaltaisuuden lisäksi julkisella sektorilla konserniajattelu sekä erityisesti osakeyhtiöiden lukumäärä ja merkitys on kasvanut viimeisinä vuosina, mikä on ollut

---

2. TEM 1/2010 s. 19.

3. Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajista annetun lain 13 §:n mukaan JHTT-lautakunnan tehtäviin kuuluu mm. tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi.

4. Tilintarkastus voidaan jakaa a) tilikauden kirjanpidon, b) tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä c) hallinnon tarkastukseen. Kuitenkin varsinaisessa tarkastustyössä nämä seikat eivät ole toinen toisistaan erillisiä tarkastuskohteita. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 75.

omiaan lähentämään yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastusta toinen toisiinsa. Tämä trendi tulee jatkumaan, ja esimerkiksi kuntalain muutos, jossa asetettiin kunnille lähtökohtaisesti yhtiöittämisvelvollisuus kilpailullisilla markkinoilla olevista toiminnoista, tulee lisäämään julkisen sektorin omistamien osakeyhtiöiden lukumäärää.<sup>5</sup>

Tilintarkastuksen yhteisten nimittäjien perusteella on haluttu aidosti ryhtyä tarkastelemaan tilintarkastusta, tilintarkastustutkintoja ja tilintarkastajien valvontaa yhtenä kokonaisuutena tavoitteena tilintarkastustutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan jonkinasteinen yhtenäistäminen ja tarpeettomien päällekkäisyyksien poistaminen.

Tilintarkastusjärjestelmän yhtenäistämisen ensimmäinen askel oli professori Anderssonille annettu selvitystehtävä, jossa selvitysmiehen tuli ottaa kantaa mahdollisuuksiin yhtenäistää sekä tilintarkastajakategorioita että tilintarkastajien valvontaa. Anderssonin selvitysraportti valmistui vuonna 2010. Tämän jälkeen, vuoden 2011 tammikuussa, asetettiin asiaa valmistelemaan tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmä, jossa oli laaja edustus tilintarkastuksen kannalta keskeisistä intressitahoista. Samanaikaisesti annettiin OTT Pekka Timoselle erillinen selvitystehtävä tilintarkastuksen valvonnan järjestämisestä. Tämä selvitysraportti valmistui nopealla aikataululla jo huhtikuussa 2011.

Työryhmän mietintö valmistui vuoden 2012 lopussa, ja se piti sisällään ehdotuksen tilintarkastustutkinnoista, valvonnasta ja muutoksenhausta.<sup>6</sup> Mietinnöstä järjestettiin keväällä 2013 laaja lausuntokierros. Hallituksen esitysluonnos tilintarkastusjärjestelmän uudistamiseksi valmistui kesällä 2014. Sen pohjalta on lausuntokierroksen jälkeen laadittu hallituksen esitys 254/2014, joka annettiin eduskunnan käsittelyyn marraskuussa 2014. Tarkoituksena on, että uusittu tilintarkastuslainsäädäntö tulisi voimaan vuoden 2016 alusta.<sup>7</sup>

- 
5. Kuntalain 2a §:n mukaan kunnan hoitaessa 2 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Ks. HE 32/2013, joka koskee kuntalain muutosta liittyen kunnan velvollisuuteen yhtiöittää toiminta kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla
  6. Työryhmän mietintö ei ollut yksimielinen vaan se piti sisällään kolme eriävää mielipidettä sekä yhden lausuman. Ks. TEM 48/2012 s. 123–133.
  7. TEM tiedote 20.11.2014.

Tässä artikkelissa tarkastellaan tilintarkastusjärjestelmän ja tilintarkastajien valvonnan yhtenäistämistä sekä siitä mahdollisesti aiheutuvia hyötyjä ja haittoja. Tarkoitus on käsitellä erilaisia lainsäädännöllisiä vaihtoehtoja ja niistä esitettyjä näkemyksiä. Tarkastelu on erityisen perusteltua sen johdosta, että nyt vireillä olevan uudistuksen läpivieminen on toteutettavissa onnistuneesti vain tiiviillä yhteistyöllä keskeisten sidosryhmien kanssa.

## Nykyisen tilintarkastusjärjestelmän luonne

### Tilintarkastuskategoriat

Nykyisistä tilintarkastuskategorioista HTM-tilintarkastajat eli kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat sekä KHT-tilintarkastajat eli keskuskauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat suorittavat yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusta.<sup>8</sup> HTM-tilintarkastajat ja KHT-tilintarkastajat ovat jossain määrin rinnakkaisia tilintarkastajatutkintoja, vaikka tiettyjä vaativia tilintarkastustehtäviä voivatkin suorittaa yksin ainoastaan KHT-tilintarkastajat.<sup>9</sup> HTM-tilintarkastajat voivat kuitenkin toimia näissä vaativissa tilintarkastustehtävissä KHT-tilintarkastajien rinnalla. Sekä HTM- että KHT-tilintarkastajien tilintarkastajatutkinnon järjestää tilintarkastuslain 32 §:n mukaan keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Se, että säätiöiden ja yhteisöjen tilintarkastuksessa on kaksi osin rinnakkaista ja vaihtoehtoista tilintarkastajakategoriaa, on johtanut siihen, että KHT-tutkinnon on suorittanut myös merkittävä osa sellaisista tilintarkastajista, jotka eivät tarkasta KHT-tutkintoa edellyttäviä yhteisöjä tai säätiöitä.

8. Ks. hyväksymisen edellytyksistä esimerkiksi Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner s. 222–231.

9. Tilintarkastuslain 5 §:n mukaan vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, jos kyse on julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä: 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa; taikka 3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.



Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta valtiolla, kunnissa ja seurakunnissa huolehtivat JHTT-tilintarkastajat eli julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat. JHTT-tilintarkastajien tutkinnon järjestää JHTT-lautakunta.

JHTT-tilintarkastajien sekä HTM- ja KHT-tilintarkastajien tarkastuskohteiden rajat eivät ole kuitenkaan yksiselitteiset. Kuntakonserneissa säätiöiden ja yhteisöjen tarkastajina voivat toimia lähtökohtaisesti kaikki kolme tilintarkastuskategoriaa.<sup>10</sup> Siten yhteisöjen ja säätiöiden tarkastaminen ei rajoitu ainoastaan HTM- ja KHT-tilintarkastajien suorittamaan tarkastukseen vaan myös JHTT-tilintarkastajat voivat toimia kuntakonserneissa yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajana. On kuitenkin huomattava, että JHTT-tarkastajien tarkastusoikeus perustuu tilintarkastuslain siirtymäsäännökseen, jonka mukainen siirtymäaika päättyi viimeistään 31.12.2016 päättyviin tilikausiin.<sup>11</sup>

### Tilintarkastajien valvonta nykyisin

Tilintarkastajien valvonta voidaan jakaa:<sup>12</sup> a) tilintarkastajien ammattitaidon ja hyväksymisen edellytysten valvontaan, b) ennakkoon vaikuttavaan laadunvalvontaan sekä c) jälkikäteen tehtävään yksittäistapaukselliseen tutkinnalliseen valvontaan, jossa on kysymys ns. kurinpidollisesta valvonnasta. Nykyisellään valvonta-asiat jakaantuvat

10. Kuitenkin TTL 5 §:ssä tarkoitetuissa yhteisöissä ja säätiöissä on oltava aina vähintään yksi KHT-tilintarkastaja ja JHTT-tilintarkastajien tarkastusoikeus rajautuu tilintarkastuslain 57 §:n siirtymäsäännöksen mukaisesti.
11. Tilintarkastuslain 57.4 §:n mukaan voidaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi valita viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2016 päättyvälle tilikaudelle HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. JHTT-tilintarkastaja voidaan kuitenkin valita 1 päivänä tammikuuta 2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle edellä tässä momentissa tarkoitettussa yhteisössä, joka on osakeyhtiö taikka avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai sellaisia avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä, vain, jos enintään yksi seuraavista rajoista ylittyy sekä tarkastettavalla että sitä edeltäneellä tilikaudella: 1) taseen loppusumma on 4 400 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 8 800 000 euroa; 3) yhteisön palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.
12. Ks. TEM 48/2012 s. s. 21.

eri tilintarkastajakategorioiden mukaisesti eri instansseihin. HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen valvonnasta ja laaduntarkastuksesta huolehtivat alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TI-VA, kaikkiaan 14 kpl), joka jo itsessään muodostaa varsin hajautetun valvontajärjestelmän. Kauppakamareita itsessään on 19 kappaletta, mutta kauppakamarilain 2 §:n mukaan Keskuskauppakamari voi kauppakamareita kuultuaan päättää, että kahdella tai useammalla kauppakamarilla on yhteinen tilintarkastusvaliokunta. Tämä mahdollistaisi resurssien keskittämisen, jos valvonta-asioita on yksittäisessä kauppakamarissa vähän.<sup>13</sup> Mahdollisuutta on käytetty suhteellisen vähän ja valtaosalla kauppakamareista onkin oma tilintarkastusvaliokuntansa.

KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen osalta valvonta on keskitetty keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA). Lisäksi Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) toimii lähinnä valvonnan muutoksenhakuelimänä. Käytännössä siis se, onko tilintarkastaja HTM- vai KHT-tilintarkastaja ratkaisee sen, käsitteleekö valvonta-asian TIVA vai TILA eikä esimerkiksi sillä, millainen tarkastuksen kohteena oleva yritys tai itse valvonta-asia on, ole merkitystä valvonnan toteuttamisorganisaation valinnassa.

Valtiovarainministeriön yhteydessä on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta eli *JHTT-lautakunta*, jonka tehtäviin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain mukaan kuuluu huolehtia muun muassa julkishallinnon tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta. Kun JHTT-tarkastajat voivat toimia myös kuntakonsernien yhtiöiden ja säätiöiden tarkastajana, seuraa tilintarkastajakategorian mukaisesta valvontajärjestelmästä se, että näissä yhteisöissä ja säätiöissä suoritettava tilintarkastuksen ja tilintarkastajien valvonta toteutetaan JHTT-lautakunnassa eikä tilintarkastuslain mukaisessa valvontaelimessä eli keskuskuppakamarin tilintarkastuslautakunnassa tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnassa.<sup>14</sup>

---

13. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 288–289.

14. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 59.

## Nykyjärjestelmästä tehtävät johtopäätökset

Nykyinen tilintarkastusjärjestelmä pitää sisällään monin kohdin päällekkäisyyksiä. Nykyiset tilintarkastajakategoriat ovat ennemminkin rinnakkaisia kuin toisiaan täydentäviä. Esimerkiksi HTM- ja KHT-tilintarkastuskategoriat sekä niiden taustarakenteet ovat päällekkäisiä, ja niiden erot eivät ole kaikkienensa kovinkaan merkittäviä.<sup>15</sup> Lisäksi kuntien yhteisöjen tarkastajina voivat toimia kaikki tilintarkastuskategoriat, kun JHTT-tarkastajalla on oikeus tarkastaa kuntakonsernin yhteisöjä ja säätiöitä. Toisaalta JHTT-tarkastajalla ei ole oikeutta tarkastaa pienintäkään yksityisesti omistettua yhtiötä tai säätiötä.<sup>16</sup> Tämä johtaa siihen, että samoja asioita varten on olemassa joka tilintarkastuskategoriassa omat prosessinsa. Tätä ei voi pitää tilintarkastusjärjestelmän kokonaisuuden kannalta mielekkäänä lopputulemana.

Lisäksi tilintarkastusta koskevaa valvonta-asiaa voidaan käsitellä ensimmäisenä asteena kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnissa, keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa tai JHTT-lautakunnassa. Kun valvonta-asioiden lukumäärä on Suomessa kokonaisuutena arvioiden vähäinen, johtaa niiden hajautuminen useammalle valvojalle siihen, että ratkaisukäytäntö johtaa samankaltaisissa asioissa helposti epäyhtenäisiin lopputuloksiin ja pahimmillaan yhdenvertaisen kohtelun vaarantumiseen. Valvontaorganisaatioihin, erityisesti kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntiin, ei siten nykyisellään muodostu riittävää juttumassaa osaamisen ja yhtenäisen käytännön synnyttämiseksi.<sup>17</sup>

Voidaan myös kysyä, miten tarkoituksenmukaista on se, että kuntayhtiöitä koskeva tilintarkastuksen valvonta-asia voi päätyä mihin tahansa kolmeen eri valvontaorgaaniin sen perusteella, millaiset ”kirjaimet” yhtiön tilintarkastajalla on. Monilla JHTT-tilintarkastajilla on käytännössä myös yksityisten yhteisöjen ja säätiöiden tarkastamiseen oikeuttava HTM- tai KHT-tutkinto, jolloin he ovat kahden

15. Ks. kriteerien välisistä eroista tilintarkastuslain 30-32 §:n säännökset.

16. Tämä on johtanut siihen, että merkittäväällä osalla JHTT-tarkastajia on suoritettuna myös joko KHT- tai HTM-tilintarkastajatutkinto.

17. Juttumäärien vähäisyys tarkoittaa muun muassa sitä, että osa asioita valmistelun osa-aikaisten ja sivutoimisten esittelijöiden ja sihteerien toimesta. Ks. TEM 48/2012 s. 48.

eri tilintarkastajakategorian valvonnan piirissä.<sup>18</sup> Tämä saattaa johdattaa ristiriitaisiin lopputulemiin. Lisäksi yksittäinen kurinpidollinen valvonta-asiakokonaisuus saattaa myös pitää pahimmillaan sisällään kaikkiin kolmeen eri tilintarkastuskategoriaan kohdistuvia asioita<sup>19</sup>, minkä seurauksena tällaisen valvonta-asian hajauttaminen kolmeen eri valvontainstanssiin ei ole tarkoituksenmukaista valvonta-asian ratkaisemisen taustalla tehtävän kokonaisarvion kannalta.<sup>20</sup>

Tilintarkastajatutkintojen ja niiden valvontajärjestelmien erillisyydessä on myös omat hyvät puolensa erityisesti julkishallinnon ja yksityissektorin tilintarkastuksen eriyttämisen osalta. Kun näiden tilintarkastus on luonteeltaan ja sisällöltään jossain määrin toisistaan poikkeavaa, voidaan tilintarkastuskategorioiden ja niiden valvonnan eriyttämisellä huolehtia kummakin alan erityispiirteiden tunnistamisesta sekä tutkinnoissa että kunkin tilintarkastuskategorian valvontaelimissä. Tällainen rakenteeltaan hajautunut ja päällekkäinen tilintarkastusjärjestelmä on kuitenkin toiminnallisesti epätarkoituksenmukainen eikä sen kustannustehokkuuskaan ole kovin korkea sen hajauttaessa rajalliset resurssit moneen eri instanssiin, kun huomioidaan tilintarkastuksen perustehtävän samankaltaisuus.

Nykyistä tilintarkastusjärjestelmää on myös peilattava suhteessa Suomen tilintarkastusmarkkinoiden suhteellisen pieneen kokoon ja tilintarkastajien lukumäärään. Näiden tekijöiden perusteella voidaankin Suomeen puoltaa lähtökohdiltaan suhteellisen yksinkertaista ja suoralinjaista tilintarkastusjärjestelmää. Mikäli tilintarkastusmarkkinoiden koko olisi nykyistä merkittävästi suurempi, voisi hajautuneen järjestelmän edut lisääntyä ilman, että sen ylläpitämisen kustannukset nousisivat esimerkiksi toimialalle tarpeettoman korkeiksi. Kaikkienensa lienee syytä yhtyä Anderssonin raportissaan tekemään johtopäätök-

---

18. HE 254/2014 s. 12 on todettu, että JHTT-tilintarkastajia on ollut vuoden 2014 alussa yhteensä 229, joista 80 oli myös tilintarkastuslain tarkoittama auktorisointi.

19. Näin on silloin, kun kyseessä on useamman eri tilintarkastuskategoriaan kuuluvan tilintarkastajan suorittama tarkastustehtävä. Esimerkiksi toinen tarkastaja saattaa olla JHTT- ja HTM-tilintarkastaja ja toinen KHT-tilintarkastaja.

20. TEM 48/2012 s. 48–49.

seen, jonka mukaan organisatoriset, taloudelliset ja muut asialliset syyt puoltavat nykyisen irrationaalisen järjestelmän muuttamista.<sup>21</sup>

## Tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen keskeiset elementit

### Tutkintojen yhtenäistäminen

Uuden tilintarkastusjärjestelmän ytimen muodostaa kaikille tilintarkastajille yhteinen tilintarkastustutkinto eli hyväksytyyn tilintarkastajan HT-tutkinto.<sup>22</sup> Yhden yhteisen perustutkinnon käyttöönoton on arvioitu johtavan tilintarkastajien kapasiteetin tehokkaaseen käyttöön.<sup>23</sup> Yleisesti voi arvioida, että ehdotettavaan järjestelmään suhtaudutaan sidosryhmien osalta yllättävänkin myönteisesti eikä ehdotuksesta radikaalisti poikkeavia näkemyksiä juuri ole. Lähinnä lausunnoissa näkyy tiettyjen tahojen luonnollinen pyrkimys edistää omaa etuaan uudistuksessa, jolla toki on jatkossa huomattava merkitys suomalaisen tilintarkastusjärjestelmään.

HT-tutkinnon suorittamisen jälkeen tilintarkastajan olisi mahdollista suorittaa erikoistumistutkinto tai -tutkinnot, joita ovat JHT- sekä KHT-tilintarkastajan tutkinnot. Näistä uusi JHT-tutkinto kohdistuisi julkishallinnon ja -talouden tarkastuksiin ja KHT-tutkinto yksityisen sektorin vaativiin tilintarkastuksiin. Yleisesti arvioiden tulevan tilintarkastusjärjestelmän uutta peruslinjaa, jossa on yksi yhteinen perustutkinto ja sen jälkeen kaksi erikoistumistutkintoa on kannatettu laajasti.<sup>24</sup> Nykyiset HTM- ja KHT-tilintarkastajat siirtyisivät suoraan uuden järjestelmän mukaisiksi HT- ja KHT-tilintarkastajiksi.

21. TEM 2010 s. 13.

22. Ks. sen pääpiirteistä HE 254/2014 s. 37–39 ja 62–64

23. TEM 2010 s. 24.

24. Ks. Lausunnot s. 5-7. Poikkeuksena yleislinjasta voidaan pitää KHT-yhdistyksen ja kolmen ns. big four-keijun näkemystä, joiden mukaan erillistä julkisen sektorin erikoistumistutkintoa ei tarvittaisi tai ettei erikoistumistutkintoja tarvittaisi lainkaan. Ajatus ei liene ainakaan nykyisellään realistinen ottaen huomioon julkisen sektorin tarkastuksen erityisluonteen.

Se, että JHT-tutkinto toimii erikoistumistutkintona, jonka pohjalla on HT-tutkinto antaa myös julkissektorin tarkastukseen keskittyneelle tilintarkastajalle yleisen oikeuden tarkastaa yksityisen sektorin säätiöitä ja yhteisöjä nykyisiä HTM-tilintarkastajia vastaavalla tavalla. Tämä lisää julkissektorin tilintarkastajien tarkastusmahdollisuuksia ja näin parantaa tilintarkastusresurssien yleistä saatavuutta.<sup>25</sup> Muutos voi olla myös omiaan kohentamaan julkissektorin tilintarkastuksen yleistä arvostusta. Nykyisillä JHTT-tilintarkastajilla olisi mahdollisuus siirtyä uuteen JHT-tarkastajakategoriaan todennäköisesti erillisen siirtymäkokeen kautta.<sup>26</sup> Kun JHT-tilintarkastajilla olisi jatkossa aina pohjalla hyväksytyyn tilintarkastajan HT-tutkinto, poistuisi myös pääsääntöisesti tarve toisen erikoistumistutkinnon suorittamiseen. Tämä tarve olisi jatkossa olemassa lähinnä silloin, kun JHT-tilintarkastajalla on tarkastettavanaan sellaisia yhteisöjä tai säätiöitä, jotka nimenomaisesti edellyttävät KHT-tilintarkastajatutkintoa.

Tilintarkastustutkintojen uudistamisen ohella on tarkoitus poistaa nykyiset kolme erillistä tilintarkastusyhteisökategoriaa ja siirtyä ainoastaan yhteen tilintarkastusyhteisökategoriaan. Muutos selkiytänee järjestelmää, ja sitä on pidetty yleisesti ottaen kannatettavana.<sup>27</sup> Patenti- ja rekisterihallituksen yhteyteen muodostettava tilintarkastusvalvonta vastaisi jatkossa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta sekä kehittämisestä.

---

25. TEM 48/2012 s. 58.

26. Siirtyminen voidaan toteuttaa joko niin, että nykyiset JHTT-tilintarkastajat siirtyvät suoraan JHT-tutkintoon tai vaihtoehtoisesti siirtymisen edellytyksenä olisi erillisen siirtymäkokeen suorittaminen. Yhtäältä valtaosalla JHTT-tilintarkastajista voidaan katsoa olevan nykyisellään jo käytännössä varsin pitkälti HTM-tilintarkastajia vastaava tarkastusosaaminen. Toisaalta tällöin voidaan kysyä, että miksi riittävää yhteisöjen ja säätiöiden tarkastamisen osaamista ei voisi osoittaa suorittamalla mahdollisen siirtymäkokeen. Asiaa koskeissa lausunnoissa näkemykset ymmärrettävästi poikkeavat tämän osalta. JHTT-tilintarkastajien puolelta kannatetaan luonnollisesti mallia, jossa JHTT-tarkastajat siirtyisivät automaattisesti JHT-tutkintoon. Vastaavasti yksityisten säätiöiden ja yhteisöjen tarkastajat katsovat, että JHTT-tarkastajien tulisi suorittaa täysi HTM-tutkinto, joka on heidän kannaltaan ymmärrettävä näkökohta jo yksin kilpailullisestakin näkökulmasta. Ks. lausunnot s. 12.

27. Esimerkiksi työryhmäraportista annetuissa lausunnoissa kannatettiin siirtymistä yhteen tilintarkastuskategoriaan siltä osin, kun lausunnonantajat olivat ottaneet ylipäättänsä asiaan kantaa. Ks. lausunnot s. 13.

Tulevaisuudessa sekä hyväksytyt tilintarkastajan HT-tutkinnosta että JHT- ja KHT-tilintarkastajatutkinnoista vastaisi tilintarkastusvalvonta, jonka olisi hallituksen esityksen mukaan mahdollista siirtää tutkintojen ja kokeiden järjestämiseen liittyvät tehtävät tilintarkastuslautakunnalle tai sellaiselle muulle toimielimelle tai yhteisölle, jota riippumattomuuden, luotettavuuden, asiantuntemuksen ja muiden seikkojen perusteella on pidettävä tehtävään sopivana.<sup>28</sup> Vaihtoehtoisesti tilintarkastusvalvonta voisi asettaa myös erillisen tilintarkastaja-tutkintolautakunnan tätä tehtävää varten.

Nykyisellään HTM- ja KHT-tutkintojen järjestäminen on keskitettynä keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle<sup>29</sup>, jonka tutkintoasioiden osaamista on syytä hyödyntää tilintarkastusvalvontaa muodostettaessa. Kaikkien tutkintoasioiden keskittämistä yhteen organisaatioon voidaankin pitää perusteltuna, kunhan siellä otetaan huomioon myös riittävä julkisen talouden ja hallinnon osaaminen JHT-tilintarkastajatutkinnon osalta.

Tilintarkastustutkintojen yhtenäistämisen näkökulmasta huolta on ollut erityisesti siitä, miten tulevaisuudessa huolehditaan julkisen hallinnon- ja talouden tilintarkastajien riittävästä osaamisesta. Kun kaikille tilintarkastajille yhteinen perustutkinto on perustason yhteisöjen ja säätiöiden tarkastukseen oikeuttava HT, korostuu tutkinnossa yksityisen sektorin tilintarkastuksen osaaminen. HT-tilintarkastaja-tutkinnon suorittamisen edellytykseksi ei voida juuri vaatia julkisen talouden ja hallinnon opintoja.<sup>30</sup> Mikäli erikoistumistutkintona olevan JHT-tilintarkastuskategorian erityiset opintovaatimukset pysyvät vähäisinä tai ne on mahdollista ohittaa kokonaan riittävällä käytännön kokemuksella, on olemassa riski, ettei JHT-tarkastajille muodostu tarvittavan laajaa julkisen talouden ja hallinnon erityisosaamista.<sup>31</sup> Tämä

28. HE 254/2014 s. 75–76.

29. Nykyisin HTM-tilintarkastajien osalta päätöksen tutkintoon osallistumisesta tekee TIVA ja KHT-tutkintoon osallistumisesta päättää TILA. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 231.

30. Osa yksityisen tilintarkastuspuolen lausunnonantajista jopa katsoi, että julkisen sektorin talouden ja hallinnon kuuluminen pakollisiin opintoihin HT-tutkinnon osalta vaikuttaa negatiivisesti alalle hakeutumiseen. Ks. Lausunnot s. 9.

31. Lakiluonnoksessa opintovaatimukset ovat varsin vähäiset ja ne on mahdollista korvata myös kokonaisuudessaan käytännön kokemuksella. Asiaan on kiinnit-

saattaa yleisesti vähentää julkisen talouden ja hallinnon opetustarjontaa sekä tutkimusta Suomessa, jos tilintarkastuksen perusrakenteen painottuu liikaa yksityisen sektorin yhteisöjen tarkastukseen. Tätä voidaan pitää julkisen sektorin tilintarkastuksen kannalta ongelmana.

## Valvonnan yhtenäistämisen hyödyt ja riskitekijät

Tulevaisuudessa kaikkien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvonta on tarkoitus keskittää patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä toimivalle tilintarkastusvalvonnalle, jonka yhteydessä toimisi tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunnan koosta, kokoonpanosta ja tehtävistä säädettäisiin yksityiskohtaisesti tilintarkastuslaissa.<sup>32</sup> Työryhmämietinnöstä annetuista lausunnoissa valtaosa kannatti ylipäättänsä valvonnan keskittämistä, ja sitä perusteltiin muun muassa yhdenmukaisuuden, uskottavuuden ja kustannustehokkuuden takia.<sup>33</sup> Myös valvonnan keskittämisen osalta lausunnoissa esitetyt mielipiteet tukivat pääsääntöisesti ehdotettuja muutoksia. Esitetyt kannat erosivat lähinnä koskien valvonnan sijaintipaikkaa ja tiettyjä vähäisiä yksityiskohtia.

Tilintarkastusvalvonnan sijainnista on esitetty tilintarkastuksen uudistamishankkeen osalta erilaisia näkemyksiä ja tältä osin kannat jakaantuivat melko tasaisesti eri lausunnonantajien kesken, mutta lopullisesti sitä ehdotettiin hallituksen esityksessä sijoitettavaksi patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen.<sup>34</sup> Syynä tähän on se, että

---

tänyt huomioita erityisesti JHTT-tilintarkastusta edustavat tahot. Ks. lausunnot s. 9-10.

32. Hallituksen esityksen mukaan valtioneuvosto asettaisi tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa olisi puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään viisi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Ks. HE 254/2014 s. 110.
33. Ks. lausunnot s. 15. Esimerkiksi lausunnon antaneet kaupparekisterin tilintarkastusvaliokunnat kannattivat valvonnan keskittämistä yhtä tilintarkastusvaliokuntaa lukuun ottamatta.
34. HE 254/2014 s. 39. Professori Anderssonin selvitysmiesraportissa ehdotettiin tilintarkastusvalvonnan sijaintipaikaksi nykyistä tilintarkastuslautakunnan sijaintipaikkaa eli keskuskaupparekisteriä, Ks. TEM 1/2010 s. 45–49. Asiaa erikseen selvittänyt Pekka Timonen päätyi kuitenkin ehdottamaan sijaintipaikaksi patentti-



valvojalla on valtuus antaa sanktioita, joten valvonnan sijoittaminen keskuskauppakamariin olisi ongelmallista, koska kyse on välillisestä julkishallinnosta. Toiseksi valvonnan kohteena ovat myös julkissektorin tilintarkastajat, joiden valvonta on tarkoituksenmukaisinta järjestää osana julkishallintoa.<sup>35</sup> Valvonnan sijoittaminen patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen sai kannatusta, mutta monet lausunnonantajat kuitenkin katsoivat, että tilintarkastuksen valvonta tulisi sijoittaa jatkossakin keskuskauppakamariin, nykyisen tilintarkastuslautakunnan yhteyteen. Patentti- ja rekisterihallitusta puollettiin erityisesti sen riippumattomuuden perusteella. Kauppakamaria sijoituspaikkana kannattaneissa lausunnoissa esitettiin monia perusteluja sen puolesta, kuten sinne nykyisin keskittynyt osaaminen sekä se, että TILA on hoitanut hyvin tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan. Samaten osa samoista lausunnonantajista suhtautui kriittisesti valvonnan sijoittamiseen PRH:n yhteyteen.<sup>36</sup> Valvonnan osalta keskeisempää kuin tilintarkastusvalvonnan organisatorinen sijainti on sinne syntyvä osaaminen. Onkin tärkeää, että uuteen tilintarkastusvalvontaan saadaan koottua riittävän laaja ja monipuolinen yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen osaaminen nykyisistä organisaatioista.

Tilintarkastajien valvonnan yhtenäistäminen merkitsee sitä, että kaikki asiat keskitetään samalle valvontainstanssille, jolloin valvonta-asioiden valmistelu voitaneen kokonaisuudessaan antaa kokoaikaisen henkilökunnan hoidettavaksi. Samaten asioiden keskittäminen yhteen paikkaan johtaa siihen, että riski yhdenvertaisen kohtelun vaarantumisesta vähenee nykytilanteeseen nähden.<sup>37</sup> Tämä vähentää mahdollisuutta, että esimerkiksi paikalliset tekijät, kuten tilintarkastajan tunteminen vaikuttaisi valvonnan sisältöön. Merkityksellisenä

---

ja rekisterihallituksen yhteyteen erikseen muodostettavaa tilintarkastusvalvontaa Ks. TEM 16/2011. Lisäksi joissakin asiassa annetuissa lausunnoissa puollettiin patentti- ja rekisterihallituksen sijasta keskuskauppakamaria tai erillistä työ- ja elinkeinoministeriön tai finanssivalvonnan alla toimivaa tilintarkastusvalvontaa. Ks. Lausunnot s. 15–17.

35. Ks. perusteluista HE 254/2014 s. 39-42.

36. Lausunnot s. 16–17.

37. Ks. HE 254/2014 s. 39, jossa on korostettu valvonnan yhtenäistämisen aikaan saamaa yhdenmukaisen kohtelun ja oikeusturvan edistymistä sekä sanktiokäytäntöjen yhdenmukaistumista.

voidaan pitää sitä, että lähes kaikki tilintarkastusvaliokunnat kannattivatkin valvonnan yhtenäistämistä.

Valvonnan keskittämisellä yhdelle taholle poistuu myös mahdollisuus siitä, että saman valvonta-asiakokonaisuuden eri osat käsiteltäisiin eri valvontaelimissä tai kahteen tilintarkastuskategoriaan kuuluvan tilintarkastajan asiaa samanaikaisesti kahdessa eri paikassa. Edellä todettujen seikkojen voidaan ajatella kaikkien merkittävien sitä, että valvonnan järjestelmällisyys lisääntyy ja taso paranee ilman, että valvontajärjestelmän kokonaiskustannukset kasvaisivat. Kustannusten pienenemistä kuitenkin rajoittaa se, että nykyinen valvontajärjestelmä erityisesti tilintarkastusvaliokunnissa rakentuu pitkälti henkilöiden vapaaehtoisuuden varaan ja suurelta osin muodollisiin palkkioihin. Siten valvonnan yhtenäistäminen ei aiheuta suoranaista rahallista säästöä, vaikka järjestelmä sinänsä tehostuukin.

Valvonnan yhtenäistämisen osalta on julkisen sektorin tilintarkastuksen puolelta riskitekijänä nähty se, miten valvontaelin ottaa huomioon sen erityispiirteet ja tullaanko tilintarkastuslautakunnan kokoonpanossa huomioimaan riittävällä tavalla julkisen talouden ja hallinnon tilintarkastuksen tuntemus. Kuitenkin se, että lautakunnan organisoinnissa on mahdollisuus muodostaa lautakunnan sisälle jaostoja<sup>38</sup>, kuten julkistarkastuksen jaosto, voi vähentää tätä riskiä.

## Lopuksi

Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen kokonaisuutena on perusteltua, jotta nykyisen kolmen tilintarkastajakategorian päällekkäisyyksistä ja rinnakkaisista organisaatioista voidaan muodostaa looginen tilintarkastajajärjestelmä. Parhaimmillaan uudistus poistaa tarpeetonta työtä sekä lisää osaamista ja kustannustehokkuutta ilman että yksityisen ja julkisen sektorin erityispiirteiden tunnistamisesta täytyy luopua. Pahimmillaan järjestelmän uudistamisessa kadotetaan se osaaminen,

38. Hallituksen esityksen 7:6.3 säännösehdotuksen mukaan tilintarkastuslautakunta voi tehtäviensä hoitamista varten kuulla asiantuntijoita ja perustaa jaostoja. Ks. HE 254/2014 s. 75.

jota eri tilintarkastusjärjestelmissä nykyisin on olemassa tai unohdetaan eri tilintarkastuskategorioiden toisistaan poikkeava luonne. Lisäksi riittävien opintovaatimusten poistaminen voi johtaa siihen, ettei allalla toimivilla ole asiantuntijaksi kehittymisen edellyttämiä pohjatietoja.

Voidaan pitää selvänä, että näin merkittävässä lainsäädäntöuudistuksissa monet tahot kokevat lopputuloksen joltain osin epätydyttäväksi. Kun uutta järjestelmää ryhdytään rakentamaan, onkin tärkeää koota eri paikoista nykyosaamista ja pyrkiä siihen, että uuden tilintarkastusjärjestelmän toiminta myös itsessään on yhtenäinen kokonaisuus, joka osaa kuitenkin ottaa huomioon eri tilintarkastuskohteiden tarpeet ja erityispiirteet.

## Lähteet

- HE 32/2013, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta (HE 32/2013)
- HE 254/2014. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkisen hallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. (HE 264/2014)
- Horsmanheimo, Pasi – Kaisanlahti, Timo – Steiner, Maj-Lis, 2007: Tilintarkastuslaki – kommentaari. Helsinki.
- Lausuntoyhteenvedo Tilintarkastajien tutkinnot ja valvontatyöryhmän raportista (lausunnot). Saatavana:  
[https://www.tem.fi/yritykset/tilintarkastus/tilintarkastajajärjestelman\\_uudistaminen/lausuntoyhteenvedo\\_tyoryhman\\_raportista](https://www.tem.fi/yritykset/tilintarkastus/tilintarkastajajärjestelman_uudistaminen/lausuntoyhteenvedo_tyoryhman_raportista)
- Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen – selvitysmies Edward Anderssonin raportti. Työ ja elinkeinoministeriö 1/2010 (TEM 1/2010)
- Tilintarkastajajärjestelmä uudistuu. Työ- ja elinkeinoministeriön tiedote 20.11.2014. (TEM tiedote 20.11.2014).
- Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriö 48/2010 (TEM 48/2012)
- Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen – Selvitysmies Pekka Timosen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriö 16/2011. (TEM 16/2011).

### 3.

## TILINTARKASTUSALAN TULEVAISUUDEN NÄKYMİÄ

Tapani Vuopala

### Tilintarkastusammatin lähtökohdista ja toimenpiteistä luottamuksen palauttamiseksi

Tämä artikkeli pohjautuu vuoden 2013 Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa pitämäni esitelmään toimiessani tuolloin KHT-yhdistys ry:n hallituksen puheenjohtajana. Tässä artikkelissa esitetyt mielipiteet ja johtopäätökset ovat kuitenkin kirjoittajan omia eivätkä ne välttämättä kaikilta osin vastaa KHT-yhdistyksen mielipiteitä taikka kannanottoja tilintarkastusammatin tulevaisuuden näkymistä. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa pidettyä esitelmää on tässä artikkelissa päivitetty sisällyttämällä kirjoitukseen vuonna 2014 hyväksytyt EU:n tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen vaatimuksia tilintarkastukselle. Artikkelin tavoite on analysoida tilintarkastuksen tulevaisuuden näkymiä seuraavista eri näkökulmista: tilintarkastuksen luottamuksen palauttaminen, tilintarkastuslakiin ehdotetut muutokset ja tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen mukaisten vaatimusten implementointi Suomen kansalliseen tilintarkastuslakiin. Artikkelinä kuvailee muutoksia ja niiden mahdollisia vaikutuksia suomalaiseen tilintarkastusjärjestelmään kokonaisuutena.

Yritykset ja yhteiskunta ovat yhä tiiviimmässä kanssakäymisessä. Yrityksiltä ja yhteisöiltä vaaditaan vastuullisuutta ja läpinäkyvyyttä kaikissa niiden toiminnoissa, mutta erityisesti päätöksentekoon ja taloudelliseen raportointiin liittyvissä kysymyksissä. Yritysten ja yhteisöjen hallintoelimissä toimivilta henkilöiltä vaaditaan yhtiön ja yhteisön taloudellisen edun ajamisen ohella myös avoimuutta mm. heidän sidonnaisuuksistaan sen arvioimiseksi, että sidosryhmät voivat arvioida hallintoelimissä toimivien tahojen riippuvuutta yhteisöstä tai sen osakkeenomistajista.

Myös tilintarkastus ja tilintarkastusammattissa toimivat ovat kohtaamassa yhä enenevässä määrin omaan toimintaansa liittyen avoimuutta ja läpinäkyvyyttä koskevat veloitteet. Sidoryhmät ovat kyseenalaistaneet mm. finanssikriisin jälkimainingeissa tilintarkastuksen onnistumista silloin, kun yhteiskunnan näkökulmasta realisoituu merkittäviä, kaikkia yritystoiminnan sidoryhmiä koskevia riskejä, joita yritysten ja yhteisöjen taloudellinen raportointi ole oikea-aikaisesti kyennyt tunnistamaan. Tilintarkastuksen odotuskuilua (Kosonen, 2005) halutaan kaventaa kehittämällä tilintarkastuksen sääntelyä. Tilintarkastuksen voimistuvalla sääntelyllä halutaan vahvistaa tilintarkastuksen riippumattomuutta tarkastuskohteesta esimerkiksi rajoittamalla yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiöissä ja yhteisöissä tilintarkastajan mahdollisuuksia tarjota tilintarkastuspalvelujen ohella muita asiantuntija- ja neuvontapalveluja. Yksi tilintarkastusammattia puhuttanut sääntelyhanke on tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta koskeva hallituksen esitys 212/2014, joka esityksen mukaisessa laajuudessa toteutuessaan merkitsisi merkittävää laajennusta tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen velvoitteisiin silloin kun tilintarkastaja havaitsee säännösten ja määräysten vastaisia toimia.

Tilintarkastusta koskevan luottamuksen palauttamiseksi on hyvä myös tarkastella tilintarkastukseen läheisesti liittyviä arvoja ja niiden relevanttiutta siinä yhteydessä, kun päätetään keinoista, joilla tilintarkastuksen sääntelyä Suomessa viedään käytäntöön sen jälkeen kun Euroopan Unionin (EU) parlamentti keväällä 2014 hyväksyi tilintarkastusdirektiivin ja siihen liittyvän asetuksen. Kansainväli-

sen Tilintarkastajaliiton (International Federation of Accountants, IFAC) hyväksymät, tilintarkastajaa koskevat arvot ovat - rehellisyys, puolueettomuus, riippumattomuus, professionaalisuus, osaaminen ja luottamuksellisuus – ovat itsestään selvästi myös ammatissa toimivien tilintarkastajien lähtökohtana, kun tilintarkastuksen rooliin ja tehtäviin sekä siihen, millä tavalla tilintarkastaja jatkossa raportoi, haetaan yhteisesti alan toimijoiden ja valvonnasta vastaavien kesken käytävässä vuoropuhelussa vastauksia.

Tilintarkastajien ammattikunta on arvojensa mukaisesti kiinnittänyt globaalisti huomiota mm. seuraaviin seikkoihin, joilla arvioidaan olevan merkitystä tilintarkastusalaa koskevan luottamuksen palauttamisessa:

- kansainvälisten tilintarkastusstandardien (International Standards of Auditing, ISA) uudistaminen ja standardien säätävän toimielimen hallinto
- ulkoisen, ammattikunnasta riippumattoman tilintarkastuksen valvonnan järjestäminen
- tilintarkastuksen eettisen ohjeistuksen laatiminen
- rahanpesun vastaisten toimien edistäminen
- talouden raportointiin liittyvän informaation laadun parantaminen (International Financial Reporting Standards, IFRS)
- hyvän hallintotavan kehittämishankkeet ja parhaiden käytäntöjen tunnistaminen
- tilintarkastajien osaamisen jatkuvaan ylläpitoon liittyvät hankkeet.

Yleisen edun kannalta arvioituna niin tilintarkastukseen kuin tilintarkastusammattiin liittyvät odotukset ovat suuret ja jatkuvasti muuttuvat. Tilintarkastusala on varmasti valmis vastaamaan muutoksiin. Muutosten tavoitetilaa määriteltäessä lähtökohdaksi tulisi ottaa pyrkimys yksinkertaiseen, suhteelliseen ja tarkoituksenmukaiseen regulaatioon, jotta Suomeen ei liiaksi tuotaisi meille vieraita käytäntöjä. Tilintarkastus on Suomessa pieni ammatti. Tilintarkastaja on perinteisesti nähty meillä myös moniosajana, jonka tehtävänä on

tilintarkastustyön ohella tarjota niin pienille kuin suurille yrityksille ja yhteisöille asiantuntija-apua yritystoiminnan eri kysymyksissä. Tilintarkastuksen sääntelyssä noudatettavien periaatteiden ja käytäntöjen tulee perustua valtaosin sellaiseen harkintaan, että tilintarkastuksen houkuttelevuus ammattina säilyy vähintäänkin nykytasolla.

Artikkelin ensimmäinen luku käsittelee tilintarkastuksen nykytilannetta: tilintarkastuspalveluja ja tilintarkastuksen kohteita sekä tilintarkastuksen sääntelyä. Artikkelin toinen luku käsittelee tilintarkastuslakiin ehdotettuja muutoksia, kuten tilintarkastajien hyväksyminen ja tilintarkastusvalvonta. Kolmas luku käsittelee tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen implementointia tilintarkastuslakiin.

## **Tilintarkastus- ja muut varmennuspalvelut**

Hyväksytyt tilintarkastajan toimesta suoritettavat tilintarkastus- ja muut varmennuspalvelut ovat riippumattomia asiantuntijapalveluita, joiden tavoitteena on parantaa päätöksentekoa varten tuotetun tiedon ja informaation laatua. Tilintarkastajan toimittamien palvelujen arvostus pohjautuu nimenomaisesti tilintarkastajan riippumattomaan asemaan suhteessa tietoon ja tiedontuottajaan. Mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus on palvelua, jonka lopputuloksena tilintarkastaja varmentaa, että laatijan toimesta tuotettu taloudellinen informaatio, tyypillisesti tilinpäätös, on laadittu noudattaen sovellettavaa tilinpäätösnormistoa.

Tilinpäätösinformaatiota koskevan tilintarkastuksen ohella hyväksytyt tilintarkastajat tuottavat muita varmennuspalveluja, kuten sisäistä valvontaa koskevat tarkastuspalvelut, mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation yleisluontoinen läpikäynti sekä muita varmennuspalveluja.

KHT-yhdistys ry:n jäseninä toimivat hyväksytyt tilintarkastajat (HTM, KHT) ovat tilintarkastus- ja muita varmennuspalveluja toimittaessaan sitoutuneet noudattamaan Kansainvälisen tilintarkastajaliiton antamia hyvää tilintarkastustapaa koskevia kansainvälisiä tilintarkas-

tusstandardeja ja International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) julkaisemia eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille.

Kun tilintarkastusdirektiivi ja -asetus tulevat yhdessä vaikuttamaan käytännössä kaikkien yritysten ja yhteisöjen tilintarkastuspalveluun lähitulevaisuudessa huomattavasti, on erittäin keskeistä se, että kansalliset käytännöt pohjautuvat mahdollisimman laajasti yhteisesti alalla hyväksytyihin standardeihin ja muihin kuvauksiin koskien tilintarkastustoimeksiannon toimittamista. Samalla tunnistamme kansainväliset tilintarkastusstandardit yhteiseksi lähtökohdaksi määriteltäessä riippumattomuuden näkökulmasta tilintarkastusasiakkaalle sallitut ja kielletyt palvelut.

Suomi on pieni maa myös tilintarkastajan ammatista nähtynä. Tilintarkastaja on myös asiakkaan näkökulmasta monen uskottu luottohenkilö. Meille vieraiden, ehkäpä joissain tapauksissa jopa vahingollisten käytäntöjen ulottaminen koskemaan muita kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastus- ja muita palveluja tulee ehdottomasti torjua uudistettaessa tilintarkastuslakia vuosina 2014–2015.

### **Tilintarkastus Suomessa koskettaa poikkeuksellisen suurta joukkoa kirjanpitovelvollisia**

Suomessa tilintarkastusvelvollisuus koskettaa alhaisista tilintarkastuksen toimittamisvelvollisuuden rajoista johtuen (Tilintarkastuslaki 459/2007) käytännössä lähes kaikkia osakeyhtiöitä ja muita yrityksiä sekä valtaosaa yhteisöjä niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Tilintarkastuksen toimittamisvelvollisuuden ulkopuolelle on toistaiseksi jätetty vain pieni joukko toimijoita. Yhteiskunnan näkökulmasta laaja lakisääteinen tilintarkastusvelvollisuus on tarjonnut lähtökohtaisesti kustannustehokkaan ulkopuolisen valvontaelimen, tilintarkastuksen, raportoimaan kirjanpitovelvollisen toimista, jotka liittyvät kirjanpitoon, tilinpäätöksen ja hallintoon.



Tilintarkastusdirektiivi ja siihen liittyvä asetus viittaa kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin, joihin pohjautuen lakisääteinen tilintarkastus tulee jäsenvaltioissa toimittaa. Yleisesti viittauksen voi tulkita tarkoittavan International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardit). Komissio ei ole ilmoittanut aikatauluaan kansainvälisten tilintarkastusta koskevien standardien vahvistamiseksi, joten käytännön tasolla on epäselvää, mihin kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin tilintarkastusdirektiivi ja -asetus täsmällisesti ottaen viittaavat.

Kun tilintarkastusalaa koskevan EU:n tasoisen sääntelyn lähtökohtana on nimenomaisesti yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt ja yhteisöt, voidaan arvioida, että sääntelyn ulottaminen Suomessa koskemaan kaikkia lakisääteisen tilintarkastusvelvollisten joukkoa tulee aiheuttamaan meillä painetta arvioida, missä laajuudessa lakisääteinen tilintarkastus koskisi kaikkia nykyisiä tilivelvollisia. Myös tässä asiassa meidän tulee harkita kansallista etenemistapaa. Voi olla, että Suomessa ja muissa pohjoismaissa on tarvetta tutkia ja selvittää mahdollisuuksia kehittää pohjoismaisiin olosuhteisiin soveltuva malli kansainvälisten tilintarkastusstandardien suhteellisesta sovittamisesta ja tällä keinoin pyrkiä myös hyödyntämään tilintarkastusdirektiivin jäsenvaltioille tarjotut helpotukset.

### **Tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhdistäminen ja sisältö**

Yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmien uudistaminen on tarkoituksenmukaista aloittaa siten, että tilintarkastusta koskeva sääntely sisällytetään kokonaisuudessaan yhteen yleislakiin, tilintarkastuslakiin. Tässä yhteydessä on syytä todeta, että hallituksen tilintarkastuslakia koskevan muutosesityksen (254/2014) mukaan tilintarkastusasioiden sääntely kuuluisi jatkossa luontevasti yhden ministeriön eli työ- ja elinkeinoministeriön toimialaan.

Tilintarkastuksen toimittamista koskevien säännösten tulisi olla samat sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, sillä kaikkien tilintarkastajien perustehtävä on täsmälleen sama eli tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen. Tilintarkastajajärjestelmien yhdistämisestä seuraa myös, että kaikki tilintarkastajat olisivat kaikessa tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamassaan toiminnassa velvollisia noudattamaan tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa.

Tietyt tarkastuskohteet asettavat tilintarkastukselle lisävaatimuksia, joista voitaisiin säännellä asianomaisissa erityislaeissa, kuten nykyisinkin on tilanne esimerkiksi säätiölain kohdalla. Kehitys myös kuntapuolella, mm. kuntien toimintojen yhtiöittäminen, puoltaa tilintarkastusta koskevien sääntöjen yhdistämistä samaan lakiin. Valtiovarainministeriön selvityksessä kuntalain uudistustarpeista on samoin todettu, että kuntien toimintojen yhtiöittäminen on lisännyt tilintarkastuslakiin perustuvan tilintarkastuksen osuutta. Vertailukohdaksi mainittakoon lisäksi, että kuntien kirjanpitoa ja tilinpäätökseen laadintaa ohjaa myös soveltuvin osin sama kirjanpitolaki, jota sovelletaan myös muiden kirjanpitovelvollisten kirjanpidon hoitoon ja tilinpäätöksen laadintaan. Tilintarkastuslaissa voisi olla oma lukunsa säännöksistä, jotka koskisivat vain julkisen sektorin tilintarkastusta.

Tilintarkastuksen sisältöä ei tulisi nykyisestä laajentaa, koska se on jo nykyisellään laaja verrattuna esimerkiksi muihin EU-maihin. Suomessa tilintarkastus käsittää tilinpäätöksen tarkastuksen lisäksi myös toimintakertomuksen, kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksen, mikä on osaltaan synnyttänyt odotuskilua.

Yhtenä esimerkkinä tilintarkastuksen sisällön kehittämistarpeista mainittakoon hallinnon tarkastuksen sisällön täsmentäminen ja rajaus. Tilintarkastuslain esitöiden (Hallituksen esitys 194/2006) yksityiskohdallisissa perusteluissa on laaja tulkinta hallinnon tarkastuksesta, kun puolestaan ISA-standardeihin ei sisälly nimenomaisia vaatimuksia tai ohjeistusta hallinnon tarkastuksesta. Toimintakertomusta koskeva tilintarkastus tulee toimittaa uudistetun tilinpäätösdirektiivin vaatimusten mukaisesti sen sijaan, että toimintakertomus on täyden tilintarkastuksen kohteena. Suomessa ei lähtökohtaisesti tule sää-

tää tilintarkastukseen liittyviä velvoitteita laajempänä kuin muissa EU-maissa. Muita jäsenvaltioita laajempi tilintarkastusvelvollisuus aiheuttaa kustannuksia ja hallinnollista taakkaa.

On otettava huomioon myös se, että toimintakertomus sisältää taloudellisen tiedon lisäksi ei-taloudellista tietoa ja jatkossa ei-taloudellista tietoa tulee esittää vielä nykyistä enemmän. Muut kuin taloudelliset tiedot eivät kuitenkaan aina ole sellaisia, joita olisi edes mahdollista tilintarkastaa tilintarkastusta koskevan sääntelyn mukaisesti. Joidenkin tietojen osalta relevantin ja luotettavan informaation saatavuus vaihtelee huomattavasti. Näin ollen myös tarkastuksen yhteydessä saatavan evidenssin määrä ja luonne vaihtelee.

### **Tilintarkastus on kahden osapuolen välinen toimeksianto, jota säätelee ensisijaisesti tilintarkastuslaki**

Tarkasteltaessa tilintarkastusammattin muotoutumista esimerkiksi Suomen ja Ruotsin osakeyhtiölainsäädännössä tapahtuneen kehityksen valossa viimeisen runsaan sadan vuoden aikana voidaan todeta, että tilintarkastus perustuu lähinnä yhtiön ja tilintarkastajan väliseen toimeksiantosopimukseen, vaikkakin tilintarkastaja useimmiten valitaan yhteisön omistajien toimesta yhteisön varsinaisessa kokouksessa ja tilintarkastaja raportoi yhtiön osakkeenomistajille tai muille edunsaajille.

Tilintarkastukseen ja tilintarkastajaan kohdistuvat odotukset ja velvoitteet, mukaan lukien velvoite noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, sisällytettiin yhtiölainsäädännön lisäksi vähitellen myös muihin yhteisö- ja säätiölakeihin. Suomessa tilintarkastukseen liittyvät säännökset koottiin lopulta vuonna 1995 voimaan tulleeseen tilintarkastuslakiin, joka sisälsi myös tilintarkastusta koskevat EU:n yhtiöoikeudellisen direktiivin määräykset. Tilintarkastuslain voimaan saattamisella haluttiin tuolloinkin paitsi parantaa yhtiöiden julkaiseman tilinpäätösinformaation luotettavuutta myös kohentaa tilintarkastuksen julkista kuvaa ja uskottavuutta. Yleisen edun näkökulmasta tarkasteltuna finanssisektorin globaali epäonnistuminen

taloudellisen informaation luotettavuudessa johti myös Suomessa tarpeeseen täsmentää ja uudistaa tilintarkastuksen ja tilintarkastajan asemaa sekä roolia.

Suomessa tilintarkastusta koskeva sääntely nojautuu lähtökohteisesti tilintarkastuslakiin (Tilintarkastuslaki 459/2007). Tilintarkastustoimialan kannalta on käytännöllistä pyrkiä siihen, että kaikkien tilivelvollisten tahojen tilintarkastusta, myös julkisen sektorin tilintarkastusta, säätelee yksi ainoa erityislaki eli tilintarkastuslaki.

## **Suomen tilintarkastusmarkkinat ja tilintarkastajien määrä**

Ammatissa toimii tänä päivänä kaikkiaan noin 1600 hyväksyttyä tilintarkastajaa, kun mukaan luetaan HTM-, KHT- ja JHTT-tarkastajat. Valtaosa hyväksytyistä tilintarkastajista toimii tilintarkastajina muissa kuin yleisen edun kannalta tärkeitä yhteisössä (public interest entities, PIE-yhteisö). Muissa pohjoismaissa toimii merkittävästi enemmän hyväksytyjä tilintarkastajia.

Suomessa on nyt voimassa olevan määritelmän mukaan vähemmän kuin 600 yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä. Näistä pörssilistattuja yhteisöjä on noin 120. Finanssisektorin rakenteesta johtuen meillä on runsaasti osuus- ja säästöpankkeja sekä eläkesäätiöitä ja -kassoja, joiden koko esimerkiksi taseella mitattuna on suhteellisen pieni, mutta toiminnallisen luonteensa takia nämä yhteisöt on määriteltävä PIE-yhteisöiksi.

Finanssisektoria koskevien sääntelykehikkojen myötä voidaan odottaa, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen määrä ei ole tulevina vuosina kasvamassa vaan pikemminkin pöyryttävänä. Lisäksi kun otetaan huomioon, että uusien pörssilistausta hakevien yhtiöiden määrä on alhaisella tasolla, voidaan arvioida, että tilintarkastuspalvelujen osalta alalla ei ole näköpiirissä varsinaista kasvua. Tilintarkastuksen regulaation kiristyminen samoin kuin muun erityisesti yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöitä koskevan regulaation lisääntyminen

voi lisätä suoritettavan tilintarkastustyön määrää tulevina vuosina jonkin verran.

Tilintarkastuspalvelujen markkinapaikan tuntemisella on merkitystä, kun arvioidaan tilintarkastusammatin tulevaisuutta erityisesti siitä näkökulmasta, millä tavalla EU-regulaatio vaikuttaa tilintarkastajan suorittaman työn määrään. Luonnollisesti on selvää, että tilintarkastajalle regulaatio merkitsee oman työn dokumentoinnin kasvua, mutta on kokonaan toinen kysymys, millä tavalla regulaatio vaikuttaa tilintarkastuspalkkioihin lyhyellä tai pidemmällä aikavälillä. Odotusarvona voidaan pitää sitä, että tilintarkastuksen kustannus tulee kasvamaan erityisesti yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiöissä. Tämä on seurausta toisaalta lisääntyvästä raportointivelvoitteesta mutta myös siitä, että jatkossa yleisen edun kannalta merkittäviin yhtiöihin ei toimiteta käytännössä muita palveluja kuin tilintarkastus- ja sitä lähellä olevia sallittuja palveluita.

Regulaatiosta johtuen tilintarkastus voi menettää asemaa yritysjohton lähimpänä kumppanina joissakin talouden raportointiin liittyvissä kysymyksissä. Luonnollisesti tilintarkastuspalveluja toimittava yritys tulee menettämään osuuttaan tilintarkastusasiakkaalle toimitettavien lisäpalvelujen osalta. Tilintarkastuspalvelujen kehittymiseen voi myös vaikuttaa se seikka, että muut kuin yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt ja yhteisöt alkavat vapaaehtoisesti osana omaa hallintotapaa rajoittaa palvelujen hankintaa tilintarkastajaltaan.

On tärkeää, että elinkeinoelämä, valtiovalta, rahoittajat ja yritykset yhdessä määrittelevät tulevaisuuden odotuksensa tilintarkastukselle erityisesti muissa kuin yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä mm. siitä syystä, että tilintarkastusammattiin aikovilla säilyy mahdollisuus kehittyä yritystoiminnan moniosaajana.

# Tilintarkastuslakiin ehdotetut muutokset

## Yleistä

Hallitus on antanut esityksen (254/2014) tilintarkastuslain muuttamiseksi koskien mm. tilintarkastustutkintoja ja tilintarkastajan valvontaa. Uudistuksen tavoitteena on esityksen mukaan selkeyttää ja yhdenmukaistaa tilintarkastajajärjestelmää. Selkeyttämisellä ja yhdenmukaistamisella tulisi pyrkiä siihen, että tilintarkastuksen toimittamista koskevat säännökset olisivat samat sekä yksityisellä että julkisella sektorilla. Kaikkien tilintarkastajien tulisi tilintarkastusta suorittaessaan noudattaa tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa, sillä kaikkien tilintarkastajien perustehtävä - tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmistaminen - on tarkastuskohteesta riippumatta sama.

Tilintarkastajaluokkien määrä puolestaan lisääntyisi entisestään, kun jatkossa olisi ainakin siirtymäkauden ajan neljä tilintarkastajaluokkaa nykyisen kolmen tilintarkastajaluokan sijasta. Lisäksi tilintarkastajien valvonnan keskittäminen yhdelle valvontaviranomaiselle ei myöskään toteutuisi, kun valvontavaltuuksia ehdotetaan osittain myös Finanssivalvonnalle.

## Tilintarkastajien hyväksyminen

Tilintarkastuslakiin tehdyn muutosehdotuksen (254/2014) mukaan kaikilla tilintarkastajilla olisi yhteinen perustutkinto, tilintarkastajatutkinto.

Tilintarkastajatutkinnon lisäksi ammatissa toimivalle hyväksytylle tilintarkastajalle (HT) tarjotaan mahdollisuus suorittaa sekä yksityisen että julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnot (KHT, JHT).

Ehdotusten toteutuessa Suomessa olisi tietyn siirtymäajan voimassa aikaisemman kolmen tilintarkastajaluokan sijasta neljä tilintar-

kastajaluokkaa: HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastajat. Tavoite tilintarkastajajärjestelmän selkeyttämisestä ja yhtenäistämisestä ei tältä osin toteudu ainakaan lyhyellä aikataululla. Tutkintouudistuksia kansainvälisesti tarkasteltaessa voidaan havaita, että monissa Euroopan maissa on siirrytty tai ollaan siirtymässä yhteen tutkintoon, esimerkiksi Iso-Britannia ja Ranska (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2010, 2012). Suomessa tulisi harkita myös siirtymistä yhden tutkinnon järjestelmään, kun otetaan huomioon maamme pieni tilintarkastusmarkkina ja EU:n tilintarkastusregulaatiosta meille aiheutuvat velvoitteet.

Tilintarkastajilla tulee olla ammatillista pätevyyttä palvella erilaisia asiakkaita. Erikoistuminen työssä on tärkeää ja tarpeellista, mutta ottaen huomioon Suomen tilintarkastusmarkkinoiden pieni koko ja tilintarkastajien vähäinen määrä, niin erikoistuminen pelkästään yhdelle sektorille jo tutkintovaiheessa ei ole tarkoituksenmukaista. On itsestään selvää, että erikoistuminen niin julkisen kuin yksityisen sektorin tilintarkastajaksi tapahtuu tosiasiallisesti toimimalla ammatissa. Tilintarkastajan eettiset säännöt sisältävät velvoitteen huolehtia ammatillisesta pätevyydestä ja huolellisuudesta. Tästä seuraa kaikille tilintarkastusammattilaisille velvoite pitää ammatilliset tiedot ja taidot vaadittavalla tasolla sen varmistamiseksi, että asiakkaamme saavat pätevää ja luottamusta herättävää huolellista asiantuntijapalvelua.

Yhden tilintarkastajatutkinnon järjestelmä herättää luonnollisesti kysymyksiä siitä, mikä nykyisistä tutkinnoista valittaisiin tilintarkastajatutkinnoksi. Optimistisesti ajatellen ratkaisu yhden tilintarkastajatutkinnon mallista löytyy, kun kaikki Suomessa suoritettava tilintarkastus, koskipa se yksityisen yhteisön, PIE-yhteisön taikka julkisen sektorin tilintarkastusta, saatetaan kokonaisuudessaan yhden tilintarkastuslain alla toteutettavaksi tilintarkastukseksi. Yhden tutkinnon järjestelmä myös selkeyttää ja madaltaa alalle tulon kynnyistä.

Uudet ehdotetut ammattinimikkeet (HT, JHT, KHT) ovat loogisia. HT-tilintarkastaja kuvaa hyvin peruspätevyuden hankkinutta hyväksytyä tilintarkastajaa ja muut nimikkeet erikoistumistutkintojen suorittaneita tilintarkastajia ja sinänsä vakiintuneina helpottavat myös ammatin tunnistamista. Mikäli ehdotetut ammattinimikkeet otetaan

sellaisenaan käyttöön, on järkevää, että uuden järjestelmän mukaiset tutkinnot nimetään ammattinimikkeitä vastaavasti HT-tutkinnoksi, JHT-tutkinnoksi ja KHT-tutkinnoksi.

Tilintarkastajatutkintojen suorittamista voidaan nykyisestä joustavoittaa, mikä mahdollistaisi tutkinnon suorittamisen helpomman sovittamisen yhteen esimerkiksi työssäkäynnin kanssa. Tämä voisi lisätä myös tutkintoon osallistuvien henkilöiden määrää. Tutkintojen järjestämismahdollisuutta useammin kuin kerran vuodessa tulisi selvittää. On myös esitetty pohdittavaksi mahdollisuutta suorittaa tutkinnot moduuleissa ja lisäksi pidetty tärkeänä, että perus- ja erikoistumistutkintoon voi osallistua samanaikaisesti.

Kun tilintarkastusdirektiivin yhtenä tavoitteena on helpottaa tilintarkastajan toimintaa yli kansallisten rajojen, tulee tilintarkastustutkinnon korkean laadun varmistamiseksi tehdä vertailuja eri maiden tilintarkastajatutkinnoista ja samalla määrittää meille parhaiten soveltuvat käytännöt tilintarkastustutkintoon.

### **Yksi tilintarkastusyhteisö**

Tilintarkastusyhteisökategorioiden yhdistäminen yhdeksi yhteiseksi mahdollistaa tilintarkastuspalvelujen tarjonnan kaikille asiakassegmenteille (yksityiset yhteisöt, PIE-yhteisöt, julkinen sektori, voittoa tavoittelemattomat yhteisöt) ilman tarpeettomia organisaatorakenteita. Tilintarkastajien itsensä tulee pitää huolta siitä, etteivät he ota vastaan sellaisia toimeksiantoja, joita he eivät ole päteviä suorittamaan. Tämä vaatimus sisältyy myös tilintarkastajia koskeviin eettisiin sääntöihin.

Tilintarkastusyhteisökategorioiden yhdistäminen pitää sisällään myös jossain määrissä tarvetta arvioida tilintarkastusyhteisön roolista ja vastuusta suhteessa tilintarkastustoimeksiantoon. Suomessa tällä hetkellä huomattava osa hyväksytyistä tilintarkastajista toimii yksin, mikä merkitsee, että yksin tai suppeassa ryhmässä toimivia tilintarkastajia ei tule saattaa ns. isoja toimijoita huonompaan asemaan.



## JHTT-siirtymäkoee ja JHTT-tutkintoon liittyvät siirtymäsäännökset

JHTT-tilintarkastajien siirtyminen uuteen tilintarkastuslaissa tarkoitettuun tilintarkastusjärjestelmään esitetään toteutettavaksi ylimenovaiheen aikana ottamalla käyttöön siirtymäkoeeeksi määritelty testi, jolla hakija vahvistaa tuntevansa keskeiset kansainvälisiä tilinpäätös- ja tilintarkastusstandardeja koskevat seikat ja hyvän hallinnointitavan.

Siirtymävaiheessa sellaiset JHTT-tilintarkastajat, jotka eivät lain voimaantuloajankohtana ole suorittaneet jompaakumpaa hyväksytyyn tilintarkastajan tutkintoa (HTM, KHT), ovat ehdotuksen mukaan kelpoisia toimimaan tilintarkastuslain tarkoittamalla tavalla hyväksyttynä HT-tilintarkastajana sen jälkeen kun JHTT-tilintarkastaja suorittaa siirtymäkoeeen. Tällä järjestelyllä tarjotaan JHTT-tarkastajille mahdollisuus kilpailla suuresta osasta yksityisen sektorin tilintarkastuksista (yksityiset yhtiöt, voittoa tavoittelemattomat yhteisöt). Järjestely tarjoaa myös mahdollisuuden siihen, että JHTT-tarkastajat kykenevät ainakin jossain määrin rahoittamaan uuden tilintarkastusvalvonnan perustamisesta aiheutuvia kustannuksia tuotoilla, jotka mahdollisesti kertyvät toiminnasta hyväksyttynä tilintarkastajana yksityisellä sektorilla.

Yleisen näkemyksen mukaan ehdotettu JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoee uuteen tilintarkastajajärjestelmään on riittävän kevyt eikä sen sinänsä pitäisi toimia esteenä sille, etteikö JHTT-tarkastajilla olisi relevantti mahdollisuus tulla kilpailemaan yksityisen sektorin tilintarkastuksista.

Siirtymäkoeeella saadaan testattua niitä aihealueita, jotka eivät ole suoraan sisältyneet JHTT-tutkintoon. Näitä aihealueita ovat mm. kansainväliset tilinpäätös- ja tilintarkastusstandardit sekä hyvä hallinnointitapa.

Siirtymäkoee mahdollisuus tulisi olla vain sellaisilla JHTT-tilintarkastajilla, jotka ovat suorittaneet JHTT-tutkinnon uuden lain voimaantuloajankohtaan mennessä. Näin ollen JHTT-tutkintoa ei hallituksen esitetyksestä poiketen tulisi enää järjestää uuden lain

voimaantulon jälkeen, jotta siirtymä uuteen järjestelmään olisi tasa-  
puolinen kaikille tilintarkastajaksi hakeutuville.

## Tilintarkastusvalvonta

### Tilintarkastajien valvonnan organisointi

Tilintarkastuslakia esitetään (HE 254/2014) muutettavaksi vuoden 2016 alusta lukien siten, että tilintarkastajien valvonta keskitetään Tilintarkastusvalvontaan. Muutoksen tavoitteena on varmistaa kaikille tilintarkastajille yhtenäinen valvontakäytäntö sekä valvonnan toteuttaminen mahdollisimman kustannustehokkaasti. Valvonnan keskittäminen edesauttaa arvioiden mukaan myös valvonnan uskottavuutta ja riippumattomuutta.

Tehtyjen selvitysten ja kannanottojen (TEM 48/2012) perusteella vaikuttaa siltä, ettei yhtä selkeästi muista vaihtoehdoista parempaa sijaintipaikkaa valvonnalle olisi Suomessa löydettävissä, mistä syystä valvonnan sijaintipaikkavaihtoehdoista tulisi tehdä ennen lain hyväksymistä kattava vaikutusarviointi. Huomionarvioista on, että jatkossa tilintarkastusvalvonta vastaa niin yksityisen sektorin kuin julkisen sektorin tilintarkastusvalvonnasta.

Tilintarkastusvalvonnan sijaintipaikkapäätöstä tehtäessä keskeistä on muun ohessa varmistaa, että Tilintarkastusvalvonnalla on riittävä tilintarkastusta koskeva asiantuntemus ja kokemus.

Uuden Tilintarkastusvalvonnan perustaminen merkitsee todennäköisesti huomattavaa alkuinvestointia toiminnan käynnistämiseksi. Kun toiminnot on tarkoitettu perustaa ja järjestää tilintarkastajilta perittävillä maksuilla, on todennäköistä, että tilintarkastusvalvontaan liittyvät kustannukset ainakin lyhyellä aikavälillä tulevat nousemaan nykytasostaan.

Kun toiminnan perustamisesta aiheutuvia pitkävaikutteisia menoja ei ole haluttu arvioida tarkemmalla tasolla, voi olla perusteltua, että kustannukset tulisi läpinäkyvyyden takia selvittää avoimesti ja

samalla sopia, millä tavalla tilintarkastusvalvonnasta aiheutuvat kustannukset allokoidaan eri tilintarkastajakategorioille. Sitä ei voitane pitää kohtuullisena, että tilintarkastajat joutuvat toistamiseen maksamaan uuden valvontajärjestelmän väistämättömät pystyttämiskustannukset, jotka syntyvät siinä tapauksessa, että valvonta siirtyy osaksi valtion viranomaistoimintaa.

Luonnollisesti on täysin selvää, että eri tilintarkastajakategorioille määräytyvät maksut ovat tasapuolisia. Mielenkiintoista tulee olemaan, millä tavalla JHTT-/JHT-tarkastajan valvontamaksut tullaan jatkossa määrittelemään.

Tilintarkastajajärjestelmään liittyvän laadunvarmistusten ja valvonnan osalta muiden kuin PIE-yhteisöjen tilintarkastusten osalta jäsenvaltioiden on mahdollista edelleen delegoida tehtäviä myös alan ammatillisille elimille. Suomessa on tilintarkastusten osalta laadunvarmistus ja valvonta jo aiemmin tehtyjen lakimuutosten nojalla annettu viranomaisen tehtäväksi, joten tältä osin jää nähtäväksi, mihin suuntaan Suomessa ollaan viemässä tilintarkastuksen valvontaa. Tähän asti olemme nähneet vain yhden suunnan, ts. tilintarkastajien valvonta oltaisiin kokonaisuudessaan antamassa Patentti- ja rekisterihallitukseen perustettavan Tilintarkastusvalvonnan vastuulle. Yleisellä tasolla voitaneen linjata, että tilintarkastajia ei voi ilman perusteita sivuuttaa järjestelmä uudistuksen millään osa-alueella, koska ammattikunta on jo yli 100 vuoden ajan ollut mukana rakentamassa järjestelmiä niin tutkinnon kuin valvonnankin alueella.

Tilintarkastajien valvonta tulee pitää erillään tilinpäätösvalvonnasta, koska niissä on eri valvonnan kohteet ja siten myös osittain erilaiset intressit ja tavoitteet. Finanssivalvonnalle ehdotettuun oikeuteen tutkia, onko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tulisi suhtautua varovaisesti niukkojen resurssien takia.

Tilintarkastuslain perusteluteksteissä todetaan myös, että tilintarkastus osaltaan perustuu Finanssivalvonnan antamaan ohjeistukseen, joten on perusteltua, että tilintarkastajien valvontaviranomaisena toimii jokin muu taho kuin Finanssivalvonta. Myös tämä riippumat-

tomuusnäkökulma tulee ottaa huomioon Finanssivalvonnan valvontavaltuuksia pohdittaessa. Valvontayhteistyö tulee järjestää siten, että Finanssivalvonta voi ilmoittaa tilintarkastajia valvovalle viranomaiselle tilintarkastajan toiminnassa havaitsemistaan seikoista ja sen jälkeen tilintarkastajia valvova viranomainen tekee erikseen päätöksen tutkinnan aloittamisesta ja suorittaa tarvittaessa tutkinnan.

Ammatissa toimivien tilintarkastajien mukanaolo tilintarkastusvalvonnassa turvaa riittävän tilintarkastusta koskevan asiantuntemuksen ja kokemuksen kaikissa uuden viranomaisen vastuulle siirtyvissä tehtävissä, ja erityisesti kurinpitoluonteisessa valvonnassa.

Kurinpitomenettelystä päättävällä toimielimellä tulee olla käytännön ymmärrystä tilintarkastajan työstä ja sen erityispiirteistä. Tilintarkastusprosessin eri vaiheiden ja tilintarkastusmetodologian ja -teknologian tuntemus sekä mm. ymmärrys siitä, mitä ammatillisen harkinnan käyttö eriluonteisissa ja kokoisissa tilintarkastustoimeksiannoissa tarkoittaa on erittäin tärkeää. Päätöksiä tekevän elimen tulisi tilintarkastajan laatiman dokumentaation perusteella kyetä muodostamaan käsitys tilintarkastajan tekemästä työstä ja johtopäätöksistä sekä pystyä arvioimaan, onko työ tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Suomen pienestä tilintarkastusmarkkinasta seuraa, että sellaisia henkilöitä, joilla olisi edellä kuvatunlaista ajantasaista kokemusta tilintarkastuksesta, mutta jotka eivät olisi ammatissa toimivia tilintarkastajia, ei juuri tahdo olla. Tästäkin syystä on välttämättömänä, että ammatissa toimivilla tilintarkastajilla on aktiivinen rooli tilintarkastajien valvonnassa. Uudistettu tilintarkastusdirektiivi sekä uusi EU:n tilintarkastusasetus eivät salli tilintarkastajien osallistumista valvontaviranomaisen päätöksentekoon, mutta tilintarkastajia valvova viranomainen voi kuitenkin antaa tilintarkastajana toimiville henkilöille tiettyjä tehtäviä ja viranomaista voivat avustaa asiantuntijat. Hallituksen esityksen 7:6 §:ssä ehdotetaan, että tilintarkastuslautakunta voi tehtäviensä hoitamista varten kuulla asiantuntijoita ja perustaa jaostoja. Jaostoissa tulee olla erikokoisiin tilintarkastusasiakkaisiin ja eri yhteisömuotoihin liittyvää erityisasiantuntemusta.

Tilintarkastajien myötävaikutuksen ansiosta on pystytty luomaan elinkeinoelämämme ja tilintarkastajakunnan kokoon nähden järkevät ja kustannustehokkaat käytännöt myös tilintarkastajan kurinpitomenettelyyn. Tilintarkastajilla tulisi olla jatkossakin asiantuntijana edustus valvonta-asioissa, kun asianmukaisesti huolehditaan siitä, että kurinpitomenettelyyn liittyvän päätöksenteon riippumattomuus säilyy. Ilman ammattikunnan myötävaikutusta uudesta valvontajärjestelmästä tulee suhteettoman raskas ja kallis.

Hallituksen esityksessä (254/2014) esitettyä työnjakoa tilintarkastuslautakunnan ja tilintarkastusvalvonnan virkamiesyksikön välillä voidaan arvioida hyväksi. Hallinnollisten seuraamusten määrääminen (varoitus, huomautus ja hyväksymisen peruuttaminen) on säädetty tilintarkastuslaissa 2007/459 tilintarkastuslautakunnan tehtäväksi. Lautakunnan tehtävänä on tilintarkastuksen yleinen ohjaus, kehittäminen ja valvonta (mm. hyvä tilintarkastustapa ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltaminen) sekä uhkasakon asettaminen, jos tilintarkastaja laiminlyö noudattaa velvollisuuksiaan.

Virkamiesyksikön tehtävänä on mm. valvoa tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastusvalvonnan operatiiviseen toimintaan liittyvät tehtävät ja päätökset tehdään virkamiestasolla. Tulee kuitenkin varmistua siitä, ettei virkamiesyksikölle siirry liikaa itsenäistä päätöksentekovaltaa. Esimerkiksi yhteisöjen laaduntarkastuksista laadittujen raporttien käsittelyyn liittyy myös oikeusturvakysymys. Lisäksi laaduntarkastuksissa tehdyt havainnot vaikuttavat osaltaan hyvän tilintarkastustavan muotoutumiseen. Tällä on laajakantoisempaa merkitystä eikä sen siten tulisi olla vain virkamiesyksikön toimivallan alainen asia. Laaduntarkastuksista laaditut raportit tulee käsitellä ennen lopullista päätöksentekoa asiantuntijajaostossa, jossa on mukana henkilöitä, joilla on tilintarkastuksen asiantuntemusta, mukaan lukien ammatissa toimivat tilintarkastajat.

Tilintarkastuslakiehdotus antaa mahdollisuuden tällaisen jaoston perustamiseen. Virkamiesyksiköllä tulee olla säännöllinen raportointivelvollisuus tilintarkastuslautakunnalle ja tilintarkastuslautakunnalla

tulisi halutessaan olla mahdollisuus ottaa omasta aloitteestaan käsiteltäväksi ja päätettäväksi asioita, jotka se katsoo tarkoituksenmukaiseksi.

Hallituksen esityksen 254/2014 mukaan tilintarkastusvalvonta voisi nykykäytännöstä poiketen tutkia valvonta-asian ja määrätä seuraamuksen, vaikka tilintarkastajan hyväksyminen on lakannut tai vaikka moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta. Lakiesitykseen sisältyy myös säännös, että näissä tapauksissa tilintarkastusvalvonta voisi ehdotuksen mukaan kuitenkin myös jättää valvonta-asian tutkimatta. Nykyiseen käytäntöön verrattuna esityksen hyväksyminen merkitsee suurta periaatteellista muutosta, vaikka voitaneen arvioida, että muutoksen merkitys jäänee vähäiseksi.

Kuuden vuoden määräaikaa tutkinta-asioissa ei tulisi lähtökohtaisesti poistaa. Tilintarkastajien oikeusturvan takia on tärkeää, että jatkossakin on nykylain tapaan kuuden vuoden aikaraja, jonka jälkeen valvonta-asiaa ei tutkita. Kuuden vuoden määräaikaa tukee myös se, että tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusta koskevat työpaperit on säilytettävä vähintään kuusi vuotta ja että kirjanpitolain mukaan tilikauden tositteita tulee säilyttää vähintään kuusi vuotta. Ei ole perusteltua, että esimerkiksi tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisuus tulisi tutkittavaksi sen jälkeen, kun ei ole enää velvollisuutta säilyttää tosineistoa tai tilintarkastajan työpapereita.

## Tilintarkastajien valvonnan rahoitus

Tilintarkastajien valvontamaksut tulisi lähtökohtaisesti periä tilintarkastuksen kohteena olevilta yhteisöiltä ja säätiöiltä. KHT-yhdistys on ehdottanut, että Patentti- ja rekisterihallitus perisi kaikilta tilintarkastusvelvollisilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tilinpäätöksen rekisteröintimaksun, johon sisältyisi myös tilintarkastajien valvontamaksu. Maksu voisi määräytyä yrityksen koon perusteella. Jotta uudistus olisi toimiva, tulisi Patentti- ja rekisterihallituksen tehostaa tilinpäätösasiakirjojen toimittamisen valvontaa ja mahdollisesti määrätä sanktio, jos tilinpäätösasiakirjoja ei toimiteta. Riippumatta siitä keneltä maksut

peritään, valvontamaksujen tulee olla tasapuolisia siten, että tilintarkastajasta riippumatta valvontamaksu on samasta tarkastuskohteesta samansuuruinen.

Valvontatoiminnan tulee olla mahdollisimman läpinäkyvää siten, että valvontatoiminnasta sekä sen tuotoista ja kuluista kerrotaan julkisesti ja avoimesti. Valvojan tulee osoittaa valvonnan lisäarvo sekä valvonnan kohteille eli tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille, että myös tilintarkastuksen kohteena oleville yhteisöille. Valvottavilta perittävien maksujen tulee kohdistua valvontatoimintaan eikä niitä tule käyttää muihin tarkoituksiin. Ylipäänsä valvontatoiminnan tulisi olla kustannustehokasta ja valvonnan kokonaisresurssit tulee olla tarkoituksenmukaisen suuruiset.

## Muutoksenhaku

Tilintarkastusvalvonnan tekemiä ratkaisuja koskeva muutoksenhaku tulee yksinkertaistaa ja yhtenäistää hallituksen esityksessä ehdotetulla tavalla. Lisäksi lain uudistamisen yhteydessä esitetty ratkaisujen oikaisuvaatimusjärjestelmän käyttöönotto tulee toteuttaa lakiesityksessä ehdotetulla tavalla. Nämä takaavat yhdenmukaisen oikeusturvan kaikille tilintarkastajille. Myös muutoksenhaussa tulee kuitenkin kiinnittää huomiota tilintarkastusta koskevan asiantuntemuksen riittävyyteen. Valitusten käsittelyn keskittäminen yhteen hallinto-oikeuteen on luontevaa.

Nykyisen tilintarkastuslautakunnan (TILA) tutkiessa tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toimintaa se arvioi hyvän tilintarkastustavan noudattamista mm. ISA-standardien vaatimusten kautta. Tapauksissa, jotka ovat siirtyneet tuomioistuinten ratkaistavaksi, ei puolestaan ole juurikaan viitattu ISA-standardeihin hyvän tilintarkastustavan noudattamista arvioitaessa. On välttämätöntä tilintarkastajan oikeusturvan näkökulmasta, että hyvän tilintarkastustavan noudattamisen arvioinnissa olisi yhtenäiset kriteerit eri oikeusasteissa ja tuomioistuimissa.

## Tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen mukaisten vaatimusten implementointi tilintarkastuslakiin

Tilintarkastusdirektiivin ja siihen liittyvän asetuksen tultua hyväksytyksi EU:ssa keväällä 2014 voidaan ryhtyä toimenpiteisiin myös kansallisen tason säännösten implementoimiseksi siten, että tilintarkastusta koskevat säännökset sisällytetään tilintarkastuslakiin. Tilintarkastusdirektiivin ja asetuksen osalta yhtenäisen tilintarkastuskäytännön käyttöön otolle EU:n jäsenvaltioissa haasteita asettaa runsas jäsenvaltio-optioiden määrä, kun direktiivissä on kaikkiaan 51 ja asetuksessa 32 optiota jäsenvaltioille. Työ- ja elinkeinoministeriö on syksyllä 2014 nimittänyt työryhmän tekemään esityksen tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen mukaisten vaatimusten sisällyttämisestä tilintarkastuslakiin. Työryhmän toimikausi päättyi lokakuussa 2015.

Tilintarkastusdirektiivin osalta tulee kiinnittää erityinen huomio siihen, että sen säännökset koskevat käytännössä kaikkia sellaisia tilintarkastuksia, jotka suoritetaan ns. lakisääteisinä tilintarkastuksina (statutory audit). Lisäksi direktiivissä on säädetty yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöiden osalta tarkastusvaliokunnan roolista ja tehtävistä. Tilintarkastusta koskevan asetuksen määräykset koskevat vain yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastusta.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien osalta tilintarkastusdirektiivin yksi lähtökohta on niiden soveltaminen kaikissa lakisääteisissä tilintarkastuksissa. Jäsenvaltio-optiot mahdollistavat mm. sen, että kansallisesti voidaan päättää pienten yritysten osalta kansainvälisten tilintarkastusstandardien suhteellisesta soveltamisesta. Suomessa, kuten edellä tilintarkastuksen markkinan kokoa käsiteltäessä on todettu, valtaosa tilintarkastuksen kohteena olevista yrityksistä ja yhteisöistä ovat erittäin pieniä, joten tilintarkastustoimialan ja tarkastusvelolisten yhteisöjen näkökulmasta on uusien säännösten käyttöönoton yhteydessä erittäin tärkeää, että tilintarkastusstandardien suhteellinen soveltaminen on Suomessa mahdollista. Samassa yhteydessä tulisi myös kirjoittaa auki, mitä tilintarkastusstandardien suhteellisella soveltamisella tarkoitetaan.



Tilintarkastusdirektiivin säännöksiä on tähän asti tulkittu mm. hyvän tilintarkastustavan osalta suhteellisen väljästi, mikä on voinut tarjota mahdollisuuksia kansallisille joustoille erityisesti pienten yritysten tilintarkastuksissa. Yhtenäistytvä laadunvarmistus on kuitenkin yhä enemmän pitänyt lähtökohtanaan sitä, että hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa IAASB:n hyväksymien ISA-standardien noudattamista kaikissa tilintarkastuksissa. Meidän tulee huomata, että ISA-standardien tavoitteena on ensisijaisesti vastata yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden, ts. listattujen yhtiöiden ja finanssisektorilla toimivien yritysten ja yhteisöjen tilintarkastukseen eikä standardeja ole kirjoitettu pienen kirjanpitovelvollisen tilintarkastuksen näkökulmasta. Tilintarkastusdirektiivin yksityiskohtaisuuden osalta on arvioitavissa, että pienten ja keskisuurten tilintarkastusten osalta meidän on panostettava erittäin voimakkaasti tilintarkastusstandardien suhteelliseen soveltamiseen valtaosassa suomalaista yritys- ja yhteisökenttää.

### Jäsenvaltio-optioihin liittyviä näkökantoja

Sekä tilintarkastusdirektiivissä että asetuksessa on runsaasti jäsenvaltio-optioita, joista osa käsittelee sääntelykokonaisuuden keskeisiä asioita, kuten rotaatio ja muut kuin tilintarkastuspalvelut. Jos eri maissa päädytään täysin eri ratkaisuihin jäsenvaltio-optioiden soveltamisessa, se mm. vaikeuttaa kansainvälisten konsernien tilintarkastusta. Suomen tulisi pyrkiä ainakin pohjoismaisella tasolla yhdenmukaisiin käytäntöihin mitä tulee keskeisten jäsenvaltio-optioiden soveltamiseen.

Jäsenvaltio-optioiden kansallisessa täytäntöönpanossa tulisi pyrkiä lainsäädännössä jättämään yritysten hallituksille sekä osakkeenomistajille mahdollisimman paljon liikkumavaraa päättää itse mitkä ovat hyviä käytäntöjä yritysten tarpeita silmällä pitäen. Joustavuus on tärkeää pienelle maalle ja erityisen tärkeää se on siksi, että valtaosa suomalaisista ns PIE-yhteisöistä ei ole suuria listayhtiöitä, vaan esimerkiksi pieniä paikallisia pankkeja, joilla on niukat hallintoresurssit.

## Tilintarkastajan valinta ja rotaatio PIE-yhteisöissä

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajan nimistötoimikautta tullaan rajoittamaan ottamalla käyttöön ns. firmarotaatio. Jäsenvaltiot voivat määritellä tilintarkastajan toimikauden keston yhdestä kymmeneen vuoteen. Suomen lainsäädännön näkökulmasta voitaisiin harkita lähtökohdaksi asetuksen sallima nimistörotaatioaika eli kymmenen vuotta. On EU:n etu, että kaikissa maissa tulisi käyttöön yhtenäinen rotaatioaika, jotta kansainvälisten konsernien tilintarkastuksen kustannukset suomalaisille yrityksille eivät turhaan kasvaisi eikä tilintarkastusprosessin hallinnointi yhteisöissä vaikeutuisi. Suomen lainsäädännön tulee mahdollistaa 20 vuoden maksimirotaatioaika, jos järjestetään tarjouskilpailu ja 24 vuoden maksimirotaatioaika, mikäli yhteisöllä on enemmän kuin yksi tilintarkastaja (ns. joint audit).

Liian lyhyt rotaatioaika voi aiheuttaa tarpeettomia ongelmia PIE-yhteisön toimintaan juuri väärään aikaan. Laissa säädetty lyhyt rotaatioaika saattaa johtaa siihen, että rotaatio joudutaan toteuttamaan yrityksen näkökulmasta huonoon aikaan, esimerkiksi isojen rakennejärjestelyjen tmv. yhteydessä. Tilintarkastus on käsitteellisesti pitkä prosessi, jossa ymmärrys asiakasyrityksen toiminnasta syventyy vaiheittain ja tämän syventymisen myötä tilintarkastajan on ajan myötä mahdollista tuottaa enemmän lisäarvoa asiakkaalle ja sidosryhmille. Vaikka lainsäädäntöön tulisi 10 tai 20 vuoden maksimirotaatioaika, yleisen edun kannalta merkittävillä yhtiöillä on aina mahdollisuus vaihtaa tilintarkastajaa lainsäädännön maksimirotaatioaikamääreitä aikaisemminkin. Pidempi maksimirotaatioaika mahdollistaa optimaalisemman suunnittelun myös tilintarkastajan vaihdoksen osalta sekä omalta osaltaan varmistaa tilintarkastuksen luotettavuutta.

Vastaavasti päävastuullisten tilintarkastajien (key audit partner) maksimirotaatioaikaa ei tule säätää lyhyemmäksi kuin asetuksen vaatima seitsemän vuotta. Seitsemän vuotta on käytännössä koettu järkeväksi ajaksi, jossa tilintarkastaja pystyy syventymään asiakkaan liiketoimintaan, mutta ei synny riippumattomuutta koskevia uhkia

(läheisyyden uhka). Sama aikaraja on sisällytetty myös tilintarkastusta koskeviin kansainvälisiin eettisiin sääntöihin. Päävastuullisen tilintarkastajan vaihdokseen tulee liittymään myös ns. kolmen vuoden cooling-off -kausi, ts. päävastuullisena tilintarkastajana toiminut henkilö ei voi palata takaisin tehtävään ennen kuin kolme vuotta on kulunut aikaisemmasta kaudesta päävastuullisena tilintarkastajana samassa yhtiössä.

Tilintarkastuksen käytännön kysymykset ovat johtaneet siihen, että yleensä myös yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt valitsevat vain yhden tilintarkastajan. Laissa ei pidä vaatia, että PIE-yhteisöjen tulee valita useampi kuin yksi tilintarkastaja. Tilintarkastajan valinta tulee jättää yhteisöjen päätettäväksi ja ne voivat valita useamman kuin yhden tilintarkastajan, mikäli näin haluavat, tai jos yhtiöjärjestyksestä johtuen yhteisöllä on oltava useampi kuin yksi tilintarkastaja.

### **Muut palvelut kuin tilintarkastuspalvelut PIE-yhteisölle**

Tilintarkastusdirektiivissä täydentävässä asetuksessa on lueteltu tilintarkastajalle kiellettyjen palvelujen ns. musta lista. Tällä tarkoitetaan sitä, että PIE-yhteisön tilintarkastajalla tai hänen kanssaan samaan verkkoon kuuluvalla henkilöllä tai yhteisöllä ei ole EU:n alueella mahdollisuutta toimittaa tilintarkastusasiakkaana toimivalle PIE-yhteisölle tiettyjä asiantuntija- ja neuvontapalveluja tiettyinä aikoina ennen tilintarkastustoimeksiantoon ryhtymistä taikka tilintarkastustoimeksiannon suorittamisen aikana.

Tilintarkastusammattissa toimivat ovat pyrkineet siihen, että PIE-yhteisön tilintarkastajan ns. musta lista kielletyistä palveluista vastaisi käytännössä IESBA:n laatimaa listaa tilintarkastajan riippumattomutta vaarantavista kielletyistä palveluista. Tällä tavoitellaan mahdollisimman harmonista ratkaisua, joka toimisi parhaana alan käytäntönä niin EU:ssa kuin myös muualla.

Suomen lainsäädäntöön ei tule ottaa tilintarkastusasetuksen vaatimuksia tiukempaa sääntelyä kielletyistä palveluista. Asetuksen lista

kielleyistä palveluista on jo nyt kattava ja turvaa tilintarkastajan riippumattomuuden tarkastettavasta PIE-yhteisöstä, joten tarvetta ei ole laajentaa listaa sen enemmälti. Riippumattomuutta koskevien edellytysten täyttyessä tulee sallia vero- ja arvonmäärityspalvelujen suorittaminen tilintarkastusasiakkaalle. Tällä hetkellä tilintarkastuslaissa ei kielletä veropalvelujen tarjoamista tilintarkastusasiakkaalle.

Tilintarkastajalle asetetaan myös tilintarkastuspalkkion määrään perustuva enimmäisraja muille palveluille. Rajaksi on määritelty 70 % tilintarkastuspalkkiosta. Muiden palvelujen toimittamisen enimmäismäärän laskentamalli tulee myös määrittää niin, että palvelujen toimittaminen on mahdollista ilman, että PIE-yhteisöjen tilintarkastusvaliokunnat joutuvat liian yksityiskohtaisiin laskutoimituksiin valvoessaan palvelujen hankkimista omalta tilintarkastajaltaan.

Muiden palvelujen sallimisella on erityisesti merkitystä Suomessa toimiville pienille PIE-yhteisöille, joilla on suhteellisen rajoitetut hallinnolliset resurssit. Osana hallinnollisen taakan keventämistä pienille yhteisöille on kustannustehokasta hankkia myös muita kuin tilintarkastuspalveluja omalta tilintarkastajalta, joka jo ennestään tuntee yhteisön. Palvelujen hankkimisen rajoittaminen on myös osaamiskysymys, sillä Suomi on pieni maa, jossa ei ole rajattomasti palvelun tarjoajia.

## Tilintarkastajan raportointi PIE-yhtiöissä

Tilintarkastajan raportoinnin osalta keskeisiä muutoksia ovat esitykset koskien tilintarkastuskertomuksen sisältöä sekä tarkastusvaliokunnalle annettavaa raportointia. Tilintarkastajan raportointia halutaan informatiivisemmaksi osana avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. Tilintarkastusraportoinnin osalta on kiinnitetty huomiota mm. tilintarkastuksen kannalta keskeisten riskialueiden selvittämiseen sekä kannanottoon toiminnan jatkuvuudesta. Lisäksi PIE-yhtiöiden tarkastusvaliokunnalle tulee laatia erillinen ”long form” -raportti keskeisistä tilintarkastuksen aikana esille tulleista asioista ja havainnoista.

Suomessa on yhtiölainsäädännössä määritelty selkeästi tilintarkastajan raportoinnista yhtiön/yhteisön toimielimille. Uusia vaatimuksia ei pitäisi sen enemmälti vaatia tilintarkastuskertomuksen eikä tarkastusvaliokunnalle annettavan raportin sisältöön, vaan toiminnallisesti olisi järkevää pysyä EU-/kansainvälisellä linjalla. Kansainväliset tilintarkastusstandardit koskien tilintarkastuskertomusta ovat muutostyön kohteena ja kun ISA-standardeista tulee myös vaatimuksia tilintarkastajan raportoinnille, meillä ei ole tarvetta kansallisille lisävaatimuksille.

### **Tilintarkastajan vastuun rajaaminen**

Tilintarkastajajärjestelmän uudistamisen ja lain uudistamisen yhteydessä tulisi käsitellä myös tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajaamista. EU-komissio suosittelee lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen siviilioikeudellisen vastuun rajaamista 5.8.2008 antamassaan suosituksessa, jota ei ole Suomessa pantu täytäntöön. Alalle ja ammatin houkuttelevuuden takia tilintarkastajien vahingonkorvausvastuun rajaamista tulee kiirehtiä ja komission suositus tulee panna täytäntöön. Monissa muissa maissa tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta on jo rajattu, eikä näissä maissa ole havaittu, että vastuun rajaaminen heikentäisi tilintarkastuksen laatua.

Tilinpäätöksen laatijalla tulisi olla suurempi vastuu kuin tilinpäätöstiedot varmentavalla taholla. Tällä hetkellä hallituksen jäsenillä ja tilintarkastajilla on solidaarinen vastuu. Tilintarkastajan tehtävä on kuitenkin varmentava, eikä sitä näin ollen voi vastuunkantomielessä rinnastaa tilinpäätöksen laatijan vastuuseen. Tilanne ei myöskään saisi olla se, että tilintarkastajat joutuvat vahingonkorvausoikeudellisesti epäedullisempaan asemaan kuin muut toimijatahot, jotka hoitavat yleisen edun näkökulmasta lakisääteisiä tarkastus- ja neuvontatehtäviä. Vastuuvakuutusten saanti alkaa olla rajallista, mikä vaikeuttaa merkittävästi uusien toimijoiden tuloa tilintarkastusmarkkinoille. Rajaton vastuu rajoittaa kilpailua varsinkin suurten pörssiyhtiöiden tilintarkastusten osalta.

## Lopuksi

Artikkelin tavoite oli analysoida tilintarkastuksen tulevaisuuden näkymiä eri näkökulmista. Muun muassa eettiset säännöt ja tilintarkastusvalvonnan uudelleen organisoinnilla on vaikutusta tilintarkastuksen luottamuksen palauttamiseen finanssikriisin jäljiltä. Tilintarkastusta koskevan sääntelyn muutokset tulevat vaikuttamaan alan tulevaisuuden näkymiin huomattavasti, kun tilintarkastajalta perinteisesti suoritettuja palveluhankintoja tullaan rajoittamaan. Tilintarkastusala ja tilintarkastusammatti ovat murroksessa. Suomen kansallisista tarpeista nähtynä tilintarkastusjärjestelmää ollaan samanaikaisesti uudistamassa myös tilintarkastustutkintojen ja tilintarkastusvalvonnan osalta. Tilintarkastusammattin näkökulmasta on hyvä, että tilintarkastuslaki tulee vähitellen kattamaan kaikki tilintarkastustoimeksiannot käsittäen yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastustehtävät.

Tilintarkastajajärjestelmän osalta esitetty tutkintokokonaisuus muodostuu aluksi neljästä eri tilintarkastuskategoriasta (HT, JHTT, JHT, KHT). On oletettavaa, että ala tulee vähitellen etenemään kohti yhtä tutkintoa siten, että tilintarkastustutkinnon suorittanut henkilö on kelpoinen toimimaan tilintarkastajana kaikissa sellaisissa toimeksiannoissa, jotka edellyttävät lakisääteistä tilintarkastusta. Tilintarkastaja erikoistuu tietylle toimialalle tai sektorille käytännössä asiakastoimeksiantojen ja tilintarkastajalta edellytettävän jatkuvan kouluttautumisen myötä ilman erikoistumistutkintoa. On selvä, että tämä tavoite tuntuu juuri nyt kaukaiselta, mutta pienessä markkinassa toimivien tilintarkastajien tulee hakea ammattikunnalle sopivat ja kustannustehokkaat tavat toimia omistajien ja yleisen edun palvelijana.

EU:n tilintarkastusdirektiivi ja sitä täydentävä asetus tulevat selkeästi jakamaan tilintarkastuksen markkinan vähintään kahteen osaan: yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (PIE-yhteisöt) tilintarkastusmarkkina ja yksityisten yhtiöiden/yhteisöjen muodostamaan tilintarkastusmarkkina. Kolmannen alueen muodostaa Suomessa julkisen sektorin, ts. kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastus sekä valtionhallinnon tilintarkastus.

Tilintarkastusalalla toimivien tahojen tulee yhdessä viranomaisten ja elinkeinoelämän kanssa muodostaa näköpiirissä olevassa tulevaisuudessa kanta, millä tavalla pienten ja keski suurten yritysten/yhteisöjen sekä yleishyödyllisten yhteisöjen lakisääteinen tilintarkastus tullaan jatkossa toimittamaan ja keitä lakisääteinen tilintarkastus ylipäättensä koskee. On ennakoitavissa, että tilintarkastus voi jatkossa tarkoittaa hieman eri asiaa eri yhteisöille. Lähtökohtaisesti tilintarkastusammattissa toimivat ajattelevat niin, että ”audit is an audit”, mutta tätä täydentää näkemys siitä, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastus voi tuotteena ja palveluna poiketa muille tilintarkastusvelvollisille tarjottavasta tilintarkastuspalvelusta.

Pohjoismaissa on Pohjoismaisen tilintarkastajaliiton (NRF) toimesta käynnistetty hanke, jonka tavoitteena on selvittää, onko mahdollista saada tilintarkastuksen sääntelystä ja valvonnasta vastaavat tahot hyväksymään erityisesti pienten ja keski suurten yritysten tilintarkastusten suorittamiseksi tarkoitettu tilintarkastusstandardi sellaiseksi standardiksi, joka ensinnäkin voisi johtaa ns. positiivisen lausunnon johtavaan tilintarkastuskertomukseen ja joka voisi toimia sellaisena standardina, jota vastaan laadunvalvonta voisi suorittaa myös tilintarkastuksen laatuun liittyvät valvontatoimenpiteensä. Tässä vaiheessa ei voi vielä ennakoida lopputulosta, mutta tarve löytää käytännöllisiä ratkaisuja pienten ja keski suurten yritysten tilintarkastukseen on selkeästi tunnistettu alan toimijoiden keskuudessa. Pienille ja keski suurille yrityksille tarkoitettun standardin valmistelussa tullaan tekemään yhteistyötä myös globaalien standardien laatijan eli IAASB:n kanssa.

Tilintarkastuksen odotuskuilu tulee huolimatta tilintarkastussääntelyä kiristäväillä toimenpiteillä säilymään jatkossakin tilinpäätösten ja muun taloudellisen raportoinnin käyttäjän mielessä ratkaisemattomana kysymyksenä. Odotuskuiluun vaikuttaa todennäköisesti merkittävimmin se, että tilintarkastus mielletään usein sellaiseksi työksi, että kaikki tai ainakin merkittävimmät liiketapahtumat tulee tilintarkastettua tosite- ja muun kirjanpitoaineiston tarkastamisen yhteydessä. Riskilähtöinen tilintarkastus ei kuitenkaan tosiasiallisesti voi ulottua kattamaan 100 % tilintarkastusta.

Tilintarkastuksen valvonta tulee nostamaan tilintarkastuksen kustannuksia. Jos kustannuspainetta ei saada siirrettyä tilintarkastuspalkkioihin, tulee alan kannattavuus entisestään laskemaan. Samalla myös tilintarkastusalan houkuttelevuus tulee laskemaan nuorten keskuudessa.

Tilintarkastusalan kustannusta tulee kasvattamaan myös esitetty tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus viranomaiselle tilintarkastuksen yhteydessä havaituista säännösten ja määräysten vastaisuuksista. Vaikka lakiesitys ei tulisikaan voimaan esitetyssä laajuudessa, on ymmärrettävää, että tilintarkastaja tulee jatkossa kiinnittämään suurempaa huomiota, millä tavalla tarkastuskohde kiinnittää huomiotaan eri tyyppisten säännösten ja määräysten noudattamiseen. Tilintarkastajan ja tarkastuskohteen luottamuksen säilyminen edellyttää, että tilintarkastajan ei tule raportoida ohi yhtiön hallintoelinten.

Tilintarkastusammatin houkuttelevuus on myös eräiltä osin murroksessa. Ammattiin liittyvät merkittävät vastuut aiheuttavat huolta niin alalla toimivien kuin alalle tulijoiden keskuudessa. Tilintarkastajan vastuun tulee selkeästi olla toissijaista vastuuta. Tilintarkastukselle ei voida sälyttää ensisijaista tai yhteisvastuullista vastuuta toimivan johdon kanssa. Tilintarkastajalle aiheutuvan taloudellisen vastuun määrän rajoittamiseksi tulee löytyä myös järkevät ratkaisut.

## Lähteet

- Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi 194/2006
- Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 212/2014
- Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi 254/2014
- International Federation of Accountants. 2013. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2013. KHT-Media, e-kirja.



- Kosonen, L. 2005. Vaarinpidoista virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 210.
- Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936
- Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2010. Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen. Selvitysmiehen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2010.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2012. Tilintarkastajien tutkinnot ja valvontatyöryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 48/2012.

## 4. TILINTARKASTAJAJÄRJESTELMÄUUDISTUS JHTT-NÄKÖKULMASTA

Virpi Ala-aho

### JHTT-tilintarkastus

Artikkeli pohjautuu Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa keväällä 2013 pidettyyn alustukseen, jota on täydennetty tilintarkastajajärjestelmäuudistuksen valmistelutyön edettyä. Artikkelin tavoitteena on kuvata tilintarkastajajärjestelmäuudistusta julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien (JHTT-tilintarkastajien) näkökulmasta ja tuoda esiin, että uudistuksessa suurimmat muutokset nykyiseen järjestelmään verrattuna tulevat julkisen sektorin tarkastukseen. Artikkelissa kuvataan tilintarkastajajärjestelmäuudistuksen lähtökoh-  
tia ja valmistelun etenemistä lakiesityksen hyväksymiseen saakka. Tilintarkastajajärjestelmäuudistusta tarkasteltaessa käydään lävitse uudistuksen myötä toteutettavan JHT-tutkinnon opintovaatimuksia ja vaadittavaa käytännön kokemusta, JHTT-tilintarkastajia koskevia siirtymäsäännöksiä ja asemaa uudistuksessa sekä tilintarkastajien valvontaa ja lainsäädännön yhtenäistämistä.

Itsenäinen julkishallinnon ja -talouden tarkastusjärjestelmä perustettiin Suomessa 1990-luvun alussa. JHTT-auktorisointi antaa kelpoisuuden ja valmiudet toimia tarkastajana julkissektorin eri tarkastus- ja arviointitehtävissä. JHTT-tilintarkastajat toimivat kuntien

ja seurakuntien sekä valtion liikelaitosten tilintarkastajina, kuntien ja kuntayhtymien tarkastuslautakuntien alaisissa tarkastus- ja arviointitehtävissä sekä suurten kaupunkien ja kuntayhtymien sisäisen tarkastuksen yksiköissä. JHTT-tilintarkastajat toimivat valtiosektorilla sekä ulkoisessa että sisäisessä tarkastuksessa. Lisäksi JHTT-tilintarkastajia toimii esimerkiksi asiantuntija- ja koulutustehtävissä. JHTT-tilintarkastajista on annettu säännökset Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetussa laissa (467/1999). JHTT-tilintarkastajien lisäksi Suomessa on tällä hetkellä kaksi tilintarkastuslain mukaista tilintarkastajien luokkaa: kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien hyväksymät HTM-tilintarkastajat sekä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymät KHT-tilintarkastajat.

Julkishallinnon tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan ohjeisiin ja suositukseen sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin eli niin sanottuun hyvään julkishallinnon tilintarkastustapaan. Suomessa julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on määritelty Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa sekä JHTT-yhdistyksen antamissa myöhemmissä suosituksissa ja malleissa. JHTT-tilintarkastus on keskeinen väline julkisyhteisöjen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja läpinäkyvyyden sekä julkisen hallinnon taloudellisen informaation luotettavuuden varmentamisessa. Tilintarkastajajärjestelmän tehtäviin kuuluu taloudellisen raportoinnin luotettavuuden lisääminen ja tilintarkastuksen korkean laadun edistäminen.

Tilintarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ja arvioida tarkastuskohdetta riippumattomasti laillisuuden näkökulmasta palvelleen ensisijaisesti ylimpien päätöksentekijöiden tiedontarpeita. Ylimpiä päätöksentekijöitä ovat valtiolla eduskunta sekä kunnilla ja seurakunnilla valtuustot. Julkishallinnon ylimmät päätöksentekijät asettavat tavoitteita ja määrittävät keinoja, joilla hallinnon tulee pyrkiä asetettuihin tavoitteisiin. Laillisuuden noudattamisen varmistaminen muodostaa tilintarkastuksen perustan. Tämän ohella JHTT-tilintarkastajan tehtävänä on edistää julkisen hallinnon taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asian-

mukaista toteuttamista. Julkishallinnon tilintarkastuksessa keskeisiä tarkastuskohteita ovat lakien ja muiden säännösten noudattaminen, talousarvion toteutumisen seuranta sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen.

Ammatillisten perusvalmiuksien lisäksi tilintarkastuksessa tarvitaan erityistietoja ja -taitoja. Tarkastustehtävän luonteesta riippumatta tilintarkastajalla tulee olla hyvä hallintoympäristön yleistuntemus, kyky taloudelliseen ajatteluun, valmius käyttää monipuolisesti hyväksi tarkastuskohteen informaatiojärjestelmiä sekä tarkastusmenetelmien, -normien ja -käytäntöjen tuntemus. JHTT-tilintarkastuksen näkökulmasta tavoitteena on alan osaamisen turvaaminen uudistuksessa, jotta Suomessa on jatkossakin käytettävissä laajan asiantuntemuksen omaavia julkishallinnon ja -talouden osajia tilintarkastus-, tarkastus- ja arviointitehtäviin.

## Tilintarkastajajärjestelmäuudistuksen lähtökohdat ja valmistelun eteneminen

Eduskunta edellytti hyväksyessään tilintarkastuslain (459/2007), että hallitus valmistelee tilintarkastajajärjestelmän kokonaisuudistuksen siten, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoistumistutkinnot. Eduskunta edellytti, että uudistus valmistellaan yhdessä KHT- HTM- ja JHTT-yhdistysten kanssa.

Valtiovarainministeriö asetti marraskuussa 2006 JHTT-järjestelmän kehittämishankkeen, jonka yhtenä tehtävänä oli tehdä arvio tarkastuksen ja arvioinnin kehittämistarpeesta julkisella sektorilla tapahtuvien muutosten vuoksi. Loppuraportti julkaistiin maaliskuussa 2007. Raportin laatineen selvitysmies Raimo Valleniuksen ehdotuksissa todettiin, että JHTT-järjestelmä tulee säilyttää. Selvitysmies toi esille, että julkishallinnon tilintarkastusta jatkossa kehitettäessä tulee arvioida nykyistä enemmän hallinnon lainmukaisuuden ja tilinpää-

töksen oikeellisuuden varmentamisen lisäksi palvelujen tuottamisen mittaamis-, arviointi- ja raportointijärjestelmän toimivuutta.

Työ- ja elinkeinoministeriö valmisteli arviointimuistion, joka valmistui joulukuussa 2008. Arviointimuistiossa tarkasteltiin toimintaympäristön muuttumista, Suomen tilintarkastusjärjestelmään liittyviä haasteita sekä tilintarkastuksen tulevaisuuden haasteita. Ministeriö kutsui keväällä 2009 professori Edward Anderssonin selvittämään, millaisia tilintarkastuspalveluita ja millaista tilintarkastusosaamista Suomessa tulevaisuudessa tarvittaisiin. Selvitysmiehen raportti valmistui tammikuussa 2010 ja se on julkaistu työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuna 1/2010. Selvitysmies ehdotti, että kaikille tilintarkastajiksi pyrkiville laadittaisiin yhteinen perustutkinto, jonka vaatimustaso olisi lähes sama kuin nykyisen HTM-tutkinnon taso. Tutkintoon voitaisiin lisätä suppeita perustietoja julkisesta taloudesta, varsinkin kuntia koskevasta keskeisestä lainsäädännöstä. Tämän lähtökohdan mukaan kaikilla tilintarkastajilla olisi EU:n tilintarkastusdirektiivin edellyttämä pätevyys. Perustutkinnon lisäksi olisi mahdollista suorittaa kaksi lisämoduulia, toinen yksityisen puolen vaativia tilintarkastustehtäviä varten ja toinen julkisyhteisöjen tilintarkastuksia varten. Selvitysmies korosti, että julkisyhteisöjen tilintarkastuksiin liittyy selkeitä velvoitteita ottaa kantaa toiminnan tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen sekä verovarojen ja valtionosuuksien käytön lainmukaisuuteen. Näitä tehtäviä varten tarvitaan osaamista, joka ei kuulu yksityisen puolen tilintarkastajien koulutukseen.

Osana uudistuksen valmistelua OTT Pekka Timonen laati työ- ja elinkeinoministeriölle huhtikuussa 2011 raportin tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämisestä.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti tammikuussa 2011 työryhmän, jonka tehtäväksi annettiin valmistella tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen ja kartoittaa tilintarkastuslain ja muiden tähän tehtävään liittyvien lakien muutostarpeet. Työryhmä ehdotti, että jatkossa kaikilla tilintarkastajilla olisi yhteinen perustutkinto, joka täyttäisi EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimukset. Perustutkinnon lisäksi olisi sekä yksi-

tyisen että julkisen sektorin erikoistumistutkinnot. Lisäksi ehdotettiin, että tilintarkastusyhteisökategoriat yhdistettäisiin. Tilintarkastajien valvonta keskitettäisiin yhteen riippumattomaan ja itsenäiseen elimeen, Tilintarkastusvalvontaan, joka toimisi Patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä. Samalla ehdotettiin, että muutoksenhakua yksinkertaistettaisiin ja yhtenäistettäisiin siten, että Tilintarkastusvalvonnasta voisi valittaa hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta.

Siirtymäsäännöksistä työryhmän raporttiin kirjattiin, että HTM- ja KHT-tilintarkastajat siirtyisivät suoraan uuteen järjestelmään, mutta JHTT-tilintarkastajille järjestettäisiin siirtymäkoee, jossa testattaisiin kansainvälisten standardien ja corporate governancen hallintaa.

Työryhmälle annetun tehtävän haastavuutta kuvannee osaltaan se, ettei työryhmän raportti ollut yksimielinen, vaan siihen jätettiin kolme eriävää mielipidettä sekä yksi lausuma. Kaksi eriävistä mielipiiteistä sekä lausuma tulivat julkisen sektorin edustajilta ja yksi eriävä mielipide yksityisen sektorin edustajalta.

Työryhmän raportissa esitetty näkemys molempien tilintarkastajajärjestelmien samasta perustehtävästä oli raporttiin liitetyn eriävän mielipiteen mukaan puutteellinen. Tilinpäätöksen tarkastamisen ja sen oikeellisuuden varmentamisen lisäksi julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksessa on erityispiirteitä, joiden tarkastamiseen nykyinen JHTT-tutkinto antaa valmiudet. Hallinnon tarkastus korostuu julkisyhteisöjen tarkastuksessa. Esimerkiksi kuntalain 73 §:ssä on säädetty kunnan tilintarkastajan tehtävästä. Raportissa todettiin asianmukaisesti, ettei tilintarkastusdirektiivi koske julkisyhteisöjen tilintarkastusta. Työryhmän ehdotuksissa julkisyhteisöjen tarkastusta vietiin kuitenkin tilintarkastusdirektiivin suuntaan ilman, että perusteet kävisivät ilmi raportista. Samanaikaisesti työryhmän työn kanssa on EU-tasolla valmisteltu tilintarkastusdirektiivin uudistamista. Eriävät näkemykset esitettiin myös JHTT-tutkinnon opintovaatimuksia, käytännön kokemusvaatimuksia, JHTT-tilintarkastajia koskevia siirtymäsäännöksiä sekä valvontaa ja tilintarkastuslain soveltamista julkisyhteisöjen tilintarkastukseen koskevin osin.

Työryhmän raportin julkaisemisen sekä lausuntokierroksen jälkeen työ- ja elinkeinoministeriö jatkoi uudistuksen valmistelua virkamiestyönä. Kesällä 2014 annettiin ehdotus uudeksi tilintarkastajajärjestelmäksi tarkoittaen tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmän sekä tilintarkastajien valvontajärjestelmän uudistamista. Ehdotuksen mukaan yksityisen ja julkisen sektorin erilliset järjestelmät lakkautetaan ja siirrytään tilintarkastuslaissa säänneltyyn uuteen järjestelmään. Uudessa järjestelmässä tilintarkastajatutkinto (HT) toimisi perustutkintona. Tätä on mahdollista täydentää suorittamalla yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon (KHT) ja/tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon (JHT). Ehdotuksesta pyydettiin elokuussa 2014 lausunnot useilta eri tahoilta.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti huhtikuussa 2014 työryhmän valmistelemaan tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmän uudistamiseen liittyviä tilintarkastajatutkintoa, yksityisen sektorin erikoistumistutkintoa, julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoa, ETA-valtiossa hyväksytyyn tilintarkastajan kelpoisuuskoetta ja JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoetta. Työryhmän työ on artikkelia kirjoitettaessa vielä kesken eikä työn etenemisestä ole julkaistu tietoja.

Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi annettiin eduskunnan käsiteltäväksi marraskuussa 2014. Eduskunnan talousvaliokunta antoi siitä mietintönsä ja lakiesitys hyväksyttiin eduskunnassa maaliskuussa 2015. Tilintarkastajajärjestelmäudistuksen voimaantulo tapahtunee aikaisintaan vuoden 2016 alusta.

## **JHT-tutkinnon opintovaatimukset ja vaadittava käytännön kokemus**

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto) on julkishallinnon ja -talouden tarkastus- ja niihin rinnastettavissa tehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmu-

kaista toteamista varten säädetty ammattitutkinto. JHTT-tutkinnon järjestämisestä ja tutkintovaatimusten määrittelemisestä huolehtii valtiovarainministeriön toimialaan kuuluva lakisääteinen JHTT-lautakunta ja tutkinnon sisällön määrittelee valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä (1051/2005).

Nykyisin JHTT-tutkintoon on oikeus osallistua henkilöllä, joka on toiminut julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään kolme vuotta. Tutkintoon hyväksymisen edellytyksenä on suoritettuja opintoja tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen sekä arvioinnin periaatteista, julkisyhteisöjen meno- ja tulotaloudesta, budjetoinnista ja muista talouden ohjausjärjestelmistä, julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellisesta sääntelystä, varainkäyttöön ja varainkäytön valvontaan liittyvistä tehtävistä ja tehtävien muutoksesta, julkisyhteisöjen varainhankinnasta sekä Euroopan unionin varainkäytöstä ja varainhoidon valvonnasta.

JHTT-tilintarkastuksen asiantuntijatahot ovat kantaneet huolta osaamisen turvaavista riittävästä julkishallinnon ja -talouden opintovaatimuksista tutkintouudistuksessa. Tulevaan JHT-erikoistumis-tutkintoon on valmistelun kuluessa edellytetty lisättävän opintovaatimukset esimerkiksi julkisyhteisöjen talouden ohjausjärjestelmistä, julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellisesta sääntelystä ja julkisyhteisöjen varainhankinnasta, Euroopan unionin varainkäytöstä ja varainhoidon valvonnasta sekä hallintotieteestä ja -oikeudesta. Uuteen tilintarkastuslakiin ei ole sisällytetty vastaavia opintovaatimuksia kuin nykyisessä JHTT-tutkinrossa.

Uuteen tilintarkastuslakiin on kirjattu JHT-erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksistä seuraavaa: JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä tilintarkastaja, joka 1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä; 2) on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja



oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään puolentoista vuoden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä; sekä 3) on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan (JHT) erikoistumistutkinnon. Uuteen lakiin on kirjattu lisäksi, että työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin tämän pykälän tarkoittamista opinnoista, opintojen korvaamisesta lisätehtävillä ja kokemusvaatimuksista, tutkinnoista ja tutkintovaatimuksista sekä kelpoisuusehdoista.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistys) tehtävänä on kehittää julkishallinnon tilintarkastusta ja julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa sekä ylläpitää ja edistää jäseniensä ammattitaitoa ja -tietoa. JHTT-yhdistys on lausunnoissaan korostanut, että uudistuksessa on mahdollistettava vaadittavan kolmen vuoden käytännön kokemuksen kerryttäminen kokonaisuudessaan julkisen sektorin tarkastustehtävistä tilintarkastajan perus- ja JHT-erikoistumistutkintoon pääsemiseksi.

JHTT-yhdistyksen työ- ja elinkeinoministeriölle antamassa lausunnossa syyskuussa 2014 todettiin, että riittävästä julkishallinnon ja talouden tehtävien edellyttämästä ammattitaidosta varmistumiseksi tulee tutkintoon osallistuvalla olla kokemusta vähintään kolme vuotta sekä julkishallinnon ja talouden opintoja vähintään 20 opintopistettä. Opintojen tulee olla nykyisen JHTT-tutkinnon mukaisilta aihealueilta.

JHTT-yhdistyksen näkemyksen mukaan HT-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksissä vaadittu käytännön kokemus on voitava kerryttää kokonaisuudessaan julkisen sektorin tarkastustehtävistä. Tämän on nähty edistävän tilintarkastajien toimintaedellytysten parantamista ja urakehitysmahdollisuuksia sekä lisäävän tilintarkastusalan kiinnostavuutta.

Uudessa laissa JHT-erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksissä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskeutustoimen ja oikeustieteen opinnot sekä kokemus julkishallinnon ja -talouden tehtävistä ovat keskenään vaihtoehtoisia. JHT-tarkastuksessa edellytettävän riittävän osaamisen turvaamiseksi vastaisuudessakin tulee uuteen JHT-erikoistumistutkintoon edellyttää sekä julkishallinnon

ja -talouden opintoja että riittävää käytännön kokemusta. JHTT-yhdistyksen lausunnossa on katsottu, että ehdotetut vaatimukset opinnoista ja käytännön kokemuksesta on asetettu liian alhaiselle tasolle.

## JHTT-tilintarkastajia koskevat siirtymäsäännökset ja asema uudistuksessa

Uudistuksella tulee olemaan merkittävät vaikutukset niille JHTT-tarkastajille, jotka eivät toimi lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä. JHTT-järjestelmä onkin vaarassa hajota kahtia tutkintouudistuksen myötä.

Uudistuksen toteutuksessa on välttämätöntä huomioida toisaalta tilintarkastusyhteisöissä toimivien JHT-tarkastajien ja toisaalta kunnissa, kuntakonserneissa, valtion palveluksessa tai seurakunnissa työskentelevien tarkastajien ammattitaidon ja osaamisen turvaaminen sekä ammattitaitoinen laadunvalvonta. Julkishallinnon palveluksessa, ja etenkin sisäisinä tarkastajina, työskentelevien JHTT-auktorisoitujen tarkastajien asema uudistuksessa on vielä osin avoinna. Näiden tarkastajien ammattitaidon säilyttämisen kriteerit tulee ratkaista ennen uudistuksen voimaantuloa.

Lakiuudistuksen tavoitteista poiketen nykyisille JHTT-tilintarkastajille ehdotettu siirtymäkoee johtaa siihen, että uuden lainsäädännön myötä muodostuu aikaisemman kolmen (JHTT, KHT ja HTM) sijasta neljä tilintarkastajaluokkaa, koska osa nykyisistä JHTT-tarkastajista jäänee nykyiseen JHTT-järjestelmään. Tämä aiheuttaa haasteita myös tilintarkastajien valvonnalle erityisesti ammattitaidon säilyttämisen kriteerien näkökulmasta sekä tarpeen luoda lakiin poikkeuksellisen pitkät, jopa vuosikymmeniä voimassa olevat, siirtymäsäännökset. Kahden rinnakkaisen järjestelmän ylläpito jopa vuosikymmenien ajan lisää merkittävästi hallinnollista taakkaa.

JHTT-yhdistyksen näkemyksen mukaan siirtymisen olisi tullut olla JHTT-tarkastajille mahdollista ilman esitettyä siirtymäkoetta. JHTT-tutkinnon tutkintovaatimuksiin sisältyvät jo nykyisin kansain-

väliset tilintarkastusalan standardit (ISA, ISSAI). JHTT-tarkastajien osaamisalueeseen kuuluu myös johtamis- ja hallinnointijärjestelmien osaaminen (corporate governance). Nykyisen JHTT-tutkinnon sisällöstä yli puolet (kaksi kolmasosaa osasta I ja osa II kokonaisuudessaan) koskevat yleistä tilintarkastustietoutta ja -tekniikkaa, yksityisen sektorin tilintarkastustietoutta ja -tekniikkaa sekä tilintarkastuskertomusta ja tilintarkastukseen liittyviä muita raportteja. Ajalliselta kestoaltaan tämä on enemmän kuin nykyisessä HTM-tutkinnossa. Uudistuksen myötä JHT-erikoistumistutkinnossa jää ajallisesti nykyistä enemmän aikaa julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen kysymyksille, mitä on pidettävä yksinomaan kannatettavana seikkana.

Siirtymäkokeen sisällyttämistä lakiin on perusteltu eräänlaisena eri toimijoiden välisten näkemysten kompromissina. On kuitenkin huomioitava, että osa nykyisistä HTM- ja KHT-tarkastajista on suorittanut tutkintonsa sellaisena aikana, jolloin tutkinnossa ei ole vaadittu IFRS-osaamista. Tilintarkastuslain uudistamisen yhteydessä vuonna 2007 HTM- ja KHT-tilintarkastajat on kuitenkin katsottu direktiivin täyttäväksi tilintarkastajiksi ilman siirtymäkoetta. Auktorisoitujen JHTT-tilintarkastajien vuosittaisen täydenniskoulutuksen ja säännöllisen laadunvalvonnan johdosta auktorisoiduilla tilintarkastajilla on nykyisin riittävä teoreettinen tietämys kansainvälisistä tilintarkastusdirektiiveistä. Ei ole perusteltua kohdella JHTT-tilintarkastajia uudistuksessa eriarvoisesti suhteessa muihin tilintarkastajiin. Mikäli siirtymävaiheessa JHTT-tilintarkastajilta edellytetään IFRS-osaamisen osoittamista, on perusteltua edellyttää samaa myös HTM- ja KHT-tarkastajilta.

## Tilintarkastajien valvonta

Kaikkien tilintarkastajien valvonta sijoitetaan uudistuksessa Patentti- ja rekisterihallitukseen. Tilintarkastusvalvonnassa toimii jatkossa valtioneuvoston nimittämä Tilintarkastuslautakunta. Nykyinen Keskuskauppakamarin tilintarkastusvalvonta siirtyy Patentti- ja rekiste-

rihallitukseen ja henkilöstön on mahdollista siirtyä viranhaltijoiksi Tilintarkastusvalvonnan palvelukseen.

JHTT-yhdistys on lausunnoissaan korostanut riippumattoman ja asiantuntevan viranomaisvalvonnan tärkeyttä JHTT/JHT-tarkastajille jatkossakin. Yleisen edun ja yhteiskunnallisten intressien turvaamiseksi asetettavan valvojan toimielimen viranhaltijoilla ja lautakunnalla tulee olla julkishallinnon ja -talouden riittävä asiantuntemus. Lausunnoissa on katsottu, että julkissektorin jaosto on perustettava pysyväksi toimielimeksi ja jaostolle on turvattava riittävä toimivalta. Jaoston puheenjohtajan tulee olla samalla koko lautakunnan varapuheenjohtaja. Lisäksi julkissektorin tilintarkastajien valvontaa varten on perustettavaan valvontatoimielimeen tarpeen rekrytoida julkisen sektorin tarkastuksesta asiantuntemusta omaavia viranhaltijoita. JHTT-yhdistys on tuonut lausunnoissaan esille, että JHT-tarkastajien uudenmuotoisen auktorisoinnin säilyttämisen kriteerit tulee asettaa selkeästi ja jättää valvojalle rajoitettu harkinta vaatimusten asettamisessa.

On tärkeää, että tilintarkastajat ovat edustettuina Tilintarkastusvalvonnessa tehtäessä tilintarkastajan ammatin harjoittamiseen liittyviä päätöksiä. Valvontaa toteutettaessa on huomioitava tilintarkastajien kokemus ja näkemys alan erityispiirteistä mukaan lukien ammatillinen harkinta, olennaisuus ja riskiarviointi sekä havaintojen vaikutus kannanottoihin ja raportointiin.

Valvontamaksujen on uudessa JHT-järjestelmässä sekä siirtymäajaksi voimaanjäävässä JHTT-järjestelmässä perusteltua olla kohtuullisia, koska julkishallinnossa työskentelevien tarkastajien ei ole mahdollista siirtää maksuja hintoihin asiakkailta perittäviksi.

## Lainsäädännön yhtenäistäminen

Eduskunta hyväksyi uuden tilintarkastuslain ja uuden lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta. Useisiin lakeihin tehtiin lisäksi pienempiä muutoksia. JHT-tilintarkastajan toimintaa tullaan arvioimaan jatkossa tilintarkastuslain mukaan, paitsi jos on kyse JHT-laissa

tarkoitettua julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta tai toiminnasta muussa julkishallinnon ja -talouden ulkoisen tarkastuksen tilintarkastustehtävässä (kunnan tarkastustoimistossa tai vastaavassa muussa ulkoisessa tarkastuksessa) tai toiminnasta valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä.

Uudistetussa lainsäädännössä on pyritty luomaan yhdenmukainen tilintarkastusjärjestelmä ottamatta huomioon julkissektorin tarkastuksen erityistä luonnetta muun muassa sisäisen valvonnan ja tuloksellisuuden tarkastuksen sekä arvioinnin osalta. On huomioitava, ettei tilintarkastusdirektiivi koske julkisyhteisöjen tilintarkastusta. Työryhmän raportista annetussa eriävässä mielipiteessä ehdotettiin yksityisen ja julkisen sektorin lakisäätteistä tilintarkastusta koskevan yhdistetyn lainsäädännön ottamista jatkovalmisteluun. Yhdistetyssä lainsäädännössä olisi mahdollista huomioida kuntalaista ja muista laeista tulevat vaatimukset julkishallinnon tarkastukselle sekä laatia kansalliset säädökset julkishallinnon ja -talouden tarkastuksen erikoisosaamisen turvaamiseksi jatkossakin.

Uudistuksessa HTM- ja KHT-yhteisöt siirtyvät suoraan uuteen järjestelmään, ja JHTT-yhteisöille tulee viiden vuoden siirtymäaika siirtymiselle. Yhteen tilintarkastusyhteisöluokkaan siirtyminen on perusteltua, ja se helpottaa tilintarkastajan valintaa julkisyhteisöjen konserneissa.

JHTT-tarkastajilla on oikeus toimia kuntakonsernien yhteisöjen tarkastajina nykyisin vuoteen 2016 ulottuvan määräajan. Kuntalain uudistuksessa lisättiin vaatimus siitä, että kunnan tilintarkastaja on valittava yhdeksi kunnan konserniyhteisöjen tilintarkastajaksi. JHTT-tilintarkastajalla tulisi olla oikeus toimia kuntakonsernin yhteisöissä tilintarkastajana niin kauan kuin JHTT-auktorisointikin on voimassa, ettei kavennettaisi kohtuuttomasti JHTT-järjestelmään jäävien tilintarkastajien mahdollisuuksia toimia kuntien tilintarkastajina.

## Yhteenveto

Tilintarkastajajärjestelmien yhtenäistäminen on perusteltu ja tärkeä uudistus. Samanaikaisesti on tärkeää huolehtia erityisesti siitä, että julkisen hallinnon tilintarkastuksen edellyttämä toimintaympäristön tuntemus ja osaaminen pidetään korkealla tasolla. Kansallisella lainsäädännöllä on mahdollista turvata JHTT-tarkastuksen tulevaisuus, jotta Suomessa on jatkossakin käytettävissä laajan asiantuntemuksen omaavia julkishallinnon ja -talouden osaajia tilintarkastus-, tarkastus- ja arviointitehtäviin.

Julkisen sektorin tilintarkastus-, tuloksellisuustarkastus-, ja arviointitehtävät sekä valtiontalouden tarkastustehtävät on jatkossa voitava lukea sekä JHT-erikoistutkinnon että HT-perustutkinnon edellyttämän ammattitaidon säilyttäväksi tehtäviksi.

Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastuksen asema taloudellisen informaation ja toiminnan laillisuuden varmentajana korostuu tulevaisuudessa niin kansallisesti kuin kansainvälisesti. Keskeisimmät muutokset nykyjärjestelmään verrattuna koskevat asiallisesti JHTT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. Uudistuksen toteutuksessa on perusteltua ottaa huomioon julkishallinnon tarkastuksen monipuolinen tehtäväkenttä edellytettyä käytännön kokemusta ja ammattitaidon säilyttämisen kriteerejä määriteltäessä.

## Lähteet

- Andersson, Edward 2010. Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen - Selvitysmiehen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky. 1/2010.
- Andersson, Edward 2011. Tilintarkastajatutkinnot ja laadunvarmistus julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tarkastus ja arviointi Julkisen ja yksityisen rajapinnassa, Tampere 2011.
- Arviointimuistio tilintarkastajajärjestelmän uudistamisesta, Työ- ja elinkeinoministeriö, 2008. [http://www.tem.fi/files/21131/Arviomuistio\\_tilintarkastajajarjestelman\\_uudistamisesta.pdf](http://www.tem.fi/files/21131/Arviomuistio_tilintarkastajajarjestelman_uudistamisesta.pdf)

Eduskunnan talousvaliokunnan mietintö 34/2014 vp. [http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/tavm\\_34\\_2014\\_p.shtml](http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/tavm_34_2014_p.shtml)

Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi 254/2014 vp. <http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=HE+254/2014&base=erhe&palvelin=www.eduskunta.fi&f=WORD>

JHTT-järjestelmän kehittämishanke. Selvitysmies Raimo Valleniuksen lopuraportti. Valtiovarainministeriö 5/2007.

JHTT-lautakunta [http://www.vm.fi/vm/fi/09\\_valtiontalous/04\\_raportointi\\_ja\\_valvonta/jhtt\\_lautakunta/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/09_valtiontalous/04_raportointi_ja_valvonta/jhtt_lautakunta/index.jsp)

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, Edita Prima Oy, Helsinki 2006.

JHTT-yhdistyksen lausunto tilintarkastajien tutkimukset ja valvonta -työryhmän raportista, 13.3.2013. <http://www.jhtt.fi/>

JHTT-yhdistyksen lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi sekä luonnoksista esitykseen liittyviksi asetuksiksi, 29.8.2014. <http://www.jhtt.fi/>

Lausuntopyyntö liitteineen luonnoksesta hallituksen esitykseksi tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi sekä luonnoksista esitykseen liittyviksi asetuksiksi. Työ- ja elinkeinoministeriö 1.8.2014.

Tilintarkastajien tutkimukset ja valvonta -työryhmän raportti, Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Kilpailukyky 48/2012

Timonen, Pekka, Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen, selvitysmiehen raportti, Työ- ja elinkeinoministeriön työelämä- ja markkinaosasto 4/2011.





II

TARKASTUS ERI SEKTOREILLA:  
NYKYTILA, MUUTOS JA KEHITYSNÄKYMÄT



# 5. TILINTARKASTUKSEN MENESTYSTEKIJÄT JA HAASTEET SUOMEN TILINTARKASTUSMARKKINOILLA

Esa Kaillala

## Johdanto

Tämä artikkeli pohjautuu Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa Tampere-talolla keväällä 2013 pidettyyn esitelämään. Artikkelin tavoitteina on käsitellä Suomen tilintarkastusmarkkinoita, tilintarkastuksen menestystekijöitä, sekä asiakasyritysten kansainvälistymiseen liittyviä haasteita.

Artikkelissa käydään ensin läpi Suomen tilintarkastusmarkkinoita sen mukaan, miten maamme suurimmat yhtiöt ovat toteuttaneet tilintarkastuksensa. Tarkastelu kohdentuu erityisesti siihen, miten Big4-yhtiöt (PricewaterhouseCoopers Oy, KPMG Oy Ab, Ernst & Young Oy, Deloitte & Touche Oy) ovat vallanneet markkinaosuuksia. Vähemmälle huomiolle jätetään lukumääräisesti suuri pienten yhtiöiden tilintarkastusmarkkinat. Tämän jälkeen kirjoituksessa on arvioitu tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastusyhteisöjen menestykseen tilintarkastusalalla. Näiden tekijöiden analysointi on tärkeää, jotta voidaan arvioida tilintarkastuksessa tapahtuneita ja tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuvia muutoksia. Näistä lähtökohdista on lähdetty peilaamaan, millaisia haasteita ja kehittämistarpeita liittyy suomalaisen tilintarkastukseen, kun asiakasyritykset yhä useammin laajenevat kansainvälisesti.

# Suomen tilintarkastusmarkkinat

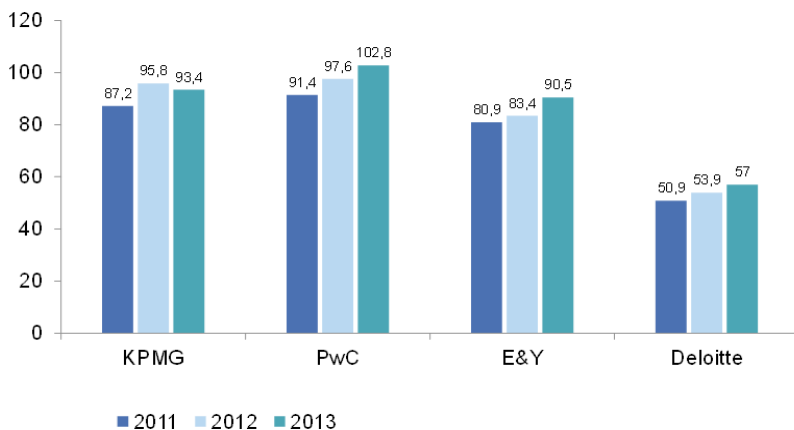
## Tilintarkastuksen markkinaosuudet Suomessa

Tilintarkastuksen markkinaosuuksia on vaikea määrittellä tarkkaan. Suhteellisen luotettavaa ja ajantasaista tietoa on saatavilla Suomen 500 suurimman yrityksen osalta Talouselämän 500 suurinta yritystä -listalta. Listayhtiöiden osalta tilanne on toki selvä, koska nämä tiedot ovat jatkuvasti yleisesti nähtävissä yhtiöiden sijoittajasivuilla. Markkinaosuuksia tarkastellaan yleisesti myös sen mukaan, kuinka paljon tilintarkastusyhteisöt työllistävät alan ammattilaisia paitsi tilintarkastajina myös veroasiantuntijoina ja muina liikkeenjohdon asiantuntijoina.

Kun seuraavassa käydään läpi tilintarkastusmarkkinoita, on varsin helppoa todeta tilintarkastusmarkkinoiden keskittyvän vahvasti Big 4-yhtiöihin: PwC, KPMG, EY ja Deloitte. Alan kakkosketjun muodostavat BDO Oy, Revico Grant Thornton Oy, Nexia Oy, Oy Tuokko Ltd, RSM Audit Sum Oy ja Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy. Suomalainen alan erityispiirre on yksin tai kaksin toimivien tilintarkastajien suuri joukko varsinkin HTM-tilintarkastajien piirissä, kuten myös ei-täysipäiväisesti toimivat tilintarkastajat. Alan keskittyneisyyden vuoksi on myös syytä tarkastella Big4-ketjujen markkinaosuuksia maailmanlaajuisesti.

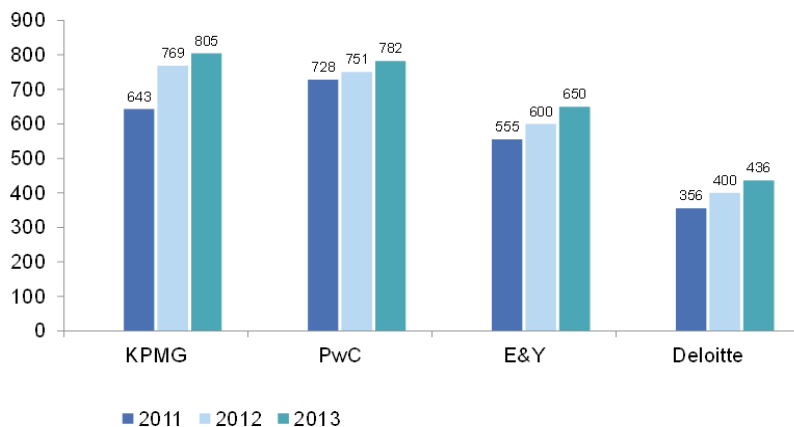
## Suomen suurimmat tilintarkastus- ja asiantuntijayritykset

Alan kolme suurinta toimijaa noin 80–100 miljoonan euron liikevaihdolla ovat PwC, KPMG ja EY, Deloitteen ollessa neljäntenä noin 50 miljoonan euron liikevaihdolla. Muut alan toimijat ovat liikevaihdoltaan alle 15 miljoonaa euroa.



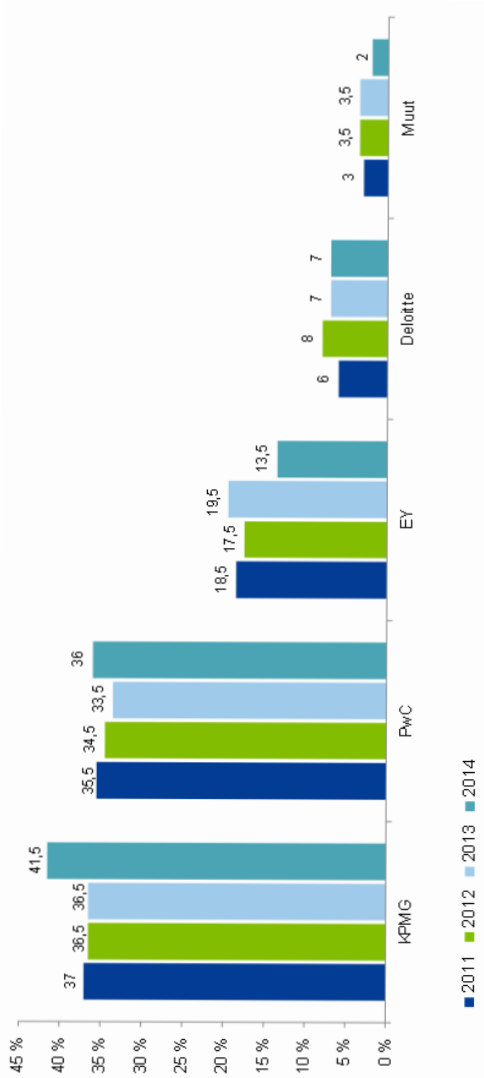
Kuvio 1. Suomen suurimmat tilintarkastus- ja asiantuntijayritykset. Liikevaihto (milj. euroa) (KPMG Oy Ab 2014)

On varsin luonnollista, että alan kolme suurinta toimijaa liikevaihdolla mitattuna erottuvat myös henkilökunnan lukumäärässä selvästi muista. Kolmen suurimman yrityksen henkilöstön lukumäärä on suuruusluokassa 550–800 ja Deloitte on noin 400 henkilön suuruinen. Seuraavana olevat yhtiöt ovat alle 100 henkilön organisaatioita.



Kuvio 2. Suomen suurimmat tilintarkastus- ja asiantuntijayritykset. Henkilöstö (KPMG Oy Ab 2014)

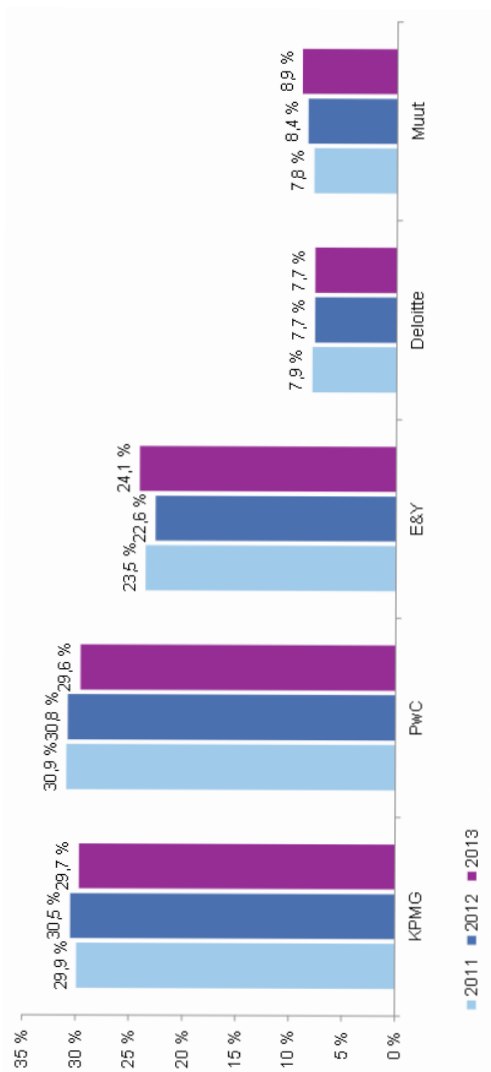
Kun tarkastellaan tilintarkastusmarkkinoita sen mukaan mikä tilintarkastustoimisto tarkastaa Suomen 100 suurinta yritystä, kokonaiskuva on hieman erilainen kuin toimiston liikevaihdolla ja henkilöstön lukumäärällä tarkastellen: KPMG ja PwC hallitsevat selvästi tätä



Kuvio 3. Markkinaosuudet Suomessa. Tilintarkastuksen markkinaosuudet 2011-2014. 100 suurinta yritystä (KPMG Oy Ab 2014)

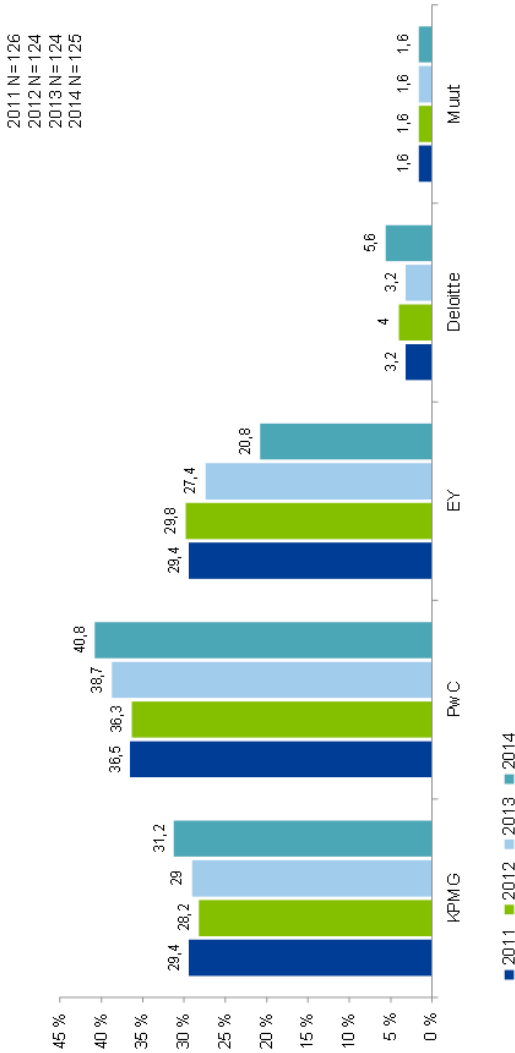
segmenttiä, kumpikin noin kolmasosalla. EY:n osuus on alle 20 prosenttia ja Deloitteen alle 10 prosenttia.

Tilintarkastuksen markkinaosuusien kokonaiskuva muuttuu edelleen hieman, kun tarkastelua laajennetaan 500 suurimman yrityk-



Kuvio 4. Markkinaosuudet Suomessa. Tilintarkastuksen markkinaosuudet 2011-2013. 500 suurinta yritystä (KPMG Oy Ab 2014)

sen listalle vuosilta 2011-2013. Listaa dominoivat edelleen KPMG ja PwC vajaan kolmasosan suuruisella osuudella kumpikin EY:n osuuden nostaessa lähelle 25 prosenttia. Deloitte ja muut ovat suuruusluokassa vajaan 10 prosenttia.



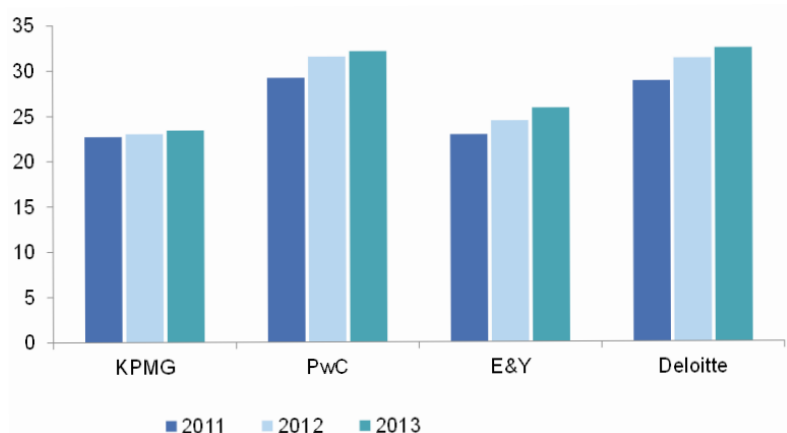
Kuvio 5. Markkinaosuudet Suomessa. Tilintarkastuksen markkinaosuudet 2011-2014. Pörssiyrityöt (KPMG Oy Ab 2014)



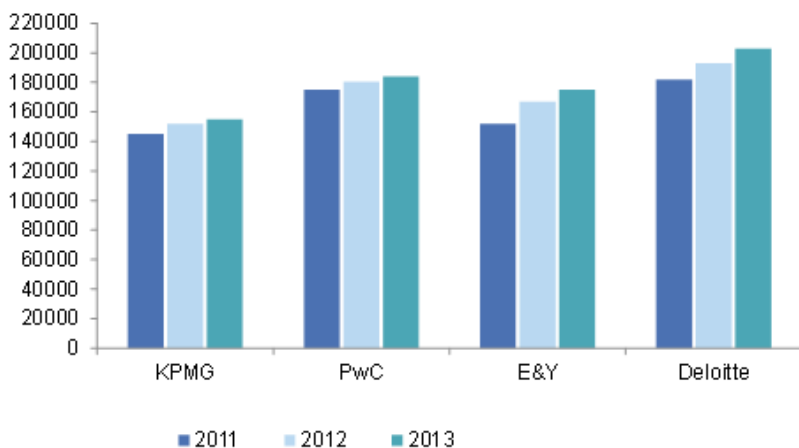
Markkinaosuuksien tarkastelu pörssiyhtiöiden osalta poikkeaa hieman edellä tarkastelluista 100 ja 500 suurimpien yritysten ryhmistä, kun tarkasteltavana on vuodet 2011-2014. Tässä ryhmässä suuruusjärjestys on melko selvä: PwC:n osuus on suurin, KPMG on kakkonen ja EY kolmonen. Deloitteen osuus laskee tässä tarkastelussa viiteen prosenttiin.

Kun keskitytään suurten pörssiyhtiöiden (markkina-arvo yli miljardi euroa) tilintarkastuksen markkinaosuuksiin vuonna 2014, PwC:n markkinosuus (41.4%) on edelleen suurin ja KPMG:n (31%) toiseksi suurin, mutta EY:n markkinaosuus laskee alle 15 prosentin. Sekä EY:n että Deloitteen markkinaosuus on 13.8%. Big4-yhtiöiden globaalit markkinaosuudet vaikuttanevat pitkällä aikajänteellä myös Suomen markkinoihin.

Suomen tilintarkastusmarkkinoiden rakennetta voidaan verrata myös maailmanlaajuiseen rakenteeseen neljän suurimman tilintarkastusketjun osalta. Kun tarkastelemme maailmanlaajuisesti tilintarkastusmarkkinoita, voidaan todeta, että PwC ja Deloitte kilvoittelevat kärkipaikasta, EY on kolmannella sijalla ja hitaasti kasvanut KPMG on neljäntenä. Suomen osalta merkittävin poikkeama on KPMG:n globaalia suurempi markkinaosuus ja vastaavasti Deloitteen globaalia tilannetta heikompi asema.



Kuvio 6. The Big Four maailmanlaajuisesti. Liikevaihto (USD miljardia) (KPMG Oy Ab 2014)



Kuvio 7. The Big Four maailmanlaajuisesti. Henkilöstö (KPMG Oy Ab 2014)

## Tilintarkastuksen menestystekijät

Perinteisesti tilintarkastuksen kulmakivinä on pidetty seuraavia kolmea tekijää: riippumattomuutta, luotettavuutta ja ammattitaitoa yhdistettynä ammatilliseen skeptismiin. Näillä argumenteilla alan ammattilaisten on perinteisesti pitänyt lunastaa paikkansa markkinoilla. Menestyäkseen sinällään stabiileilla, mutta alati kehittyvillä markkinoilla alan toimijoiden on ollut pakko yrittää erottautua kilpailijoistaan moninaisin keinoin. KPMG:n tilintarkastusasiakkaille teettämässä tutkimuksissa ja kyselyissä on tullut esiin muun muassa seuraavia tilintarkastuksen menestystekijöitä.

*Luotettavuus.* Tilintarkastuksen tärkein peruskulmakivi on luotettavuus, sen päälle rakentuu koko tilintarkastuksen ammatillinen instituutio. Tilintarkastaja on kaikkien osakkeenomistajien takuuhenkilö. On varsin luonnollista, että tilintarkastuksen menestysmittareista tämä on tärkein, eikä sen arvo tule siitä muuttumaan.

*Henkilöstön ammattitaito.* Luotettavuutta on mahdoton ansaita ilman riittävää asiantuntemusta. Nykymaailmassa ammattitaitoa mitataan enenevässä määrin siten, että tilintarkastajan on oivallettava oman osaamisensa rajoitteet ja ymmärrettävä hankkia riittävä määrä erityisosaamista, kun tilanne sitä vaatii. Ammattitaidon merkitys merkitsee ennen kaikkea sitä kokonaisosaamista, jota asiakkaalle kyetään tarjoamaan koko tarkastustiimin kautta. Erityisosaamisen merkitys on jatkuvassa kasvussa kuten myös asiakkaan liiketoiminnan tuntemus.

*Veroasioiden erityistuntemus.* Erityisosaamisen arvostuksen kasvu on merkinnyt, että erilaisten veroasiantuntijoiden käyttö asiakaskentässä on lisääntynyt merkittävästi. Tilintarkastajilta edellytetään yleisesti veroasioiden laajaa ymmärtämistä. Vaikka verojen maksu sinällään on varsin positiivinen asia, sillä vain voitostahan veroja maksetaan, on verojen suunnittelun merkitys varsin olennainen asia arvioitaessa myös tilintarkastuksesta saatavia hyötyjä. Veroja eivät maksa vain yhtiöt vaan

useimmiten myös niiden omistajat. Lisäksi monet verokysymykset ovat varsin monimutkaisia ja niiden ratkaiseminen edellyttää täysipäiväistä omistautumista veroasioille. Tilintarkastusasiakkaat arvostavat vero-osaamista erityisen paljon suhteessa muihin asiantuntijoihin.

*Yrityksen hyvä maine.* Luotettavuus ja yrityksen hyvä maine liittyvät kiinteästi toisiinsa. Yhtälö toimii varsin tehokkaasti myös toisinpäin, hyvän maineen menettänyt yhtiö tuskin koskaan saa luotettavuuttaan takaisin. Tilintarkastusmarkkinoilla menestyvät yhtiöt panostavat merkittävästi hyvään yrityskuvaan. Ulkopuolisille tämä näkyy erityisesti rekrytointimarkkinoilla, yritysvastuuasioiden korostamisessa ja asiantuntijoiden esiintuloissa sekä osallistumisena yhteiskunnalliseen keskusteluun. Yhtiöiden sisäisissä prosesseissa tämä merkitsee varsinkin laadun ja riskienhallinnan korostamista. Hyvä maine ei tule itsestään ja siksi siihen on investoitava systemaattisesti ja riittävällä teholla.

*Hyvät henkilösuhteet.* Tilintarkastus on palveluammatti vaikka taustalla onkin ”lakisääteinen tilintarkastus”. Tilintarkastus, kuten muidenkin palveluiden myynti, on ihmiseltä ihmiselle tapahtuvaa liiketoimintaa ja siksi hyvät henkilösuhteet ovat äärimmäisen tärkeitä tekijöitä onnistuneessa asiakassuhteessa. Tilintarkastajan koulutukseen kuuluukin nykyään entistä enemmän esimerkiksi esiintymistaitoja, raportointitaitoja ja muita ”pehmeitä” ihmissuhdetaitoja. Parhaimmillaan tilintarkastaja voi auttaa asiakasta ostamaan juuri sellaisia palveluita, jotka ovat asiakkaalle ajankohtaisia ja tärkeitä. Hyvään henkilökemiaan kuuluu, että tilintarkastaja osaa kuunnella asiakasta.

*Toimialatuntemus.* Vaikka kirjanpito ja tilintarkastus itsessään ovat lähes samanlaisia kaikissa yrityksissä, on toimialatuntemuksella erityinen merkityksensä onnistuneessa tilintarkastustyössä. Tilintarkastajan on osattava asettua asiakkaan asemaan ja tiedettävä, millä pelikentällä ja millaisin säännöin liiketoiminnassa eletään. Esimerkiksi pankki- ja vakuutusala poikkeavat täysin valmistavasta teollisuudesta. Joillakin toimialoilla on pakottavaa säännöstöä merkittävästi enemmän verrat-

tuna johonkin toiseen toimialaan. Parhaimmillaan tilintarkastaja on johdon kriittinen keskustelukumppani, joka kykenee hahmottamaan alan kehitystrendejä myös pidemmällä tähtäimellä. Suurimmat alan toimijat ovatkin pyrkineet erottautumaan kilpailijoistaan panostamalla toimialaosaamiseen. Tässä suhteessa kansainvälinen yhteistyö on ehdoton edellytys pysyä ajan tasalla maailman kehityksessä ja saada tätä tukevaa toimialakohtaista tietoa.

*Hintakilpailukyky.* Sanonta: ”bulkkiä on vaikea myydä muulla kuin hinnalla” kuvastaa sitä, kuinka vaikeata tilintarkastuspalvelujen myynti on. Tilintarkastuksen lopputuote on tilintarkastuskertomus, jonka sisältö on tarkkaan ennalta määritelty ja siten käytännössä hyvin määrämuotoinen raportti. Tärkeää on tehdä varsinainen tilintarkastusprosessi jotenkin eri tavalla kuin muut kilpailijat ja siten erottautua massasta tuomalla esiin omia näkemyksiä ja parannusehdotuksia asiakkaalle.

Tilintarkastuksen aakkosista olennaisuus ja suhteellinen riski ovat avainasioita määritettäessä tilintarkastuksen laajuutta ja sitä kautta myös hintaa. Hintakilpailukykyyn vaikuttaa ratkaisevasti tilintarkastusyhtiön henkilöstörakenne, ns. pyramidimalli. Tämän hyödyntäminen edellyttää riittävää määrää henkilökuntaa, jolloin avustavia ja vähemmän vaativia tehtäviä voidaan tehdä kustannustehokkaasti nuoremmilla henkilöillä. Ja toisaalta kokeneempien henkilöiden on mahdollista keskittyä vaativampiin työkokonaisuuksiin. Hintakilpailukykyyn säilyttäminen edellyttää valmiutta ja halukkuutta tarkastella hinta-asioita varsinkin silloin, kun tarkastettavan organisaation toiminnassa tai arvioituissa riskeissä tapahtuu muutoksia.

Hinnoittelun avoimuus on luonnollinen asia. Jos tilintarkastajan valinnassa vain hinta ratkaisee tai muodostuu kynnyskysymykseksi, on jollain tavoin epäonnistuttu sen viestimisessä, mistä hyvä tilintarkastus muodostuu.

*Kansainvälinen osaaminen.* Kun palveliaan monessa maassa toimivia yhtiöitä, muodostuu tilintarkastajan kansainvälisen verkon toimivuus kriittiseksi menestystekijäksi. Ilman toimivaa verkostoa ei myöskään kansainvälistä osaamista voida välittää asiakkaalle. Kansainvälistä osaamista on pyritty tuomaan lähemmäs asiakkaita esimerkiksi palkkaamalla ulkomaalaisia asiantuntijoita Suomeen ja tuomalla kansainvälisiä asiantuntijoita tapaamaan asiakkaita. Kuva tilintarkastustiimin kansainvälisestä osaamisesta muodostuu sen mukaan, miten vahva sen heikoin lenkki on.

*Palveluvalikoiman laajuus.* Monet tilintarkastusyhtiöt ovat korostaneet ns. yhden luukun periaatteen tärkeyttä, jolloin asiakkaan on helppo ostaa kaikki tarvitsemansa taloushallintoon liittyvät palvelut saman yhteyshenkilön kautta. Asiakkaat olettavat entistä herkemmin, että tilintarkastajan kautta on saatavilla veroasiantuntemuksen lisäksi myös esimerkiksi yrityskauppoihin, tietoturvaan tai riskienhallintaan liittyviä palveluita. On yleistä, että näiden palvelujen kohdalla asiakkaat pyrkivät usein käyttämään myös muiden tilintarkastusyhtiöiden palveluja esimerkiksi riippumattomuuden varmistamiseksi tai laadun vertailemiseksi. Big4-yhtiöiden osalta palveluvalikoimissa ei ole merkittäviä eroja.

*Markkinoinnin ja myynnin aktiivisuus.* Perinteiset markkinointi- ja myyntiaktiviteetit eivät muodosta itsessään kovin merkittävää vaikutusta tilintarkastajavalintoihin, tärkeämpää tässä suhteessa on sopiva henkilökemia ja yrityksen hyvä maine. Täsmennetyillä markkinointitoimenpiteillä pyritään erityisesti vahvistamaan yrityksen yleistä mainetta asiantuntijaorganisaationa ja laadukkaan työn tekijänä, mikä tuottaa asiakkaalle lisäarvoa.

## Tilintarkastuksen haasteet ja kehittämistarpeet

Tilintarkastusalan haasteista ja kehittämistarpeista on keskusteltu erityisen paljon finanssikriisin taustoihin liittyen; on katsottu, että tilintarkastus ei ole finanssikriisin yhteydessä vastannut alaan kohdistuviin odotuksiin. Voidaan perustellusti väittää, että monet näistä haasteista ja kehittämistarpeista ovat sellaisia, että niiden toteuttaminen edellyttää merkittäviä investointeja ja sitä kautta tilintarkastusmarkkinat saattavat jatkossa keskittyä entistäkin enemmän Big4-ketjuille. Tilintarkastusalaan kohdistuvina haasteina ja kehittämistarpeina voidaan pitää ainakin seuraavia seikkoja.

*Tilintarkastuksen odotuskuilu.* On positiivista, että käydään keskustelua siitä, mitä tilintarkastus on ja mitä se ei ole. Keskeistä on tunnistaa se rooli, mikä tilintarkastajalla on taloudellisen informaation takuumiehenä. Yhtiö laatii tilinpäätöksen ja vastaa ensisijaisesti myös sen oikeellisuudesta. Tilintarkastajan raportoinnista säädetään tilintarkastuslaissa. Tilintarkastajan ensisijaisena tehtävänä ei ole väärinkäytösten havaitseminen, vaan lähtökohtaisesti tehtävässä on kyseessä laillisuusvalvonnasta eli siitä, että tilinpäätös on laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Tilintarkastus perustuu olennaisuuteen ja tarkastusta suoritetaan pääasiassa pistokokein.

*Monimutkaistuva yritys ympäristö.* Liiketoiminta kansainvälistyy, ansaintalogiikat muuttuvat ja digitaalisuus tulee esiin valtavalla voimalla. Regulaatio lisääntyy, ja vaatimukset esimerkiksi riskienhallinnan osalta kasvavat. Samalla taloudellisen informaation määrä kasvaa ja sitä tuotetaan yhä nopeammin. Tilintarkastuksen on kyettävä vastaamaan tähän muutokseen ja se merkitsee tilintarkastusyhtiöille mittavia investointeja koulutukseen, toimialaosaamiseen ja yhtiöiden omiin tietojärjestelmiin tilintarkastusprosessin tehostamiseksi. Monimutkaistuvassa yritys ympäristössä erityisosaamisen tarve kasvaa, ja tilintarkastusalan on saatava parhaat resurssit käyttöönsä, jotta aika ei aja alan ohi.

*Alan houkuttelevuus.* On olemassa vahva mielikuva siitä, että tilintarkastajan prototyyppi on harmaa, kokenut ja totinen herrasmies, joka ei paljon tapojaan muuttele ja viihtyy yksinäisissä kopeissa. Todellisuus on kuitenkin vallan erilainen; tilintarkastus on mielenkiintoinen työ yrityselämän aitiopaikalla. Alan houkuttelemattomuus on yksi tilintarkastusalan haasteista. Mahdollisuus olla mukana kansainvälisissä tehtävissä, isoissa tarkastustiimeissä ja ”positiivinen pakko” kehittää ammatillista osaamista ovat ne avaintekijät, joilla pyritään saamaan parhaat osaajat tilintarkastusammattiin. Isojen toimistojen ohella varsinkin KHT-yhdistys on tehnyt paljon positiivista taustatyötä tilintarkastusammatin profiilin nostossa.

*Lisääntyvä sääntely ja valvonta.* Lisääntyvä sääntely ja valvonta liittyvät sekä asiakaskenttään että tilintarkastusalaan. Varsinkin yleisen edun kannalta merkittävät yhtiöt ovat saaneet finanssikriisin seurauksena enemmän kuin osansa lisääntyneestä sääntelystä. Valvonta on hyvää, mutta voiko se olla ainoa keino parantaa tilintarkastukseen liittyneitä odotuksia? Vastaavalla vakavuudella tulisi myös tarkastella sitä normiviidakkoa, jonka pohjalta taloudellista raportointia toteutetaan. Vääjäämättä lisääntyvä byrokratia lisää kustannuksia kaikille toimijoille, määrämutoistaa toimintatapoja entisestään ja jättää vähemmän tilaa lisäarvon tuottamiseen. Erottautuminen kilpailijoista tulee siten entistäkin haasteellisemmaksi.

EU:ssa hyväksyttiin huhtikuussa 2014 muutoksia tilintarkastusdirektiiviin sekä uusi tilintarkastusasetus, niin kutsuttu EU:n Audit reform. Uudistus lähti liikkeelle finanssikriisistä, jonka seurauksena haluttiin määritellä tarkemmin tilintarkastajan roolia, edistää tilintarkastuksen laatua ja tiukentaa riippumattomuussäännöksiä. Pääosa uudistuksista koskee vain niin sanottuja Public Interest Entities (PIE) -yhteisöjä, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä<sup>1</sup>. Reformin keskeiset muutokset liittyvät tilintarkastusyhteisön pakkorotaatioon,

---

1. PIE-yhteisöjä ovat listayhtiöt, luottolaitokset, vakuutusyhtiöt, sijoituspalveluyhtiöt, suuret vakuutusyhdistykset sekä tietyt eläkekassat.



muita palveluja koskeviin rajoituksiin, tarkastusvaliokunnan rooliin ja tilintarkastajan raportointiin<sup>2</sup>.

*Tilintarkastuksen tehokkuus.* Tilintarkastuksen tehokkuus merkitsee ennen kaikkea sitä, että tilintarkastuksen pakollinen perusdokumentaatio on saatava toimimaan mahdollisimman automaattisesti työn edistymisen tahdissa. Toisaalta aineistotarkastuksen ja rutiinien toimivuuden testaamisessa hyödynnetään entistä useammin informaatioteknologia-avusteisia tarkastusmenetelmiä. Tehokkuuden nimissä tarkastustyötä pyritään enenevässä määrin toteuttamaan tilikauden aikana. Varsinkin niin sanottujen ”hard close” -tilinpäätösten suosio on ollut kasvussa, sillä niiden avulla yritetään saada mahdolliset tilinpäätösten ongelmakohdat ratkaistua hyvissä ajoin ennen tilinpäätösruuhkia. Tehokkaaseen tilintarkastukseen kuuluu toimiva keskusteluyhteys koko tilintarkastustiimin kanssa, varsinkin kansainvälisissä tehtävissä tämä asia korostuu.

*Kausiluonteisuus.* ”Tilintarkastajan lapset eivät osaa hiihtää” on vanha sanonta. Tällä tarkoitetaan sitä, että tilinpäätösten tarkastamisen huippusezonki on usein ajoittunut hiihtolomaviikoille. Kausiluonteisuus vaatii itse työntekijältä joustavuutta, mutta luo myös tilintarkastusyhtiöille tarpeita mitoittaa resurssinsa niin, että myös sesonkiaikoina voidaan taata laadukas tilintarkastustyö. Useat toimistot ovatkin toteuttaneet erilaisia trainee-ohjelmia huippusezonkien ajaksi.

*Tilintarkastajan vastuun rajaaminen.* Alan houkuttelevuuden esteenä on usein mainittu tilintarkastajan taloudellisen vastuun kohtuuttomuus. Jälkimmäinen seikka monimutkaistaa myös vastuuvakuutuksen

2. PIE-yhteisöjen on vaihdettava tilintarkastusyhteisö 10 vuoden välein. Siirtymäsäännöt ovat tosin vielä osin epäselviä. Muita palveluja koskevat rajoitukset liittyvät yhtäältä kiellettyihin palveluihin, ja toisaalta sallitut palvelut eivät saa ylittää 70 prosenttia tilintarkastuspalkkiosta. Tarkastusvaliokunnan tehtäviin on lisätty muun muassa edellä kerrottujen asioiden seuranta ja niihin liittyvien ohjeistusten laatiminen. Varsinaiseen tilintarkastuskertomukseen tulee lisää asioita, jotka liittyvät yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa ja samoin siihen tulee kuvausta olennaisen virheellisyyden riskeistä. Lisäksi tarkastusvaliokunnalle raportoidaan yksityiskohtaisemmalla tasolla esimerkiksi sovelletuista olennaisuusrajoista.

saatavuutta ja hintaa. Tältä osin lainsäädännössämme on selkeästi muutoksen paikka; tilintarkastajan vastuun ei tulisi olla missään tilanteessa ensisijaista ja sen tulisi kohdistua vain siihen osaan vahinkoa, johon hän on saattanut itse olla vaikuttamassa.

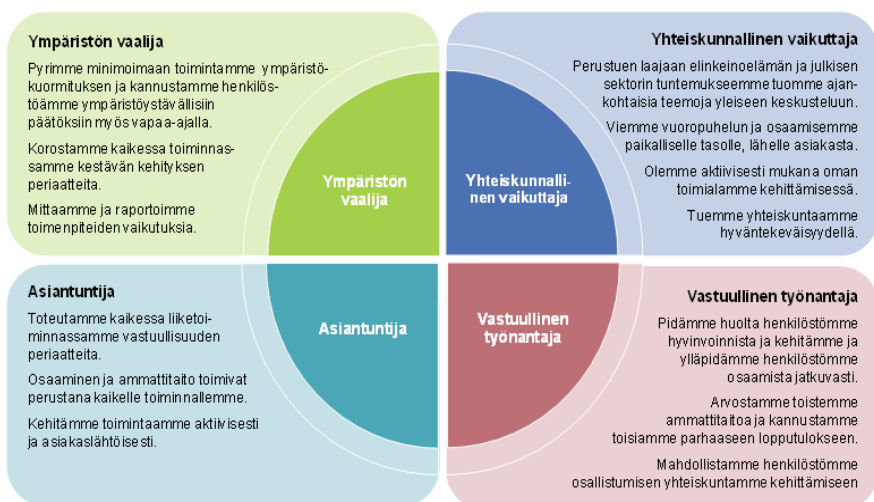
*Tilintarkastusprosessin kaikkien vaiheiden dokumentoinnin käytännön haasteet.* Tilintarkastusprosessin kaikkien vaiheiden dokumentointi vaatii paljon sellaista työtä, mikä ei liity suoraan asiakastyöhön. Sinällään pienet, mutta ehdottoman tärkeät asiat tilintarkastusprosessin eri vaiheissa, voivat osoittautua käytännössä erittäin raskaiksi prosesseiksi. Esimerkkinä tästä voidaan ottaa tilintarkastuksen riippumattomuuden varmistaminen. Tilintarkastajan ja koko tarkastustiimin tulee olla riippumaton koko tilintarkastusprosessin ajan. Tarkastettavan yhtiön osakkeita tilintarkastaja ei luonnollisestikaan saa omistaa, mutta sama vaatimus koskee tietyiltä osin koko kansainvälistä tarkastustiimiä ja heidän puolisoitaan kuten myös heidän alaikäisiä lapsiaan. On helppo ymmärtää, että pelkästään tämän seikan varmistaminen ja sen dokumentointi on melkoisen laaja ja aikaa vievä prosessi.

*Kansainvälinen sitoutuminen.* Kansainväliset tilintarkastusyhtiöt toimivat yleensä ketjun muodossa eikä rajat ylittäviä omistuksellisia suhteita juurikaan ole. Tarkastustyön laadun ja varsinkin aikataulujen pitämisen suhteen on kriittistä saada koko ketju toimimaan annettujen ohjeiden mukaan. Sama sesonkiluonteisuus vallitsee kaikissa maissa ja yhtiöiden sisäinen kilpailu parhaista resursseista ja toisaalta asiakkaista on tyypillinen ilmiö ympäri maailmaa. Se ketju, joka tämän pystyy hallitsemaan, kykenee menestymään myös jatkossa. Tilintarkastuspalkkioiden kohdentuminen eri maihin onkin jatkuva keskustelujen aihe kansainvälisissä tehtävissä.

*Tilintarkastuksen kilpailutukset.* On oikein, että myös tilintarkastuksen laatua ja hintaa tarkkaillaan aika ajoin. Tarjouskilpailut alalla ovat lisääntyneet merkittävästi koko 2000-luvun ajan. Varsinkin laajojen kansainvälisten yhtiöiden tarjousprosessit ovat mittavia operaatioita.

Jo pelkän maakohtaisen tilintarkastuksen perustiedon hankkiminen on usein varsin työläistä. Lisäksi itse tarjousdokumentin tekeminen sekä muun presentaatiomateriaalin tuottaminen vaatii niin ikään mittavat resurssit. Olennaista on tuoda esiin se, miten erottaudutaan kilpailijoista. Käytännössä tämä on monesti merkinnyt sitä, että eroja ei ole syntynyt muussa kuin hinnassa, ja silloin sen merkitys valintatekijänä on muodostunut turhan usein ratkaisevaksi tekijäksi tarjousten kokonaisarvioissa.

*Yritysvastuun merkitys tilintarkastusmarkkinoilla.* Yritysvastuu on yksi tekijä, jolla tilintarkastusalan yritykset pyrkivät erottautumaan toisistaan positiivisella tavalla. Asia on korostunut erityisesti rekrytointimarkkinoilla. Esimerkiksi KPMG on tiivistänyt yritysvastuunsa neljään osa-alueeseen seuraavasti:



Kuvio 8. Yritysvastuu KPMG:llä Suomessa (KPMG Oy Ab 2014)

## Yhteenveto

Suomen tilintarkastusmarkkinat ovat keskittyneet varsin vahvasti Big4-yhtiöille ja muutokset niiden markkinaosuuksissa ovat olleet maltillisia heijastaen kuitenkin maailmanlaajuisia markkinaosuuksia. Olennaisena osana tilintarkastusyhtiöiden osaamisvalikoimaan kuuluvat vero- ja muut konsultointipalvelut, joita ilman on vaikea onnistua asiakassuhteen hoidossa. Tilintarkastustoimistojen kansainvälisen verkoston toimivuus muodostuu kriittiseksi menestystekijäksi kuten myös osaavan henkilöstön houkutteleminen tilintarkastusalalle.

Tilintarkastukseen kohdistuu monenlaisia tulevaisuuden haasteita. Niistä Audit Reformin vaikutukset ovat monella tavoin vielä vaikeasti hahmotettavissa, mutta ainakin se on varmaa, että tilintarkastuksen ”pelikenttä” tulee saamaan uusia ominaispiirteitä. Tilintarkastusasiakkuuksia on ajateltava siten, että nykyiset tilintarkastusasiakkaat ovat muutaman vuoden kuluttua mahdollisia vero- ja konsultointiasiakkaita ja päinvastoin. Toivottavasti hyvää tarkoittava reformi ei käänny itseään vastaan luomalla tilanteita, joissa asiakkaat kärsivät, kun eivät voi vapaasti valita parasta palveluntarjoajaa tilintarkastajan tiukentuneista riippumattomuusvaatimuksista johtuen.

# 6.

## KUNNALLINEN TILINTARKASTUS – NYKYTILA, MUUTOS JA KEHITYSNÄKYMÄT

Pasi Leppänen

### Johdanto

Tilintarkastajajärjestelmän uudistamisen yhteydessä on käyty keskustelua tilintarkastuksen sisällöstä julkisella sektorilla. Yksityisellä sektorilla tilintarkastus sisältää hallinnon sekä kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen, ja tilintarkastuksen sisältö on suhteellisen vakiintunut kokonaisuus. Sisäinen valvonta kuuluu tilintarkastukseen vain osana hallinnon tarkastusta kun arvioidaan, onko esimerkiksi osakeyhtiön johto toiminut osakeyhtiölain mukaista huolellisuusvelvoitetta noudattaen. Julkisella sektorilla tilintarkastuksen tehtäväkenttä on ollut perinteisesti yksityistä sektoria laajempi.

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastus on sisällöltään laaja kokonaisuus: kuntalain mukaan tilintarkastaja tarkastaa hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen lisäksi valtionosuuksien perusteiden oikeellisuuden sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konserni-valvonnan asianmukaisen järjestämisen.

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastajana on voinut toimia joko JHTT-yhteisö tai JHTT-tilintarkastaja. Tämä on turvannut julkisen sektorin asiantuntemuksen tilintarkastuksessa. Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastukselle asettavat haasteita muun muassa

kuntien muuttuvat organisaatorakenteet ja monipuolistuvat palvelujen tuottamistavat sekä prosessien muuttuminen sähköisiksi ja osin tietoverkoissa tapahtuviksi.

Tässä artikkelissa käydään läpi kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen nykytilaa, muutosta sekä tulevaisuuden näkymiä. Tavoitteena on kuvata kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen sisältöä sekä tilintarkastukseen liittyviä kehityssuuntia kuntalain mukaisen tarkastusjärjestelmän aikana. Aihetta lähestytään kuvaamalla tilintarkastajan tehtävät sekä analysoimalla tilintarkastuksen sisältöön vaikuttavia toimintaympäristön muutoksia. Lopuksi kehitystrendit kootaan yhteen.

## Kunnan tilintarkastajan tehtävät

Kuntien ja kuntayhtymien hallinnon ja talouden tarkastuksesta säädetään kuntalaissa<sup>1</sup>. Kuntalain mukaan kunnan tilintarkastajien on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Lain mukaan tilintarkastajien on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita; sekä
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

---

1. Tarkastusta koskevat säännökset ovat yhdenmukaisia kunnissa ja kuntayhtymissä. Jatkoissa tässä artikkelissa kuntayhtymiä ei kaikissa kohdissa erikseen mainita, vaan kuntaa koskevat tiedot koskevat myös kuntayhtymiä.

Edellä mainittujen tehtävien mukaan kunnan tilintarkastajan tehtävät voidaan jakaa hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen, valtionosuuksien sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastuksiin. Valtionosuuksien tarkastus on kuntasektorin oma tyypillinen piirre, sisäisen valvonnan tarkastus sisältyy julkisella sektorilla myös esimerkiksi seurakuntien tilintarkastajien tehtäviin.

Vuonna 1997 voimaan tulleet kuntalain säännökset tilintarkastuksesta muuttivat tilintarkastuksen ammattitilintarkastajien hoidettavaksi, ja aikaisempi luottamushenkilötilintarkastajien työ siirtyi osin tarkastuslautakunnissa tehtäväksi arviointityöksi.

## Hallinnon tarkastus

Hallinnon laillisuuden tarkastuksen tavoitteena on varmistaa kunnan tai kuntayhtymän hallinnon laillisuus ensisijaisesti kuntalain ja muiden hallintoa koskevien lakien kannalta sekä varmistaa valtuuston päätöstenmukaisuus. Tarkastuksen kohteena ovat toimielinten ja viranhaltijoiden päätöksenteko ja täytäntöönpano, esimerkiksi päätösten sisältö, toimivaltuuksien noudattaminen, pöytäkirjojen asianmukaisuus, päätösten tiedoksi antaminen ja muutoksenhakumahdollisuuksien ilmoittaminen, päätösten toimeenpano sekä pöytäkirjojen ja muun aineiston arkistointi. Lisäksi hallinnon tarkastuksessa tarkastetaan muun muassa talousarvion sisältöä ja kuntalain mukaisuutta, talousarvion muutoksia ja toteutumista, talouden tasapainottamista ja alijäämän kattamista koskevien säännösten noudattamista sekä johtosääntöjen ajantasaisuutta.

Hallinnon tarkastus on kunnissa laajempi kokonaisuus kuin yrityksissä, ja tilinpäätöksen tarkastuksessa korostuu julkisyhteisön erityinen taloudellinen luonne. Aiemman kuntalain perusteluissa on korostettu tilintarkastajan tehtävissä sitä, että kunnan sitoumukset ja riskit on arvioitu asianmukaisesti. Tällaisia sitoumuksia ovat muun muassa lainatakaukset, muiden vakuuksien antaminen, elinkeinotoimintaa tukevat hankkeet sekä tarkastettavia riskejä laina- ja sijoitussalkkuihin

ja niiden suojaamisen liittyvät riskit sekä henkilöstöön, omaisuuteen ja toimintaan liittyvät vahinkoriskit (Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi, 1994, s. 117).

Kuntalaissa oleva ilmainen hallinnon laillisuuden tarkastamisesta ilman että tarkemmin yksilöidään, mihin lakiin viitataan, on ollut pitkään aiheena kuntien hyvästä tilintarkastustavasta ja tilintarkastuksen laadusta keskusteltaessa. Lailla viitataan tarkastusta koskevien säännösten yhteydessä ainakin kuntalakiin ja hallintoa koskevaan muuhun keskeiseen lainsäädäntöön kuten julkisuutta ja julkisia hankintoja koskeviin lakeihin. Se voi tarkoittaa kuitenkin myös keskeistä kunnan eri toimialoja koskevaa lainsäädäntöä silloin, kun lain noudattamatta jättäminen katsotaan merkittäväksi hallinnon puutteeksi tai siitä aiheutuu kunnalle taloudellista vahinkoa. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan hallinnon tarkastuksen kohteet voidaan jakaa yleisten ja erityisten säännösten noudattamisen tarkastukseen. Yleisillä säännöksillä viitataan julkishallintoa koskeviin yleisiin säännöksiin ja erityisillä säännöksillä tarkastettavaan yhteisöön tai asiakokonaisuuteen liittyviin säännöksiin. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2006, s. 11) Uudessa kuntalaissa tarkastuksen piiriin kuuluvien lakien sisältöä ei ole katsottu tarpeelliseksi rajoittaa (Hallituksen esitys kuntalaiksi, 2014, s. 86)

Erityisen tärkeä osa kunnan tilintarkastusta on valtuuston päätösten mukaisuuden tarkastus. Siihen kuuluu valtuuston päätösten toimeenpanon tarkastus sekä talousarvion noudattamisen tarkastus. Talousarvion noudattamisen tarkastuksessa pääpaino on valtuuston sitoviksi eriksi päättämien erien toteutumisen tarkastuksessa. Viime vuosina on korostunut myös talouden tasapainottamista ja alijäämien kattamista koskevien säännösten noudattamisen tarkastus.

Mukautetuista tilintarkastuskertomuksista annetun suosituksen mukaan olennaisia hallinnon laillisuuden tarkastuksen puutteita voi syntyä talouden tasapainottamisvaatimuksesta, johon ei ole reagoitu riittävästi, toimivallan ylittämisestä, esteellisyyssäännösten rikkomisesta tai lain määräaikojen noudattamatta jättämisestä. Suosituksen mukaan hallintoa ei ole hoidettu valtuuston päätösten mukaisesti, jos



talousarviota ei ole noudatettu, syntyy toistuvia talousarvion määrärahojen ylityksiä tai tuloarvioiden alituksia tai päätösten täytännönpanossa on puutteita tai laiminlyöntejä, esimerkiksi vakuuksien saamisen valvomatta jättämistä. Laillisuusvalvonnan puutteita ovat olla valtuuston lainvastaisen päätöksen toimeenpano ja otto-oikeuden käyttämättä jättäminen lautakuntien, johtokuntien tai viranhaltijoiden lainvastaisten päätösten osalta. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2012)

## Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksessa varmistetaan, että kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätös ja konsernitilinpäätös sisältävät lakien, ohjeiden ja suositusten mukaiset tiedot ja että ne on oikein johdettu kirjanpidosta ja muista asiakirjoista. Tarkastuksen kohteena on kirjanpidon ja tilinpäätöksen prosessi: tapahtumien rekisteröinti kirjanpitoon, tilinpäätöslaskelmien johtaminen kirjanpidosta, tilinpäätöksen sisältö, konsernitilinpäätöksen johtaminen yhdisteltävien yhteisöjen tiedoista sekä konsernitilinpäätöksen laadinta ja sisältö. Kirjanpidon tarkastukseen kuuluvat myös muun muassa tilinavauksen, tuloksen käsittelyn, maksuliikenteen hoidon (käteiskassat ja pankkitilit) sekä kirjanpidon dokumentoinnin tarkastukset.

Kunnan tilinpäätöksen tarkastuksessa käydään läpi kunnan tilinpäätöksen sisältö ja laadinnan oikeellisuus suhteessa kunnan tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin ja ohjeisiin<sup>2</sup>. Vaikka kuntien kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia, kuntien kirjanpito ja tilinpäätös sisältävät useita erityispiirteitä. Tällaisia ovat muun muassa erilaiset jaksottamiseen liittyvät ratkaisut kuten poikkeukset suoriteperusteiden noudattamisesta, eriytettyjen tilinpäätösten laadinnan periaatteet ja niiden sisällyttäminen kunnan tilinpäätökseen sekä useat

2. Kuntalain mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kuntalain lisäksi kirjanpitolakia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain sekä kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta.

yksittäiset tilinpäätöksen sisältövaatimukset. Konsernitilinpäätöksen merkittävimmät poikkeamat muihin kirjanpitovelvollisiin verrattuna muodostuvat kuntayhtymien ja liikelaitoskuntayhtymien yhdistelemisestä omistusosuuden mukaisessa suhteessa sekä omistuksen eliminoinnissa käytettävästä pariarvomenetelmästä.

## Valtionosuuksien tarkastus

Valtionosuuksien tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että kunta tai kuntayhtymä antaa valtionosuuksien perusteista oikeat tiedot ja saa valtionosuudet oikean suuruksina. Tarkastuksen kohteina ovat tietojen keräily- ja käsittelyjärjestelmän luotettavuus, valtionosuuspäätösten käsittely sekä ohjeiden ja valtionosuusehtojen noudattaminen. Valtionosuuksien tarkastuksessa käydään läpi muun muassa taloustilasto, oppilastietojen keruujärjestelmä ja tietojen dokumentointi, valtionosuuksien hakemisen, toteutumisen ja käytön seurannan menettelyt sekä investointien valtionosuudet.

Kuntien valtionosuusjärjestelmää on uudistettu useasti viime vuosien aikana. Suurin osa kuntien valtionosuuksista kertyy valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon perustuvista niin sanotuista laskennallisista valtionosuuksista, joista merkittävin on peruspalvelujen valtionosuus. Näiden osalta tilintarkastaja käy läpi valtionosuuksien laskennan perusteet ja kirjaukset sekä sen, että kunta itse valvoo valtionosuuksien kertymistä ja tyytyy saamiinsa valtionosuuspäätöksiin. Valtakunnallisella tasolla valtionosuuksien määräytymisen pohjana ovat kuntien ilmoittamat taloustiedot tehtäväkohtaisista kustannuksista. Kunnan tilintarkastuksessa käydään läpi myös ilmoitettujen tietojen oikeellisuus.

Viime aikoina volyymipohjaisten valtionosuuksien ja tiettyyn käyttötarkoitukseen osoitettujen ja valtionavustusten merkitys on kasvanut. Tämä on muuttanut myös tilintarkastuksen painotusta. Tilintarkastajan tulee varmistua ensinnäkin siitä, että valtionavustuksia haetaan silloin kun niihin on kunnalla oikeus. Lisäksi tulee tarkastaa,

miten kunta valvoo sitä, että ne käytetään päätöksen mukaiseen tarkoitukseen ja että niiden käytöstä raportoidaan annettujen ohjeiden mukaisesti.

## Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastus

Sisäisen valvontaa, riskienhallintaa ja konsernivalvontaa tarkastetaan varmistamalla että kunnalla tai kuntayhtymällä on toimiva riskienhallintajärjestelmä ja kontrollit tietojen oikeellisuuden, toiminnan ja talouden turvaamiseksi sekä toimiva konsernivalvonta. Tarkastuksen kohteina ovat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteet, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan tehtävät, niiden järjestäminen ja tuloksellisuus sekä toteutuksen seuranta ja raportointi toimintakertomuksessa.

Sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen on siis hyvin laaja kokonaisuus kunnan tyyppisessä monitoimialaisessa organisaatiossa, ja se on kuntien tilintarkastuksen keskeinen ominaispiirre. Toisaalta kyllä voidaan todeta, että yritysten hallinnon tarkastukseen on perinteisesti sisältynyt myös vastaavia asiakokonaisuuksia kuten varainhoidon, vakuutusten, toiminnan organisoimien ja sisäisen tarkastuksen sekä informaatiojärjestelmien tarkastusta (Riistama, 1999, s. 256-262).

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkastuksessa käydään läpi muun muassa suunnittelu-, seuranta- ja johtamisjärjestelmien toimivuutta, tulojen ja menojen valvontaa, tietojärjestelmiä ja tietohallintoa, sijoitusten valvontaa, hankintaprosessia sekä riskien kartoittamista ja riskeihin varautumista. Konsernivalvonnan tarkastus muodostuu konserniohjauksen ja -valvonnan periaatteiden sekä käytännön toteutuksen tarkastuksesta.

Sisäisen valvonnan järjestäminen asianmukaisella tavalla on erittäin laaja ja osin tulkinnanvarainen tarkastuksen kohde. Itsestään selvää ei liene myöskään se, missä laajuudessa tilintarkastajan tulee

tarkastaa sisäisen valvonnan toimivuutta yksittäisissä prosesseissa. Tulkinnanvaraista on, sisältääkö termi asianmukainen järjestäminen myös testausta siitä, toimiiko valvonta käytännössä. Tässä tilintarkastuksen laajuuden tulkinnassa lienee eroja eri tilintarkastusyhteisöjen välillä.

Vuodesta 2014 alkaen kunnan tilintarkastajan neljättä tehtävää tarkennettiin. Tilintarkastajan on tarkastettava ”onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti”. Aiemmin vastaava kohta oli ilmaistu muodossa ”onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti”.

Muutoksella haluttiin korostaa riskienhallinnan merkitystä sekä toimintojen organisointitapojen vaikutusta valvonnan toteuttamiseen. Tarkentamiselle lieneekin ollut tarvetta, koska kuntien riskienhallinnan puitteet eivät ole olleet aina kokonaisvaltaisia ja riskienhallintaprosessin eri osa-alueet systemaattisesti käsittäviä (Oulasvirta;Paananen;Kiviahjo;& Sandström, 2014, s. 262).

## Kunnan tilintarkastaja

Julkishallinnon tarkastukseen erikoistuneen tilintarkastajan vaatimuksella on haluttu varmistaa kunnan tilintarkastuksessa tarvittava erityisasiantuntemus. Tilintarkastajan valinnassa ovatkin korostuneet tarkastajan kokemus kuntakentästä sekä aikaisemmat kokemukset tarkastajasta ja tarkastusyhteisöstä (Martikainen;Meklin;Oulasvirta;& Vakkuri, 2002, s. 61). Tilintarkastajan ammattitaitovaatimuksiin ja asiantuntemuksen tarpeeseen vaikuttaa merkittävästi se, toimiiko tilintarkastaja verorahoitteisella julkisella sektorilla vai markkinarahoitteisella sektorilla (Meklin, 2009, s. 67).

Julkisen sektorin asiantuntemuksen avulla tarkastusta voidaan kohdistaa olennaisiin asioihin. Tilintarkastajan on tunnettava kuntaa koskeva lainsäädäntö, ja käytännön tilintarkastustyön toteuttamisessa auttavat toimialan asiantuntemus sekä kunnille tyypillisen organisaatiokulttuurin tuntemus. Osa julkishallinnon tilintarkastajista on erikoistunut kuntasektorin tilintarkastuksiin, ja kuntasektorin tilin-

tarkastuksen kokemuksen korostuminen tilintarkastajaa valittaessa osaltaan tukee kehitystä, jossa kuntien tilintarkastukseen erikoistutaan. Myös sovellettavan lainsäädännön laajuus ja jatkuvat muutokset kasvattavat kuntien tilintarkastajien ammattitaitovaatimuksia.

Kuntien tilintarkastuspalvelujen kannattavuus palvelujen tarjoajien näkökulmasta on heikentynyt voimakkaan hintakilpailun seurauksena. Joissakin tapauksissa on syntynyt keskustelua siitä, missä määrin tilintarkastusyhteisö voi tarjota muita palveluja kuten organisaatio- ja veroneuvontaa tai yhtiöittämiseen liittyviä palveluja kunnalle. Nämä muut palvelut voivat vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden. Tilintarkastusketjulle maksettujen palkkioiden avoimuutta on lisätty myös kunnan liitetietoihin lisättyllä tilintarkastusketjun palkkioiden erittelyllä<sup>3</sup>.

## Tilintarkastajan toimikausi

Tilintarkastajat voidaan valita nykyisin enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Vuoteen 2012 saakka kunnan tilintarkastajat valittiin valtuustokautta vastaavien tilikausien tarkastamista varten. Muutos mahdollistaa aiempaa joustavamman tilintarkastuksen kilpailuttamisen ja sopimusmenettelyn. Ongelmana tilintarkastuspalveluja tarjoavien kannalta on ollut tilintarkastuksen kilpailuttaminen samaan aikaan koko kuntakentässä, kun jopa kymmenissä tarjouspyynnöissä tarjousten jättämisen määräaika on ollut lyhyen ajan sisällä. Myös tarkastustoiminnan jatkuvuuden turvaaminen helpottuu, kun luottamushenkilöjohto, tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja eivät vaihdu samaan aikaan.

Tarkastuksen suunnittelu on kunnissa vuoteen 2012 saakka pohjautunut pitkälti neljän vuoden toimeksiantokauteen. Myös jul-

3. Kunnan tilinpäätöksen liitetietoja koskevan yleisohjeen mukaan lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä tilintarkastajien ja tarkastettavan yhteisön välisen suhteen läpinäkyvyyden vuoksi. Liitetieto esitetään vuodesta 2013 alkaen ja siinä eritellään tilintarkastusyhteisön (tilintarkastusketjun) palkkiot tilintarkastuspalkkioihin, tilintarkastajan lausuntoihin, tarkastuslautakunnan sihteeriin tehtäviin ja muihin palkkioihin.

kishallinnon hyvän tilintarkastustapa on tukenut tätä lähtökohtaa, kun sen mukaan tarkastuksen suunnittelussa on pyrittävä siihen, että tarkastuskohde tulee tarkastuskauden aikana eri osa-alueiltaan riittävän tarkastuksen kohteeksi (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2006, s. 10). Suosituksen lähtökohtana on siis ollut se, että julkishallinnossa tilintarkastajan toimikausi kestää useamman tilikauden ajan. Toimeksiantokausittainen tarkastuksen suunnittelu on tehnyt mahdolliseksi sen, että tarkastuksen painopistealueita on voitu valita laajasti, kun pitkän kauden aikana resurssija voitu kohdistaa vuositasolla eri tavoin.

Tarkastuksen suunnittelu joudutaan nykyisin tekemään vaihtelevan mittaisten toimeksiantokausien mukaan, jolloin suunnittelun riskiperusteisuus korostuu. Tilintarkastajan toimikausi saattaa olla jopa yhden vuoden mittainen, vaikka lyhyet toimikaudet lienevät kuitenkin harvinaisia. Riskiperusteisen tarkastuksen kautta on mahdollista saada yhden vuoden tarkastusten perusteella riittävästi evidenssiä tarkastusten tulosten ja tilintarkastajan kannanottojen esittämiseksi.

## Tilintarkastuksen resurssit

Kunnan tilintarkastuksen laajuus on yleensä määritelty tilintarkastusta koskevassa tarjouspyynnössä. Tyypillisenä yksityisestä sektorista poikkeavana piirteenä kuntien tilintarkastuksessa onkin ollut se, että asiakkaan edustajana tarkastuslautakunta on määritellyt tarkastuksen volyymin. Tarkastuspäivien lukumäärä on voinut vaihdella kunnan koon mukaan, vaikka esimerkiksi tilinpäätöksen kokonaisuus on samanlainen kunnan koosta riippumatta ja vaikka sisäisten valvonnan tarkastuksessa läpi käytävien prosessien lukumäärä ei muutu samassa suhteessa kunnan kokoon nähden.

Tilintarkastuksen resursointi lienee kuitenkin ollut pääosin riittävää, vaikka esimerkiksi laaduntarkastusten yhteydessä keskustelu tilintarkastuksen laajuudesta on noussut esiin. Pohdittavaksi on tullut kysymys siitä, onko sovitun tilintarkastuksen laajuuden puitteissa voitu

riittävästi tehdä tarkastuksia kaikilta neljältä kunnan tilintarkastajan tehtäväalueelta. Tilintarkastajan tulee kieltäytyä tilintarkastustoimeksiannosta, jos sitä ei ole mahdollista toteuttaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti annetuilla resursseilla. Neuvottelemalla tarkastuslautakunnan kanssa on yleensä päästy yhteisymmärrykseen tarvittavasta tilintarkastuksen volyyymistä. Neuvotteluin on yleensä sovittu myös olennaista muutoksista tilintarkastukseen kauden aikana, joita on käytännössä tarve tehdä kuntaliitosten ja muiden olennaisten toimintojen organisointitapojen muutosten yhteydessä.

## Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastajan lakisääteinen raportti valtuustolle on tilintarkastuskertomus<sup>4</sup>. Tilintarkastuskertomuksessa raportoidaan keskeisistä tarkastuksen tuloksista ja otetaan kantaa siihen, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) on antanut mallit kuntien vakiomuotoisesta ja mukautetuista kertomuksista (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2012).

Kuntalaki ei aikaisemmin tuntenut tilintarkastuslain tarkoittamaa tilintarkastuspöytäkirjaa. Olennaisista tilintarkastuksen havainnoista oli kuitenkin raportoitava lain mukaan tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle<sup>5</sup>. Tilintarkastajan ilmoitus annettiin merkittävistä ja välitöntä reagointia edellyttävistä tilintarkastushavainnoista. Tällaisia voivat olla esimerkiksi olennaiset kunnan talouden seuranta tai talouden valvontaa häiritsevät puutteet laskentajärjestelmissä, merkittävät esille tulleet riskit tai taloudellista vahinkoa aiheuttavat

- 
4. Tilintarkastajan on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus.
  5. Aiemman kuntalain mukaan tilintarkastajien oli ilmoitettava viipymättä havaitsemistaan epäkohdista tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle.

väärinkäytökset. Uuden kuntalain mukaan epäkohdat ilmoitetaan viipymättä tilintarkastuspöytäkirjassa.

Usein tilintarkastuskertomuksessa lyhyesti esitetyt havainnot on tarpeen kuvata yksityiskohtaisemmin, jotta johto voisi ryhtyä niitä korjaaviin toimenpiteisiin. Lisäksi tilintarkastuksessa on voinut tulla esiin havaintoja, jotka eivät ole vaikuttaneet tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen tai tilivelvollisten vastuuvapauteen mutta jotka halutaan saattaa kunnanhallituksen tietoon. Nämä raportoidaan hallitukselle osoitetulla tilintarkastusmuistiolla.

Tarkastuslautakunta seuraa tilintarkastajan tarkastussuunnitelman sekä työohjelman toteutumista, ja antaa tarvittaessa ohjeita tilintarkastuksen suuntaamiseksi<sup>6</sup>. Tarkastuslautakunnalle raportoidaan tilintarkastuksen toteutumisesta tavallisesti erillisillä raporteilla, jotka voivat olla luonteeltaan koosteita yksittäisten tarkastusten tuloksista. Tarkastuslautakunnalle annettavasta raportista käytetyt nimikkeet vaihtelevat työohjelman toteutumisilmoituksesta väli- ja loppuraportteihin.

Tarkastuksen kohteille raportoidaan tehdyistä tarkastuksista suullisilla ja kirjallisilla raporteilla. Kunnan tilintarkastajan raportointitajsoja ja raportoinnin sisältöä voidaan kuvata taulukon 1 mukaisesti.

---

6. Kuntalain mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.



**Taulukko 1.** Kunnan tilintarkastajan raportointi

Raportti	Vastaanottaja	Sisältö
Tilintarkastuskertomus	Valtuusto (tarkastuslautakunnan valmistelusta)	Tilintarkastuksen tulokset kuntalain mukaisesti ja kannanotot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä
Tilintarkastuspöytäkirja	Kunnanhallitus ja tarkastuslautakunta	Merkittävät tarkastushavainnot, jotka edellyttävät kiireellisiä toimenpiteitä
Tilintarkastusmuistio	Kunnanhallitus	Merkittävät tarkastushavainnot, jotka edellyttävät muita kuin kiireellisiä toimenpiteitä (voivat tarkentaa tilintarkastuskertomuksessa esitettyjä tuloksia tai olla muita kuin tilintarkastuskertomuksessa esitettyjä havaintoja)
Raportti tilintarkastuksen toteutumisesta ja tarkastushavainnoista	Tarkastuslautakunta	Tilintarkastuksen toteutuminen tarkastussuunnitelman ja työohjelman mukaisesti sekä keskeiset tarkastushavainnot tilintarkastajan työn toteutumisen seurantaan varten
Raportti yksittäisen tarkastuksen tuloksista (suullinen tai kirjallinen)	Tarkastuksen kohde (ml. valvonnasta vastuussa oleva)	Yksittäisen tarkastuksen tulokset (esim. tilinpäätöksen tarkastus, valtuuston päätösten tarkastus, taloustilaston tarkastus)

Jonkin verran keskustelua on käyty koko nykyisen tarkastusjärjestelmän aikana siitä, miten kuntien tilintarkastuskertomus palvelee kunnan ylintä päätöksentekoa. On esitetty kantoja, joiden mukaan kunnan tilinpäätöskertomuksen informatiivisuutta tulisi lisätä esimerkiksi lisäämällä siihen kunnan tilinpäätöksen tulkintaan liittyviä kannanottoja. Niin sanottu puhdas tilintarkastuskertomus voidaan kokea jopa mitäänsanomattomaksi ja mielenkiintoa herättämättömäksi rutiiniasiakirjaksi (Laihanen, 2009, ss. 120–121).

Tilintarkastusalan toimijoiden kannalta harkinnanvaraisten erien lisääminen kertomukseen kasvattaa myös tarvetta analysoida kunnan taloutta laajemmin ja samalla vastuuta annettujen tietojen oikeellisuudesta.

Kunnissa mukautetut tilintarkastuskertomukset ovat olleet suhteellisen yleisiä, mitä on havainnollistettu kuntien vuoden 2011 tilintarkastuskertomusten sisältöä kuvaavassa taulukossa 2. Yleisimmin tilintarkastuskertomus on mukautettu hallinnon laillisuutta ja valtuuston päätöstenmukaisuutta tai sisäistä valvontaa koskevien tarkastuksen tulosten osalta. Mukautus ei kuitenkaan useimmiten vaikuta lausumiin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä tai voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. (Paananen & Oulasvirta, 2012) Tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen käytännöt ovat yhdenmukaistuneet vuonna 2012 annetun uuden suosituksen myötä<sup>7</sup>.

---

7. Vuonna 2012 JHTT-yhdistys julkaisi uuden suosituksen kuntien ja kuntayhtymien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Suositus sisältää periaatteiden lisäksi malleja ja esimerkkejä tilanteista, joissa tilintarkastuskertomus tulisi antaa vakio muodosta poikkeavana.

**Taulukko 2.** Kuntien mukautetut tiilitarkastuskertomukset vuonna 2011 (Paananen & Oulasvirta, 2012)

	Hallinto	Sisäinen valvonta	Valtion- osuudet	Sääntöjen mukaisuus	Oikeat ja riittävät tiedot	Tilinpäätöksen hyväksyminen	Vastuuvapaus	Mukautetut ikm	% kaikista kerto- muksista
Kaupungit (n = 105 kpl)	33	26	0	5	1	1	14	45	42,9
Ei-kaupungit (n = 215 kpl)	40	26	1	12	2	2	15	60	27,9
Yht. (n = 320 kpl)	73	52	1	17	3	3	29	105	32,8

## Kuntien toiminnan organisointi ja tapa tuottaa palveluita

Perinteisesti kuntien palveluista suuri osa on järjestetty kuntien omana toimintana oman juridisen organisaation puitteissa. Viime vuosina kuntien palveluja on kuitenkin enenevässä määrin siirtynyt kuntayhtymissä, yhteistoiminta-alueilla ja kuntien yhtiöissä toteutettaviksi. Tätä on edellytetty myös lainsäädännössä<sup>8</sup>. Myös yksityisten palvelun tuottajien rooli kunnan palvelujen järjestämisessä on kasvanut merkittävästi. Konserniohjauksen ja -valvonnan merkitys osana kunnan johtamista kasvaa entisestään. Uudet toimintamallit muuttavat myös tilintarkastuksen painotuksia. Yhä suuremmassa osassa palveluja kunta on ainoastaan palvelujen järjestäjä, jolloin tilintarkastuksessakin painottuvat hankintojen tekemiseen ja palvelujen sisällön valvontaan liittyvät kysymykset.

Konserniohjauksen, konsernivalvonnan ja konsernitilinpäätöksen merkitys siis kasvaa kun organisaatiot monimutkaistuvat ja tapa tuottaa palveluja muuttuu monipuolisemmaksi. Tästä aiheutuu kasvava tarve varmentaa myös kunnan ulkopuolisten organisaatioiden kuten palvelukeskusten, isäntäkuntien ja yhteistoiminta-alueiden toimintaa. Myös kunnan taloushallinnon prosessit tuotetaan enenevässä määrin oman organisaation ulkopuolella, mikä aiheuttaa uusia haasteita taloushallinnon prosessien tarkastukselle.

Kunnan taloudellista asemaa arvioidaan jatkossa enemmän konsernitilinpäätöksen osoittaman alijäämän ja konsernitilinpäätöksen perusteella laskettavien tunnuslukujen perusteella. Tämä lisää voimakkaasti kunnan konsernitilinpäätöksen merkitystä kunnan talouden tulkinnassa ja kunnan tilinpäätöksen tarkastuksessa. Päähuomio kunnan talouden seurannassa on pitkään ollut ns. emokunnan talouden seurannassa, ja yhtenä kunnallisen laskentatoimen kehittämistarpeena on tunnustettu konsernitilinpäätöksen laajempi hyödyntäminen (Leppänen, 2011, s. 164). Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on

---

8. Kuntalain mukaan kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.

valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä.

Voimakas hintakilpailu johtaa tilintarkastusyhteisöjen omien prosessien kannalta myös siihen, että tarkastusprosessit pyritään yhdenmukaistamaan ja vakioimaan eri sektoreilla. Tällöin vaarana saattaa olla, että kunnan tilintarkastuksen erityispiirteitä ei kyetä ottamaan riittävästi huomioon. Tilintarkastusketjujen käyttämät tarkastusohjelmistot saattavat olla kansainvälisten yksityissektorin ISA-standardien vaatimusten mukaisiksi laadittuja, minkä vuoksi ne eivät välttämättä palvele kaikkia kunnan tilintarkastuksen osa-alueita.

## Hyvä tilintarkastustapa kuntien tilintarkastuksessa

Kuntien tilintarkastustoimeksiannot on toteutettu julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on suhteellisen suppea normisto, mutta soveltuvien osin voidaan noudattaa myös kansainvälisiä tilintarkastusajan standardeja (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2006, s. 4).

Valtiovarainministeriön vuoden 2006 lopussa asettaman JHTT-järjestelmän kehittämishankkeen tavoitteena oli muun muassa tehdä arvio tarkastuksen ja arvioinnin kehittämistarpeesta julkisella sektorilla tapahtuvien muutosten vuoksi sekä selvittää, onko JHTT-tilintarkastajilla riittävät valmiudet tuleviin haasteisiin. Hankkeen perusteluissa on mainittu kunnissa lisääntyvät tilaaja-tuottajajärjestelyt sekä vaatimus arvioida verovarojen käytön yhteiskunnallista vaikuttavuutta. (Valtiovarainministeriö, 2007, ss. 9, 13) Raportissa on todettu, että julkisen sektorin tarkastuksessa painottuu tilinpäätöksen tarkastuksen lisäksi se, mitä julkisilla varoilla saadaan aikaiseksi (Valtiovarainministeriö, 2007, ss. 18, 39). Tilintarkastuksen määrän arvioidaan raportissa jonkin verran kasvavan ja tilintarkastuksen vaativuuden yhä lisääntyvän, kun kuntakoko suurenee, palvelurakenteet monipuolistuvat ja sopimuskäytänteet laajentuvat sekä monipuolistuvat. Kunnan sisäisen valvonnan kehittämistarpeita aiheuttavat tarpeet parantaa kuntasek-

torin tuottavuutta ja tehokkuutta sekä tarpeet hillitä menojen kasvua, mikä heijastuu myös tarkastuksen toteuttamiseen (Valtiovarainministeriö, 2007, ss. 24, 59).

Alan keskusteluissa on tunnistettu tarve luoda ohjeet kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ns. ISA ja ISSAI-standardit) soveltamisesta suomalaisen julkishallinnon tilintarkastukseen. ISA-standardeja voidaan soveltaa pääosin myös julkissektorin tilintarkastukseen, ja julkishallinnon erityispiirteet on otettu huomioon ISA-standardeihin pohjautuvissa ISSAI-standardeissa. Haasteen käytännön tarkastustyön kannalta voi tuoda standardien edellyttämä dokumentointi.

Useassa ISA-standardissa painottuvat tilinpäätösinformaation oikeellisuuteen liittyvät näkökohdat, eikä niissä ymmärrettävästi ole otettu huomioon julkissektorin tilintarkastuksen muita tehtäviä. Vaarana ISA-standardeja soveltamisessa sellaisenaan kuntien tilintarkastukseen on se, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastaminen painottuvat muiden tilintarkastajan lakisääteisten tehtävien kustannuksella. ISA-standardeissa olevat maininnat julkisen sektorin erityispiirteistä eivät ratkaise tätä ongelmaa, vaan jäävät enemmän viittauksenomaisiksi. Julkiselle sektorille tarkoitetuissa ISSAI-standardeissa on tuotu esiin tarvittavia täydennyksiä julkisen sektorin kannalta, mutta silti on olemassa tarve kansallisille julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan täydennyksille.

Vastakkainen trendi kansainvälisten tilintarkastusalan standardien soveltamiseen nähden on tarve asettaa painoarvoa palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen ja julkisten varojen käytön tuloksellisuuteen. Vaikka nykyinen lainsäädäntö on vienyt tilintarkastusta kohti yksityisen sektorin käytäntöjä, ovat yhteiset näkökulmat kuntien tarkastuslautakuntien tekemään arviointityöhön nähden säilyneet.

Laaduntarkastusten havaintojen perusteella olisi hyvä kyetä määrittelemään milloin tarkastus on ollut riittävää. Julkisen sektorin tarkastuksen laaduntarkastuksen näkökulmina voidaan erottaa esimerkiksi tarkastustoimeksiannon vastaanottamiseen, tarkastusprosessin suunnitteluun, dokumentaatioon sekä tilintarkastusevidenssin ja -aineiston hyödyntämiseen liittyvät näkökohdat (Vakkuri, 2011, ss. 88-89).

## Johtopäätökset – kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen kehitystrendit

Kuntien tilintarkastuksen kehitys seuraa niitä trendejä, joita liittyy tarkastuksen kohteena oleviin kuntaorganisaatioihin. Taulukossa 3 on esitetty tiivistelmänä kuntien toimintaan, talouteen ja tilintarkastukseen vaikuttavia kehitystrendejä. Aiemmin esillä olleen toiminnan organisoitumiseen liittyvän muutoksen lisäksi myös sähköisten palvelujen lisääntyminen, sosiaalisen median kasvava rooli ja yleisen taloudellisen tilanteen heikentyminen heijastuvat tarkastustoimintaan.

**Taulukko 3.** Kunnan toimintaan, talouteen ja tilintarkastukseen vaikuttavia kehitystrendejä

Ennen	Nyt ja tulevaisuudessa
Toiminta kuntana	Toiminta kuntakonsernina
Oma palvelutuotanto, hyvät mahdollisuudet valvoa palvelujen sisältöä	Ostopalvelut, palvelujen sisältö palvelujen tuottajan vastuulla
Palvelut kunnan toimipisteissä	Sähköiset palvelut ja asiakkaan vastuulla olevat palvelut (palvelusetelit)
Tiedotus virallisia kanavia pitkin	Sosiaalinen media
Niukat resurssit, mutta mahdollisuus tarjota muitakin kuin lakisääteisiä palveluja	Palvelutarpeen kasvun ja julkisen talouden heikon tilan vuoksi pakko priorisoida palveluja
Kunnan talouden tasapaino kunnan kertyneen ylijäämän tai alijäämän perusteella	Kunnan talouden tasapaino kuntakonsernin ylijäämän tai alijäämän perusteella
Tietojärjestelmät laajasti käytössä osassa toimintoja, tietojen säilyttäminen itse	Tietojärjestelmien merkitys kasvaa, tietoverkkojen ja niihin pohjautuvien järjestelmien merkitys kasvaa
Kunta hoitaa taloushallinnon itse	Taloushallinto ostopalveluna
Suomalainen julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	Vaatimukset kansainvälisten tilintarkastusalan standardien noudattamisesta
Tilintarkastajan toimikausi valtuustokausi, mahdollisuus tarkastaa toiminnot laajasti tarkastuskauden aikana	Vaihtelevat toimikaudet, tarve painottaa tarkastuksia enemmän riskiperusteisesti

Tilintarkastuksen edellä kuvat kehitystrendit vaikuttavat usealla eri tavalla:

1. Taloushallinnon prosessit hoidetaan kuntasektorilla useammin ostopalveluna, jolloin tapa valvoa ja tarkastaa taloushallinnon prosesseja muuttuu.
2. Tietojärjestelmien ja tietoverkkoihin perustuvien prosessien määrä lisääntyy, mikä kasvattaa tietohallinnon, tietojärjestelmien ja tietoturvallisuuden tarkastuksen roolia.
3. Konsernitilinpäätöksen tarkastuksen merkitys osana tilinpäätöstarkastusta kasvaa, kun kunnan talouden tilaa tarkastellaan enenevässä määrin konsernitilinpäätöksen perusteella.
4. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan tarkastuksessa korostuu entisestään kunnan rooli palvelujen järjestäjänä. Tällöin tarkastustyötä suunnataan siihen, millä tavoin kunta itse valvoo erilaisia palvelujen tuottamistapoja, miten palvelujen tuottaminen kilpailutetaan ja miten lakisääteisten palvelujen sisältöä kyetään valvomaan.
5. Tarkastuksen on kyettävä reagoimaan nopeasti, koska tieto ongelmista kunnan taloudessa tai hallinnossa tulee nopeasti julkiseksi.
6. Niukkojen taloudellisten resurssien aikana väärinkäytökset ja ohjeiden vastaiset menettelyt hallinnossa ja taloudessa saattavat lisääntyä.
7. Vaikeina taloudellisina aikoina saattaa herätä keskustelua tilintarkastuksen laajuudesta, minkä vuoksi alalle tulisi olla selkeämmät periaatteet hyväksyttävän tilintarkastuksen laajuuden määrittämiseksi.

Kokonaisuutena kuntien tilintarkastus muuttuu haasteellisemmäksi organisaatorakenteiden monimutkaistuessa, palvelujen järjestämistapojen laajentuessa ja tietojärjestelmien roolin kasvaessa. Toisaalta yleisen taloudellisen tilanteen haasteet voivat johtaa siihen, että perinteisen tilintarkastuksen rooli kasvaa myös kunnissa. On toivottavaa, että tilintarkastuksen resursseista ei tingitä, jotta tilintarkastus kykenee vastaamaan niihin haasteisiin, joita yhteiskunnan tarpeet, lisääntyvät tilintarkastajien valvonta ja julkisuus tuovat.



## Lähteet

- Hallituksen esitys kuntalaiksi. HE 254/2014 vp.  
Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi. HE 192/1994 vp.  
Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. (2006). *Julkishallinnon hyvät tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita Prima Oy.  
Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. (2012). *Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomukset*.  
Laihanen, A.-L. (2009). *Ajopuusta asiantuntijaksi - luottamushenkiöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa*. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 339.  
Leppänen, P. (2011). Kuntakonsernin talousohjaus ja päätöksentekoa tukeva laskentatoimi. Teoksessa J. Vakkuri;L. Oulasvirta;J. Wacker;& R. Kivimäki, *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa* (ss. 142-167). Tampere: Tampere University Press.  
Martikainen, J.-P.;Meklin, P.;Oulasvirta, L.;& Vakkuri, J. (2002). *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere: Tampere University Press.  
Meklin, P. (2009). Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa - erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa J. Heiskanen;L.-A. Kihn;& S. Näsi, *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen* (ss. 56-69). Tampere: Tampere University Press.  
Oulasvirta, L.; Paananen, M.; Kiviaho, M.;& Sandström, J. (2014). Kokonaisvaltaisen riskienhallinnan käsite ja nykytila kunnissa ja kuntayhtymissä. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 253-264.  
Paananen, M.;& Oulasvirta, L. (2012). Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomukset. *Julkaisematon tutkimus*.  
Riistama, V. (1999). *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY.  
Vakkuri, J. (2011). Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa J. Vakkuri;L. Oulasvirta;J. Wacker;& R. Kivimäki, *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa* (ss. 63-95). Tampere: Tampere University Press.  
Valtiovarainministeriö. (2007). *JHTT-järjestelmän kehittämishanke. Loppuraportti*. Helsinki: Valtiovarainministeriö, Työryhmämuistioita, 5/2007.



III

TILINTARKASTUKSEN JA RAPORTOINNIN  
TUTKIMUS



# 7. TUTKIMUKSELLISIA NÄKÖKULMIA TILINTARKASTAJAN LAKISÄÄTEISEEN JA VAPAAEHTOISEEN VAIHTOON

Salme Näsi

## Johdanto

Tilintarkastajan lainsäädäntöön perustuva määräaikainen vaihtaminen eli rotaatio tarkoittaa sitä, että yhteisö voi käyttää tiettyä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä maksimissaan tietyn säädöksissä määrätyn ajan vuosissa, minkä jälkeen tilintarkastajaa on vaihdettava. Tilintarkastajan rotaatiosäädöksiin sisältyy yleensä myös ennalta määrätty karenssiaika, jona aikana tilintarkastaja ei saa osallistua kyseisen tarkastuskohteen tarkastukseen eikä ottaa osaa tilintarkastustoimeksiannon toteuttamiseen muussa ominaisuudessa (Horsmanheimo & Steiner 2008, 288). Rotaatio voidaan toteuttaa kahdella tavalla: päävastuullisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön vaihtamisella. Päävastuullisen tilintarkastajan rotaatiossa vaihtuu vain päävastuullinen tarkastaja, jolloin tilintarkastusyhteisö ja -tiimi muilta osin voi jatkaa tarkastusta. Tilintarkastusyhteisön rotaatiossa vaihtuu koko tilintarkastustiimi.

Tilintarkastustoimeksiannon kesto yleisen edun kannalta merkittävissä ns. PIE-yhteisöissä (Public Interest Entities) on meillä Suomes-

sakin rajoitettu EU:n direktiivien pohjalta hyväksytyssä kansallisessa lainsäädännössä. Muissa kuin PIE-yhteisöissä tilintarkastajia voidaan vaihtaa esimerkiksi yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai sääntöihin kirjattuna menettelynä tai vapaaehtoisesti muista syistä ja eripituisten toimikausien jälkeen. Kuntasektorilla tilintarkastus tulee kilpailuttaa kuuden vuoden välien.

Rotaatiokeskusteluun ja tutkimuksen lähtökohdaksi on kehkeytynyt kaksi pääargumenttia. Rotaation kannattajien mukaan pitkään jatkunut tilintarkastussuhde lisää virheiden tekemisen riskiä tilintarkastuksessa. On vaara, että tilintarkastaja tulee liian läheiseksi asiakkaansa kanssa, menettää riippumattomuutensa, objektiivisuutensa ja ammattillisen skeptisyytensä. Ongelman ratkaisuksi tarjotaan tilintarkastajan vaihtamista esimerkiksi 5-7 vuoden välein. Vasta-argumentin mukaan tilintarkastajan rotaatio pikemminkin lisää virheiden tekemisen riskiä kuin pienentää sitä. Virheitä tehdään erityisesti ensimmäisen ja toisen tarkastusvuoden aikana johtuen siitä, että tarkastajilta puuttuu asiakkaan ja hänen toimintansa tuntemus, joka muodostuu vasta vuosien mittaan (Nashwa, 2004). Näissä argumenteissa nousevat esille tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastajan riippumattomuus. Juuri näiden teemojen ympärille nivoutuu myös suuri määrä ulkomaista tilintarkastajan rotaatiota koskevaa tutkimusta.

Tutkimustietokannoista löytyvä rotaatiotutkimus perustuu ulkomaiseen empiiriseen aineistoon, ja sitä on varsin paljon. Google Scholar tarjoaa noin 150 'auditor rotation' sanaparilla otsikoitua artikkelia. Näissä käsitellään tilintarkastajien pakollista rotaatiota tai sen vastakohtana pitkään jatkuvaa tilintarkastussuhdetta (auditor tenure, long-term auditing relationship) yhtäältä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä (ks. esim. Catanach & Walker 1999; Nashwa 2004; Knechel & Vanstraelen 2007) ja toisaalta tilintarkastajan riippumattomuuteen liitettynä näkökohtana (ks. esim. Gietzmann and Sen 2008; Kaplan & Mauldin 2008; Ruiz-Barbadillo, Gomez-Aguilar and Carrera 2009; Daniels & Booker 2011).

Meillä Suomessa PIE-yhtiöiden rotaatiosäädöksiin perustuvasta pakollisesta rotaatiosta on vasta vähän kokemusta, eikä aihealueen

empiiristä tutkimusta siten ole vielä juurikaan tehty. Tilintarkastajan valintaa suomalaisissa pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on tutkittu (ks. esim. Knechel, Niemi & Sundgren, 2008) mutta ei rotaationäkökulmasta. Rotaatiokeskustelu rajoittuu toistaiseksi alan ammattilehtikirjoitteluun ja aihealueella tehtyihin opinnäytetöihin (joita jälkimmäisiä edustavat mm. Liukko 2012; Vilenius 2011 ja Hakala 2013). Tässä artikkelissa tarkastellaan tilintarkastajan vaihtamiseen liittyviä näkökohtia – etuja ja haittoja – yhtäältä aiemman tutkimuksen pohjalta mutta myös tätä artikkelia varten tehtyjen teemahaastattelujen pohjalta. Tilintarkastajien ja toimeksiantajayhteisöjen edustajien keskuudessa tehtyjen haastattelujen avulla pyrkimyksenä on selvittää, miten suomalaiset tilintarkastajat ja tilintarkastusasiakkaat suhtautuvat rotaatioon ja minkälaisia näkökohtia he liittävät yhtäältä pakolliseen rotaatioon tai yleensäkin tilintarkastajien pysyvyyteen tai kiertoon.

Artikkelia varten haastatellut henkilöt (kaksi KHT-tarkastajaa, kaksi HTM-tarkastajaa sekä kuusi toimeksiantajaorganisaatioiden johtohenkilöä) edustavat vahvaa kokemusta tilintarkastuksesta joko tilintarkastajina tai tarkastuksen kohteena olevien toimeksiantajayhteisöjen johdon edustajina ja tilintarkastajien kanssa tekemisissä olevina avainhenkilöinä. Tutkimuksen empiirinen haastatteluaineisto on kerätty syksyllä 2014 puolistrukturoituja yksilö- ja ryhmähaastatteluja käyttäen. Analyysin tulokset antavat vain osviittaa tai esiymmärrystä siitä, mitä etuja ja haittoja tilintarkastajien vaihtamiseen liittyy – yhtäältä tilintarkastajien ja toisaalta toimeksiantajayhteisöjen näkökulmasta. Tämä artikkeli ei pienimuotoisuudessaan korvaa meillä tieteellisen rotaatiotutkimuksen puutetta, mutta pyrkii kuitenkin valottamaan ilmiön monitahoista ja osin ristiriitaistakin luonnetta myös suomalaisessa kontekstissa.

Seuraavissa kahdessa alaluvussa luodaan katsaus listayhtiöiden tilintarkastajien rotaatiota koskeviin säädöksiin sekä PK-yritysten tilintarkastajien vaihtoon. Sen jälkeen tarkastellaan rotaation hyöty- ja haittanäkökohtia aiemman tutkimuksen ja haastatteluaineiston pohjalta. Lopuksi esitetään yhteenveto ja johtopäätökset.

## Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan rotaatiota koskevat säännökset

EU-maiden tilintarkastusta koskevan sääntelyn perustana on Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY (annettu 17.5.2006) tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Direktiivin kymmenes luku koskee yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisistä tilintarkastusta koskevia erityissäännöksiä ja sen artikla 42 riippumattomuutta. Artiklan 2. kohdassa säädetään seuraavasti: Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteisestä tilintarkastuksesta vastaava avainpartneria tai vastaavia avainpartnereita vaihdetaan viimeistään seitsemän vuoden kuluttua nimeämisaikankohdasta ja että hänen tai heidän sallitaan osallistua tarkastettavan yhteisön tilintarkastukseen uudelleen aikaisintaan kahden vuoden kuluttua.

Suomessa Tilintarkastuslain (459/2007) 5. luku käsittää julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset. Lain 27 §:n mukaan julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta. Tilintarkastaja voi edellä mainitun enimmäisajan jälkeen osallistua uudelleen yhteisön tilintarkastukseen aikaisintaan kahden vuoden kuluttua tilintarkastustehtävän päättymisestä. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, edellä sanottua ei sovelleta yhteisöön, vaan ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Pörssiyhtiöitä koskevassa hallinnointikoodissa on myös tilintarkastusta koskevia määräyksiä (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2010). Koodin 10. luvussa todetaan, että tilintarkastuksen avulla osakkeenomistajat saavat riippumattoman lausunnon siitä, miten yhtiön tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittu sekä yhtiön kirjanpito ja hallinto hoidettu ja että tilintarkastuksen kilpailuttaminen voi edistää tilintarkastuksen tehokkuutta ja riippumattomuutta. Koodissa todetaan Tilintarkastuslain 27 §:n kanssa yhdenmukaisesti se, että tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla



enintään seitsemän vuotta ja että seitsemän vuoden sääntöä sovelletaan ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan, ei tilintarkastusyhteisöön.

Säädökset ovat kuitenkin uudistumassa. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014 (annettu 16.4.2014) sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU koskevat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen erityisvaatimuksia. Asetuksen 17. artikla säätelee lakisääteisen tilintarkastustoimeksiannon kestoja yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä siten, että pääsääntöisesti tietyn lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön saama ensimmäinen toimeksianto ja se yhdessä mahdollisten uusittujen toimeksiantojen kanssa saa kestää enintään kymmenen vuotta. Kun toimeksiantojen kestot on saavutettu, tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa saman yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisäteilistä tilintarkastusta seuraavan neljän vuoden jakson aikana. Tilintarkastusyhteisön rotaatiopakko koskee siis vain yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (PIE-yhteisöjä). Näitä ovat mm. listayhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt. (Työ- ja elinkeinoministeriön verkkosivut lokakuu/2014).

Rotaatio on pakollinen 10 vuoden välin, mutta jäsenvaltiot voivat kansallisessa lainsäädännössä säätää myös lyhemmästä rotaatioajasta. Jäsenvaltiot voivat myös pidentää rotaatioaikaa 10 vuodella (10 + 10 vuotta), jos tilintarkastus kilpailutetaan, ja 14 vuodella (10 + 14 vuotta), jos tarkastettavalla yhtiöllä on kaksi tilintarkastajaa (joint audit) (KHT-yhdistys, verkkosivut lokakuu 2014). Asetuksen 17. artiklan kohdan 7 mukaan lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamisesta vastaavien tilintarkastuksen päävastuullisten tilintarkastajien on lakattava osallistumasta tarkastettavan yhteisön lakisäteiliseen tilintarkastukseen viimeistään seitsemän vuoden kuluttua nimeämispäivästään ja he eivät saa osallistua uudelleen tarkastettavan yhteisön lakisäteiliseen tilintarkastukseen ennen kuin osallistumisen lakkaamisesta on kulunut kolme vuotta.

Uusi EU-lainsäädäntö tulee sovellettavaksi vuoden 2016 puolivälissä, johon mennessä myös kansallinen lainsäädäntö tulisi saattaa vastaamaan EU-säädösten asettamia vaatimuksia. Rotaation taustalla

on pyrkimys torjua tilintarkastajien läheisyyden uhkaa, lisätä tilintarkastuksen riippumattomuutta ja ammatillista skeptisyyttä sekä parantaa näin tilintarkastuksen laatua. Näitä asioita ajatellaan saavutettavan tilintarkastajien säännöllisellä ja avoimella pakollisella uudelleen kilpailuttamisella, useamman kuin yhden lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön valinnalla sekä myös pienempien tilintarkastusyhteisöjen ottamisella mukaan tilintarkastustoimiin. Mm. keskuskauppakamari vastustaa tilintarkastajien rotaation kiristämistä nykyisestä perusteena mm. se, että PIE-yhteisöjen toiminta voi olla hyvinkin laajaa ja monipuolista ja että uuden tilintarkastajan perehtyminen kohdeyhtiöön on pitkä prosessi. Lisäksi yritykset kilpailuttavat nykyiselläänkin tilintarkastusta ainakin Suomessa niin tiiviisti, ettei rotaation lakisääteinen tiivistäminen ole tarpeen. (Kauppakamari.fi, verkkosivu 22.10.2014).

Vertailun vuoksi todettakoon, että kuntasektorilla tilintarkastajien toimikausi on enintään kuusi vuotta. Kunnan tilintarkastajien toimikautta ei sidota enää 1.7.2012 voimaan tulleen lakimuutoksen (Kuntalaki 27.4.2007/519 72 § 1 mom.) jälkeen valtuuston ja tarkastuslautakunnan toimikauteen. Valtuusto voi valita tilintarkastajat enintään kuudeksi tilikaudeksi eli kuudeksi vuodeksi. Toimikauden pituus voidaan viedä valtuustolle ratkaistavaksi joko erillisenä asiana tai tilintarkastajan valinnan yhteydessä. Kuntien ja kuntayhtymien tarkastuspalvelujen hankinnassa noudatetaan julkisista hankinnoista annettua lakia (348/07) ja valtioneuvoston asetusta julkisista hankinnoista (614/07). Hankintalain mukaan kunnan ja kuntayhtymän tulee kilpailuttaa ns. kynnysarvot ylittävien tilintarkastuspalvelujen hankinta. Kuntakentässä tilintarkastajien rotaatio ja kilpailuttaminen ovat siis jo tuttuja asioita.

## **PK-yritysten tilintarkastajan vaihtaminen tai eroaminen**

Edellä tarkasteltu EU- ja kansallinen lainsäädäntö koskettaa listayhtiöitä ja muita yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Vuoden 2007

Tilintarkastuslain perusteella meillä Suomessa kaikkien pienimmät yhtiöt on vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta. Yhtiöissä, joissa sekä päätyneeltä että sitä edeltävältä tilikaudelta on toteutunut enintään yksi seuraavista ehdoista, voidaan jättää tilintarkastaja valitsematta: taseen loppusumma 100 000 euroa, liikevaihto tai vastaava tuotto 200 000 euroa ja palveluksessa keskimäärin 3 henkilöä. Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajat valitaan yhtiökokouksessa aina seuraavaksi tilikaudeksi, kun taas yksityisen osakeyhtiön tilintarkastajan toimikausi jatkuu toistaiseksi ja päättyy siihen, kun uusi tilintarkastaja valitaan. Avoimen ja kommandiittiyhtiön tilintarkastajat valitaan aina tilikaudeksi kerrallaan.

Tilintarkastajan vaihtuminen voi olla joko tilintarkastajalähtöistä, jolloin tilintarkastaja itse eroaa, tai asiakaslähtöistä, jolloin asiakasyritys erottaa tilintarkastajan. Suurin osa vaihtumisesta tapahtuu asiakaslähtöisesti (ks. Grothe and Weirich 2007), mutta myös tilintarkastajat itse voivat erota tilintarkastustehtävästä perustellusta syystä. Suomalaisten pk-yritysten tilintarkastajien vaihtoa on tutkittu hyvin vähän, mutta sen vähäisen tutkimuksen perusteella, mikä on tehty, on voitu tehdä se johtopäätös, että suomalaiset pk-yritykset ovat hyvin uskollisia tilintarkastajilleen ja että tilintarkastajien vaihtaminen on vähäistä (ks. Kilpi 2010). Pirkanmaalla ja Uudellamaalla tehdyn kyselytutkimuksen perusteella voitiin päätellä, että tilintarkastuspalkkioilla tai mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamisella ei olisi erityisen suurta merkitystä tilintarkastajan vaihtamisessa. Sen sijaan vastuullisen tilintarkastajan tai tilintarkastustiimin vaihtuminen lisää yrityksen halukkuutta vaihtaa tilintarkastusyhteisöä. Uuden tilintarkastajan valinnassa tilintarkastusyhteisön sekä vastuullisen tilintarkastajan maineella sekä erityisosaamisella on suuri merkitys (Kilpi 2010).

Meillä Suomessa pk-yritysten tilintarkastajien valinta, eroaminen ja erottaminen ovat siis vähän tutkittuja asioita. Tätä artikkelia varten toteutetuissa haastatteluissa kävi ilmi, että tilintarkastussuhteet pk-yrityksissä ovat pitkiä ja että tilintarkastajan vaihtamiseen tai eroamiseen on käytännössä joitakin tyypillisiä syitä. Asiakaslähtöisen vaihtamisen syynä tilintarkastusasiakkaat toivat esille paremman

erityisosaamisen hakemisen uuden tilintarkastajan myötä, kun taas tilintarkastajalähtöisen eroamisen syynä haastatellut tilintarkastajat toivat esille jokin tarkastusta hankaloittavan tai tarkastuksen riippumattomuutta vaarantavan tekijän. Joissakin tapauksissa tilintarkastajan ja asiakasyrityksen avainhenkilöiden välille saattaa syntyä syytä tai toisesta sellainen ystävyysuhde, että tilintarkastuksen objektiivisuus ja riippumattomuus voisivat siitä vaarantua. Tällöin tilintarkastajan on syytä itse todeta, että yrityksen on syytä vaihtaa tilintarkastajaa.

### Rotaatioon liittyvät hyöty- ja haittanäkökohdat

Pakolliseen rotaatiokäytäntöön siirtymistä lainsäädäntöteitse perusteellaan ennen kaikkea sillä, että näin parannetaan tilintarkastajan riippumattomuutta ja tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastajien pakollisesta rotaatiosta ja yleensäkin tilintarkastajain vaihtamisesta – puhumattakaan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön takaisin otosta (rotation back practice, ks. Firth, Rui & Wu 2012) – ei meillä Suomessa ole juurikaan tehty empiiristä tutkimusta, mikä erityisesti pakollisen rotaation osalta on sikäli ymmärrettävää, että sitä koskeva Tilintarkastuslain säädös astui voimaan vuonna 2007 ja konkretisoituu siten pakollisena rotaationa ensi kerran vasta vuonna 2014. KHT-yhdistys tosin on tehnyt kyselyn, jossa tutkittiin noin 500 suurimman suomalaisyrityksen talousjohtajien näkemyksiä tilintarkastukseen liittyvistä asioista, mm. rotaatiosta. Sviili (2010) on raportoinut artikkelissaan kyselyn tuloksia. Talousjohto (lähes 60 % vastanneista) katsoi, että listayhtiöiden päävastuullisia tilintarkastajia koskeva pakollinen rotaatiosäännös on tarpeellinen tilintarkastajan riippumattomuuden vahvistamiseksi. Talousjohton näkemykset rotaation vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun sen sijaan hajaantuivat. 43 % vastanneista katsoi rotaation parantavan tilintarkastuksen laatua, kun taas 12 % oli sitä mieltä, että rotaatio heikentää tilintarkastuksen laatua ja 26 % vastaajista ei nähnyt rotaatiolla olevan vaikutusta laatuun. Lähes 40 % kyselyyn vastanneista oli sitä mieltä, että tarjouskilpailut vaikuttavat

myönteisesti tilintarkastuksen laatuun, ja toisaalta 35 % ei katsonut kilpailutuksella olevan laatuvaikutusta.

Haastatteluihin perustuva laadullinen kandidaatintutkielma on tehty aiheesta ”Tilintarkastajan rotaation vaikutukset tilintarkastuksen laatuun” (Liukko 2012). Tutkimuksen mukaan rotaation koetaan parantavan tilintarkastuksen laatua tilintarkastajan riippumattomuuden ja sijoittajan luottamuksen parantumisen sekä kilpailun ja asiakkaaseen investoimisen lisääntymisen myötä. Laatua taas heikentää asiantuntijuuden menettämisestä aiheutuva tilintarkastuksen tehottomuus sekä tilintarkastajan elämänlaatuun vaikuttavien seikkojen vaikutus. Tutkielman kirjoittaja päättelee, että rotaatiosta olisi enemmän hyötyä, jos säännös vaatisi tilintarkastusyhteisön vaihtamista. Tällöin saataisiin aikaan vertaisarviointia ja parannusta laatuun. Myös rotaatio- ja karenssiajan muutosta voisi harkita: esimerkiksi 5 ja 5 vuotta voimassa olevan 7 ja 2 vuotta toimeksiannon pituuden ja karenssiajan sijaan (Ks. Liukko 2012, 43).

Heikentääkö pitkä tilintarkastussuhde tilintarkastajan riippumattomuutta tai paraneeko vai heikentyykö tilintarkastuksen laatu pitkän tilintarkastussuhteen myötä? Näihin kysymyksiin eivät ulkomaiset tutkimustulokset anna selkeitä ja yhdensuuntaisia vastauksia (ks. esim. Knechel & Vanstraelen 2006). Meillä Suomessa on tehty joitakin sellaisia opinnäytetöitä, joissa on käyty läpi ja analysoitu ulkomaisia rotaatiotutkimuksia ja niiden tuloksia: rotaation hyötyjä ja haittoja tai rotaation puolustajien ja vastustajien argumentteja (ks. Hakala 2013, Kilpi 2010, Vilenius 2011, Strandberg 2012). Hakalan (2013) opinnäytetyössä analyysin kohteena oli 74 ulkomaista tutkimusartikkelia, joissa oli tarkastelu tilintarkastusyhteisön tai tilintarkastajan rotaation vaikutuksia mm. tilintarkastuksen riippumattomuuteen, laatuun, kustannuksiin tai tilintarkastusalan kilpailuun. Yleisimmin tutkimuksissa tarkasteltiin rotaation vaikutuksia tilintarkastuksen riippumattomuuteen ja laatuun. Tutkimustulosten mukaan rotaation vaikutukset vaihtelevat sen mukaan, mistä tai kenen näkökulmasta vaikutuksia tarkastellaan. Rotaatio tai sen vastakohta – tilintarkastajan toimikausien rajaton jatkuvuus – voi samanaikaisesti olla jostakin näkökulmasta po-

sitiivinen asia ja toisesta näkökulmasta negatiivinen. Esimerkiksi pitkä tarkastussuhde johtaa asiakkaan perusteelliseen tuntemiseen, mikä on tilintarkastuksen laadun näkökulmasta positiivinen asia, mutta se voi olla myös negatiivinen asia paitsi tilintarkastajan riippumattomuuden kannalta myös laadun kannalta sikäli, että tilintarkastus muodostuu rutiiniksi eikä tuota uusia näkökulmia tai lisäarvoa toimeksiantajalle. Myös sillä on Hakalan (2013) analysoimien tutkimusten mukaan merkitystä, toteutetaanko rotaatio tilintarkastusyhteisön rotaationa vaiko vain vastuullisen tilintarkastajan rotaationa. Päävastuullisen tilintarkastajan rotaatio toteutetaan pienemmässä mittakaavassa, eikä siitä aiheudu samankaltaisia kustannus- ja kilpailuvaikutuksia kuin tilintarkastusyhteisön rotaatiosta.

Myös haastatteleman tilintarkastajat sekä toimeksiantajayhteisöjen edustajat korostivat sitä, että päävastuullisen tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön vaihtaminen ovat kaksi eri asiaa ja poikkeavat vaikutuksiltaan toisistaan. Eri tilintarkastusyhteisöissä pitkän tilintarkastajakokemuksen omaava KHT-tilintarkastaja toi esille, että tilintarkastuksen laadun kannalta voisi olla hyvä, että myös yhteisö vaihtuisi. Tilintarkastusyhteisöjen työtavoissa on eroja ja siksi myös yhteisön vaihtamisesta voisi olla asiakkaalle hyötyä. Yhteisöillä on omat laatukäsikirjansa, jotka kertovat, mitä pitää tarkastaa. Tarkastusprosessit ovat riskilähtöisiä, ja eri tilintarkastusyhteisöt voivat nähdä riskit eri tavalla. Tilinpäätöksenkin tarkastuksessa voi olla eroja. Näin siitähän huolimatta, että kehitys on mennyt siihen suuntaan, että tarkastus samankaltaistuu. Kuitenkin painotuksissa sekä standardien soveltamisessa on yhteisöjen välillä eroja. Asiakkaat tuovat usein esille, että ”kun te tarkastatte ihan eri tavalla kuin edellinen tarkastaja, on hyvä, että tulee uusia työtapoja”.

KHT-tilintarkastajan mukaan pakollinen rotaatio ja kilpailu voivat tuottaa asiakkaalle uusia näkökulmia ja hyötyä, etenkin jos tarkastajan pitää laadulla osoittaa paremmuutensa. Rotaatiolla haetaan kuitenkin usein kustannussäästöä, pientäkin. Ala itsekkin on syyllistynyt hintakilpailuun eli on luvattu liian halvalla tehdä työ (Vrt. Causholli, De Martinis, Hay & Knechel 2010, s. 19: ns. low-balling uuden asi-

akkaan tilintarkastuksen hinnoittelussa). Laatu kärsii, jos hinnoittelu menee kriittisen rajan alle. Seurauksena on liika tehostaminen ja runsas aputyövoiman käyttö. Uuden asiakkaan ottaminen merkitsee paljon työtä ensimmäisenä vuotena, koska ei ole asiakkaasta pohjatietoa. Työ jää usein tilintarkastajan omaan piikkiin. Sovittu kiinteä hinta ei mahdollista kaikkien työtuntien laskuttamista asiakkaalta.

Tilintarkastajan rotaatiolla ei tämän KHT-tarkastajan mukaan ole suurta merkitystä, jos yhteisö säilyy samana, koska edellinen päävastuullinen tarkastaja voi olla tiimissä mukana tai ainakin taustalla. Vastuullista tilintarkastajaa tosin koskee Tilintarkastuslain 27,2 §:n mukaan kahden vuoden karenssi aika seitsemän vuoden enimmäisajan jälkeen. Näiden karenssivuosien aikana vastuullinen tilintarkastaja ei saa osallistua kyseisen tarkastuskohteen tarkastukseen eikä myöskään ottaa osaa tarkastustoimeksiannon toteuttamiseen muussa ominaisuudessa (HE 194/2006, 52). Voimassa olevia vastuullisen tilintarkastajan rotaatiosäännöksiä on voitu ehkä tulkita väljemmin, mutta EU:n hyväksymän uuden asetuksen mukaan ei erovuorossa oleva päävastuullinen voi olla millään tavalla asiakkaan tarkastuksessa mukana.

Toinen haastattelemani KHT-tilintarkastaja totesi, ettei hän ymmärrä pakollista rotaatiota lainkaan. Kuitenkin tämäkin tarkastaja totesi että, jos tilintarkastukset alkavat muodostua mekaanisiksi, eikä asiakas saa niistä mitään hyötyä, tilintarkastajaa on syytä vaihtaa. Jatkuvuus on sekä haastattelemieni tilintarkastajien että asiakkaiden mukaan alalle tyypillistä. Tilintarkastajaa vaihdetaan yleensä vain, kun ”sukset ovat menneet ristiin”. Useat haastatellut pitivät merkittävänä sitä hyötyä, mikä koituu siitä, että tilintarkastajalla on pitempiaikainen tietämys yrityksestä, että tilintarkastaja tuntee yrityksen historian ja tietää, miten tähän on tultu.

Viiden – seitsemän vuoden rotaatioaikaa pidettiin sekä tilintarkastajien että asiakkaiden parissa yleisesti sopivana. Jatkuvasti ei kenenkään mielestä kannata tilintarkastajaa vaihtaa. Kahden vuoden rotaatio olisi ehdottomasti liian lyhyt, koska vasta toinen vuosi olisi tehokas. Eräs haastattelemistani henkilöistä edusti organisaatiota, jossa omiin ohjesääntöihin perustuen päävastuullinen tilintarkastaja

vaihtuu kolmen vuoden välein, mutta uusi päävastuullinen tarkastaja valitaan varatilintarkastajista. Tämä on haastattelun näkemyksen mukaan toimiva ratkaisu.

KHT-yhdistyksen tutkimuksessa talousjohtajat toivat esille, että tilintarkastajan vaihtaminen kasvattaa työmäärää ja lisää siten tilintarkastuksen kustannuksia. (Sviili 2010, 49. Ks myös Causholli ym. 2010, s. 15). Myös haastattelemiini toimeksiantajayritysten edustajat kertoivat, että tilintarkastajan vaihto lisää kustannuksia - aikaa uuden tilintarkastajan perehdyttämiseen pitää käyttää paljon. Haastattelin tätä artikkelia varten ylintä johtoa (toimitusjohtaja ja talousjohtaja) isossa yrityksessä, jossa vuosikymmeniä jatkuneet, tiettyjen tilintarkastajien suorittamat tilintarkastustoimeksiannot on äskettäin katkaistu, ja lakisääteinen tilintarkastus annettu kilpailutuksen tuloksena ison KHT-yhteisön hoidettavaksi. Muutos on koettu suureksi, joskin sitä on pehmentänyt se, että vanha tilintarkastaja on voitu palkata muutoksen tueksi vuoden siirtymäajaksi. Ylimmän johdon mukaan

”vanhat tilintarkastajat tunsivat yrityksen historian ja sen kehityksen paremmin kuin kutkaan muut. Tilintarkastus oli automaattista, tiedettiin, mitä tilintarkastajat halusivat, ja ne asiat voitiin valmistella. Vanhat tilintarkastajat toimivat itsenäisesti. Sitä ei koettu negatiivisena, rutiinit toistuivat vuodesta toiseen. Voihan siinä myös käydä niin, että uraudutaan eikä kiinnitetä tarpeeksi huomiota tiettyihin asioihin.”

Ylin johto jatkaa tilintarkastajain vaihtoon liittyvää kertomusta:

”Vanhat tutut tilintarkastajat olivat fyysisesti täällä; he tarkastivat, eikä täällä käynyt muita. Ison tilintarkastusyhteisön myötä on tullut ihan uusi näkökulma asioihin, toisenlaiset rutiinit tilien tarkastukseen, on pitänyt totutella uusiin tapoihin, se on ollut hakemista puolin ja toisin: mitä meiltä odotetaan, mitä me voidaan odottaa tilintarkastajalta. Mutta kyllähän se hyvääkin tekee tuo vaihto: kaikki asiat on niille uusia asioita ja ne kyselevät. Olemme joutuneet



itsekin selvittämään asioita: esim. miten meillä hinnoitellaan, miten kate muodostuu. On pidetty luentoja, opetettu, selvitetty itsellekin ja opittu itsekin. Vanhojen tuttujen tilintarkastajien vaihto ison tilintarkastusyhteisön tiimiin on organisaatiolle itselleenkin aika iso oppimisprosessi. Kirjanpito- ja laskentapäällikkö ovat joutuneet tekemään paljon; on käyty läpi prosesseja. Siitä, että he tarkastavat paljon muitakin yrityksiä, saattaa olla meille hyötyä. He voisivat ehkä kertoa, jos toimimme jossakin tehottomasti.”

Talousjohtaja tiivistää vaihtokokemuksen vielä seuraavasti:

”Ihan erilainenhan se on. Se on iso muutos, kun vaihdetaan yksilö-tarkastajista KHT-yhteisöön. Päävastuullinen tilintarkastajan mukana tulee tiimi, jossa kukin on keskittynyt kapeisiin osa-alueisiin. Vaihto KHT-yhteisöstä toiseen olisi ilmeisesti pienempi muutos.”

Yritysjohdo korosti vaihtoa edeltävän kilpailutuksen merkitystä ja sitä, että kilpailutuksessa tulee olla laaja-alainen asteikko eikä pelkkään hintaan tule tuijottaa. Kilpailutus oli johdon mukaan kireä: tehtiin kolmen vuoden sopimus ja sitoutuminen kiinteään hintaan. Johto arveli, että ensimmäisinä vuosina tilintarkastajien on perehdyttävä asioihin ”omaan piikkiinsä”. KHT-yhteisö joutuu käyttämään paljon tunteja, joita ei pysty laskuttamaan. Tilintarkastusyhteisön valinnassa johto korosti päävastuullisen tilintarkastajan roolia seuraavasti:

”Päävastuullinen tilintarkastaja kävi esittäytymässä – se oli osa valintaprosessia. On yhteisö mikä hyvänsä, on tärkeätä, että päävastuullinen on sellainen tyyppi, että se tulee toimeen vastapelureiden kanssa – että yhteistyösuhde toimii. Että on luottamuksellinen suhde, että voi kysyä puolin ja toisin. Tämä on tärkeää johdon näkökulmasta.”

Johto myös totesi, että vaikka rotaatio ei ole pakollista, tulee se sitä kautta meillekin, että tilintarkastusyhteisön oma normisto edellyttää

päävastuullisen tilintarkastajan vaihtumista tietyn määrävälein. Kaiken kaikkiaan johto totesi, että

”tilintarkastajan vaihtaminen on kyllä semmoinen savotta, ettei sitä kovin tiheällä syklillä vaihdeta, kolme vuotta on minimi, viisi olisi parempi.”

Tilintarkastajan asiantuntijapalvelut ovat näytelleet PK-yrityksissä merkittävää osaa. Edellä tarkastellussa esimerkkiyrityksessä vanha tilintarkastaja käytti noin puolet laskuttamastaan ajasta muuhun kuin lakisääteiseen tilintarkastukseen. Hän osallistui veroilmoituksen tekemiseen, päivitti konsernirakenneselvityksen jne. Valitulla tilintarkastusyhteisöllä ei ole toistaiseksi teetetty mitään ylimääräistä; ja sopimus kattaa vain lakisääteisen tilintarkastuksen. Erään toisen keskisuuren yrityksen talousjohtaja totesi haastattelussa, että

”tilintarkastaja on minulle sparraaja. Lait muuttuvat usein ja hyvin nopeasti. Vuoden aikana tapahtuu niin paljon asioita, joista haluan tilintarkastajan kanssa keskustella. Heti kun meillä on jotain uutta, he osaavat sen heti nähdä, mitä siellä on sellaista, mitä meidän pitää katsoa. Ei ole ongelmaa tilintarkastuksen ja konsultoinnin välillä. Molemmilla on se yhteinen päämäärä, että asiat menevät oikein. Tilintarkastajalla ja talousjohtajalla on sama vastuu, ammattietiikka, asiat on tehtävä lakien mukaan.”

Tämäkin talousjohtaja näki enemmänkin haittana sen, että tilintarkastaja vaihtuu liian usein. Yrityksessä kirjanpitäjäkin pitää listaa asioista, joista halutaan kysyä tilintarkastajilta. Talousjohtaja tiivistää näkemyksensä tilintarkastajan riippumattomuudesta ja tilintarkastuksen hinnoittelusta seuraavasti:

”Jos on vähänkin isompi yritys, tilintarkastajia on jo kaksi, ja ne katsovat toinen toisensa perään. Ja vertailupohjaa tilintarkastuksen hinnalle on. Kollegoiden kanssa puhutaan.”

Toinen haastatelluista KHT-tilintarkastajista toi esille myös sen, että rotaatio tuo epävarmuutta alalle. Sääntely on tänään kovaa, on laadun valvontaa, koulutuksen dokumentointivaadetta ja monenlaista muuta kontrollia pohjalla. Rotaatiosäännökset johtavat siihen, että alalle tulee epävarmuutta ja alan vetovoima laskee. Nuoret hyvin helposti muuttavat 'pöydän toiselle puolelle' eli tilintarkastusyhteisöstä asiakkaan palvelukseen. Rotaatio lisää epävarmuutta tilintarkastajien asemaan ja työtilanteeseen sekä markkinoille.

Haastattelemanani pääasiassa pieniä yrityksiä tarkastavat HTM-tilintarkastajat eivät hekkään luonnollisesti suosi tilintarkastajan jatkuvaa vaihtamista, vaikka myöntävätkin, että rotaatiossa on sekä hyviä että huonoja puolia. Tilintarkastajan jatkuva vaihtaminen olisi heidän mukaansa stressaavaa yrityksille. He eivät myöskään näe tilintarkastajan leipiintymisen vaaraa. ”Työ tehdään aina omien rutiinien mukaan. Ei tule ikinä sellaista tilannetta, että tämähän on tämä sama kuin viime vuonna.” Tarkastajat viittaavat mm. laatu-koulutukseen ja siihen, että vastuukysymykset painavat. Kilpailuttaminen ei ole mukava asia tilintarkastajan kannalta. Yksi haastateltu HTM-tilintarkastaja tiivistä asian näin:

”Tarkastettava on niin kauan, että tietää, että kaikki on oikein. Ei sitä etukäteen tiedä, miten kauan siihen menee. Ja jos tiedän, että tarkastaja vaihtuu, skarppaan vielä extraa, että varmasti kaikki on oikein. Oman maineen näkökulmasta se on tärkeää.”

Haastatellut HTM-tarkastajat pitävät pitkistä asiakassuhteista, mutta toteavat, että tilintarkastajan pitää itse tunnistaa, jos tulee liian tutuksi, ja sanottava tilintarkastajasuhde poikki. Perhe- ja pörssiyrityksissä toiminut talousjohtaja totesi, että isoissa yrityksissä liiallisen tuttavuuden vaaraa ei ole ja että

”en ole vielä törmännyt sellaiseen tilintarkastajaan, joka olisi pitänyt rahaa tai asiakassuhdetta niin tärkeänä, että se olisi mennyt etiiikan edelle”.

Tilintarkastajien ja tilintarkastuksen asiakkaiden näkemykset tilintarkastajien pakolliseen rotaatioon tai vaihtoon liittyen ovat vaihtelevia, jopa rönsyileviä. Tekemäni pienimuotoinen laadulliseen aineistoon perustuvat tutkimus sai minut vakuuttumaan siitä, että yksinä ja oikeita vastauksia tilintarkastajan rotaatiota koskeviin kysymyksiin ei ole olemassaakaan. Aiemmassa tieteellisessä tutkimuksessa nousseet keskeiset näkökohdat – tilintarkastajain riippumattomuus, tilintarkastuksen laatu, kustannukset ja kilpailutus – olivat asioita, joita haastattelemini tilintarkastajien ja asiakkaiden lausunnot myös koskivat. Seuraavassa kappaleessa pyrin tekemään yhteenvedon haastattelututkimuksen tuloksista, rotaation hyödyistä ja haitoista.

## Yhteenvedo ja johtopäätökset

Tilintarkastajain rotaatiota voidaan tarkastella ainakin kahdesta eri näkökulmasta: yhtäältä yleisten tarkoituksien ja yleistettävien tutkimustulosten näkökulmasta ja toisaalta yksittäisten tilintarkastajien/tilintarkastusyhteisöjen ja toimeksiantajayhteisöjen esittäminä ja heidän näkökulmastaan. Ensin mainitusta näkökulmasta tämän artikkelin keskeiset tulokset voi tiivistää seuraavasti: EU:lta tulevat PIE-yhteisöjen tilintarkastajien pakollista rotaatiota koskevat säädökset ovat viime vuosina olleet jatkuvan muutoksen ja keskustelun kohteina. Sädökset ovat turhan monisäikeiset, vaativat ja vaihtuvat. Tutkimustulokset rotaation hyödyistä ja haitoista ovat ristiriitaisia, joten niistä ei voi tehdä selkeitä johtopäätöksiä myöskään lainsäädäntötyön pohjaksi. Rotaatiosta on sekä etua että haittaa, tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille ilmeisesti voittopuolisesti haittaa. Kysymys on ennen kaikkea tilintarkastajien riippumattomuuden turvaamisesta ja laadusta sekä kustannuksista. Menettelyn avulla pystytään kontrolloimaan yrityksen johdon ja tilintarkastajan liiallisen läheisyyden syntymistä, mutta tilintarkastajan vaihtuminen on tilintarkastuksen laadun näkökulmasta myös riskitekijä ja sekä tilintarkastajille että toimeksiantajille kustannuksia lisäävä asia. Päävastuullisen tilintar-

kastajan rotaatio ja tilintarkastusyhteisön rotaatio ovat periaatteessa ja lainsäädännöllisesti kaksi eri asiaa. Voidaan ajatella, että päävastuullisen tilintarkastajan vaihtuminen ei ole kovin suuri asia, jos tilintarkastusyhteisö ja muu tarkastustiimi voi jatkaa. Tilintarkastusyhteisön ja siten koko tarkastustiimin pakollinen rotaatio olisi jo isompi asia. Erityisesti tilintarkastusyhteisöjä koskevan pakollisen rotaation myötä laatu- ja hintakilpailu tilintarkastusasiakkaista kiristyy.

Tilintarkastajain ja heidän asiakkaidensa näkökulmasta pitkään jatkunut tilintarkastussuhde merkitsee sitä, että asiakas ja sen toimiala tulevat tilintarkastajalle tutuiksi sekä keskeiset riskitekijät tunnetuiksi, mikä mahdollistaa tehokkaan tilintarkastustoiminnan. Ensimmäinen tarkastusvuosi vaatii tilintarkastajalta aina perusteellista perehtymistä asiakkaaseen ja asiakkaan toimialaan eli usein sellaista ylimääräistä työtä, jota tiukasti kilpailuilla tilintarkastusmarkkinoilla ei voi laskuttaa asiakkaalta. Tarjouskilpailuun perustuva sopimus lakisääteisestä tilintarkastuksesta tehdään yleensä kiinteään hintaan ja niin tiukaksi, että laatuvaatimukset täyttävä tarkastus vaatii enemmän tunteja kuin mitä voidaan laskuttaa. Tämä seikka liittyy kiristyneen kilpailun mukanaan tuomaan alihinnoitteluun (ns. low-balling ilmiöön, vrt. Causholli ym 2010). Jo edellä sanotusta syystä on ymmärrettävää, että tilintarkastajat eivät yleensä kannata pakollista rotaatiota, vaan näkevät sen itselleen kustannuksia lisäävänä ja sellaisena työn laatuun liittyvänä epävarmuus- ja riskitekijänä, että näkevät sen suorastaan tilintarkastaja-ammatin vetovoimaisuutta vähentävänä asiana.

Toimeksiantajayhteisöjen edustajat sen sijaan näkevät tilintarkastajan vaihtamisen ja pakollisenkin rotaation voittopuolisesti positiivisena asiana. Tilintarkastuskin rutinoituu, ja siitä syystä on silloin tällöin hyvä vaihtaa tilintarkastajaa. Uusi tilintarkastaja tuo mukanaan uusia työtapoja ja tekee sellaisia havaintoja ja kysymyksiä, jotka ovat hyödyllisiä myös asiakkaalle itselleen, osana asiakkaan omaa oppimisprosessia. Uuden tilintarkastajan tulo ja perehdyttäminen etenkin ensimmäisenä vuonna on kuitenkin asiakkaallekin työläs ja kustannuksia aiheuttava prosessi, mistä syystä tilintarkastajaa ei kovin tiheään haluta vaihtaa. Tilintarkastuksen kilpailuttamista ja tilintarkastajan vaihtoa puoltaa

kuitenkin myös se seikka, että tilintarkastuksen hinta pyrkii vuosien mittaan nousemaan.

Riippumattomuuden ja laadun näkökulmasta tilintarkastajat sen paremmin kuin asiakkaatkaan eivät korosta tilintarkastajan vaihtamista erityisen tarpeellisena asiana (vrt. Knechel & Vanstraelen, 2007). Pakollisen rotaation sijasta sekä tilintarkastajat itse että toimeksiantajaorganisaatioiden edustajat luottaisivat tilintarkastajien omaan harkintakykyyn ja korkeaan ammattietiikkaan eli siihen, että riippumattomuutta ei vaaranneta ja että tarkastustyö tehdään joka tapauksessa riittävän perusteellisesti ja ammattitaidolla.

## Lähteet

- Catanach, A.H. & Walker, P.L. 1999. The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 8(1), 4366.
- Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D. & Knechel, W.R. 2010. Audit Markets, Fees and Production: Towards An Integrated View of Empirical Audit Research. *Journal of Accounting Literature*. Vol 29, 2010.
- Daniels, BW & Bocker, Q. 2011. The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, April 2011, Vol- 23(1), 78-82.
- Firth, M.A., Rui, O.M. & Wu X. 2012. Rotate back or not after mandatory audit partner rotation? *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(4), 356-373.
- Gietzmann, M.B & Sen, P.K. 2006. Improving Auditor Independence Through Selective Mandatory Rotation. *International Journal of Auditing*, Vol. 6, Issue 2, 183-210.
- Grothe, M & Weirich T. 2007. Analyzing Auditor Changes, CPA Journal, 77, 12
- Hakala, J. 2013. *Analyysi tilintarkastajan rotaation vaikutuksia koskevista tutkimustuloksista*. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu (pro gradu-tutkielma).
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. *Tilintarkastus: Asiakkaan opas*. Juva WSOYpro.
- Kaplan, S.E. & Mauldin, E.G. 2008. Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors. *Journal of Accounting and Public Policy*, March-April 2008, Vol. 27(2), 177-192.

- Kilpi, S. 2010. *Asiakaslähtöisen tilintarkastajan vaihtumiseen ja uuden tilintarkastajan valintaan vaikuttavat tekijät PK-yrityksissä*. Tampereen ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö, syyskuu 2010.
- Knechel, W.R., Niemi, L. & Sundgren, S. 2008. Determinants of auditor choice: Evidence from a small client market. *International Journal of Auditing*, 12(1), 65-88.
- Knechel W.R. & Vanstraelen, A. 2007. The Relationship Between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26, 1, 113-131.
- Liukko, E. 2012. *Tilintarkastajan rotaation vaikutukset tilintarkastuksen laatuun*. LUT, Kauppätieteiden tiedekunta (Kandidaatintutkielma)
- Nashwa, G. 2004. Auditor Rotation and the Quality of Audits. *The CPA Journal*, 74, 12.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar N. & Carrera, N. 2009. Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28, 1, 113-135.
- Strandberg, M. 2012. *Tilintarkastajan pakollinen rotaatio, Käytännöt Euroopassa ja Yhdysvalloissa*. LUT, Kauppätieteiden tiedekunta (Kandidaatintutkielma).
- Sviili, T. 2010. Talousjohtajat tyytyväisiä tilintarkastuksen tasoon. *Tilintarkastus* 6/2010, 48-49.
- Vilenius, L. 2011. *Tilintarkastajan pakollinen rotaatio listayhtiöissä*. LUT, Kauppätieteiden osasto. (Kandidaatintutkielma)

## Muut lähteet:

- Arvopaperimarkkinayhdistys ry 15.6.2010. Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi (Corporate Governance).
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta. (Bryssel 4.4.2014)
- Kauppakamarin verkkosivu lokakuu 2014: Tilintarkastusdirektiivin muuttaminen ja asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista (15.2.2012, Leena Linnainmaa).
- KHT-yhdistys, verkkosivut lokakuu 2014
- Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.
- Työ- ja elinkeinoministeriö, verkkosivut lokakuu 2014.

# 8.

## YRITYSVASTUURAPORTTIEN ULKOINEN VARMENNUS

### Analyysi varmennusraporteista

Alexander Mäki-Rahko

#### Johdanto

Tämän artikkelin tavoitteena on auttaa lukijoita muodostamaan kokonaiskuva siitä, millaista toimintaa yritysvastuuraporttien ulkoinen varmentaminen on ja mitä varmennusammattilaisten yritysvastuulinformaatiosta antamat varmennusraportit kertovat. Tulosten avulla esitellään myös, missä laajuudessa suuret suomalaiset yritykset ovat kauden 2011 yritysvastuulinformaatiotaan varmentaneet sekä ketkä näitä varmennuksia ovat Suomessa suorittaneet. Artikkelin luettuaan lukija saa käyttöönsä välineitä, joiden avulla arvioida sekä yritysvastuuraportointia että niistä annettuja varmennusraportteja.

Yritysvastuuraporttien ulkoinen varmennus on vielä melko uusi ja kehittyvä alue, jota ei ole Suomessa kovin paljon tutkittu. Yritysvastuuraportoinnin yleistyessä myös yritysvastuuraporttien varmennus tulee yleistymään, mikä on havaittavissa muun muassa KPMG:n (2011) yritysvastuuraportointia käsittelevästä selvityksestä. Varmennuksen kohdistuessa ei-taloudelliseen informaatioon on usein kyse juuri yritysvastuuraporttien varmennuksesta (Hasan, Maijoor, Mock, Roebuck, Simnett & Vanstraelen 2005).



Yritysvastuusta raportointi on pääosin vapaaehtoista toimintaa, joten myös tämän tiedon varmentaminen ulkoisesti on vapaaehtoista, toisin kuin perinteinen tilinpäätösraportointi ja tilintarkastus. Yritysvastuuseen ja siitä julkaistun informaation varmentamiseen liittyen on kehitetty erilaisia kansainvälisiä ohjeistuksia ja standardeja, joita laajalti myös Suomessa käytetään. Yleisesti hyväksytyjen ohjeistusten noudattaminen varmentamistoiminnassa edesauttaa yritysvastuuraporteissa ja varmennusraporteissa esitettyjen tietojen vertailtavuutta niin kyseessä olevaan ohjeistukseen kuin muihin yritysvastuu- ja varmennusraportteihin nähden. Periaatepohjaiset ja osittain vapaaehtoisesti sovellettavat standardit tai ohjeistukset eivät kuitenkaan eksplisiittisesti määrittele, mitä varmennustoimeksiantoihin tulee sisällyttää sekä millaisen informaation ja evidenssin pohjalta johtopäätöksiä yritysvastuuraporteista voidaan esittää.

Tutkimuksissa on noussut esille, että varmennustoimeksiannon laajuutta ei ole useinkaan kovin tarkkaan määritelty varmennusraporteissa (O'Dwyer & Owen 2005; Deegan, Cooper & Shelly 2006) ja toimeksiannon laajuuden määrittää pitkälti varmennuspalvelun tilaava organisaatio (Park & Brorson 2005; Deegan ym. 2006). Park & Brorsonin (2005) mukaan on myös havaittu, että varmennustoimeksiannot voivat olla liian suppeita, jolloin varmennusraportit eivät välttämättä heijasta yritysvastuuraporttia kokonaisuudessaan. Tällöin pelkkä varmennusraportin olemassaolo tai tieto varmennuksen suorittamisesta ei riitä arvioitaessa yritysvastuuraporttia, vaan raporttien käyttäjien olisi hyödyllistä myös tietää, mitä vastuulinformaatiosta on ylipäättään varmennettu.

Yritysvastuuraportoinnille tai sen varmentamiselle ei ole yhtä ainoaa oikeaa tapaa ja tietoa julkaistaan pääosin vapaaehtoisesti. Tällöin varmennuksen avulla voidaan luoda lisävarmuutta sille, että yritysvastuuraportissa esitetyt tiedot antavat oikean kuvan yrityksen suoriutumuksesta esimerkiksi suhteessa raportointikriteeristöön tai asettamiinsa tavoitteisiin. Lainsäädännön puutteesta tai toimintaohjeiden noudattamisen vapaaehtoisuudesta johtuen suoritettujen varmennustoiminnan raportointitavan merkitys kasvaa arvioitaessa

sitä, mitä varmennusraportit kertovat ja mitä lisäarvoa ne voivat vastuuraportoinnille tuottaa. Yritysvastuuraportoinnin ollessa pääosin organisaation oman harkinnan alaisuudessa, voidaan selkeästi esitetty varmennusraportti nähdä myös viestinä sidosryhmille ja merkinä yrityksen halusta kehittää omaa vastuullista toimintaansa.

Tämä artikkeli pohjautuu tutkimukseen (Mäki-Rahko 2013), jossa kartoitettiin, miten yritysvastuuraportteja varmennetaan, ketkä varmennuksia suorittavat ja mitä tietoja varmennusraporteissa esitetään varmennustoimeksiantoon ja varmennuksen kohteena olleeseen yritysvastuulinformaatioon liittyen. Tutkimuksessa keskityttiin ulkoisiin kolmannen osapuolen suorittamiin varmennuksiin, joista oli annettu muodollinen varmennuslausunto.

Tutkimuksen tavoitteena oli lisätä ymmärrystä yritysvastuuraporttien ulkoisesta varmennuksesta. Varmennuksen kohteena voi olla koko yritysvastuuraportti tai tietyt vastuuraportin osat, jolloin kokonaiskuvan luominen varmennustoimeksiintojen laajuudesta ja esittämistavasta auttaa osaltaan ymmärtämään sitä, miten varmennusta tehdään. Yritysvastuuraportin varmentajien tutkiminen on aiheena mielenkiintoinen, sillä kansainvälisesti vaikuttaa siltä, että tilintarkastajat ovat usein varmennuksen suorittajia, mutta suuriakin eroja saattaa olla joko maittain tai toimialoittain.

Artikkeli koostuu neljästä pääluvusta. Johdannon jälkeen toisessa luvussa esitellään tutkimuksen keskeiset käsitteet sekä perehdytään tiivistetysti aiempaan tutkimukseen. Kolmannessa luvussa tarkastellaan lyhyesti, mitä on yritysvastuuraportointi ja sen varmentaminen. Tämän avulla pyritään antamaan lukijalle käsitys siitä, miksi yritysvastuusta mahdollisesti raportoidaan ja millaisista näkökulmista raportoidun tiedon varmentamista voidaan tarkastella. Viimeisessä luvussa esitellään artikkelin taustalla olevan tutkimuksen toteutusta, tuloksia ja yhteenveto, jossa perehdytään suurten yritysten kauden 2011 yritysvastuulinformaatiosta Suomessa annettuihin varmennusraportteihin.

# Keskeiset käsitteet ja aiempi tutkimus

## Käsitteet

*Yritysvastuu* ja yhteiskuntavastuu tarkoittavat pääosin samaa, vaikka niiden laajuudessa voidaan joidenkin tulkintojen mukaan nähdä eroja. Pohjimmiltaan se on vastuuta yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan, ympäristöön ja yrityksen sidosryhmiin (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2009, 19). Tässä artikkelissa käytetään termiä yritysvastuu.

*Yritysvastuuraporteissa* käsitellään laajasti yrityksen yritysvastuun eri osa-alueita, näistä raporttien lukijat voivat saada kattavan kuvan yrityksen vastuullisuuden eteen tekemistä toimenpiteistä ja niiden vaikutuksesta yrityksen kehitykseen (Niskala ym. 2009, 12). Vapaaehtoisen yritysvastuuraportoinnin tarkoituksena on tyydyttää sidosryhmien tiedontarvetta sekä vahvistaa kuvaa yrityksen vastuullisuudesta. Yleensä raportointi perustuu kansainvälisiin raportointiohjeisiin, joiden tarkoituksena on edistää ja yhdenmukaistaa yritysten raportointia. (KHT-yhdistys 2008, 7.)

*Varmennuksen* avulla yritykset voivat lisätä vastuuraportoinnin luotettavuutta. Varmennuksessa yrityksen ulkopuolinen taho esittää johtopäätöksensä yritysvastuuraportista. Organisaatiosta riippumattoman asiantuntijan esittämällä mielipiteellä on vaikutusta siihen, että raportin käyttäjät saavat enemmän varmuutta siitä, onko yritys raportoinut kaikki olennaiset asiat ja että tiedot ovat oikeita. Vaikka riippumaton varmentaja vahvistaa yrityksen vastuullisuuspolitiikan uskottavuutta ja edistää asioiden viestimistä sidosryhmille, ei hän kuitenkaan lausu mielipidettään yrityksen vastuullisuuden tasosta, vaan raportoinnin oikeellisuudesta ja luotettavuudesta. (KHT-yhdistys 2008, 42.) Niskala ym. (2009, 210) määrittelevät varmennuksen ”prosessiksi, jossa riittävän pätevyyden omaava taho käy läpi ja todentaa yrityksen yhteiskuntavastuun hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä yhteiskuntavastuuraportoinnin tiedot”.

*ISAE3000* -varmennustoimeksiantostandardi käsittelee muita varmennustoimeksiantoja kuin menneitä kausia koskevaan taloudelliseen tietoon kohdistuvaa tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta. Varmennustoimeksiantoja voidaan suorittaa kahdella tasolla: ”rajoitetun varmuuden antavina” tai ”kohtuullisen varmuuden antavina”. (IAASB 2011.) KHT-yhdistyksen (2008, 44) mukaan yritysraportoinnin varmentamisessa käytetään yleisemmin rajoitettua varmuutta.

*AA1000AS* -varmennusstandardi tarjoaa ammattilaisille työvälineitä arvioida, millä tavoin ja missä laajuudessa varmennuksen kohteena oleva organisaatio noudattaa AA1000 -raportointiperiaatteita (AccountAbility 2008). Standardi on kehitetty eritoten organisaatioiden yritysraportoinnin laadun, prosessien ja järjestelmien varmentamiseen (KHT-yhdistys 2008, 45).

*Varmennusraportti* on varmennustoimeksiannon kirjallinen lopputuote, joka yleensä liitetään organisaation vastuuraporttiin. Varmennusraportissa tuodaan ilmi varmentajan johtopäätös esitettyjen tietojen oikeellisuudesta ja kuvaus tehdystä työstä sekä varmennustoimeksiannon sisältö. (KHT-yhdistys 2008, 49-50.)

### Katsaus aiempaan tutkimukseen

Park & Brorson (2005) tarkastelivat ympäristö- ja kestävän kehityksen raportoinnin kehittymistä Ruotsissa. Lisäksi he perehtyivät siihen, miksi yritykset päättävät käyttää tai olla käyttämättä ulkoista varmennusta vapaaehtoisiin yritysraportteihin. Yleisesti ottaen varmennusta käyttävät yritykset olivat positiivisia sen suhteen, että kolmannen osapuolen tekemä varmennus tuo hyötyä yritykselle. Tällaisia hyötyjä voivat olla esimerkiksi: opastuksen saanti siihen, miten kehittää tehokkaita sisäisen raportoinnin järjestelmiä ja uskottavuuden lisääntyminen julkaistulle informaatiolle. Yritykset, joiden yritysraporttia ei varmenneta ulkoisesti, olivat epäileväisiä sen käyttöönoton suhteen. Pääsyyt varmentamatta jättämiselle olivat varmennuksen suuri kustannus ja todisteiden puuttuminen sille, että varmennus lisää uskottavuutta.

Varmennuksen tuottamaan lisäarvoon liittyen Park & Brorson (2005) esittävät tutkimuksessaan, että yritys vastuuraporttien varmennuskäytännöt Ruotsissa ovat kehittymässä strukturoidumpaan ja yhdenmukaisempaan suuntaan. Heidän mukaansa varmennukseen liittyy kuitenkin joitain ongelmakohtia, jotka heikentävät varmennuksen kykyä lisätä yritys vastuuraporttien uskottavuutta. Tällaiset ongelmakohdat liittyvät esimerkiksi varmennustoimeksiannon laajuuden tarkkaan määrittämiseen, yleisesti hyväksytyjen raportointiohjeistojen ja varmennuskriteerien soveltamiseen sekä sidosryhmien huomioimiseen varmennustoiminnassa.

Deegan ym. (2006) analysoivat iso-britannialaisia ja eurooppalaisia yritys vastuuta koskevia varmennusraportteja tarkoituksenaan tutkia kyseisten raporttien tuottamaa lisäarvoa yritys vastuuraportoinnille. Tutkimuksessa perehdyttiin siihen, vastaavatko varmennusraportit GRI:n ja Federation des Experts Comptables Europeens:n (FEE) suosituksia raporttien keskeisestä sisällöstä. Varmennusraportteihin liittyvä epäselvyys ja sisällöllinen vaihtelevuus viittaavat tutkijoiden mukaan siihen, että varmennusprosesseja tulee kehittää ja nykyisellään ne saattavat jopa heikentää yritys vastuuraportoinnille tuottamaansa lisäarvoa.

Pflugrath, Roebuck & Simnett (2011) tutkivat yritys vastuuraporttien varmennuksen vaikutusta talousanalyttikoiden käsitykseen raportoidun tiedon uskottavuudesta huomioimalla myös varmentajien ammatilliset taustat. Tutkimuksessa analysoitiin myös, onko varmennuksen merkitys kontekstisidonnaista maittain ja toimialoittain. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että yritys vastuulinformaation varmennus ja varmennuksen tarjoajan tausta vaikuttavat talousanalyttikoiden arvioihin informaation uskottavuudesta. Talousanalyttikot pitävät laskentatoimen ammattilaisten varmentamaa yritys vastuulinformaatiota uskottavampana kuin kestävän kehityksen konsulttien varmentamaa informaatiota. Tulosten perusteella varmennuksen vaikutus talousanalyttikoiden näkemyksiin informaation uskottavuudesta on kuitenkin kontekstisidonnaista. Tähän vaikuttavat analysoitavan yrityksen toimiala ja talousanalyttikon kotimaa. Pflugrathin ym.

(2011) lisäanalysoinnin tuloksena tutkimuksessa esitetään myös, että yritys vastuulinformaation varmennus ei silti juurikaan vaikuta talusanalyttikoiden tekemiin investointipäätöksiin, vaikka se lisääkin informaation uskottavuutta.

Gillet (2012) tutki ranskalaisten listayhtiöiden yritys vastuuraporttien varmennusraportteja, joissa varmennuksen tekijät olivat yrityksen ulkopuolisia tahoja. Tutkimuksen yhtenä tarkoituksena oli tutkia sitä, miten varmennusraportit esitetään ja tulosten perusteella näyttää siltä, että niistä puuttuu tiettyä tarkkuutta, eivätkä ne ole kovin selittäviä. Gillet (2012) esittää myös, että yritys vastuuraporttien varmennuksen tavoitteena on edistää tilivelvollisuutta ja varmistaa julkaistun tiedon luotettavuutta.

## Vastuuraportointi ja julkaistun tiedon varmentaminen

### Yritys vastuuraportointi

Yritys vastuusta raportointi lisääntyy jatkuvasti yritysten keskuudessa ja yhä useammin raportointi nähdään myös mahdollisuutena kasvattaa liiketoimintaa ja lisätä organisaation arvoa. Vastuuraportointi ei ole enää tärkeää ainoastaan sosiaalisen kilpailukyvyyn säilyttämiseksi, vaan myös yritys vastuullisen toiminnan vaikutusten ja hyötyjen ymmärtämiseksi liiketoiminnan kannalta, muun muassa kustannussäästöjen ja uusien liiketoimintamahdollisuuksien muodossa. (KPMG 2011.) Park & Brorson (2005) esittävät, että yhteiskuntavastuuraporttien tarkoitus on esimerkiksi tukea ja helpottaa yrityksen tavoitteiden saavuttamista julkaisemalla riskejä ja mahdollisuuksia, hallita kestävään kehitykseen liittyviä asioita systemaattisesti, parantaa yrityksen mainetta sekä ylläpitää sosiaalista sopimusta eli oikeuttaa olemassaolonsa.

KPMG (2011) analysoi yritys vastuukyselyssään yli 3400 yrityksen yritys vastuuraportteja ja niistä annettuja varmennusraportteja. Näihin lukeutuivat mm. 250 maailman suurinta yritystä sekä 100 suurinta yritystä 34 maasta. Maailman 250 suurimmasta yrityksestä

95 % raportoivat yritysvastuustaan, mikä on yli 14 % enemmän kuin vuonna 2008. KPMG:n (2011) selvityksessä jokaisen 34 maan sadan suurimman yrityksen joukossa 64 % raportoivat yritysvastuustaan. Innokkaimpia raporttoijia olivat julkisen kaupankäynnin kohteena olevat yritykset. 69 % julkisen kaupankäynnin kohteena olevista yrityksistä raportoivat yritysvastuustaan.

Pohjoismaissa yritysvastuustaan raportoivien yritysten määrä on kasvanut huomattavasti. Esimerkiksi Suomessa raportoivien yritysten määrä sadan suurimman yrityksen joukossa nousi vuoden 2008 44 %:sta 85 %:iin vuonna 2011 (KPMG 2011). PwC (2012) kartoitti vuoden 2012 yritysvastuubarometrissaan 553 suomalaisen yrityksen vastuullisuutta julkisen tiedon perusteella. Barometrin mukaan 156 suomalaista organisaatiota raportoivat yritysvastuun tietoja ja näistä 25 olivat uusia raporttoijia. Kolme neljästä Suomen sadasta suurimmasta yrityksestä ja puolet listayhtiöistä raportoivat yritysvastuustaan. Yritysvastuuraportoinnissa yleisesti käytetty raportointikehys on GRI:n (Global Reporting Initiative) G3 Yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto (KHT-yhdistys 2008, 7; KPMG 2011).

Uskottavan ympäristöä ja kestävää kehitystä koskevan informaation julkaiseminen voidaan nähdä keskeisenä tekijänä yrityksen vastuullisuudessa, tilivelvollisuudessa ja hyvän hallintotavan mukaisessa toiminnassa. Tämän tiedostaminen yrityksissä saattaa olla yksi selittävä tekijä raportoinnin lisääntymiselle. (Park & Brorson 2005.)

### **Yritysvastuulinformaation ulkoinen varmentaminen**

Park & Brorsonin (2005) mukaan yritysvastuuraporttien ulkoisen varmennuksen tarkoituksena on lisätä vapaaehtoisesti julkaistun informaation uskottavuutta samaan tapaan kuin perinteinen tilintarkastus lisää uskottavuutta yrityksen tilinpäätösinformaatiota kohtaan. Yritysvastuuraporttien ulkoista varmennusta käytetään usein siis lisäämään raporttien uskottavuutta, parantamaan raportoidun informaation laatua ja lisäämään läpinäkyvyyttä vastuullisuudessa (Gillet 2012; PwC

2012; KPMG 2011; Simnett, Vanstraelen & Chua 2009). Ball, Owen ja Gray (2000) puolestaan esittävät, että varmennuskäytännöt ovat pikemmin johtamisen välineitä kuin että ne heijastaisivat yrityksen sitoutumista läpinäkyvyyteen ja tilivelvollisuuteen.

KPMG:n (2011) kyselyn mukaan maailman 250 suurimmasta yrityksestä 46 %, 34:n eri maan sadasta suurimmasta yrityksestä 38 % ja sadasta suurimmasta suomalaisesta yrityksestä 29 % käyttävät ulkoista varmennusta. PwC:n (2012) mukaan yritys vastuutietoihin kohdistettujen varmennusten määrä kasvaa tasaisesti. Useimmiten yritys vastuuraportin varmentajana toimii suuri laskentayhteisö, joiden markkinaosuus KPMG:n (2011) kyselyn perusteella 250 suurimman yrityksen varmennuspalvelun tarjoajana on 71 % ja 34 tarkastellun maan sadan suurimman yrityksen osalta 64 %.

Kolk ja Perego (2010) esittävät, että mikäli yritys sijaitsee maassa, jossa osakkeenomistajien rooli on suuri ja joissa oikeuskanteet ovat harvinaisempia, yritys vastuuraportin varmentajaksi valitaan todennäköisemmin suuri tilintarkastusyhteisö. Simnett ym. (2009) puolestaan väittävät, että yritykset, jotka toimivat sidosryhmäkeskeisissä maissa, valitsevat todennäköisemmin tilintarkastajan varmentamaan yritys vastuuraporttinsa. Laskentayhteisöjen lisäksi varmennusraportteja koostavat myös muun muassa ympäristöinsinöörit sekä sosiaali- ja ympäristökonsultit (Deegan ym. 2006).

Yritys vastuuraporttien varmennuksessa hyödynnettäviä standardeja tai viitekehyksiä ovat muun muassa International Auditing and Assurance Standards Board:n (IAASB) ISAE3000 -standardi sekä AccountAbilityn AA1000AS -standardi. Nämä eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan pikemminkin toisiaan täydentäviä työvälineitä yritys vastuuraporttien varmentamiseksi (AccountAbility & KPMG 2005; Crawford 2011).

Yritys vastuuraportointia ja vastuulinformaation varmentamista voidaan tarkastella muun muassa legitimaatioteorian ja päämies-agenttiteorian näkökulmasta. Mikäli yritys vastuuraportointia tarkastellaan legitimaatioteorian avulla sosiaalisen sopimuksen ylläpitämisen työvälineenä, voidaan yritys vastuulinformaation varmentaminen yrityksen



ulkopuolisen tahon toimesta nähdä luotettavuutta lisäävänä tekijänä. Deegan (2006, 172-173) esittää Dowling & Pfefferiin (1975) ja Lindblomiin (1994) pohjautuen, että yrityksen legitimitietin ollessa uhattuna yritys voi viestinnän avulla pyrkiä muuttamaan omaa käyttäytymistään vastaamaan yhteiskunnan odotuksia, muuttamaan yhteiskunnan käsityksiä sosiaalisen sopimuksen ehdoista, muuttamaan yhteiskunnan käsitystä yrityksestä muuttamatta todellista suoriutumista, tai manipuloida yhteiskunnan näkemystä omasta toiminnastaan kielikuvoin tai symbolein. Peregón ja Kolkin (2012) mukaan useat monikansalliset yritykset käyttävät varmennusta symboloidakseen kuvaa tilivelvollisuudesta, mikä puolestaan saattaa heikentää varmuksen uskottavuutta.

Legitimaatioteorian pohjalta on siis mahdollista, että yritysraporttien kattavuuteen ja sisältöön vaikuttaa yrityksen käyttämä legitimaatiostrategia, sillä organisaatiot voivat pääosin vapaasti päättää vapaaehtoisesti julkaistavan yritysraportin määrän ja sisällön. Raportoinnin luotettavuus ja uskottavuus yhteiskunnan silmissä voi heikentyä, mikäli yritys pyrkii viestinnällään muuttamaan sosiaalisen sopimuksen ehtoja tai luomaan mielikuvia, jotka pohjautuvat vahvoihin, vastuullisuuteen kytkeytyviin symboleihin. Yrityksen sitoutuminen noudattamaan yleisesti hyväksytyjä raportointiperiaatteita voi osaltaan parantaa julkaistun informaation vertailukelpoisuutta, luotettavuutta ja uskottavuutta, jolloin myös varmentaminen ulkopuolisen asiantuntijan avulla voi lisätä yhteiskunnan ja sidosryhmien luottamusta raportoitua tietoa kohtaan.

Yritysraportointia voidaan toisaalta ajatella myös tilivelvollisuuden näkökulmasta, jolloin vastuuraportointi perustuu yrityksen ja yhteiskunnan väliseen suhteeseen (Mätäsoho & Niskala 1997). Tilivelvollisuussuhteen perusteella tilivelvolliselle määräytyy velvoite antaa informaatiota päämiehelle, jonka oikeutena on saada tuo informaatio. Tämä kahden osapuolen välinen suhde voidaan esittää agenttiteorian (katso Jensen & Meckling 1976) avulla, joka perustuu päämiehen ja agentin väliseen sopimukseen. Tilintarkastus nojautuu perinteisesti agenttiteoriaan, jolloin tilintarkastajan tehtävänä on tuottaa omistajille

informaatiota siitä, toimiiko yrityksen johto omistajien tavoitteiden ja ohjeiden mukaisesti.

Mikäli myös yrityksen ja yhteiskunnan välinen suhde mielletään päämies-agenttiteorian kaltaiseksi yritysraportoinnin osalta, voidaan raporttien ulkoinen varmennus nähdä tilivelvollisuuden edistämisenä perinteisen tilintarkastuksen tapaan. Agentti eli yritys on tällöin vastuussa ja tilivelvollinen päämiehelle eli yhteiskunnalle teoistaan ja toiminnastaan. Tällöin yritysraportoinnin tuottaminen olisi yrityksen velvollisuus, ja yhteiskunnalla olisi oikeus saada tuo tieto. Varmennuksen rooli liittyisi tällaisessa kontekstissa tiedon todentamiseen, eli siihen antaako julkaistu informaatio riittävän ja oikean kuvan yrityksen toiminnasta ja asemasta suhteessa yritysraporttiin osa-alueisiin.

Varmennusta voivat rajoittaa ennenaikainen tai epäkypsä yrityksen raportointijärjestelmä ja sisäiset prosessit. Mikäli raportointijärjestelmä on alikehittynyt tai keskittyy väärin asioihin, on myös kyseenalaista, miten syvälle raportissa tuotettuun informaation ja esitettyihin väitteisiin varmentaja voi päästä. Varmennuksen tarjoaja voi esimerkiksi varmennustoimeksiannon ensimmäisenä vuotena keskittyä siihen, mitä yritysraportteihin pitäisi sisällyttää sen sijaan, että varmentaisi esitettyjen lukujen tarkkuutta. Varmennus voidaan kohdistaa myös esimerkiksi vain tiettyihin yhteiskuntavastuuraportin osa-alueisiin, kuten ympäristöä koskevaan informaatioon. (Park & Brorson 2005; KHT-yhdistys 2008, 42-43.)

## Ulkoinen varmennus ja varmennusraporttien sisältö

### Tutkimuksen toteutus

Artikkelin taustalla olevassa tutkimuksessa (Mäki-Rahko 2013) pyrittiin sisällönanalyysin avulla muodostamaan tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty kuvaus. Aineistoa analysoitaessa sovellettiin sekä laadullista sisällönanalyysiä että kvantitatiivista sisällön erittelyä. Laadullisen

sisällönanalyysin avulla pyrittiin sanallisesti kuvailemaan varmennusraporttien sisältöä. Kvantitatiivisen sisällön erittelyn avulla pyrittiin puolestaan määrällisesti kuvailemaan kyseisissä raporteissa usein esiintyviä ilmaisuja ja tietoja.

Tutkimuksen aineistona käytettiin yritysvastuulinformaatiosta annettuja varmennusraportteja kaudelta 2011. Tutkimuksessa tarkasteltavat varmennusraportit kerättiin sadan suurimman suomalaisen yrityksen joukosta. Yrityksen suuruus määriteltiin liikevaihdon perusteella hyödyntäen TE500 -listausta (Talouselämä 2012). Sadan suurimman yrityksen joukossa 73 yritystä raportoivat yritys vastuutaan vuosikertomuksessa tai erillisessä vastuuraportissa. Näistä 73 yrityksestä 24 olivat varmentaneet yritys vastuulinformaationsa ulkoisen varmentajan toimesta.

24:n yritys vastuulinformaationsa ulkoisesti varmentaneen yrityksen joukossa oli vastuuraportointiin liitettyjä varmennusraportteja yhteensä 25 kappaletta. Lopulliseen aineistoon valittiin Suomessa annetut 21 varmennusraporttia. Suomessa toimivien ulkomaisiin konserneihin kuuluvien yritysten yritys vastuulinformaatiosta annettuja varmennusraportteja ei sisällytetty lopulliseen aineistoon, sillä niitä ei ollut yhdessäkään tapauksessa annettu Suomessa. Aineisto kerättiin hyödyntäen yritysten omia internet-sivustoja ja corporateregister.com-sivustoa<sup>1</sup>. Kaikki tutkimuksessa analysoidut varmennusraportit olivat julkaistu yritysten vuosikertomusten tai erillisten yritys vastuuraporttien yhteydessä.

Aineiston analyysi suoritettiin siten, että varmennusraportit luettiin ensin kertaalleen läpi, jolloin niistä myös kirjattiin, mitä tietoja ne sisältävät. Seuraavassa vaiheessa sisältöä luokiteltiin keräämällä raporteissa esitetyt tiedot aihealueittain ryhmiin. Aihealueeryhmien muodostamisessa hyödynnettiin kirjallisuudessa ja standardeissa sekä ohjeistoissa esitettyjä, keskeisimpiä varmennusraporteissa esitettäviä tietoja. Luokiteltaessa sisältöä aihealueittain, suoritettiin samalla vertailua raporttien sisällön ja varmennusstandardeissa esitettyjen

1. [www.corporateregister.com](http://www.corporateregister.com) on kansainvälinen vastuullisuuteen ja sen raportointiin keskittynyt sivusto, jonka tietokannasta voi hakea yritys vastuuraportteja yrityksen nimellä.

sisällöllisten vaatimusten kesken, eli onko raporteissa esitetty suositellut vähimmäistiedot. Luokittelun yhteydessä analysoitiin myös sitä, miten kyseinen tieto on esitetty ja mitä tietoja aihealueeseen liittyen raportissa kerrotaan.

## Keskeiset tulokset

Varmennuksen tarjoajana toimii Suomessa useimmiten tilintarkastusyhteisö, mikä on kansainvälisesti vertaillen yleistä. Kaksi tilintarkastusyhteisöä olivat toteuttaneet suurimman osan tarkastelun kohteena olleista varmennustoimeksiannoista. Heidän suorittamien varmennustoimeksiantojen osuus kaikista tarkastelun kohteena olleista Suomessa annetuista varmennusraporteista oli noin 77 %. Muiden kuin tilintarkastajien antamia varmennusraportteja oli yhteensä noin 15 %. Tällaisia varmennuspalvelun tarjoajia ovat esimerkiksi kestävä kehityksen konsultit. Tutkimuksen tulosten perusteella Suomessa varmennuksen tarjoajia on melko vähän, ja markkinat ovat keskittyneet kahden toimijan varaan, joista toinen on toiminut varmentajana 57 %:ssa varmennustoimeksiannoista.

Varmennusraporteista 62 %:ssa yritysvastuulinformaation varmentajana toimi sama yhteisö kuin raportoivan organisaation lakisääteisenä tilintarkastajana. Tutkimuksen tulosten perusteella on lisäksi havaittavissa, että mikäli varmentaja on sama taho kuin lakisääteinen tilintarkastaja, niin usein myös tilintarkastaja on ollut yhtenä varmennusraportin allekirjoittajista. Tämä voi viitata siihen, että yritykset valitsevat mieluusti saman varmentajatahon tarkastamaan sekä yritysvastuulinformaatiotaan että tilintarkastuksen alaista informaatiotaan. Tulosten perusteella ei voida kuitenkaan esittää syytä sille, miksi joissain tapauksissa vastuulinformaation varmentajaksi valitaan eri tilintarkastusyhteisö kuin yrityksen tilintarkastaja, vaikka tilintarkastaja tarjoaisikin yritysvastuulinformaation varmennuspalveluita. Tarkastelluista varmennusraporteista suurimmassa osassa (90 %) oli sovellettu ISAE3000 -standardia. AA1000AS -standardia oli käytetty

29 %:ssa varmennustoimeksiannoista ja 19 %:ssa varmennustoimeksiannoista oli sovellettu molempia standardeja.

Tutkimuksen perusteella varmennuksen kohteena voi olla koko yritysvastuuraportti tai tietyt vastuuraportin osat. Usein kohteena esitettiin koko vastuuraportointi tietyin rajauksin tai esimerkiksi taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun tiedot tietyltä kaudelta. Nämä kaksi esittämistapaa voidaan kuitenkin tulkita toisiaan vastaaviksi. Toimeksiannoissa, joissa varmennuksen kohteena ei ollut koko yritysvastuuraportti tai vuosikertomuksen vastuullisuusosiot, oli varmennus rajattu koskemaan esimerkiksi hiilijalanjälkeä tai tiettyjä numeerisia mittareita. Varmennusraporteissa ei ollut esitetty perusteluja sille, miksi kyseinen informaatio oli varmennuksen kohteena.

Varmennuskohteeseen liittyvää tietoa esitettiin myös epäsuorasti erilaisten rajoitusten avulla. Tällaisten rajoitusten esittäminen varmennusraportissa perustuu varmennustoimeksiantoja ohjaaviin standardeihin. Varmennusraporteissa esitetyistä rajoituksista kävi hyvin ilmi, että varmennuksen tarkoituksena ei ole pääosin varmentaa sitä, miten yritys suoriutuu vastuullisuudessaan, vaan tarkoituksena on varmentaa, raportoiko yritys vastuullisuudestaan esittämiensä raportointikriteerien mukaisesti. Edellä mainittu kävi ilmi myös varmennusraporteissa ilmaistuista johtopäätöksistä.

Vaikka varmennustoimeksiannoissa saavutettavia varmuuden tasoja tunnetaan kaksi, rajoitettu varmuus ja kohtuullinen varmuus, annettiin kaikissa varmennusraporteissa rajoitettu varmuus. Toimeksiannon toteuttaminen rajoitetun varmuuden antavalla tavalla vaikuttaa myös johtopäätöksiin, jotka olivat useimmiten ilmaistu negatiivisessa muodossa. Lisäksi rajoitetun varmuuden antava toimeksianto vaikuttaa evidenssin hankkimistoimenpiteisiin. Useimmissa varmennusraporteissa oli maininta, että evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, mutta varmennusraportista kävi kuitenkin harvoin ilmi, mitä se käytännössä tarkoittaa. Toisaalta evidenssin hankkimistoimenpiteitä oli kuvattu kaikissa raporteissa, joten raporttien käyttäjillä on mahdollisuus arvioida näitä.

Analysoiduissa varmennusraporteissa esitettiin varmennustoimeksiantoja ohjaavien standardien ja ohjeistusten edellyttämät tiedot. Esitettyjen tietojen runsaus sekä kattavuus kuitenkin vaihtelivat varmennusraporttien välillä ja tietojen esittämistapa oli yhteydessä varmennusraportin laatijaan sekä sovellettavaan standardiin. Saman varmentajan tuottamat varmennusraportit olivat perusrakenteeltaan ja käytetyiltä sanamuodoiltaan sekä ilmaisuiltaan hyvin samankaltaisia, mutta eroja toisen varmentajan antamiin raportteihin oli havaittavissa.

## Yhteenveto

Varmennuksen pääasiallisen tarkoituksen ollessa raportointikriteeristön noudattamisen varmentaminen, voidaan kyseenalaistaa varmentamisen ja todellisen suoriutumisen välistä suhdetta. Nykyisellään yritys vastuussa suoriutumiseen otetaan varmennuksessa kantaa pääosin siinä määrin kuin käytetty raportointikriteeristö sen mahdollistaa. Tämä asettaa suuren painoarvon sille, millaisia asioita raportointiohjeissa käsitellään ja miten velvoittavia ne ovat luonteeltaan. Varmennuksen kannalta voi olla hankalaa tai jopa mahdotonta ottaa kantaa sellaisiin yritys vastuuseen liittyviin asioihin, joita ei ole raportoitu, mutta joilla kuitenkin on vaikutusta siihen millaiseksi yrityksen vastuullisuus mielletään. Toisaalta varmennusta rajoittaa myös se, että toimeksiannon laajuuden määrittää varmennuspalvelun tilaava yritys. Tämä voi äärimmillään mahdollistaa sen, että jätetään tietoisesti arkoja yritys vastuuseen liittyviä aiheita varmennustoimeksiannon ulkopuolelle. On kuitenkin huomioitava, että varmentajien omat ammattieettiset periaatteet tai ohjeistukset voivat toimia tällaista toimintaa ehkäisevästi. Varmentaja ei välttämättä ota toimeksiantoa vastaan, mikäli arvelee, että varmennuksen avulla pyritään johtamaan raportin käyttäjiä tietoisesti harhaan.

Varmennusraporteissa varmennettavaan kohteeseen esitettyihin rajoituksiin liittyen olisi mielenkiintoista tietää, millaisin perustein jokin informaatio jätetään varmennustoimeksiannon ulkopuolelle. Eli

rajataanko se toimeksiannon ulkopuolelle esimerkiksi sen vuoksi, että yrityksen raportointijärjestelmä ei ole riittävän kehittynyt numeerisen suoritusinformaation varmentamiseen tai kustannussyistä varmentetaan vain tietty informaatio. Varmennusraporttien ja sitä kautta myös yritysvastuuraporttien keskinäistä vertailua heikentävät edellä mainittujen rajoitusten ja laajuuden lisäksi myös vaihtelevat ilmaisutavat ja varmennusraporteissa esitetyn informaation määrä. Raportin käyttäjän tulee itse tulkita, millaisessa suhteessa varmennusraporteissa esitetyt tiedot ja toimenpiteet ovat muihin raportteihin nähden. Tarkoittavatko esimerkiksi tutkiminen, arvioiminen tai läpikäynti samaa asiaa tässä yhteydessä ja mikä onkaan ollut varmennustoimeksiannon kohde tarkalleen ottaen.

Tutkimuksessa havaittiin myös, että varmennusraportit olivat osoitettu raporttoivalle organisaatiolle tai sen johdolle. Tämä vahvistaa käsitystä siitä, että varmennus on vapaaehtoista toimintaa, ja yritys hankkii vastuuraportoinnilleen varmennuksen, mikäli kokee sen tarpeelliseksi. Tällainen vastaanottajan nimeäminen viittaa osaltaan siihen, että varmennus nähdään yrityksen sisäisenä kehittämistoimintana, eikä välttämättä niinkään sidosryhmille viestimisenä. Mikäli yritysvastuuraportin tarkoituksena on viestiä sidosryhmille yrityksen vastuullisuudesta ja läpinäkyvyydestä, niin voisi odottaa, että myös varmennusraportti osoitettaisiin kyseiselle kohderyhmälle tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden edistämiseksi.

Vaikka varmennusraporttien esittämistapa varmennusstandardeja ja -ohjeistoja sovellettaessa on jo melko strukturoitua, edellyttää varmennusraporttien hyödyntäminen vastuuraportointia arvioitaessa kuitenkin perehtymistä kuhunkin varmennusraporttiin tapauskohtaisesti. Raporttien käyttäjät eivät välttämättä osaa huomioda, että varmennus voi käsittää vain osan yritysvastuuraportoinnista. Pelkän varmennusraportin olemassaolon perusteella ei voida arvioida yritysvastuuraportointia, vaikkakin se voi toimia viestinä yrityksen vastuullisuutensa eteen tekemistä toimenpiteistä.

Lopuksi palattakoon vielä artikkelille alussa asetettuihin tavoitteisiin. Yritysvastuuraporttien ulkoisen varmentamisen kokonaiskuvan ymmärtämiseksi luotiin toisessa ja kolmannessa luvussa pohjaa sille, mitä yritysvastuuraportointi ja erityisesti sen varmentaminen on sekä millaisia kysymyksiä ja havaintoja aikaisemmissa aiheita käsittelevissä tutkimuksissa on noussut esille. Tavoitteena oli myös esitellä, mitä varmennusraportit kertovat varmennuksen kohteesta ja varmennustoimeksiannosta, ketkä pääosin toimivat yritysvastuuraporttien varmentajina Suomessa ja missä laajuudessa suomalaiset yritykset ovat kauden 2011 vastuuraportointiaan varmentaneet. Edellä esitettyihin kysymyksiin pyrittiin vastaamaan erityisesti artikkelin loppuosassa, jossa käsiteltiin kirjoituksen taustalla olleen empiirisen tutkimuksen keskeisiä tuloksia. Viimeinen artikkelille asetetuista tavoitteista puolestaan liittyi välineiden tarjoamiseen yritysvastuu- ja varmennusraporttien arvioimisen tueksi. Tavoitteeseen vastaamiseksi pyrittiin monipuolisesti nostamaan esille ulkoiseen varmennukseen liittyviä näkökulmia, jolloin sen lisäksi, että artikkeli tuottaa vertailukelpoista tietoa varmennuksen laajuudesta ja varmentajista Suomessa, herättäne se lukijat myös pohtimaan, mitä varmennus voi kertoa yritysvastuuraportoinnista.

## Lähteet

- AccountAbility 2008. *AA1000 Assurance standard 2008*. AccountAbility.
- AccountAbility & KPMG 2005. *Assurance standards briefing: AA1000 assurance standard & ISAE3000*. AccountAbility.
- Ball, A., Owen, D. L. & Gray, R. 2000. External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9, 1-23.
- Crawford, D. 2011. Revolution or evolution. *CMA Magazine* May 2011, Vol. 85 Issue 3, 26-29.
- Deegan, C. 2006. Legitimacy Theory. Teoksessa: Hoque Zahirul (toim.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. London: Spiramus Press.
- Deegan, C., Cooper, B. J. & Shelly, M. 2006. An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Issue 4, 329-371.



- Gillet, C. 2012. A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 Issue 1, 62-84.
- Hasan, M., Maijoor, S., Mock, T. J., Roebuck, P., Simnett, R. & Vanstraelen, A. 2005. The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided. *International Journal of Auditing*, 9, 91-102.
- IAASB 2011. *ISAE3000 (Revised) Proposed International Standard on Assurance Engagements: Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. International Federation of Accountants, New York.
- KHT-yhdistys 2008. *Yhteiskuntavastuuarportointi -vaatimuksia ja erityiskysymyksiä*. Helsinki: KHT-Media.
- Kolk, A. & Perego, P. 2010. Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19, 182 – 198.
- KPMG 2011. *International survey of corporate responsibility reporting*. KPMG.
- Mäki-Rahko, A. 2013. *Yritysvastuuarporttien ulkoinen varmennus: Analyysi varmennusraporteista*. Pro gradu -tutkielma, Johtamiskorkeakoulu, Tampereen yliopisto. <<http://urn.fi/urn:nbn:fi:uta-1-24059>> 9.11.2014.
- Mätäsaho, R. & Niskala, M. 1997. Ympäristölaskentatoimi ja valta-ympäristö. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1/97, 76-91.
- Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. 2009. *Yhteiskuntavastuun raportointi: raportointi ja laskentaperiaatteet*. Keuruu; KHT-Media Oy.
- O'Dwyer, B. & Owen, D. L. 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37, 205-229.
- Park, J. & Brorson, T. 2005. Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13, 1095-1106.
- Perego, P. & Kolk, A. 2012. Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110, 173-190.
- Pflugrath, G., Roebuck, P. & Simnett, R. 2011. Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30 No. 3, 239-254.
- PwC 2012. *Yritysvastuubarometri 2012*. PricewaterhouseCoopers Oy.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W. F. 2009. Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 3, 937-967.
- Talouselämä 2012. *Talouselämä 500*. <<http://www.talouselama.fi/te500/listaus/?view=ranklist&begin=1&end=100>> 20.11.2012.



IV  
KANSAINVÄLISET STANDARDIT  
– KANSALLINEN TOTEUTUS



## 9. ISSAI-STANDARDIT VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTON TYÖSSÄ

Marjatta Kimmonen, Matti Mattila, Arto Seppovaara

### Johdanto

Julkisen sektorin tarkastustoimintaa varten on luotu kansainväliset ISSAI-standardit (International Standards of Supreme Audit Institutions). Artikkelissa tarkastellaan, miten ne ovat Suomessa vaikuttaneet valtiontalouden tarkastusviraston omaan ohjeistukseen ja toimintaan: missä suhteissa niillä on ollut merkitystä ja missä määrin ne mahdollisesti ovat edelleen ajankohtaisia. Taustaksi tarkastellaan tarkastusviraston lainsäädännössä määriteltyä asemaa ja toimintavaltuutta sekä ISSAI-standardeja ja niiden velvoittavuutta. Tämän jälkeen kuvataan ISSAI-standardien jo toteutuneita vaikutuksia tuloksellisuustarkastukseen ja vaikutuksia, joita ISSAI-standardeilla on nähty olevan pyrittäessä ottamaan ne huomioon tarkastusviraston tilintarkastuksessa.

## Tarkastusviraston asema ja kansainväliset tarkastusstandardit

### INTOSAI ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestönä

Valtiontalouden tarkastusvirasto toimii kansainvälisessä yhteistyössä ylimpänä ulkoisena kansallisena tarkastusviranomaisena. Virasto ei ohjaa muuta tarkastustoimintaa valtiolla tai julkisella sektorilla - joissakin maissa tarkastusvirastot voivat näin tehdä. Ylimmän tarkastusviranomaisen asema saa toiminnallista sisältöään siitä, että tarkastusvirastolla on perustuslaissa säädetty riippumaton asema ylimmän valtioelimen, eduskunnan yhteydessä. Virasto edustaa Suomea maailmanlaajuisessa ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestössä, INTOSAI:ssa (International Organisation of Supreme Audit Institutions).

Tarkastustoiminto kuuluu valtioiden hallintojen perusrakenteisiin. Tarkastustoimintoja on organisoitu ja nimetty hyvin eri tavoin eri maissa. Samoin mandaatit vaihtelevat. Kun eri maiden tarkastustoimintojen yhteistyötä on alettu organisoida vuonna 1953 perustetun INTOSAI:n piirissä, on myös alkanut vakiintua tapa kutsua yhteistyöhön osallistuvia organisaatioita ylimmiksi tarkastusviranomaisiksi<sup>1</sup>. Ylimmillä tarkastusviranomaisilla on eroistaan huolimatta myös riittävästi yhteisiä piirteitä, jotta yhteistyö on ollut mielekästä.

Tarkastusstandardien määrittäminen on kuulunut INTOSAI:n keskeisiin tehtäväalueisiin ainakin vuodesta 1977 lähtien. Tuolloin annettiin niin kutsuttu Liman julistus (The Lima Declaration), johon on koottu julkisen sektorin tarkastuksen peruseriaatteet (Founding Principles). Näiden on tarkoitus soveltua kaikkiin hallintoympäristöihin. Standardointi eteni Liman julistuksen jälkeisinä vuosina vaihteittain, aluksi ilman kokonaiskehikkoa. Vuonna 2007 valmistui ISSAI-standardien kehikko (International Standards of Supreme Audit Institutions, [www.issai.org](http://www.issai.org)), johon siihenastiset standardit istutettiin ja joka alkoi ohjata uusien standardien valmistelua.

1. INTOSAI:ssa käytetty sana on ”Institutions”, joka on usein käännetty viranomaisiksi. Myös tarkastuselin –ilmaisua on käytetty, koska toimijat eivät aina ole katsoneet olevansa viranomaisia.

Kun INTOSAI toimii nimenomaan ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestönä ja kun lisäksi yhteistyöorganisaatiot ovat erilaisia erilaisissa hallintoympäristöissä, on ISSAI-standardeissa perustellusti otettu lähtökohdaksi standardien suositusluonne. Suomessa esimerkiksi tarkastusvirastolle on perustuslain turvin järjestetty hyvin riippumaton asema, mikä heijastuu myös tapaan, jolla ISSAI-standardeja sovelletaan. Seuraavassa käydäänkin taustoittavasti ensin läpi tarkastusviraston säädöspohjaista asemaa, minkä jälkeen esitellään lyhyesti ISSAI-standardien rakennetta ja velvoittavuutta hieman tarkemmin.

### Tarkastusviraston asema ja tehtävä

Perustuslain (731/1999) 90 §:ssä todetaan, että ”Valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtionalouden tarkastusvirasto.” Eduskunnan yhteyteen sijoittaminen on jo sinällään turvannut tarkastusviraston riippumattomuutta suhteessa valtioneuvostoon ja valtioonhallintoon. Perustuslain 90 § korostaa riippumattomuutta myös yleisenä periaatteena ja erityisesti sen merkitystä eduskunnan yhteyteen sijoitettuna virastona. Viraston asemaa vahvistaa myös se, että samassa perustuslain pykälässä tarkastusvirastolle taataan oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteina olevilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot. Edelleen perustuslain 90 §:n mukaan tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä säädetään tarkemmin lailla.

90 § kattaa lyhydestään huolimatta jo merkittävän osan ISSAI-standardeihin sisältyvän Liman julistuksen suosittamista periaatteista ja järjestelyistä: ylimmän tarkastusviranomaisen riippumattomuus, aseman määrittely perustuslaissa, tehtävien määrittely muussa lainsäädännössä sekä vahvan tiedonsaantioikeuden varmistaminen. Suomessa tarkastusviraston toiminnan lähtökohdat on siis järjestetty hyvin selkeästi ISSAI-standardien peruseriaatteiden mukaisesti jo säädöstasolla.

Säädettäessä tarkastustoiminnan perusteista Suomessa voidaan poiketa ISSAI-standardien lähtökohdista, jos siihen olisi tarvetta. Tällaista tarvetta ei kuitenkaan ole ollut, vaan ISSAI-periaatteet on omaksuttu pitkälti omaehtoisesti jo aiemmin osana suomalaista hallintokulttuuria. Tarkastusviraston on tässä mielessä ollut helppo ja luontevaa osallistua INTOSAI:n piirissä toimivaan kansainväliseen tarkastusyhteistyöhön; viraston suhteellinen pienuus on kuitenkin asettanut rajoja osallistumismahdollisuuksille.

Ehkä merkittävien ISSAI-periaatteita koetteleva poikkeama oli Suomessa siinä tarkastustoiminnan riippumattomuutta kyseenalaistavassa järjestelyssä, jossa tarkastusvirasto toimi tärkeän tarkastuskohteensa, valiovarainministeriön alaisuudessa. Viraston asemasta oli vuosia käyty keskusteluja työryhmissä ja muutoinkin. Tarkastusviraston puolelta niissä oli vedottu INTOSAI:n tarkastusstandardeihin, erityisesti Liman julistukseen, viraston aseman järjestämiseksi eduskunnan yhteyteen. Vuodesta 2001 alkaen tarkastusviraston asema järjestettiin näin, mikä varmasti parhaiten vastaa kansainvälisten tarkastusstandardien riippumattomuuden vaatimusta. Ruotsissa tehtiin vastaava ratkaisu hieman Suomea myöhemmin.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) mukaan tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusviraston tehtäviin ei kuulu tarkastaa eduskunnan taloudenhoitoa, eduskunnan vastattavana olevia rahastoja, Suomen Pankkia eikä kansaneläkelaitosta. Erikseen on säädetty tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995) ja tarkastusviraston tehtävistä, jotka liittyvät niin sanottuun fipo-lakiin (869/2012).<sup>2</sup>

Tarkastusviraston tehtävistä on säädetty lailla, mutta ei siitä, millä tarkastuslajeilla virasto tehtäviensä toteuttaa. On tarkastusviraston oma strateginen valinta toteuttaa tehtävänsä tilintarkastuksilla, tulokselli-

2. Laki (869/2012) talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista.



suustarkastuksilla sekä viime vuosista lähtien myös tilintarkastuksen yhteydessä laillisuustarkastuksilla ja johdon tuen yhteydessä tehtävillä finanssipolitiikan tarkastuksilla<sup>3</sup>. Muista taloudenhoidon säädöksistä on tullut seuraavan se, että tarkastusvirasto ei käytännössä voi valita vuosittaisen tilintarkastusten jättämistä pois keinovalikoimastaan.

ISSAI-standardeissa suositetaan, että ylimmän tarkastusviranomaisen mandaatti on riittävän laaja ja kattaa asiat, joiden voi tiivistäen tulkita käsittävän niin taloudenhoidon laillisuuden kuin tarkoituksemukaisuuden (ISSAI 10 / periaate 3). Tästä johtuvaksi voi nähdä sen, että ISSAI:ssa tunnustetaan kolme tarkastuslajia (mm. ISSAI 100/22)<sup>4</sup>: tilintarkastus (financial audit), laillisuustarkastus (compliance audit) ja tuloksellisuustarkastus (performance audit). Suomen tilanne vastaa ISSAI-standardien suositamaa mandaatin laajuutta ja toteutuksen keinovalikoimaa. ISSAI-standardeissa todetaan myös, että tarkastusviranomaisen voi tarkastuksissaan yhdistellä tilintarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja laillisuustarkastuksen näkökulmia (ISSAI 100/23) ja näin tehdäänkin esimerkiksi tarkastusviraston keinovalikoimaan lisänä kuuluvassa finanssipolitiikan tarkastuksessa.

Tarkastusvirastosta annetun lain 20 §:llä on merkitystä sen kannalta, minkä aseman ISSAI-standardit tai muut ulkopuoliset ohjeet voivat saada tarkastusviraston työn ja työtavan suuntaamisessa. Lain 20 §:ssä todetaan, että ”Tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä.” On siis viraston omassa harkinnassa, miten se ohjeistaa tarkastustyötään. On huomattava, että tämäkin järjestely on sinällään ISSAI-standardeissa nimenomaisesti sanotun periaatteen mukainen (ISSAI 100/7). Tähän palataan tarkemmin jäljempänä.

---

3. 1.11.2014 alkaen tuloksellisuustarkastuksen yhteydessä.

4. Artikkelissa käytetään ISSAI-periaatteen yksilöivää merkintätapaa: ISSAI XXXX/YY, jossa XXXX viittaa ISSAI-asiakirjan numeroon ja YY kyseisen asiakirjan numeroituun kappaleeseen.

## ISSAI-standardien rakenne

ISSAI-standardit koskevat tarkastustoimintaa julkisella sektorilla: joko julkisrahoitteisen toiminnan tarkastamista tarkastuskohteena tai julkisten tarkastusorganisaatioiden toimintaa organisaatioina. INTO-SAI-yhteistyöhön osallistuvat pääasiassa valtiolliset, ylimmät tarkastusviranomaiset, mikä antaa perusorientaation ISSAI-standardeille.

ISSAI-kehikossa standardit on sijoitettu neljälle tasolle. Näissä on kaikkiaan 82 erillistä asiakirjaa (periaatteita, perusedellytyksiä ja ohjeita). Kehikossa alemman tason asiakirjat avaavat ja tarkentavat ylemmän tason yleisempiä periaatteita (todettu mm. kohdissa ISSAI 100/4 ja 5). Asiakirjat on numeroitu siten, että ykköstason asiakirjalla on yksinumeroinen tunnusluku, kakkostason asiakirjalla kaksinumeroinen luku jne. Tunnusluvun ensimmäinen numero ei siis ilmaise standarditasoa, vaan esimerkiksi ISSAI 200 on kolmostason asiakirja.

Taulukosta 1 ilmenevät eri tasoilla olevat asiakirjat syyskuun 2014 tilanteen mukaisesti. Nelostasolla asiakirjoja on eniten (70) ja niistä taulukossa on esitetty vain kahden alaryhmän nimikkeet: yleiset tarkastusohjeet (General Auditing Guidelines) ja erityisaiheiden tarkastusohjeet (Guidelines on Specific subjects). Nelostasolla yleisiä tarkastusohjeita on annettu kustakin tarkastuksen pääälajista, eniten tilintarkastuksesta. Erityisaiheiden ohjeet käsittelevät esimerkiksi kansainvälisten järjestöjen, yksityistämisen, ympäristöllisten asioiden tarkastamista.

Nelostasolla on asiallisesti kaksi eriluonteista ohjeryhmää, jotka olisi ollut ryhmittelylogiikan kannalta mahdollista sijoittaa myös eri tasoille siten, että erityisaiheiden ohjeet olisi sijoitettu tasolle 5. Tätä ratkaisua olisi puoltanut myös se, että ne ovat selvästi muita ohjeita ja standardeja kevyemmin valmisteltuja ja käsiteltyjä INTOSAI:n eri toimielimissä.

## Taulukko 1. ISSAI-kehikon asiakirjat eri tasoilla.

### **1: Founding Principles (1 asiakirja)**

ISSAI 1 The Lima Declaration

### **2: Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions (7 asiakirjaa)**

ISSAI 10 Mexico Declaration on SAI Independence

ISSAI 11 INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence

ISSAI 12 Value and Benefits of SAIs – making a difference to the life of citizens

ISSAI 20 Principles of transparency and accountability

ISSAI 21 Principles of Transparency - Good Practices

ISSAI 30 Code of Ethics

ISSAI 40 Quality Control for SAIs - Implementation guidance and tools

### **3: Fundamental Auditing Principles (4 asiakirjaa)**

ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing

ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing

ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing

ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing

### **4: Auditing Guidelines (70 asiakirjaa)**

#### General Auditing Guidelines

ISSAI 1000-2999 General Auditing Guidelines on Financial Audit (38 kpl)

ISSAI 3000-3999 General Auditing Guidelines on Performance Audit (2 kpl)

ISSAI 4000-4999 General Auditing Guidelines on Compliance Audit (3 kpl)

#### Guidelines on specific subjects

ISSAI 5000 -> (27 kpl)

INTOSAI:n standardoimistoiminnan vähittäisestä kehittämisestä johtunee se, että ISSAI-kehikkoa tasoryhmittelyineen ei voi pitää kovin helposti avautuvana. Vuosien myötä vahvistettuja asiakirjoja on ollut tarve sijoitella mahdollisimman selkeään rakenteeseen, mikä ei ole ilmeisesti ollut aivan helppoa. Nyt kaikilla kolmella ylimmällä tasolla on esimerkiksi hyvin perustavia periaatteita. Suomeksi tasojen nimiä on myös hieman hankala kääntää tasojen luonnetta erottelevasti: esimerkiksi miten erottaa luontevasti ykköstason ”perustavat periaatteet” (Founding Principles) kolmostason ”tarkastuksen perusperiaatteista” (Fundamental Auditing Principles). Sisällöllisenä erona on pääasiassa se, että ykkös- ja kakkostasoilla määritellään tarkastuksen lähtökohtaisista järjestelyistä, kolmostasolla yksittäisten tarkastusten

tekemisen peruseriaatteista, joita nelostasolla sitten avataan lisää (tästä todettu mm. kohdassa ISSAI 100/3). Eri tasojen asiakirjoja on ajallisesti laadittu eri järjestyksissä eikä yleisestä yksityiskohtaiseen etenemistä ole käytännössä toteutettu tässä järjestyksessä. Standardirakenteen kehittämistä on osaltaan hidastanut se, että standardeja hyväksytään ja myös voidaan poistaa vain kolmen vuoden välein pidettävissä INTOSAI:n kongresseissa.

Kehikon kahdella ylimmällä tasolla olevat asiat koskevat kaikkea julkisen sektorin tarkastustoimintaa, tarkastuslajeja erottelematta. Kehikon tasoilla 3 ja 4 asiakirjat ovat tarkastuslajikohtaisia – merkittävänä poikkeamana tästä on kuitenkin ISSAI 100 ”Fundamental Principles of Public Sector Auditing”, joka luo perustan tarkastuslajikohtaisille yleisperiaatteille. Tarkastuslajikohtaisesti luokiteltavista asiakirjoista suurin osa koskee siis tilintarkastusta (38 asiakirjaa), pelkästään tuloksellisuustarkastusta koskevia on vain kolme.

## ISSAI-standardit ja kansalliset tarkastusohjeet

Säädöksillä on edellä kuvatusti pyritty tarkastusviraston riippumattomaan asemaan, mihin kuuluu muun muassa se, että tarkastusvirasto päättää itse sovellettavista tarkastusstandardeista ja -ohjeista. Tämä on ISSAI-standardienkin mukainen tila: niissä on todettu, että ISSAI-standardit eivät missään suhteessa käy kansallisten lakien, määräysten tai mandaattien edelle eivätkä estä ylintä tarkastusviranomaista toimimasta alueilla, jotka jäävät ISSAI-standardien määrittelemien alueiden ulkopuolella (ISSAI 100/7).

ISSAI-standardeissa todetaan niiden voivan muodostaa perustan, jonka varaan ylin tarkastusviranomaisen voi kehittää omia standardejaan tai muodostaa tulkintaperustan kansallisille standardeille (ISSAI 100/8). Suomessa tarkastusviraston ohjetyössä on sovellettu jossain määrin kumpaakin tapaa: on kehitetty ohjeistusta painotetusti omista tarpeista lähtien ja sitten varmistettu niiden ISSAI-yhteensopivuus (esimerkiksi tuloksellisuustarkastuksen ohjeet), mutta myös toisin päin

on tehty eli lähdetty selvemmin liikkeelle ISSAI-standardeista ja sitten mukautettu niitä omiin tarpeisiin soveltuviksi ohjeiksi (esimerkiksi laillisuustarkastuksen ohjeet). Tarkastusviraston ohjetyössä on kaikkien ohjeiden kohdalla ollut ainakin jossain määrin vuorovaikutteisuutta kansainvälisten standardien ja omien lähtökohtien välillä.

Tarkastusviraston omien ohjeiden vahvistamisen jälkeenkin on tehty peilausta niin ohjeiden kuin tarkastuskäytäntöjen ISSAI-mukaisuuteen sekä sisäisenä arviointityönä että tarkastusvirastoon kohdistuneen vertaisarvioinnin kautta. Norjan tarkastusviraston vetämässä, vuosina 2011–2012 toteutetussa vertaisarvioinnissa kohteena oli nimenomaan tarkastusviraston aseman, toiminnan ja ohjeiden standardien mukaisuus. Vertaisarviointi lisäsi sekä sisäistä varmuutta että ulkoista uskottavuutta sen suhteen, että toiminnan perusteet kestävät kansainvälistenkin standardien odotukset. Myös tarvittavat kehittämiskohteet kirkastuivat. Näissä suhteissa ISSAI-standardien arvo on suuri. Ne tarjoavat vertaisarviointeihin kriteeristön sekä yhteisen käsitteistön keskustella eri maiden tarkastusviranomaisien kesken. Suomen tarkastusvirasto on ollut myös usean kerran vertaisarvioijana ja näidenkin kautta on saatu arvokasta kokemusta ja peilauspohjaa ISSAI-standardien toimivuudesta erilaisissa tarkastusympäristöissä.

Vaikka ylimmällä tarkastusviranomaisella on siis tunnustetusti mahdollisuus päättää kansallisten säädösten puitteissa, miten se omaksuu ja soveltaa ISSAI-standardeja, standardit asettavat ehtoja sille, milloin ja miten kansallinen tarkastusviranomainen voi ilmoittaa noudattavansa ISSAI-standardeja (ISSAI 100/8-12). Pääperiaate on, että ylin tarkastusviranomainen ilmoittaisi, mitä standardeja se noudattaa tarkastuksissaan ja että se voi ilmoittaa noudattamiensa standardien olevan ISSAI:ssa sanottujen tarkastuksen peruseriaatteiden mukaisia (based on or consistent with) vain, jos ne täyttävät kaikissa suhteissa olennaiset ISSAI-periaatteet (ISSAI 100/8 ja 9). Tarkastuslajikohtaisissa standardeissa on kuvattu ilmoitusta kyseisessä tarkastuslajissa. Tarkastusvirastossa ilmoitus ISSAI-mukaisuudesta on tehty omien tarkastusohjeiden päätössivulla, mikä on ISSAI 100/8 –kohdassa sanotun toisen vaihtoehdon mukainen menettely (toinen vaihtoehto on

ilmoittaa asiasta tarkastuskertomuksessa). Tähän palataan jäljempänä tuloksellisuustarkastuksen ohjeen yhteydessä.

Seuraavassa kuvataan ISSAI-standardien merkitystä tilintarkastuksissa ja tuloksellisuustarkastuksissa. Kummallekin tarkastuslajille on INTOSAI:n piirissä laadittu kyseisessä tarkastuslajissa erityisesti noudatettavia standardeja. ISSAI 100 -asiakirjassa (Fundamental Principles of Public-Sector Auditing) sanotut periaatteet on kuitenkin tarkoitettu koskemaan kaikkia tarkastuslajeja. ISSAI 100 -asiakirja käsittelee em. standardien noudattamisperiaatteiden lisäksi mm. julkisen sektorin tarkastuksen yleistä luonnetta, organisatorisia vaatimuksia, tarkastusetiikkaa, laadunvarmistusta ja tarkastusprosessia. Kolmannen tason tarkastuslajikohtaisten ISSAI-asiakirjojen rinnalla tulisi soveltaa tätä ISSAI 100 -asiakirjaa.

## ISSAI-standardit ja valtion tilintarkastus

### Tarkastusviraston suorittama tilintarkastus ja laillisuustarkastus

Tarkastusvirasto hoitaa tarkastus- ja valvontatehtäväänsä pääosiltaan kansainvälisiä ISSAI-standardeja asiallisesti vastaavan laatutason mukaisesti. Tarkastusviraston suorittamassa tilintarkastuksessa ja laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksessa (laillisuustarkastus) noudatetaan tarkastustoimintaa koskevia ohjeita ja määräyksiä, jotka tarkastusvirasto on antanut virastosta annetun lain 20 §:n perusteella. Mainitut ohjeet ja määräykset määrittelevät valtion hyvän tilintarkastustavan.

Tarkastustoiminnan vaikuttavuudessa huomautukset ja kehittämissuositukset ovat jäävuoren huippu – tosin tärkeä sellainen – jonka varjoon muut vaikuttamistavat helposti jäävät. Kirjanpitoyksiköiden ja valtion tilinpäätöksen tarkastamisella tarkastusvirasto varmentaa talousarvion noudattamisesta, tuotoista ja kuluista ja taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta esitettävien tietojen oikeellisuutta ja riittävyttä. Osaltaan tämän seurauksena sekä kirjanpitoyksikkötasolla että valtion talousarvioletalouden tasolla voidaan tilinpäätöksen lisäksi



**Kuvio 1.** Tarkastustoiminnan vaikuttavuus.

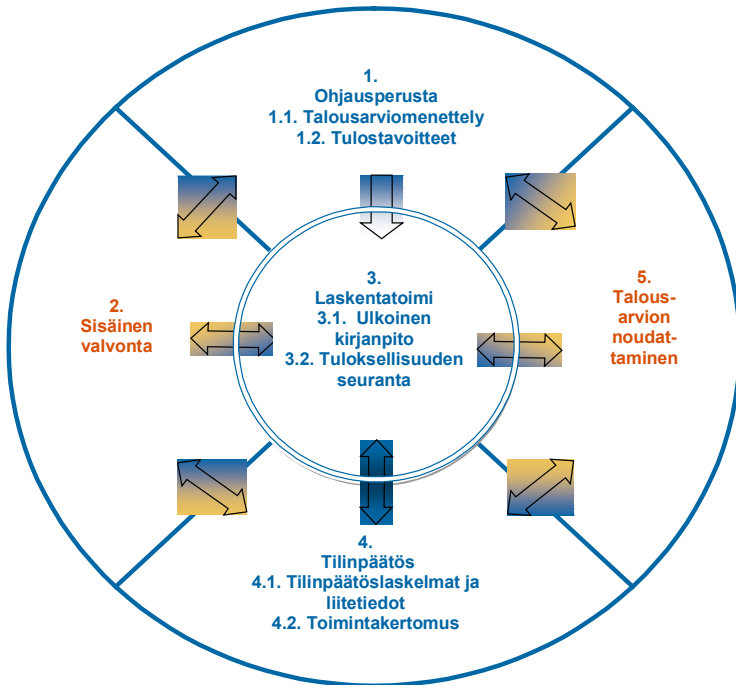
hyödyntää varmennettuja taloustietoja myös muissa yhteyksissä. Ennaltaehkäisevää vaikutusta on vaikea mitata tai arvioida sellaisenaan, mutta sekä tietoisuus valvonnasta että erityisesti tarkastuksen asiantuntijuus tukevat tarkastuksen että yleisemmin hyvän taloudenhoidon tavoitteita.

Tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö antaa tilintarkastuskertomuksen tarkastuksista, jotka koskevat valtion tilinpäätöksen, kirjanpitoyksiköiden ja eräiden rahastojen tilintarkastuksia. Kieku-siirtymäkautena<sup>5</sup> annetaan tilintarkastuskertomuksia eräistä muistakin virastoista. Kaikkiaan tarkastuskaudella 2013-2014 annetaan noin 70 kertomusta.

Tilintarkastus kohdistuu talousarvion noudattamiseen, tilinpäätökseen, laskentatoimeen, sisäiseen valvontaan ja viraston ja laitoksen

<sup>5</sup> Kieku on hanke, jossa kehitetään valtion yhteiset talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit ja niitä tukeva tietojärjestelmä.

ohjausperustaan. Tilintarkastuskertomuksessa lausutaan tilinpäätöksestä, sisäisestä valvonnasta sekä talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattamisesta. Tarvittaessa voidaan lausua myös budjetointimenettelyistä. Tarkastuksen osa-alueiden yhteyksiä havainnollistetaan kuviossa 2.



**Kuvio 2.** Tilintarkastus ja tilintarkastuksen osa-alueet.

Tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö tekee lisäksi laillisuustarkastuksia. Ne edustavat tarkastusvirastolle uutta tarkastuslajia, mutta sisältävät samoja elementtejä kuin tilintarkastus. Tarkastusvirasto tekee laillisuustarkastusta vuosittain sekä tilintarkastuksen yhteydessä että erillisinä. Laillisuustarkastukset ovat koskeneet seuraavia aiheita:



- valtuuksien budjetointi, seuranta ja valtuuksista raportointi
- sotainvalidien laitoshuoltopalveluiden kustannusten korvaaminen
- avustukset veikkauksen ja raha-arpajaisten voittovaroista urheilun ja liikuntakasvatuksen, tieteen, taiteen ja nuorisotyön edistämiseen
- valtion vastinrahan maksaminen yliopistoille
- väylähankkeiden valtuuksien budjetointi ja valtuusseuranta
- avustukset yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen (momentti 33.90.50)
- maakuntien liitot EU-varojen hallinnoijina
- yhteishankintavelvoitteen noudattaminen.

### ISSAI:n merkitys ylimmille tarkastusviranomaisille tilintarkastuksessa

ISSAI-viitekehyksen vanhin osa, peruseriaateasiakirja (Lima declaration), on vuodelta 1977. Tilintarkastuksen kannalta merkittävä muutos tapahtui vuonna 2007, kun viitekehykseen päätettiin sisällyttää tilintarkastusta koskevat ISA:t (International Standards on Auditing). ISA-pohjainen ISSAI-standardi sisältää ISA-standardin ja sen julkisella sektorilla soveltamista selittävän käytännön ohjeen (Practice note). Keväällä 2013 ISSAI-viitekehyksessä oli 79 tarkastusta koskevaa ohjeasiakirjaa. Niistä tilintarkastusta erityisesti koskevia oli 40 ja niistä ISA-pohjaisia 36 kappaletta (standardit 1200-1810). Tilintarkastusta koskevat muut kuin ISA-pohjaiset standardit ovat joko yleisellä tasolla (1000: tilintarkastusta koskevan ISSAI-kehyksen esittely ja 1003: sanasto) tai ne on annettu laillisuustarkastuksesta (4000 ja 4200). ISSAI:n mukaan tehtävä tilinpäätöksen tarkastus tehdään käytännössä ISA-pohjalta.

Jäljempänä tilintarkastusta koskevassa tekstissä uusilla standardeilla tarkoitetaan nimenomaan ISA-pohjaisia ISSAI-standardeja. ISSAI:n sijasta viitataan ISA:an silloin, kun viittauksen kohdeasia periytyy ISSAI:hin suoraan ISA:sta.

Vuonna 2010 INTOSAI:n kongressi antoi julistuksen, jossa kehoitettiin INTOSAI:n jäseninä olevia valtioita ja järjestöjä käyttämään ISSAI:ta julkisen tarkastustoiminnan viitekehyksenä, mittaamaan toimintansa yhdenmukaisuutta ISSAI:n kanssa, ottamaan ohjerakennelman käyttöön kansallisen lainsäädännön puitteissa, parantamaan tietoisuutta ISSAI:sta ja jakamaan kokemuksia, hyviä käytäntöjä sekä haasteita ISSAI:n toimeenpanossa.

ISSAI 30:n (INTOSAI Code of Ethics; kohta 32) mukaan tarkastusviraston tarkastuksen perustana tulee olla yleisesti hyväksytyt tarkastusstandardit. Niihin kuuluvat ainakin INTOSAI:n selvästi hyväksymät ISA ja ISSAI. Jokaisen ylimmän tarkastusviranomaisen tulee päättää suhtautumisestaan mainittuihin standardeihin: soveltaako se a) ISSAI:ta täysimääräisesti vai b) ISA:aa täysimääräisesti vai c) ISSAI 100- ja 200-periaatteita ilman täyttä ISA:n noudattamista vai d) kansallisia tarkastusstandardeja (ISSAI 1000 General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines; kohta 28).

### **ISSAI-kehysten käyttöönotto tarkastusviraston tilintarkastuksessa**

Tarkastusvirasto antaa itse tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä. Viimeksi mainittuihin kuuluvat mm. tarkastusohjeet. Tilintarkastuksen perustana vuodesta 2003 lähtien ovat olleet INTOSAI:n tarkastusstandardit (INTOSAI 2001).

Vuodesta 2007 lähtien tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikön asettamissa työryhmissä on arvioitu INTOSAI:n uusia standardeja ja niiden vaikutuksia. Kohteena ovat olleet ISSAI-viitekehys ja erityisesti sen 4. tason ISA-pohjaiset ISSAI-standardit. Vuosina 2011-2012 työryhmän edustajia tutustui ISSAI-standardien käyttöönottoon ja uusien standardien vaikutuksiin Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa.

Tilintarkastusohjeen uudistamista lykättiin siihen saakka, kunnes vuonna 2010 alkanut tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta koskeva vertaisarviointi valmistuisi. Lykkäämiseen oli kaksi syytä. Ensiksikin,

tilintarkastusohjeen uudistaminen samanaikaisesti vertaisarvioinnin kanssa olisi mutkistanut vertaisarviointia: uutta ohjetta kirjoitettaisiin samalla kun olisi mahdollista arvioida vain vanhan ohjeen mukaista työtä. Toiseksi tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö itse voisi välttyä tarpeettomalta työltä, kun sen ei olisi tarvetta tehdä muutoksia erikseen tilintarkastusmanuaaliin vertaisarvioinnin tulosten perusteella.

### Tilintarkastusohjeen uudistamisen erityiskysymyksiä

Tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikön asettamissa työryhmissä jäsenillä oli toisistaan poikkeavia näkemyksiä sitä, miten merkittävästä asiasta ISSAI:n käyttöön otossa tarkastusviraston tilintarkastuksessa on kysymys. Muutos on merkittävä, jos ISA- tai ISSAI-viitekehystä ryhdytään soveltamaan täysimääräisesti. Tällöin kehittämistoimenpiteet eivät rajoitu tilintarkastusohjeen uudistamiseen, vaan muutos koskee tilintarkastusta kokonaisuudessaan. INTOSAI:n julkaisussa “Implementing the International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs): Strategic considerations” (INTOSAI Capacity building Committee 2010) esitetään näkökohtia tällaisesta perusteellisesta muutoksesta ISSAI:n toimeenpanoa harkitseville tarkastusvirastoille.

Tarkastusvirastossa ei ollut selvää, missä laajuudessa sen tulisi ottaa tilintarkastuksessa käyttöön ISSAI:t. ISA 200:sta (Fundamental Principles of Financial Auditing; kohta: 20-23) ISSAI 1200:aan periytyvän vaatimuksen mukaan tarkastuskertomuksessa saa mainita tarkastuksen tulleen suoritetuksi ISSAI:n mukaisesti vain, jos tarkastaja noudattaa ISSAI:n jokaista vaatimusta. Poikkeuksen muodostavat olosuhteet, joiden takia ISSAI on epärelevantti tai vaatimus on epärelevantti, koska vaatimus on ehdollinen ja ehto ei täyty. Poikettaessa vaatimuksesta tarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tarkastustoimenpiteitä ISSAI:n tavoitteen saavuttamiseksi.

Tarkastusviraston tilintarkastuksen pienet henkilö- ja määräraha-resurssit vaikeuttavat ISSAI:n täysimääräistä käyttöönottoa. ISSAI:n käyttöönottoprosessi itsessään vaatii useita henkilöitä, joilla on syvä ja laaja ISSAI-osaaminen. Mutta käyttöönotto vaatii paljon muutakin. Pohjoismaisissa tarkastusvirastoissa tehdyillä tutustumiskäynneillä ilmeni, että ISSAI:n käyttöönotto tilintarkastuksessa on vaatinut tarkastushenkilöstön laajaa koulutusta, muutoksista tiedottamista, tietojärjestelmäuudistuksia, teknisen tuen järjestämistä ja uudenlaisia tarkastusjärjestelyjä. Ei ole varmuutta siitä, että Suomessa tarkastusviraston tilintarkastukselle saataisiin lisää resursseja sillä perusteella, että tarkastusvirasto haluaa ottaa käyttöön ISSAI:t. Tarkastusviraston sisältäkään ei liene siirrettävissä resursseja tilintarkastuksen toimintayksikölle, muun muassa siitä syystä, että tarkastusviraston tarkastuslajit ovat eriytyneet toiminnallisesti ja menetelmällisesti ja viime vuosien rekrytoinnit ovat tukeneet eriytymistä. Täten syntyy tarve kehittää ja tarkastella uudenlaisia ratkaisuja, joilla ISSAI:t voidaan toteuttaa tarkastusviraston tilintarkastuksissa.

Omat ongelmansa liittyvät ISSAI:n tuomiseen tarkastusviraston olemassa olevaan tilintarkastuskonseptiin. Se muodostettiin omana hankkeenaan; voidaanko konseptiin tuoda suoraan kokonaisuus, joka on muodostettu erilaiselta pohjalta?

Ensiksikin, ISSAI:n käyttöönoton seurauksena tarkastusviraston tilintarkastusprosessiin voi tulla epätasapainoa. Ajan saatossa tarkoiksi kehittyneet tilintarkastuksen ISA-pohjaiset ISSAI:t todennäköisesti vievät tarkastusresursseja pois niiden asioiden tarkastuksesta, joita myös on tärkeää tarkastaa. Vierailujen aikana pohjoismaisiin tarkastusvirastoihin tuli selväksi, että ISSAI-ohjerakennelman käyttöönotto on merkinnyt tilintarkastuksen työmäärän selvää lisäystä. Siinä missä ISA:n mukainen tilintarkastus kohdistuu yhtiön tai muun yhteisön tilinpäätökseen, tarkastusviraston tarkastus kohdistuu myös talousarvion noudattamiseen, virastojen ja laitosten tuloksellisuudesta raportointiin ja sisäiseen valvontaan. Pitäisikö tarkastusviraston tilintarkastuksessa luopua joidenkin asioiden tarkastuksesta, jotta resurssit saataisiin riittämään niin, että tarkastusvirasto voisi väittää – suoraan tai epä-

suorasti – tilintarkastuksen perustuvan kansainvälisesti hyväksytyihin tarkastusstandardeihin?

Toiseksi, tuleeko ja voidaanko rahamääräisen tilinpäätöksen tarkastukseen kehitettyjä ISA:n mukaisia tarkastusmenettelyjä soveltaa sellaisten asioiden tarkastukseen, joissa rahamäärät yksistään eivät ole olennaisia? Onko vietävä systemaattisesti teorian ja käytäntöjen tasolla ISA-pohjaisten ISSAI-standardien perustana oleva tarkastuksen väittämäperusteisuus julkisen sektorin tilintarkastuksessa niille osa-alueille, joilta ei ole ISA-standardeja? Miten väittämäperusteisuus olisi käytännössä tehtävissä asioissa, joissa euromäärien sijasta korostuvat valinnat ja laadulliset seikat? Ja voidaanko tilintarkastuksesta raportoida samassa tarkastusraportissa eri perusteella ja erilaisella varmuuden tasolla ilman, että lukijalle tulee väärinkäsitystä siitä, miten luotettavia ovat tiedot tilintarkastuskertomuksessa?

Kolmanneksi, voiko ISSAI:ta soveltaa mukauttamatta organisaatiota, vastuita ja tarkastusprosessia sen mukaiseksi, mikä on lähtökohtana ISA:ssa ja ISSAI:ssa (osakas – päävastuullinen tilintarkastaja - muut tilintarkastajat)? Suomessa tarkastusvirastossa päävastuullinen tilintarkastaja tekee työtään oma-aloitteisesti ja vastaa siitä esittelijänä. ISSAI:ssa tarkoitettua tarkastustiimiä ei synny. Tilintarkastuspäällikkö ohjaa ja valvoo kaikkien tilintarkastajien työtä, ei päävastuullinen tilintarkastaja.

### **Uudistamishankkeen toteutus 2012–2013**

Tarkastusviraston tilintarkastuksen kehittämiseksi tarkastuskaudella 2012–2013 asetettiin tilintarkastuksen toimintayksikön sisäinen hanke. Hanke sisälsi kolme osahanketta, joista yksi oli tilintarkastusohjeen uudistamisen osahanke. Hankkeen johtoryhmänä ja osahankkeiden koordinaattorina toimi tilintarkastuksen toimintayksikön johtoryhmä.

Uudistamishanketta alettiin toteuttaa tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikössä toimintayksikön sisäisenä tilintarkastusohjeen päivitystyönä. Työ lähti osahankkeen työryhmässä liikkeelle

konkreettisista asioista. Tehdäänkö GAP-analyysi, jossa verrataan mitä vajeita nykyisessä tilintarkastusohjeessa on ISSAI-vaatimuksiin verrattuna? Millainen on uuden ohjeen sisällysluekkelo?

Tilintarkastusohjeen uudistamishankkeelle valittiin lopulta laajemmat lähtökohdat. ISSAI:n kaikki vaatimukset on tunnustettava ja ymmärrettävä – ja siksi kaikki tilintarkastusta koskevat ISSAI:t on käytävä läpi, ymmärrettävä niiden sisältö ja tiivistettävä ISSAI-standardien keskeinen sanoma. Tilintarkastusohjeella tulee olla selkeä rakenne ja asioiden esittämistapa. Lisäksi on otettava huomioon toimintaympäristö. Tarkastusviraston tarkastustoimintaa ohjataan myös teemojen ja painotuksien kautta. Kirjanpitoyksiköiden taloushallinnon muutoksissa voi syntyä hyödyntämisen arvoisia mahdollisuuksia mm. tietokoneavusteiselle tarkastukselle. Edelleen, on syytä varautua siihen, että resurssisyyistä tilintarkastuksen kattavuutta, tekotapaa ja raportointia on muutettava.

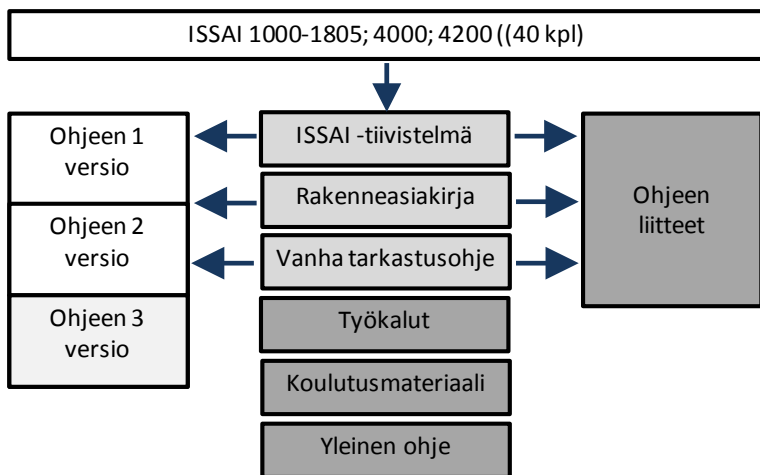
Hankkeessa lähdettiin liikkeelle yleisluontoisilla tavoitteella ”uudistaa valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusohje vastaamaan paremmin ISSAI-kehikon mukaisia peruseriaatteita, toimintaperiaatteita, tarkastuseriaatteita ja tarkastuksen suuntaviivoja eli ISSAI-standardeja”. Tavoitteen toteuttamista varten kuitenkin määriteltiin tarkasti, mitä oli saatava aikaan: tiedettävä tilintarkastusohjeen sisällölliset kehittämistarpeet ja määriteltävä tarkastusohjeen rakenne, tekstin esitys ja termistö - ja kirjoitettava versiot 1–2, joille asetettiin tietyt sisältötavoitteet. Ensimmäisen vaiheen (kesäkuu 2012 – helmikuu 2013) tavoitteeksi asetettiin tarkastusohjeen rungon rakentaminen: mitkä ovat tarkastusviraston tilintarkastuksen osat ja mitkä ovat tilintarkastukselle ja sen osille asetettavat tärkeimmät tavoitteet ja tarkastustoimenpiteet yleisellä tasolla ilmaistuina?

Varsinaisessa tilintarkastusohjeessa oli tarkoitus kuvata ensisijaisesti tarkastusprosessi, tarkastustekniikka, yleistasoiset tarkastustoimet ja tarkastustoimille ISSAI-standardeista tulevat vähimmäisvaatimukset. Ohjeistus antaa kokonaiskuvan siitä, mitä tarkastusviraston tilintarkastuksessa on tärkeää ymmärtää ja tehdä. Pääsääntöisesti ohjeessa ei käsiteltäisi tarkastuksen soveltamisen yksityiskohtaisia kriteereitä,

muun muassa valtion talousarviosta annettujen säännösten ja maksuperustelain ja muiden vastaavien säännösten sisältöä ja tulkintakysymyksiä. Ohjeistuksesta tulisi viittauksia ainakin ISSAI-standardeihin, mahdollisesti myös muihin asiakirjoihin, joissa ohjeessa lyhyesti käsiteltyjä asioita on kuvattu seikkaperäisemmin.

Varsinainen työ alkoi alkuperäisten ISSAI:den läpikäynnillä. Alkuperäisistä englanninkielisistä ISSAI:sta pyrittiin tekemään ajatustarkka suomenkielinen tiivistelmä. Tuon työn rinnalla tehtiin esimerkiksi kysely tilintarkastajille tilintarkastusohjeen kehittämistarpeista ja valmisteltiin niin sanottu rakenneasiakirja. Rakenneasiakirjassa määritellään ohjeen rakenne ja asioiden esittämistapa, mukaan lukien esittämisjärjestys. ISSAI:den läpikäynnistä valmistui ISSAI-tiivistelmä. Sen ja rakenneasiakirjan pohjalta laadittiin ohjeen 1-versio. Siinä tärkeää oli saada oikeat ISSAI-tiivistelmän mukaiset pääasiat oikeaan paikkaan ohjeen sisällä ja esittää asiat oikealla tavalla. Ohjeen 2-versio muodostui, kun ohjeen 1-versioon lisättiin pääasiat voimassa olevasta tilintarkastusohjeesta.

Tarkastusvirastossa uuden tilintarkastusohjeen valmistelun laajuutta ja valmisteluvaiheiden keskinäisiä yhteyksiä tuotettavien asiakirjojen perusteella havainnollistaa kuvio 3.



**Kuvio 3.** Tilintarkastusohjeen uudistamisessa syntyvät asiakirjat.

Ohjeversiossa 2 säilytettiin ISSAI-yhdenmukaisuus ja jäljitysketju ISSAI:hin. Ohjeversion perusteella tehtynä tarkastus käsittää ISSAI-ohjerakennelman mukaiset olennaiset tarkastustoimet kaikilla alueilla, jotka ovat tarkastuksen kohteena (kannanottokohteet). Ohjeluonnos valmisteltiin asiantuntijatyönä: kirjoitettaessa ei tehty valintoja siitä, mitä tarkastetaan ja mitä jätetään tarkastamatta ja millä tavalla tilintarkastusta tehdään.

Ohjeversiossa 2 tarkastuksen kohteena korostuvat kannanottokohteita ja niiden osia koskevat olennaiset virheellisyudet. Kannanottokohteet määräytyvät selontekovaatimuksista, joita tarkastusviraston tilintarkastuksessa nähdään virastoilla ja laitoksilla olevan tilinpäätöksestä, tuloksellisuustiedoista ja sisäisestä valvonnasta. Riskien arvioinnissa lähtökohtana väittämät (Assertions) ja kontrollien tarkastamisen (Test of controls) ja substanssitarkastus (Substantive testing) ovat ISSAI-ohjerakennelman mukaisessa suhteessa toisiinsa. Väittämien käytöstä tilintarkastuksessa on tietoa mm. ISSAI 1315:n (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment) kohdissa A110-A113.

Esityksellisesti ohjeversio 2 noudattaa tilintarkastusprosessin kulua. Vaihejärjestyksen toteuttamiseksi jokaisesta ISSAI:sta oli koottava ydinasiat ohjeversioon tilintarkastusprosessin vaihejakoa vastaavasti. ISSAI:n neljännen tason asiakirjat tyypillisesti sisältävät asioita, jotka soveltuvat tarkastuksen eri vaiheisiin. Ohjeversioon tuli kaksi tarkastusvaihetta lisää voimassa olevaan tilintarkastusohjeeseen verrattuna. Tämä ei tarkoita, ettei edellä mainittuihin uusiin vaiheisiin kuuluvia töitä olisi tehty aiemminkin tarkastusviraston tilintarkastuksessa. Sanasto ja käsitteiden selitykset ovat ohjeversiossa yhdessä paikassa. Keskittämiskäytäntö palvelee mahdollisimman suuren yhdenmukaisuuden saavuttamista käsitteiden määrittelyssä ja käytössä. Samalla käsitteet tulevat selitetyiksi monipuolisemmin.

Verrattaessa edellä sanottua siihen, mitä kuviossa 3 esitetään, nähdään että uudistamistyö kesäkuusta 2012 helmikuuhun 2013 koski 50 % kehittämisen toimenpidekokonaisuuksista. Suurin osa uudistamistyöstä oli keväällä 2013 tekemättä. Jatkohankkeille jäivät



työmäärällisesti vaativimmat työt: ohjeen lopullinen versio, ohjeen liitteet (tarkastuksessa tosiasiallisesti sovellettavat ohjeet), työkalut, koulutusmateriaali ja yleinen ohje. Yleistä ohjetta on valmisteltu erillisessä tarkastusviraston yhteisessä hankkeessa vuoden 2011 lähtien.

## Jatkotyön haasteet

Tilintarkastusohjeen kehittämistyöryhmä jätti yhteenvedoraportin työstään ja sen tuloksista. Kuten edellä kirjoitettiin, ohjeluonnos 2 valmistui asiantuntijatyönä. Ohjeen uudistamisen seuraavassa vaiheessa korostuvat linjauspäätökset. Niistä tärkeimpiä on päättää, mihin ollaan valmiit sitoutumaan pyrittäessä tarkastusviraston tilintarkastuksessa entistä suurempaan yhdenmukaisuuteen ISSAI-viitekehyksen kanssa. Konkreettisen kehittämistyön näkökulmasta nousivat esille muun muassa seuraavat kysymykset.

- Miten paljon resursseja käytetään valmisteluun? Mikä on ohjeen uudistamisen aikataulu? Mitä ohjeistuksen osia valmistellaan ensin?
- Miten varmistetaan riittävä kehittämisosaaminen ja ohjeistuksen yhdenmukaisuus?
- Miten varmistetaan riittävä käyttöönoton tuki, esimerkiksi koulutus?
- Miten ISSAI:n laadinnan taustalla oleva erilainen organisointi otetaan huomioon tarkastusviraston tilintarkastuksessa?
- Mikä on kontrollien tarkastuksen ja substanssitarastuksen suhde tarkastusviraston tilintarkastuksessa, kun tarkastusviraston tilintarkastuksen vahvuudet otetaan huomioon?

INTOSAI pitää tärkeänä ISSAI:n täysimääräistä käyttöönottoa. ISSAI:t standardeina edustavat tilintarkastuksen vähimmäisvaatimuksia. IFAC (International Federation of Accounts) ja INTOSAI näyttävät haluavan tarkastusvirastoilta joko ISSAI-standardien täysimääräistä käyttöä tai ISSAI-standardeista vaikenemista. Vaikuttimena saattaa olla

halu varjella luottamusta ISA- ja ISSAI-viitekehysten uskottavuuteen. Siksi myös epäsuorassa viittaamisessa ISA- ja ISSAI-standardeihin on syytä olla pidättyväinen silloin, kun näitä standardeja ei noudateta täysimääräisesti. Epäsuora viittaus toteutuu esimerkiksi, kun tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksessa ei mainita tilintarkastuksen tulleen suoritetuksi ISSAI:n mukaan, mutta tarkastusvirasto ilmoittaa julkisesti tilintarkastusohjeensa perustuvan ISSAI-standardeihin.

Entä voisiko nykyisessä resurssitilanteessa rakentaa tarkastusviraston tilintarkastuksen ISSAI-ohjerakennelman 3. tason vaatimuksille (Fundamental Auditing Principles)? Tämä mahdollisuus alkoi näyttää menetetyltä siinä vaiheessa, kun INTOSAI asetti 15.2.2013 mennessä kommentoitavaksi ISSAI 200:n (Fundamental Principles of Financial Auditing). Periaateluonnos sisälsi tosiasiallisesti taloudellisten tietojen tilintarkastusta koskevat 4. tason ISSAI:n vaatimukset.

ISSAI 30:n mukaan ylimmän tarkastusviranomaisen tarkastuksen perustana tulee olla yleisesti hyväksytyt tarkastusstandardit. ISSAI:t on kirjoitettu niin, että niiden sanomista ammattitarkastajan on lähes mahdoton olla eri mieltä – kuten että tarkastajan on hankittava riittävä pätevä tilintarkastusevidenssi. On vaikea löytää ISSAI-standardia, jota ei voitaisi soveltaa VTV:n tilintarkastuksessa.

Mitä vaihtoehtoja tarkastusviraston tilintarkastusohjeen uudistamisessa jää, jos ISSAI:t hylätään? Tarkastusvirastosta annetussa laissa ja sen perusteluissa ei viitata kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin tai muuhun hyvää tilintarkastustapaa määrittävään normistoon. Suomessa tarkastusvirastolle, siitä annetun lain 20 §:n nojalla, on annettu oikeus määritellä kantansa täysin vapaasti: tarkastusvirasto määrittelee itse tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevat ohjeet ja määräykset. Myönteisellä tavalla tulkiten lainsäätäjät osoittaa tässä kohdin ehdotonta luottamusta tarkastusviraston harkintakykyyn.

# ISSAI-standardit ja tuloksellisuustarkastus

## Tuloksellisuustarkastuksen taustaa

Valtiontalouden tarkastusviraston yhtenä laissa sanottuna tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta. Tarkoituksenmukaisuus voi tarkastusnäkökulmana saada varsin erilaisia sisältöjä. Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa tätä tehtävää teemmällä tuloksellisuustarkastuksia, jota varten on perustettu tuloksellisuustarkastuksen toimintayksikkö. Tuloksellisuustarkastus johtaa tutkimukselliseen tarkastusotteeseen, joka poikkeaa melko paljon perinteisempien tarkastusmuotojen lähestymistavoista.

Tuloksellisuustarkastus on niin Suomessa kuin muualla selvästi tilintarkastusta nuorempi tarkastuslaji. Kuitenkin tuloksellisuustarkastuksella on Suomessakin erotettavissa verraten pitkälle ulottuvia juuria.

Tarve taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen on Suomessa tuotu esiin ainakin jo 1900-luvun ensimmäisinä vuosina. Vuonna 1907 valtiovarainvaliokunta kiinnitti huomiota revisionioikeuden suorittaman tilintarkastuksen puutteisiin. Valiokunta katsoi, että tarkastuksen ulkopuolelle oli jätetty ”järkiperäisyyden, säästävyyden ja huolellisuuden vaarinottaminen sekä terveiden taloudellisten periaatteiden noudattamisen tarkastus”. Kuitenkin vasta vuonna 1923 revisionioikeuden johtosääntöä muutettiin siten, että vuosittaisessa tarkastuksessa tulisi selvittää tilikirjojen täydellisyys ja kirjanpidon oikeellisuuden lisäksi myös määrärahojen käytön asianmukaisuus. (Paajanen 2008)

Vuosina 1941–1946 toiminut sotatalouden tarkastus oli seuraava merkittävä vaihe tarkoituksenmukaisuuteen kohdistuvan tarkastuksen kehityksessä. Sotatalouden tarkastus oli keskittynyt paljolti juuri tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Saadut kokemukset osaltaan johtivat siihen, että vuoden 1948 alusta uudella nimellä toimintansa aloittaneen valtiontalouden tarkastusviraston tehtäväksi tuli myös taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden tarkastaminen.

Kesti kuitenkin melko pitkään ennen kuin tehtävämuutos alkoi selvemmin näkyä sota-ajan jälkeisessä tarkastustoiminnassa. Esimerkiksi vielä 50-luvun loppupuolella viraston sisäisenkin kritiikin mukaan viraston työ oli keskittynyt liian yksipuolisesti momenttivalvontaan ja tiliositteiden tarkastukseen. Viraston ulkopuolelta oli vielä pitkin 1970-lukua esitetty tarvetta lisätä tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Vuonna 1972 virasto oli itse kuitenkin jo arvioinut, että hieman yli kolmannes työajasta suuntautui tarkoituksenmukaisuustarkastukseen. (VTV 2001)

On kuitenkin huomattava, että tuolloin työn sisältö poikkesi pääosin paljon siitä, millaiseksi tuloksellisuustarkastuksena tehtävä tarkoituksenmukaisuustarkastus tällä hetkellä ymmärretään ja mitä siltä ehkä odotettiin esimerkiksi valtiovarainministeriössä. Tarkoituksenmukaisuutta tarkastettiin lähinnä osana niin kutsuttuja taloudenhoiton tarkastuksia. Niissä käsiteltiin tiliasioiden ohella satunnaisia tarkoituksenmukaisuuskysymyksiä melko suppeasti. Kuitenkin jo tuolloin tehtiin jossain määrin myös varsinaisia erillisiä tarkoituksenmukaisuustarkastuksia.

Siirtyminen kohti nykyisenlaista tuloksellisuustarkastusta tapahtui Suomessa selvemmin 1980-luvun loppupuolella. Vuonna 1988 käynnistettiin laaja-alainen hanke toiminnantarkastuksen kehittämiseksi<sup>6</sup>. Hanke tuotti vuonna 1992 julkaisun ”Toiminnantarkastuksen hallinta”, joka kokosi kehittämishankkeen tulokset. Tavoitteena ei ollut laatia toiminnantarkastusta koskevaa ohjeistusta, mutta hanke ja julkaisu alkoivat käytännössä suunnata toiminnantarkastuksen prosessia.

Seuraava tärkeä askel kohti nykymuotoista tuloksellisuustarkastusta otettiin vielä vuonna 1992, jolloin tilintarkastus ja toiminnantarkastus eriytettiin organisatorisesti. Toiminnantarkastajien ammatillinen identiteetti alkoi kehittyä tämän seurauksena voimakkaasti. Tärkeää muutoksessa oli se, että viraston johto oli nyt selkeästi kokonaisuutena sen kannalla, että luonteeltaan tutkimuksellinen toiminnantarkastus oli tarkastusta siinä kuin perinteisempikin tarkastustoiminta ja että

---

6. Tarkastuslajia oli jo ennen kehittämishanketta alettu kutsua toiminnantarkastukseksi.

se varauksetta kuului viraston työkenttään muunakin kuin rajattujen yksittäisten tarkoituksenmukaisuuskysymysten käsittelynä.

Toiminnantarkastuksen nimi muutettiin vuonna 2009 tuloksellisuustarkastukseksi vastaamaan paremmin tarkastuslajin kansainvälisesti vakiintunutta nimitystä ”Performance Audit”. Toiminnantarkastus oli asiallisesti jo aiemmin määritelty tuloksellisuuden tarkastamiseksi eli nimen muutos vahvisti jo aiemmin tehdyn työn sisällöllisen suuntauksen.

Nimenomaan tuloksellisuuteen painottuneen tarkoituksenmukaisuustarkastuksen traditio on Suomessa siis varsin lyhyt. Toisaalta kansainvälisestäkin arvioiden tuloksellisuustarkastus on nuorehko tarkastuslaji. Tehokkuuteen suuntautuvaa tarkastustoimintaa alettiin Yhdysvalloissa kehittää 1960-luvun puolessa välissä ohjelmabudjetointiin liittyen (VTV 1992). Tuloksellisuustarkastuksen edelläkävijöihin samoin kuuluvassa Ruotsissa tarkastuslaji alkoi saada vakiintunutta asemaa 1970-luvulla nimikkeellä förvaltningsrevision.<sup>7</sup>

INTOSAI:n ohjeistukseen tarkastuslaji tuli paljon myöhemmin: INTOSAI:n piirissä alettiin vuoden 1998 kongressin päätöksen perusteella valmistella ensimmäistä ohjeistusta nimenomaisesti tuloksellisuustarkastusta varten. Ruotsin silloisella tarkastusvirastolla Riksrevisionsverketillä oli valmistelussa keskeinen rooli INTOSAI:n tarkastusstandardien työryhmän puheenjohtajuuden kautta. Sittemmin nelostasolle sijoitetut, ISSAI 3000 -tunnuksen saaneet ohjeet ”Implementation Guidelines for Performance Auditing” valmistuivat niinkin hiljattain kuin vuonna 2004. Ohjeistuksen alaotsikko kertoo niiden perustuvan INTOSAI-standardien<sup>8</sup> lisäksi käytännön kokemukseen – tämä merkitsee paljolti ruotsalaisten saamia kokemuksia tuloksellisuustarkastuksesta. Tarkastuslajin tradition lyhyys (yhdistyneenä työn monimuotoiseen luonteeseen) on ollut vaikuttamassa siihen, että tuloksellisuustarkastuksen ohjeistusta ei ole tehty aiemmin.

---

7. Ruotsissa on siirrytty käyttämään tarkastuslajista nimeä effektivitetsrevision aiemmin kuin Suomessa otettiin käyttöön nimi tuloksellisuustarkastus.

8. Tarkoittaa vuoden 2004 standardien tilannetta, jolloin ei ISSAI-kehikkoa eikä erityisesti sen tason 3 standardeja ollut vielä olemassa.

Seuraavassa käydään pääpiirteissään läpi sitä, miten INTOSAI on standardoinut ja ohjeistanut tuloksellisuustarkastusta. Tarkastusviraston omaan toiminnantarkastuksen ohjeistamiseen palataan sen jälkeen.

### **Tuloksellisuustarkastusta koskevat ISSAI-standardit**

Erityisesti tuloksellisuustarkastusta koskevat vain seuraavat kolme ISSAI-asiakirjaa<sup>9</sup>:

ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing (17 sivua)

ISSAI 3000 Implementation Guidelines for Performance Auditing (76 sivua + 58 sivua liitteitä)

ISSAI 3100 Performance Audit Guidelines: Key Principles (9 sivua + 19 sivun liite)

Näistä ajallisesti vanhin on vuonna 2004 vahvistettu ISSAI 3000 -asiakirja. ISSAI-sivuston mukaan se on tarkoitus päivittää vielä vuonna 2014 ja aina vähintään viiden vuoden välein. ISSAI 3100 -asiakirja vahvistettiin vuonna 2010. Tuorein on vuonna 2013 vahvistettu ISSAI 300, jota on tarkoitus päivittää vähintään yhdeksän vuoden välein.

Tällä hetkellä ISSAI 300 on tuoreutensakin vuoksi asemaltaan vahvin ja punnituin tuloksellisuustarkastusta koskevista ISSAI-standardeista. ISSAI 3100 -asiakirjan tilanne taas on varsin epäselvä. ISSAI-sivuston mukaan sitä on siis tarkoitus päivittää säännöllisesti. Kuitenkin INTOSAI:n vuoden 2013 kongressissa oli esillä sekin mahdollisuus, että asiakirjasta oltaisiin kokonaan luopumassa. ISSAI 3100 onkin ongelmallinen erityisesti nelostasolle sijoitettuna asiakirjana: se on suppeahko esitys hyvin yleisistä periaatteista ja se sisältää pääosin asioita, jotka on paremmin esitetty kolmostason ISSAI 300 -asiakirjassa. Laajahko ISSAI 3000 soveltuu selvästi ISSAI 3100 -asiakirjaa

9. Tasolle 4 sijoitetuissa erityisaiheiden tarkastusohjeissa on asioita, joita voi ottaa huomioon myös näitä erityisaiheita koskevissa tuloksellisuustarkastuksissa. Erityisesti näin on ympäristöllisten kysymysten tarkastusohjeissa. Tason 4 erityisaiheiden tarkastusohjeita ei voi kuitenkaan luokitella tarkastuslajikohtaisesti.

luontevammin nelostasolle sijoitetuksi ohjeistukseksi. Sisällöllisesti ISSAI 3000 ei ole vanhentunut, mutta sille suunniteltua päivitystä voi silti pitää perusteltuna.

ISSAI 300 sisältää perustavimmat tuloksellisuustarkastusta koskevat tarkastuslajikohtaiset periaatteet. Johdannossa asiakirjan sanotaan koostuvan kolmesta osasta (ISSAI 300/3):

- ensimmäisessä osassa kuvataan tuloksellisuustarkastuksen toimintapuitteita sekä relevantit ISSAI-standardit
- toisessa osassa ovat tuloksellisuustarkastuksen yleiset periaatteet, jotka tulisi ottaa huomioon niin ennen tehtävään ryhtymistä kuin tarkastusprosessin aikana
- kolmas osa käsittää tarkastusprosessin eri vaiheiden mukaiset periaatteet lyhyine selityksineen.

Asiakirjan lukujakoa ei kuitenkaan ole tehty suoraan tämän rakenteen mukaiseksi, mikä hieman hankaloittaa ISSAI 300/3:ssa sanotun rakenteen hahmottamista.<sup>10</sup>

ISSAI 300 -asiakirjan luvussa 5.1.2 on käsitelty tarkastuksen kolmea valittavissa olevaa lähestymistapaa: systeemi-, tulos- ja ongelmasuuntautunutta lähestymistapaa. Siinä ei kuitenkaan ole käsitelty mitenkään valintaperusteita tai sitä, mikä on lähestymistapojen suhde tuloksellisuustarkastuksen aiemmin kohdissa 9 ja 11 sanottuun tuloksellisuuden ”peruslähestymistapaan”. Tässä mielessä luvun sisältö on kovin epästandardimainen.

Yleisesti ottaen ISSAI 300 -asiakirja on selkeä. Sisällöllisesti merkittävä selkeytys ja parannus aiempiin ohjeisiin ja erityisesti ISSAI 3100 -asiakirjaan nähden on siinä, että ISSAI 300 -asiakirjassa taoudellisuus, tehokkuus ja vaikuttavuus on nähty toisiinsa kuuluvana kokonaisuutena (ISSAI 300/9 ja 11). ISSAI 3100 -asiakirjassa niistä

10. Vastaavuuden voi tulkita seuraavaksi:

Ensimmäisen osan asiat ovat asiakirjan luvuissa 2, 3 (alalukuineen) ja 4 (alalukuineen).

Toisen osan asiat ovat luvussa 5.1 (alalukuineen)

Kolmannen osan asiat ovat luvuissa 5.2, 5.3 (alalukuineen), 5.4 (alalukuineen), 5.5 (alalukuineen) sekä 5.6.

on puhuttu erillisinä, vaihtoehtoisina näkökulmina siten, että tarkastus voisi kohdistua vain yhteenkin näistä kolmesta tuloksellisuuden kolmesta osa-alueesta (ISSAI 3100/9). Tällainen tarkastuksen rajausta ja valinta voidaan tietysti käytännössä joutua tekemään, mutta voi pitää ongelmallisena, jos tuloksellisuus ei kokonaisuutena ole ainakin lähtökohtana tarkasteluille.

Nelostason ISSAI 3000 – asiakirjan esipuheessa sanotaan, että asiakirjaan tulisi suhtautua elävänä dokumenttina, jota on päivitettävä sen mukaan kuin tarkastuskäytännöt etenevät. Lisäksi sanotaan, että kyse ei ole normatiivisesta, teknisestä tai käsikirjamaisesta asiakirjasta. Sen sijaan sen sanotaan sisältävän paljon tuloksellisuustarkastuksen erityispiirteet huomioonottavia suosituksia ja informaatiota, joilla on merkitystä käytännön tarkastustyössä. Erillisessä johdannossa esitetään vielä ikään kuin toiveena, että ohjeet voisivat tarjota jotakin apua siihen moninaisuuteen ja vaikeasti hahmottuviin kokonaisuuksiin, joita tuloksellisuustarkastaja voi kohdata työssään. Ei-normatiivisuuden korostus on ymmärrettävää sitäkin taustaa vasten, että ISSAI 3000 on ollut ensimmäinen kansainvälinen tuloksellisuustarkastuksen ohjeistus, mistä syystä on haluttu painottaa eroa normatiivisemmin standardoitavissa olevaan tilintarkastukseen. On ollut arvokasta, että tuloksellisuustarkastuksen ominaislaatu on eksplisiittisesti tunnustettu. Uudempi ISSAI 300 – asiakirja on omaksunut saman suhtautumisen tuloksellisuustarkastukseen.

Myös on merkille pantavaa, että ISSAI 3000 -asiakirjassa on lähes 20 sivulla käsitelty sitä, mitä tuloksellisuustarkastus on ja miten se suhteutuu esimerkiksi ohjelma-arviointeihin. Tilintarkastuksen ohjeistuksessa ei vastaavaa identiteetin kuvausta ole. Uudehkoissa tarkastuslajissa tällaiseen ydinolemuksen etsimiseen ja kuvaamiseen on ollut suurempi tarve.

On kiinnostavaa huomata, että vaikka tuloksellisuustarkastukseen kuuluu ISSAI-standardienkin tunnustama ”moniarvoisuus”, tuloksellisuustarkastus on käytännössä saanut hyvin samanlaisia toimintatapoja ja sisältöpainotuksia eri maissa. ISSAI-standardeilla on tässä varmasti oma tärkeä merkityksensä. Koska tuloksellisuustarkastuksen



ISSAI-standardointi on kuitenkin verraten uutta, merkittävä vaikutus on varmasti ollut myös sillä, että tarkastuslaji on alkanut suuntautua hyviksi havaittujen käytäntöjen varassa. Tätä kautta myös ovat saaneet vahvistusta ne varovaisenoloiset suositukset, joita on esitetty ISSAI 3000 -asiakirjassa.

## Tuloksellisuustarkastuksen ohjeistaminen tarkastusvirastossa

### Toiminnantarkastuksen kehittämishankkeen jälkeinen aika

Tarkastusviraston toiminnantarkastuksen kehittämishankkeessa 1980-luvun lopulla ei siis voitu tukeutua INTOSAI:n tarkastuslaji-kohtaiseen ohjeistukseen. Hankkeen taustaksi ei ylipäätään ollut yleisesti hyväksyttyä kuvausta tarkastuslajin luonteesta. Omat tarkastuskokemukset olivat myös vielä verraten vähäisiä. Toiminnantarkastuksen lähestymistapaa alettiin työstää konsultin avustamana tarkastajia osallistavalla tavalla. Työtä tuettiin Ruotsin tuloksellisuustarkastuksesta saaduilla vaikutteilla. Yleisenä taustana tarkastuslajin kehittämiseksi oli pyrkimys siirtyä valtionhallinnossa tulosohjaukseen.

Tarkastusvirastossa oli hieman aiemmin, vuonna 1985 toteutettu tilintarkastuksen kehittämishanke, jossa oli laadittu tilintarkastusohjeistusta. Tuolloin esitettiin ajatuksia, että toiminnantarkastuksessa tehtäisiin samoin, mikä kuitenkin herätti myös epäilyjä siitä, olisiko tilintarkastuksen tapainen ohjeistaminen toiminnantarkastuksessa mahdollista. Toiminnantarkastuksen kehittämishankkeessa päädyttiinkin varsin erilaiseen etenemistapaan ja ohjeistamisesta luovuttiin siinä vaiheessa. Toiminnantarkastukset nähtiin aiheriippuvaisesti keskenään niin erilaisiksi, että niitä olisi vaikea ohjeistaa. Tilannetta verrattiin vaikeasti ohjeistettavissa olevaan tutkimustoimintaan.

Aiemminkin toiminnantarkastuksen tutkimuksellinen luonne oli ollut kompastuskivenä, mutta toisesta syystä: tarkastusperinteestä lähtevästä halusta pitää tarkastus selkeästi erossa tutkimuksesta. Tätä

toiminnantarkastuksen kehittämisen hidastetta ei enää ollut, mutta nyt toiminnantarkastuksen tutkimuksellisenä pidetty luonne oli vaikuttamassa siihen, että ohjeistus toteutettiin kattavasti vasta vajaa parinkymmentä vuotta myöhemmin. Väliaikana toiminnantarkastusta kehitettiin toiminnantarkastuksen kehittämishankkeen luoman perustan sekä työssä muodostuneen hiljaisen tiedon varassa.

Ohjeistuksen tarpeellisuus herätti kuitenkin ajoittain keskusteluja ja näkemykset erosivat. Keskustelussa ohjeistamista ei nähty pelkääntään vaikeaksi, vaan mahdollisesti myös haitalliseksi: ohjeistuksen pelättiin vaarantavan sellaisen innovatiivisuuden ja tilannekohtaisen liikkumatilan, jota toiminnantarkastus vaatii. Jälkeenpäin voi arvioida suhtautumistavan olleen jossain määrin aiemman ohjeistustavan kahlitsemaa. Ohjeistus oli helposti totuttu ymmärtämään vain liikuma-alan rajoittamisena eikä ajatusmallein tuettuna suunnistautumisapuna laajalla toimintakentällä. On vaikea arvioida, olisiko varhaisempi ohjeistaminen nopeuttanut tuloksellisuustarkastuksen kehitystä vai oliko eduksikin vaihe, jossa toiminnantarkastuksen annettiin muovautua käytännön kokemusten sekä suomalaisen hallinnon ominaispiirteiden ohjaamina. Myöhemmälle ohjeiden kehittämiseksi oli joka tapauksessa suureksi eduksi, että oli jo kokemusta käytännön toiminnantarkastuksesta ja sen haasteista.

### Toiminnantarkastuksen ohjeistamisen vaihe

Toiminnantarkastuksen ohjeistus alkoi edetä vaiheittain lähtien helpoimmin ohjeistettavista asioista kohti kattavaa yleisohjetta. Jo melko varhain toiminnantarkastuksen organisatorisen eriyttämisen jälkeen koettiin tarvetta toiminnantarkastuksen kehittämishankkeen ehdotuksen mukaisesti määritellä, mitä esiselvitysten<sup>11</sup> olisi hyvä sisältää. Asiasta laadittu muistio ei saanut vahvistetun ohjeen asemaa, mutta se vaikutti paljon tehtyjen esiselvitysten rakenteeseen.

---

11. Esiselvitysten tarkoitus on kuvata lyhyesti tarkastuskohde riskeineen sekä luoda tarkastuksen toteuttamissuunnitelma tarkastusasetelmineen.

Vuonna 2002 annettiin ensimmäiset tarkastusviraston vahvistamat ohjeet toiminnantarkastuksesta kolmen erillisen ohjeen kokonaisuutena. Nämä sisälsivät prosessiohjeen, esiselvitysohjeen ja kertomusohjeen. Prosessin päävaiheet olivat saaneet muotonsa käytännön työssä. Prosessiohjeella lähinnä tarkennettiin käytännön menettelyjä. Samoin esiselvitys- ja raportointivaiheet olivat jo alkaneet vakiintua siinä määrin, että niistä ohjeistus oli melko helposti toteutettavissa. Vielä tuossakaan vaiheessa ei työn tueksi siis ollut INTOSAI:n vahvistamia tuloksellisuustarkastuksen ohjeita.

Vuoden 2002 ohjeiden valmistuttua pidettiin jossain määrin ongelmallisena sitä, että edelleenkin tarkastuksen ydinasiasta eli siitä, miten itse tarkastus toteutetaan, ei ollut ohjetta. Vuonna 2007 tarkastusvirasto antoi ensimmäisen toiminnantarkastuksen kokonaisuudessaan kattavan ohjeen. Ohje käsitti omana lukunaan myös hankalasti kuvattavana pidetyn tarkastusprosessin keskivaiheen eli varsinaisen tarkastusvaiheen. Tästä päädyttiin käyttämään nimitystä ”Tarkastuksen tiedonmuodostus”, jonka katsottiin kuvaavan vaiheen tosiasiallista luonnetta.

Toinen vielä perustavampi uusi asia oli se, että ohjeessa nyt ensimmäistä kertaa määriteltiin, mitä toiminnantarkastus on. Tämä määrittely on luonut pohjan kaikelle sille, mihin tuloksellisuuden tarkastamisessa on sittemmin pyritty. Määrittelyssä koetettiin päästä mahdollisimman selkeään toiminnantarkastuksen luonnehdintaan. ISSAI 3000 -asiakirjassa tehty määrittely on olennaisesti samansisältöinen, mutta tarkastusviraston ohjetyön aikana se nähtiin runsaudessaan jossain määrin ongelmalliseksi.

Uusi ohje sisälsi lisäksi kuvaukset tarkastustoiminnan suunnittelusta, jälkiseurannasta sekä laadunvarmistuksesta. Lisäksi aiempaa esiselvitysohjetta oli täydennetty merkittävästi mm. ohjeessa muussakin yhteydessä käyttöön otetun tuloksellisuusketjun hyödyntämiseksi myös esiselvityksen apuvälineenä.

Erityisesti tiedonmuodostusta koskevaa lukua varten perehdyttiin melko laajasti uudehkon INTOSAI:n ohjeistuksen lisäksi eri maiden tarkastusohjeisiin. Luku laadittiin kuitenkin pääasiassa omista tarpeista

lähtien. Ensisijaisesti haluttiin kuvata tiedonmuodostus kokonaiskehikkona. Lisäksi haluttiin vastata tarpeisiin, joiden oli havaittu kaipaavan ohjeistusta. Monen maan ohjeissa itse tarkastusvaihetta oli käsitelty hyvin vähän eikä sellaisenaan seurattavaksi olleita malleja juuri ollut tarjolla. Eri maiden ohjeissa esiselvityksen tekemistä oli käsitelty paljon, mutta itse tarkastusvaihe saattoi jäädä lähes vain sen toteamiseksi, että siinä toteutetaan esiselvityksessä luotu tarkastusasetelma.

Vuoden 2007 toiminnantarkastuksen ohjetta vahvistettaessa INTOSAI oli siis paria vuotta aiemmin antanut ensimmäiset tuloksellisuustarkastusta koskevat ohjeensa<sup>12</sup>. Kuitenkin kuten aiemmin, myös vuoden 2007 ohje laadittiin kokonaisuutenakin pääosin kansallisista lähtökohdista käsin, vaikutteita muilta omaksuen. Toiminnan perusteet haettiin tarkastusta koskevasta lainsäädännöstä, jota lähdettiin tulkiten purkamaan ohjeistukseksi. Aiemmin muotoutuneet käytännöt ja saadut kokemukset vaikuttivat myös paljon laadintaan. Toiminnantarkastuksen ohjeen laadinnan loppuvaiheissa pyrittiin varmistamaan, että ohjeet olisivat myös INTOSAI:n standardien mukaiset.

Ohjeen esipuheessa tuotiin INTOSAI:n ohjeistuksenkin henkeä noudatellen esiin se, että ohje jättää paljon liikkumatilaa tarkastajan ammattitaitoon ja osaamiseen kuuluvalla harkinnalla ja pohdinnalla, minkä todettiin edistävän innovatiivisen ja käyttökelpoisen tarkastustiedon tuottamista. Vielä todettiin, että kansainvälisessä katsannossa toiminnantarkastus on hyvin monimuotoista ja sen sisällön tyhjentävä määrittely on osoittautunut haasteelliseksi. Tämä kuvastaa jo 1980-luvun lopulla toiminnantarkastuksen kehittämishankkeessa omaksuttua suhtautumista, mikä sai lisätukea INTOSAI:n standardeihin kirjatuista periaatteista. Nyt jälkikäteen voi kysyä, onko tuloksellisuustarkastuksen määrittelyn vaikeutta ehkä jopa liioiteltu.

Kun omat ohjeet istutetaan suoraan kansalliseen hallintoympäristöön ja tarkastuskäytäntöjä huomioiviksi, on mahdollista pyrkiä konkreettisempiin ja paikoin jopa vaativampiin ohjeisiin kuin on ollut laadittaessa INTOSAI:n piirissä standardeja hyvin erilaisiin toimintaympäristöihin. Esimerkiksi kun Suomessa tarkastusviraston

---

12. Myöhemmin ISSAI 3000 – tunnuksen saaneet, vuonna 2004 vahvistetut ohjeet.

tehtävä on säädosperusteisesti sidottu valtion taloudenhoidon tarkastamiseen, haluttiin toiminnantarkastuksen ohjeen ja tarkastuskäytännön rakentuvan hyvin selkeästi nimenomaan tämän varaan. INTOSAI:n piirissä vallitsevia erilaisia suuntauksia kuvastaa esimerkiksi se, että joissakin maissa ylin tarkastusviranomainen on nähnyt roolinsa ainakin käytännössä parlamentin tahdon toteutumisen yleiseksi tarkastajaksi eikä valtiontaloudelliselle näkökulmalle ole annettu samaa painoa kuin Suomessa. INTOSAI:n tuloksellisuustarkastusohjeiston lähtökohtiin kuuluu kyllä se, että tuloksellisuustarkastus on 3 E:n (economy, efficiency and effectiveness) tarkastamista, mutta tämä ydin on varsinkin vanhemmassa ISSAI 3000 -asiakirjassa hieman liennut erilaisia tilanteita huomioivien selitysten runsauteen.

Tarkastusviraston vuoden 2007 ohjeiden erityispiirteisiin kuului ehkä myös se, että toiminnantarkastus määritettiin nimenomaan tarkastukseksi kuten muutkin tarkastuslajit, joilla kaikilla tarkastusasetelmaa ohjaa sama peruskysymys: onko tehty niin kuin olisi pitänyt tehdä. Toiminnantarkastuksessa tuo kysymys koskee tuloksellisuutta, josta tehtävä tiedonmuodostus noudattaa tutkimustoiminnan periaatteita. Muualla identiteettiä on määritelty enemmän rajaten pois sitä, mitä tuloksellisuustarkastus ei ole tai miten se eroaa joistakin lähelle tulevista toiminnoista, kuten arviointitoiminnasta.

Tarkastusvirastonkin toiminnantarkastusohje sisälsi myös ulos jättävää rajaamista, mikä osin tehtiin vain implisiittisesti: sillä että toiminnantarkastus määriteltiin nimenomaan tuloksellisuuden tarkastamiseksi, tehtiin tietoisesti eroa tarkoituksenmukaisuustarkastuksen yhtenä perinteenä olleeseen hallinnontarkastukseen. Enää hallintoa ei pääsääntöisesti tarkastettaisi itseisarvoisesti, vaan osana laajempaa, yhteiskunnallisiin vaikutuksiin painottuneen tuloksellisuusketjun tarkastamista. Jyrkkä rajaus hallinnontarkastukset poissulkien ei käytännössä tosin ole aina perusteltua.

Vuoden 2007 ohjeen valmisteluperiaatteena ja tavoitteena oli, että ohje voisi toimia itsenäisenä asiakirjana ja että tarkastajalle riittää tarkastusviraston oman ohjeen tunteminen ja noudattaminen tarkastusviraston laatuvaatimusten sekä INTOSAI:n suositusten noudat-

tamisen varmistamiseksi. Tämän valmisteluperiaatteen mukaisesti lisättiin valmistuvien kertomusten päätösvivulle maininta, että tarkastus on tehty tarkastusviraston toiminnantarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti. Viittaus INTOSAI:n standardeihin sisällytettiin ainoastaan tarkastusohjeen esipuheeseen. Siinä todettiin, että yhdessä virastoa koskevien säädösten kanssa ohje luo edellytykset INTOSAI:n tarkastusstandardien mukaiselle tarkastustoiminnalle.

Vuoden 2009 huhtikuussa tehdyllä työjärjestyksen muutoksella toiminnantarkastuksen toimintayksikön nimi muutettiin tarkastustoiminnan tosiasiallisen sisällön mukaisesti tuloksellisuustarkastuksen toimintayksiköksi. Vuonna 2010 vahvistetun uuden tarkastusohjeen nimeksi tuli tämän seurauksena ”Tuloksellisuustarkastuksen ohje”. Uusi ohje on vuoden 2007 ohjeen päivitetty versio, jossa sisällöllisiä muutoksia ei ollut paljon.

Vuoden 2010 ohjeessa otettiin huomioon edellisen ohjeen soveltamisesta saadut kokemukset sekä vuoden 2007 ohjeen jälkeen INTOSAI:n vahvistama ISSAI-standardijärjestelmän kehikko. Vuoden 2010 ohjeen päätösvivulle lisättiin aiempaa yksityiskohtaisemmin siitä, miten ohje suhteutuu INTOSAI:n vahvistamiin standardeihin. Siinä sanotaan, että ”Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin ISSAI-tarkastusstandardeihin. ISSAI-standardijärjestelmässä ohje sijoittuu tason neljä yleisiin tarkastusohjeisiin. Ohje ilmentää osaltaan tarkastusviraston tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa.” Lisäksi mainittiin ohjeen sisältävän viittaukset tarkentaviin ohjeisiin, jotka sijoittuvat ISSAI-standardijärjestelmän tason neljä erityisohjeisiin.

Tarkastusvirastoon vuosina 2011-2012 kohdistuneen vertaisarvioinnin loppuraportissa tuloksellisuustarkastuksen ohjeiden todettiin täyttävän hyvin ISSAI-standardien periaatteet (Peer Review Finland, report). Erityisesti laadunvarmistusprosessin selkeää ja systemaattista kuvausta pidettiin ohjeen vahvuutena. Vertaisarviointiryhmä totesi myös ohjetta käytettävän ja sovellettavan tehokkaasti päivittäistyössä. Toisaalta voi todeta, että tuloksellisuustarkastuksesta voi vertaisarvioinneissa saada tilintarkastusta helpommin hyväksyvän arvion, koska

ISSAI-kehikossa tuloksellisuustarkastusta koskevia standardeja on vähemmän, minkä lisäksi ne ovat verraten yleistasoisia ja tilannekohtaista joustoa korostavia. Tämä huomioon ottaenkin tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksen ohjeet on arvioitu kansainvälisesti eri yhteyksissä monessa suhteessa hyväksi.

Vertaisarvioinnin jälkeen valmistuneissa ISSAI 100 ja 300 -asiakirjoissa on joitakin uusia painotuksia, mistä syystä tuloksellisuustarkastuksessa on sisäisenä työnä pyritty arvioimaan näidenkin suhteen standardien täyttymistä niin omissa ohjeissa kuin tarkastuskäytännöissä. Tuloksellisuustarkastukseen kuuluu muutenkin luontevasti jatkuva kehittäminen työn laaja-alaisuuden ja monitahoisuuden vuoksi. Tuloksellisuustarkastuksen perustarkoituksena on pysynyt sen selvittäminen, saadaanko valtion varoilla haluttuja asioita aikaan taloudellisesti. Tätä varten tuloksellisuustarkastus on koko 1990-luvun jälkeisen ajan pyrkinyt kehittämään menetelmiään ja prosessiaan sekä tarkentanut käsitteitään ja määritelmiään. Tarkastustuotteiden ja -otteiden valinta ja niiden kehittäminen on jatkuvaa viraston tekemää tulkintaa siitä, miten se parhaalla mahdollisella tavalla toteuttaa sille annettua tehtävää ja miten se sille annettua julkista valtaa käyttää (VTV 2010, s. 24).

## Lopuksi

Artikkelin kuvaus valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustoiminnan viimeaikaisesta kehityksestä on tilanteesta, jossa tilintarkastusta koskevan ISSAI-viitekehyksen käyttöönotto oli olennaisesti kesken. Tästä johtuen tilintarkastuksen osalta artikkelissa korostuvat käyttöönottoa valmistelevat toimenpiteet ja ISSAI-standardien käyttöönotossa esille nousseet ongelmat kevään 2013 tilanteessa. Sen sijaan artikkelin kuvaus ISSAI-viitekehyksen huomioon ottamisesta tuloksellisuustarkastuksessa koskee jo pitkälti vakiintunutta toimintaa.

## Lähteet

- INTOSAI (2001): Code of Ethics and Auditing Standards
- INTOSAI Capacity building Committee (2010): Implementing the International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs): Strategic considerations; Design and Production by NAO Communications; [http://www.issai.org/media/13550/implementing\\_the\\_issais\\_-\\_cbc\\_guide.pdf](http://www.issai.org/media/13550/implementing_the_issais_-_cbc_guide.pdf)
- ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions, <http://www.issai.org/>
- Peer Review Finland, report. Valtiontalouden tarkastusviraston vertaisarviointihankkeen päivämätön loppuraportti. [http://www.vtv.fi/files/3144/Peer\\_review\\_NAOF.pdf](http://www.vtv.fi/files/3144/Peer_review_NAOF.pdf).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2010): Näkökulmia tuloksellisuustarkastukseen. Valtiontalouden tarkastusviraston tutkimuksia ja selvityksiä.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (1992): Toiminnantarkastuksen hallinta
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2001): Valvontaa varoille – vastinetta rahalle, valtiontalouden tarkastusvirasto 1975-2000.
- Visa Paajanen (2008): Katsaus tarkastustoiminnan historiaan Suomessa. Tarkastusviraston sisäiseen koulutuskäyttöön laadittu muistio.



## 10.

# JULKISYHTEISÖJEN TILINPÄÄTÖSESITTÄMINEN STANDARDISOINTIPAINEESSA

Lasse Oulasvirta

## Johdanto

Artikkelin tarkoituksena on kuvata ja analysoida Euroopassa ja EU:ssa virinnyttä julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen standardisointipyrkimystä. Tämä tehdään erityisesti Suomen julkissektorin kirjanpitoinstituution näkökulmasta.

Kirjanpitoa ja siihen perustuvaa tilinpäätösesittämistä on harmonisoitu jo pitkään yrityssectorilla. Taustalla ovat sijoittajien intressit: erityisesti kansainvälisellä areenalla toimivien pörssi-yhtiöiden tilinpäätösten luotettavuus ja yhdenmukaisuus ovat sijoittajien päätöksenteon kannalta tärkeitä seikkoja. Harmonisointia tehdään ennen muuta yrityssectorilla standardeilla, joilla pyritään takaamaan julkistettavien tilinpäätösten luotettavuus ja vertailukelpoisuus.

Julkissektorilla sen sijaan valtiot ovat 2000-luvun alkuun asti kehittäneet kirjanpitoaan ja tilinpäätöksensä omista lähtökohdistaan ilman mainittavaa harmonisointia. Kehityskulkuun on vaikuttanut se, että julkissektorilla tiedonintressit eroavat verrattuna pörssi-yhtiöihin. Kansalaiset eivät omista valtioita eivätkä käytännössä hae tietoa kotimaavaltioidensa markkina-arvoista. Sen sijaan valtioiden ylimmät päätöksentekuelimet eli parlamentit, jotka edustavat kansalaisia,

tarvitsevat tietoa budjettirahojen käytöstä ja tilivelvollisten toimista. Kussakin maassa on suvereeni parlamentti päättänyt budjettirakenteista ja siitä, millaista budjetin toimeenpanon tietoa muun muassa talousarviokirjanpidon avulla raportoidaan.

Kuvattu tilanne muuttui 2000-luvun vaihteessa, kun kansainvälinen laskenta-ammattilaisten yksityinen järjestö International Federation of Accountants (IFAC) ja sen erityiskomitea IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) alkoivat julkaista kaikille julkisyhteisöille tarkoitettuja tilinpäätösesittämisen standardeja (International Public Sector Accounting Standards eli IPSAS -standardit). Standardit on tarkoitettu verorahoitteisille julkisyhteisöille olivatpa ne valtioita, osavaltioita, maakuntia tai kuntia.

Huomionarvoista on, että edellä mainittu yksityinen järjestö (IFAC), joka antaa tilintarkastusstandardeja (ISA eli International Standards of Auditing) yksityisen sektorin tilintarkastajia varten, alkoi julkaista tilinpäätösstandardeja julkisyhteisöille. Sillä ei ole mitään julkisvallan antamaa mandaattia tähän, mutta IFAC:n IPSASB on toivonut, että valtiot omalla päätöksenteollaan ottaisivat asianomaiset standardit noudatettavaksi.

Huolimatta IFAC:n ja sen IPSASB:n ponnisteluista IPSAS standardikokoelmalla ei ollut mainittavaa roolia Euroopan valtioiden tai kuntien kirjanpito-reformeissa 2000-luvulla. Ainoastaan muutamassa Euroopan maassa valtiot olivat ottaneet IPSAS -standardit suoraan kirjanpitonsa lähtökohdiksi (Christiaens ym. 2010, 546). Euroopassa on perinteisesti tultu hyvin toimeen sillä, että kukin valtio on kehittänyt itsenäisesti kirjanpitoaan omista lähtökohdistaan. Jokin tekijä muutti tilanteen 2010 tietämällä. Yksi uskottava tulkinta on, että laukaiseva tekijä oli maailmanlaajuinen finanssikriisi ja Euroopassa euroalueen velkakriisi, joka paljastui karkealla tavalla Kreikan kohdalla vuonna 2010. Tästä lähti liikkeelle uusi julkisyhteisöjen kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen standardointiliike.

Suomalainen julkishallinnon kirjanpito-tapa edustaa manne-reurooppalaista traditiota, joka korostaa julkista budjettiraportointia ja budjettilaskelmia enemmän kuin julkaistavia yleisiä tilinpä-

töslaskelmia (tuloslaskelma, tase ja liitteet). Kirjanpitolainsäädäntö vuosien 1973 ja 1997 välillä perustui laskentatoimen professori Martti Saarion meno-tulo -teoriaan, jossa korostetaan tuloslaskelman asemaa tilinpäätöksessä, varovaisuutta ja historiallisia hankintamenoja. Kuntien ja valtion liikekirjanpitomallit otettiin 1990-luvun lopulla sovellutuksina edellä mainitusta suomalaisesta liikekirjanpitomallista. Kuntien ja valtion tilinpäätöslaskelmissä on siten korostunut tuloslaskelma (valtiolla tuotto- ja kululaskelma), joka on tyypillinen virtalaskelma ja jossa tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut asetetaan vastakkain. Tase on luonteeltaan silta eri tilikausien virtalaskelmien välillä.

IPSAS standardit edustavat angloamerikkalaista tapaa nähdä julkissektorin kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteet. Katsannossa paino asetetaan tuloslaskelma- ja tasetiedon antamiselle laajalle yleisölle ja julkissektorin rahoittajille kuten lainanantajille. Pohjoismaissa manneurooppalaisen tradition mukaisesti korostetaan julkisyhteisöjen tilivelvollisuutta budjettirahojen käytöstä ja niillä aikaansaaduista tuotoksista. Julkisyhteisöjen kirjanpidon periaatteet on enemmän johdettu budjetoitiperiaatteista kuin ulkoisen tilinpäätöksen edellyttämästä kirjanpidosta (Luoma, Oulasvirta ja Näsi 2007, Oulasvirta 2012). Kun nämä lähtökohdat otetaan huomioon, seuraavassa selostettava EU:n standardointisuunnitelma voi tuottaa meille ongelmia, vaikkakaan ei niin suuria kuin maissa, joissa on käytössä kassaperusteinen kirjanpitomalli.

## Taselähtöisen IPSAS kirjanpidon soveltuvuus julkisyhteisöille

IPSAS standardeissa tase-erien arvostaminen perustuu hybridimalliin, jossa osin ovat käytössä historialliset hankintamenot ja osin markkina-lähtöiset käyvät arvot. IPSAS standardien lähtökohtana on kuitenkin varoissa ja veloissa tapahtuvat muutokset. Meno on nettovarallisuuden (net assets/equity) vähentymistä ja tulo nettovarallisuuden kasvua.

Lähtökohta on omaksuttu pörssiyrityksiä varten kehitetyistä IAS/IFRS standardeista. Sinänsä tämä IPSAS standardeissa toistuva määritelmä, jonka mukaan kertymisperuste tarkoittaa sellaista kirjaamisperustetta, jonka mukaan liiketapahtumat ja muut tapahtumat kirjataan, kun ne ilmenevät eikä ainoastaan, kun käteistä rahaa tai muita rahavaroja saadaan tai suoritetaan, sopii hyvin julkisyhteisöllekin ja vastaa meille tuttua suoriteperusteisuutta kirjaamisessa. Ongelmia IPSAS standardeissa tulee kuitenkin siitä, että sen IPSAS viitekehikko etenee tästä tiukasta suoriteperusteisuudesta kertymäperusteisuuteen, jossa ”kertymiä” tulee myös erilaisista tase-erien arvonmuutoksista.

Kahdenkertainen ja suoriteperusteinen kirjanpito tuo perinteisen talousarviokirjanpidon rinnalla julkisyhteisöissä lisäinformaatiota niin johtamiseen kuin tilivelvollisuuden toteutumisen arviointiin. Mutta yleisessä periaatteellisessa lähestymistavassa (Conceptual Framework) on valintamahdollisuuksia, joista kaksi päävaihtoehtoa (Biondi 2013) ovat seuraavat.

Taulukko 1. Käypiä arvoja korostava ja hankintamenoja painottava lähestymistapa (muokattu lähteestä Biondi 2013)

	Käypä arvo (Fair value)	Hankintamenot (Historical cost)
Painotus	Tase	Tuloslaskelma
Laskelmatyyppi	Varantolaskelma (stock method)	Virtalaskelma (flow method)
Tarkoitus	Arvostus	Kontrolli
Fokus	Varallisuus (wealth), omistus ja arvon muutos	Virrat sisään ja ulos Tuotot ja kulut ja niiden erotus

Kunnissa ja valtiolla käytössä olevassa suoriteperustetta noudattavassa kirjaamisessa tulo kirjataan kun suorite luovutetaan ja meno kun tuotannon tekijä vastaanotetaan. Samanaikaisesti julkisyhteisöissä on omaksuttu varovaisuusperiaate, joka pääsääntöisesti estää realisoitumattomien arvonnousujen esittämisen varsinkaan tuloslaskelmassa, kun taas IPSAS:ien kertymisperuste noudattaa heikommin realisointiperiaatetta erityisesti rahoitusinstrumenteissa. Tase-erien realisoitumattomat arvonne muutokset ovat luonnollisesti kiinnostavia sijoittajien, varsinkin lyhyen aikavälin sijoittajien näkökulmasta, mutta eivät verorahoitteisten julkisyhteisöjen näkökulmasta. Meillä estetään julkisyhteisöjen tuloslaskelmien ”saastuminen” erilaisilla spekulatiivisilla erillä, jotka heikentävät laskelman luotettavuutta. Historiallisten hankintamenojen käyttäminen ilman myöhemmin tapahtuvaa markkinahintoihin korjaamista edistää luotettavuutta ja tilivelvollisuuden todentamista julkissektorilla.

Niin valtiolla kuin kunnilla voi arvonne muutoksia kirjata rajoitetusti tietyissä pysyvissä vastaavissa, mutta niitä tehdään harvoin ja maltillisesti. Vaihtuvat vastaavat kuten rahoitusomaisuus kirjataan niin valtiolla kuin kunnilla pääsääntöisesti hankintamenoon tai sitä alempaan luovutushintaan.

Kun käytetään historiallisia hankintamenoja, samalla tietysti menetetään sellaista informaatiota, joka tilinpäätöslaskelmassa kertoisi julkisyhteisöjen varallisuudesta ja sen rahaksi muutettavuudesta markkinoilla. Julkisyhteisöjen palvelutuotantokoneistot ja sitä palveleva varallisuus on kuitenkin pääsääntöisesti tarkoitettu pysyvään omistukseen, jolloin jokapäiväisten markkina-arvojen seuraaminen on turhaa ja enemmän kustannuksia kuin hyötyä aikaansaavaa. Sitten, kun konkreettinen julkisyhteisön omaisuuden myyntitilanne tulee ajankohtaiseksi, joudutaan tietysti kohtaamaan ”julmat” markkinahinnat, mutta silloin kirjaaminen on luotettavaa kun transaktion toteutunut hinta on tiedossa.

Valtion kirjanpitolautakunta otti kantaa IPSAS -standardeihin perusteellisen selvittelytyön jälkeen 2000-luvun jälkipuoliskolla. Tuolloin kaikki IPSAS-standardit eivät olleet vielä valmiita, mutta olemassa

olevista saatiin tehtyä seikkaperäinen arvio. Valtion kirjanpitolautakunnan yhteenveto selvitystyön tuloksista oli seuraava (selvitykset 8.6.2009 ja 30.11.2009).

”IPSAS-standardit perustuvat siihen ajatukseen, että kirjanpidon keskeisin tehtävä on julkisyhteisön käypiin arvoihin arvostetut varat ja velat sisältävän taseen laatiminen. Tämä on lähtökohtana myös IPSASB:n syyskuussa 2008 kommentoitavaksi julkaisemassa IPSAS-standardien viitekehyksen ensimmäistä osaa koskevassa luonnoksessa, josta valtion kirjanpitolautakunta antoi lausunnon 30.3.2009. Lautakunta ei pidä tätä käypiin arvoihin perustuvan taseen laatimista hedelmällisenä lähtökohtana valtion kirjanpitoa koskevia säädöksiä edelleen kehitettäessä. Niinpä lautakunta katsoo, että IPSAS-standardien sellaisia kohtia, jotka edellyttävät käypiin arvoihin arvostettujen varojen ja velkojen merkitsemistä taseeseen, ei pääosin ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä.”

”IPSAS-standardeille on tunnusomaista angloamerikkalaisen sääntelytavan mukaisesti, että ne ovat paljon yksityiskohtaisempia sekä sisältävät paljon enemmän määritelmiä ja normien perusteluita kuin valtion kirjanpitoa koskevat säädökset. Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että valtion kirjanpitosäädöksiä ei tulisi monimutkaistaa näin yksityiskohtaisella ja suomalaisen lainsäädäntötapaan soveltumattomalla sääntelyllä. Niinpä IPSAS-standardien tällaisia kohtia ei ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä. Selvityksessään lautakunta on kuitenkin pitänyt silmällä myös sitä, mitkä IPSAS-standardien tällaisista kohdista voitaisiin ottaa huomioon Valtiokonttorin julkaisemaa ”Valtion kirjanpidon käsikirjaa” edelleen kehitettäessä. Lautakunta saattaa nämä kohdat erikseen Valtiokonttorille tiedoksi.”

Lautakunta pystyi siis selkeästi ottamaan kantaa ja päätyttyään oman kansallisen mallimme paremmuuteen (ks. myös Luoma, Oulasvirta

ja Näsi 2007 sekä Oulasvirta 2014). Tässä on selkeä ero IPSAS –standardeja antavaan IFAC:n IPSASB-lautakuntaan, joka on valmistelmissaan yleisissä periaatteissa (Conceptual Framework), joiden pitäisi valmistua vuonna 2014, epäroinyt ja ollut epämääräinen kohdatessaan valintakysymyksen tuloslaskelmalähtöisen ja taselähtöisen mallin välillä (expense-led approach versus asset and liability-led approach, Müller-Marqués Berger 2012, 16-17). Tilanteen tekee IPSASB:lle ongelmalliseksi se, että se on jo julkaissut 32 IPSAS-standardia ennen viitekehikon valmistumista, ja nämä standardit ovat luonteeltaan taselähtöisiä.

## EPSAS-hanke

Makrotalouden tilastot ja niitä varten kehitetty kansantalouden tilinpito tarvitsee luotettavia ja ajantasaisia tietoja mikrotalouden entiteeteiltä kuten kunnilta ja valtion kirjanpitoyksiköiltä, jotka synnyttävät julkissektorin aktiviteetit ja rahavirrat. Eurooppalaisessa kontekstissa julkisyhteisöjen rahoitustilastot (GFS eli Government Financial Statistics) ja niiden sisältämät tiedot EU:n komission tilastoviranomaiselle (Eurostat) ovat välttämättömiä jäsenmaiden alijäämä- ja velkatietojen seurannalle. Tämä yhdessä Kreikan tilinpäätösvääristelyjen ja eräiden muiden maiden laillisen mutta luovan kirjanpidon kanssa oli todennäköisesti se laukaiseva tekijä, joka johti EU:n komission tekemään aloitteen EU:n jäsenmaiden julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardoimiseksi (ks. European Council 2013 ja Eurostat 2013). Näin on ajateltu vastattavan paremmin julkisen talouden tilastoinnin laatuvaatimuksiin, joita ovat kasvattaneet paitsi Kreikassa havaitut alijäämä- ja velkatietojen vääristelyt myös EU:n vakaus- ja kasvuso-  
pimukseen tehdyt muutokset.

Julkisen talouden tilinpitoa koskevat lainsäädännön tarkistukset ovat kasvattaneet Eurostatin valtaa kerätä jäsenmailta erilaisia julkista taloutta koskevia lisätietoja ja antaneet sille oikeuden tehdä tarkastusvierailuja jäsenmailhin. Eurostat on kehittänyt uuden julkisen talouden

tilastoinnin menetelmämanuaalin, jota jäsenmaiden on noudatettava ja jossa on otettu huomioon kansantalouden tilinpidon uudistetun kansainvälisen mallin vaatimukset (EKT 2010). Kaikkia julkisen talouden tilastoinnin parannuksia, mm. julkisomisteisten yritysten pakollista tilastointia erillään muun yrityssektorin tiedoista, ei saatu sisällytettyä uuteen tilastointiohjeeseen jäsenmaiden enemmistön vastustuksen vuoksi. Sisällyttäminen olisi auttanut ottamaan huomioon tilastoissa viime kädessä julkisektorille kaatuvien julkisomisteisten yritysten taloudellisten vastuiden ja velkojen määrät (Sainio ja Koistinen-Jokiniemi 2014, 393).

Komissio ja sen tilivirasto Eurostat ovat siis edenneet julkisen talouden tilastoinnin saralla, vaikkakin osin jäsenmaiden vastustusta kokien. Komissio on nyt myös lähtenyt liikkeelle julkisen talouden tilastojen koonnin kannalta tärkeiden kirjanpito tietojen tuottajien suuntaan. Komissio on alkanut ajaa eurooppalaisia julkisyhteisöjen tilinpäätösstandardeja EU:n jäsenmaihin. Tavoitteena on ollut laaja sidosryhmien kuuleminen ja poliittisen hyväksynnän pohjustaminen standardeille. EU päätti ns. budjettikehysdirektiivissään (2011/85/EU) vuonna 2011, että IPSAS standardien sopivuus EU:lle tulee selvittää. Tähän liittyen Ernst & Young (E&Y 2012) teki komission tilauksesta selvityksen, minkälaisia kirjanpitoja EU:n julkisyhteisöt käyttävät. Komissio raportoi Euroopan parlamentille maaliskuussa 2013 selvitystyön tulokset (6.3.2013, Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States - The suitability of IPSAS for the Member States). Raporttiin liittyi laaja taustoitava lisäraportti (Commission staff working document).

Komission raportissa parlamentille päädytään siihen, että IPSAS standardit eivät sovellu suoraan EU:n jäsenmaille tilinpäätösstandardeiksi. Komission mukaan tämä johtuu useasta eri syystä, muun muassa siksi, että ne eivät lainkaan käsittele tai käsittelevät epätyydyttävästi eräitä julkisyhteisöille spesifisiä tapahtumia kuten sosiaalipoliittisia tulonsiirtoja ja vastikkeettomia tuloja kuten veroja. Lisäksi monet olemassa olevat IPSAS standardit, jotka on laadittu IAS/IFRS



standardeista kopioimalla, vaativat parempaa sovitusta julkisyhteisöjen tarpeisiin. Ongelmana on myös se, että IPSAS standardeja muutellaan koko ajan, joten niiltä puuttuu riittävä vakaus. Näistä puutteista huolimatta komissio toteaa raportissaan, että IPSAS standardit muodostavat vääjäämättömän referenssin (”indisputable reference”) Euroopan omien EPSAS standardien kehittelylle.

EU:n komission suunnitelmassa EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) standardit tulisivat suoraan asetuksena voimaan (European Council 2013). Tämän voi tulkita subsidiariteettiperiaatteen väistyminenä ja suorana EU:n puuttumisena jäsenmaiden päätöksentekoon. Tämä valittu linja ei EU:n komission ja Eurostatin ulkopuolella välttämättä tule saamaan jakamatonta kannatusta, ehkä pikemminkin päinvastoin. Esimerkiksi Saksassa ja Ranskassa on asetettu kyseenalaiseksi komission valitsema pakottava linja. Toinen mahdollisuushan olisi antaa väljä direktiivi, jonka jäsenmaat voivat tuoda joustavasti omaan lainsäädäntöönsä. Tämä sopisi ilmeisesti hyvin Suomelle, jossa sekä valtiolla että kunnilla on jo toimivat liikekirjanpidon säännöt ja luotettavat tarkastuksen kestävä tilinpäätöskäytännöt.

Komissio on asettanut valmistelevan työryhmän, jossa on jäseniä jäsenmaista, Suomesta VTV:sta ja VM:stä. Tulevien standardien valmistelua ja päätöksentekoa varten komissio on ehdottanut tiettyä hallinnointisysteemiä, josta se pyytänyt kannanottoja jäsenmaista. Suomessa valtiovarainministeriö asetti huhtikuussa erityisen työryhmän avustamaan valtion kannanottoja EPSAS standardien suhteen. Komission ehdotuksessa standardit hyväksyy standardikomitea, jossa myös Suomella tulisi olemaan edustus. Ehdotuksessa standardien hallinnointia ja päätöksentekoa valvoisi vielä erillinen valvontakomitea. Sen tehtävänä ei olisi puuttua standardien sisältöön, vaan valvoa, että itse prosessit sujuvat tarkoitetulla tavalla. Standardisisältöjä valmistelle valmistelukomitea, jonka ehdotukset menevät komission kautta standardit hyväksyvälle standardikomitealle. Jos poliittisia paineita ilmenee standardoinnissa, todennäköisesti ne välittyvät komission kautta eivätkä siis suunniteltua työnjakoa noudatettaessa valvontakomitean kautta.

Tätä kirjoitettaessa (marraskuu 2014) ei vielä ole olemassa EU-tasoisia parlamentin ja ministerineuvoston päätöksiä, joten auki on vielä se, kuinka pakottavaa standardointia EU:n poliittiset päätöksentekijät haluavat ja miltä mahdolliset EPSAS standardit ja niiden taustalla oleva periaatteellinen viitekehikko tulevat näyttämään. Tärkeä kysymys on se, missä määrin halutaan pakottavia standardeja kaikille julkishallinnon tasoille ilman joustoja. IPSAS standardit ovat tässä huono esimerkki, koska ne eivät lainkaan ota huomioon, että julkishallinto koostuu eri tasoista, keskusvaltioista, väliportaan hallinnosta, kunnista ja maakunnista. Esimerkiksi Ranskassa on noin 40 000 paikallistason kuntaa, joten ei tarvitse olla kovinkaan taitava ennustaja, jos ennakoi, että Ranskan kunnissa ei ilmene suurta innostusta mittavaan ja kalliiseen kirjanpitoreformiin, jonka perimmäinen tarkoitus on tyydyttää ylikansallista tiedontarvetta, toisin sanoen komission tilastoviraston Eurostatin tietotarpeita EU-maiden alijäämien valvontaa varten.

Täysin mahdollista on myös se, että standardointia lykätään ja että jäsenmaista tuleva pakottamisen vastustus ja subsidiariteettiperiaatteeseen vetoaminen johtavat siihen, että varsinaiseen ongelmaan eli tilinpäätösvääristelyihin tartutaan jo olemassa olevilla Eurostatin käytössä olevilla keinoilla. Keinoja ja sanktioita, joita komissiolla ja Eurostatilla on, voidaan myös vahvistaa ja kohdistaa suoraan ongelmamaihin vaatimatta kaikkia 28 jäsenmaata yhdenmukaistamaan julkisyhteisöjensä kirjanpidot.

Jos EU:n jäsenmaihin ja niiden kaikkiin julkisyhteisöihin vaaditaan yhdenmukaista kirjanpitoreformia, kustannukset tulevat olemaan huomattavat ja toisaalta hyödyt vaikeasti arvioitavat. On myös huomattava, että tilinpitojärjestelmästä ja valitusta standardikokoelmasta huolimatta epärehelliset toimijat löytävät aina vääristelyn ja luovan kirjanpidon mahdollisuuksia. Esimerkiksi Kreikan yksi ongelma on korruptio, joka hyvinkin voi indikoida ongelmia mihin tahansa tilinpitosysteemiin. Kirjanpito- ja hallintokulttuurin saattaminen yhtenäiselle ja rehelliselle pohjalle kaikissa jäsenmaissa lienee vaikeata. Lisäksi EU:n erilaiset jäsenmaiden taloudelliseen yhteisvastuuseen

johtavat uudistukset voivat lisätä moraalikadon ja vääristyneiden käyttäytymiskulttuurien vaaraa.

Komission raportissa (European Commission 2013) tehtiin vertailu jäsenmaiden julkisyhteisöjen kirjanpitomalleista suhteessa IPSAS standardeihin. Sen mukaan Suomen valtion kirjanpitokäytäntö on hieman yli 70 prosenttisesti sopeutuva IPSAS standardien mukaiseen käytäntöön. Kauimpana IPSAS maailmasta ovat valtiot, joissa on kassaperusteinen kirjanpito.

Parhaillaan Eurostat valmistele standardien hallinnoinnista ja periaatteista komission tiedonantoa parlamentille. Komission viimeisin näkemys on, että EPSAS –standardit tulee suunnitella erillisenä kokoelmana siten, että IFRS tai IPSAS –standardit eivät rajoita niiden suunnittelua, vaikkakin IFRS tai IPSAS –standardeista voidaan hakea esimerkkiä (Eurostat 2014, 2).

## Johtopäätökset

Jos EPSAS standardeissa päädytään lähelle IPSAS standardeja, myös Suomessa pitäisi tehdä huomattavia muutoksia. IPSAS standardit ovat monimutkaisesti ilmaistuja, niistä koostuu mittava määrä sivuja, tällä hetkellä lähes 2 000 sivua, jotka ovat vaikeasti luettavia ja käännettäviä suomen kielelle. Jos EPSAS standardit muistuttavat IPSAS standardeja, käypään arvoon arvostaminen lisääntyy. Vaikka EPSAS standardit eivät perustuisikaan IPSAS standardeihin, mikä olisi toivottavaa, meille tulee joka tapauksessa kirjanpitohenkilöstölle uusia koulutustarpeita, tietojärjestelmien muutostarpeita ja niin edelleen. Toisaalta EPSAS standardit saattavat tehdä kuten IPSAS standarditkin valtion konsernitilinpäätöksen pakolliseksi, mikä meillä olisi uutta. Kunnathan jo tekevät konsernitilinpäätöksen. Toinen seikka, joka saattaa tulla mahdollisten standardien mukana, on julkisyhteisöjen eläkesitoumuksiin liittyvien pitkäaikaisten velkaerien esittäminen tilinpäätöksessä. Tällä hetkellä valtio ja kunnat esittävät omissa tilinpäätöksissään vain lyhytaikaiset maksukelpoiset eläkkeisiin liittyvät

velat taseessaan (Oulasvirta 2008). Tähän asti olemme ajatelleet, että pitkäaikaisesti eläkevastuista riittää informaation antaminen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Pitkäaikaisten vastuiden arvottaminen nykyarvossaan on monimutkaista ja perustuu vakuutusmatemaattikojen laskelmiin. Niiden istuttaminen taseeseen perustuisi moniin epävarmoihin oletuksiin, ja samalla on huomattava, että taseen tietojen epäsymmetrisyys lisääntyisi, ellei samanaikaisesti alettaisi arvottaa taseen vastaaviin pitkäaikaisia verosaamisia.

Parlamentaarisen budjettivallan ja valvonnan kannalta talousarvion seuraaminen talousarviokirjanpidon ja talousarvioiden toteutumalaskelmien avulla on tärkeätä, ja tätä informaatiotarvetta pitää täydentää yleistä tarkoitusta varten laadituilla tilinpäätöslaskelmilla. Näiden viimeksi mainittujen tietotarpeiden suhteen Suomen julkis-sektorin vallitseva kirjanpitomalli on toiminut hyvin. Toivottavaa olisi, että mahdolliset tulevat EPSAS standardit perustetaan tukevasti julkisyhteisöille rakennetulle yleiselle viitekehikolle, joka ottaa huomioon niiden erityispiirteet. Julkisyhteisöjä ei niinkään arvioida niiden omistusten perusteella, vaan niiden toiminnan ja menojen hyödyllisyyden sekä näiden menojen rahoittamisen kestävyuden perusteilla. Näistä lähtökohdista rakennettu tilinpäätösesittäminen päättyy ennemmin tuloslaskelmalähtöiseen ja realisointiperiaatetta korostavaan lähestymistapaan kuin taselähtöiseen ja käypiä arvoja korostavaan lähestymistapaan, joka leimaa nykyisin globaalisti toimivien yritysten tilinpäätösesittämistä koskevia standardeja.

## Lähteet

- Biondi, Yuri, Zambon, Stefano (Eds) (2013). Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions. New York and London: Routledge.
- Christiaens J, Reyniers B and Rolle C, Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 2010;76:537–54.
- Ernst & Young (2012) Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Final Report, 19 December 2012.
- European Commission (2013) Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States - The suitability of IPSAS for the Member States COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT *Accompanying the document* (COM(2013) 114 final).
- European Council (2011). Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States.
- Eurostat (2013). Manual on Government Deficit and Debt. Implementation of ESA95. Eurostat Methodologies and Working Papers. 2013 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Eurostat (2014). EPSAS memo to the EFC SCS, 15 October 2014. Differences between IFRS, IPSAS and planned EPSAS standards and governance arrangements. Paper by Eurostat. Item 6 of the Agenda. TF EPSAS gov 14/10. Luxembourg, 7 November 2014.
- Luoma M, Oulasvirta L and Näsi S (2007): Kansainväliset IPSAS-tilinpäätössiis-tandardit valtionlaskentatoimen kehittämisen näkökulmasta. Tampere: Tampere University Press; 2007.
- T. Müller-Marqués Berger (2012). *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. Second edition. (Chichester: Wiley, and Ernst & Young).
- Oulasvirta L. (2008) How should pension benefit liabilities and social policy cash transfer liabilities be presented in the government financial statements: Current presentation mode or the mode of international IPSAS standards ? *The Finnish Journal of Business Economics*, 2/2008, 223-237.
- Oulasvirta L. (2010): Public-Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements. *Halduskultuur – Administrative Culture* 11 (2), 227-238.
- Oulasvirta, L (2012). Sopivatko IFAC:n kansainväliset IPSAS –standardit julkissektorille ?. Sivut 155-168, teoksessa Inhimillinen kuntatalous

- (toim. Sinervo ja Vakkuri), kunnallistalouden emeritaprofessori Tuija Rajalan juhlaKirja, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, 2012.
- Oulasvirta L (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (2014) 272–285, myös online -versio doi:10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- Saario, Martti (1969). Kirjanpidon meno-tulo –teoria. Otava, Helsinki.
- Sainio, Mika ja Koistinen-Jokiniemi, Paula (2014). Kansantalouden tilinpito uudelle vuosikymmenelle. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, 3/2014, 391-405.
- Valtion kirjanpitolautakunta, seuraavat selvitykset: (<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=24173>)
- Selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS-standardeihin perustuen 08.06.2009
- Kommentit IPSAS-standardien viitekehyksen 1. osan luonnoksesta 30.03.2009
- Selvitys IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa 30.11.2006
- Vehmanen, P. The Conceptual Framework of IPSASB from Theoretical Point of View. A comment paper on the consultation paper phase 1 of the IPSASB framework project, University of Tampere, 2008.

## 11.

# IFRS 8 TOIMINTASEGMENTIT – STANDARDIN ONGELMIA TILINTARKASTUKSEN NÄKÖKULMASTA

Anniina Lahti-Kala

## Johdanto

Listayritykset ovat soveltaneet IFRS 8 -standardia vuoden 2009 tilinpäätöksistä alkaen. IFRS 8 määrää, miten kirjanpitovelvollisen on raportoitava toimintasegmenteistään. (Leppiniemi & Walden 2012.) Talhan ja Salimin (2010, 17) mukaan IFRS 8 -standardin segmenttiraportointi on tullut yhdeksi tärkeimmistä tilinpäätösraportoinnin osa-alueista maailmassa. Epsteinin ja Palepun (1999) tutkimus osoitti, että erityisesti sijoitusanalyytikot näkivät segmentti-informaation olevan hyödyllisin tieto heidän investointipäätöksiään varten (Troberg 2003, 562). Eri liiketoimintojen tai maantieteellisten segmenttien tuottavuus, riskit ja kasvumahdollisuudet voivat vaihdella huomattavasti. Segmentti-informaatio auttaakin ennustamaan tulevia kassavirtoja. (European Commission 2007, 5.)

IFRS 8 -standardin soveltamisessa on kuitenkin havaittu ongelmia. Tilinpäätösvalvojat, sijoittajat, tilinpäätösten laatijat ja tilintarkastajat ovat ilmaisseet huolensa standardista (Crawford, Extance, Helliari, & Power 2012, 34; Grönroos 2012, 14). Fivan (2011, 2) valvonnassa standardiin liittyi kolmanneksi eniten havaintoja. IASB päättikin tutkia IFRS 8 -standardia ensimmäisenä IFRS-standardina käyttöönoton

jälkeisessä tarkastelussa (Grönroos 2012, 14). Tarkastelun päätteeksi IASB täsmensi IFRS-standardien vuosittaisessa parannusprosessissa IFRS 8 -standardin säännöksiä segmenttien yhdistämisestä ja varojen täsmäytyksistä (IASB 2013a, IASB 2013b).

Monissa tieteellisissä tutkimuksissa viitataan standardin ongelmiin (ks. esim. Nichols, Street & Cereola 2012; Crawford, Ferguson, Helliar & Power 2013), mutta ainuttakaan standardin ongelmiin keskittynyttä tutkimusta ei ole tehty. Onkin olemassa tarve tutkimukselle, joka kokoaa yhteen eri tutkimuksissa ja raporteissa mainitut standardin ongelmat ja jossa analysoidaan standardin ongelmia. Tieteellisten tutkimusten viittaukset IFRS 8 -standardin ongelmiin liittyivät esimerkiksi johdon harkinnanvaraisuuteen päättää siitä, mitä segmenteistä raportoidaan, segmenttitietojen manipulointiin ja piilottamiseen sekä epäselvyyksiin ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisessä (Herrmann & Thomas 2000, 10; Street, Nichols & Gray 2000, 261; Ettredge, Kwon & Smith 2002, 108; Tsakumis, Douplik & Seese 2006, 38; Crawford ym. 2013, 12, 69).

IFRS 8 -standardia ja standardin ongelmia ei ole tieteellisissä tutkimuksissa tutkittu lainkaan tilintarkastuksen näkökulmasta, vaan tutkimukset käsittelevät segmenttiraportointia tilinpäätösten laatijoiden, sijoittajien, kilpailun ja analyytikoiden ennusteiden tarkkuuden näkökulmista (ks. esim. Chen & Zhang 2007; Hope, Thomas & Winterbotham 2009; Ettredge & Wang 2013; Nichols, Street & Tarca 2013). Tässä tutkimuksessa onkin tarkoituksena yhdistää standardin ongelmien tutkiminen ja tilintarkastuksen näkökulma, koska molemmat tuovat uutta aiempaan tutkimukseen. IFRS 8 -standardin ongelmien tutkiminen tilintarkastuksen näkökulmasta voi tarjota uusia avauksia standardin puutteiden korjaamiseksi. Peterseniä ja Plenborgia (2010, 442) mukaillen tilintarkastajat voivat hyödyntää tuloksia keskittymällä alueisiin, jotka vaativat lisähuomiota.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta. Koska aihetta ei ole tutkittu aiemmin, tavoitteena ei ole yleistäminen, vaan esiyymmärryk-



sen luominen aiheesta. Tutkimuksen tavoite saavutetaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

TK0: Mitkä ovat IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat yhtäältä alan kirjallisuuden mukaan ja toisaalta tilintarkastajien mukaan?

TK1: Miten IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat liittyvät tilintarkastukseen yhtäältä tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön rakenteen pysyessä vakaana ja toisaalta tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön rakenteen ollessa muuttunut tai muuttumassa?

TK2: Mitkä IFRS 8 -standardin olennaisista ongelmista ovat tilintarkastuksessa kriittisiä siinä merkityksessä, että ne voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen tai lausunnon antamiseen?

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu kansainvälisistä tilintarkastuksen ISA-standardeista, soveltamisohjeesta 1014<sup>1</sup> sekä tutkimuskysymyksiin soveltuvista tilintarkastuksen postulaateista. ISA-standardeista valittiin tutkimukseen seuraavat standardit: ISA 200<sup>2</sup>, ISA 250<sup>3</sup> ja ISA 700<sup>4</sup>. Soveltamisohjeessa 1014 viitataan ISA 200 -standardiin ja ISA 700 -standardiin (KHT-Media 2008, 665–671). ISA 250 -standardi edellyttää säädösten ja määräysten huomioon ottamista ja siten IFRS 8 -standardin vaatimusten huomioon ottamista tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksen postulaatit ovat tilintarkastustyön perusolettamuksia ja -edellytyksiä (Riistama 1999, 50).

Tutkimuksen tieteenfilosofiset lähtökohdat ovat konstruktivismissa, joka korostaa yksilöiden aktiivista roolia sosiaalisen todellisuuden ja sen merkitysten jatkuvassa rakentamisessa (Bryman & Bell 2011, 22).

1. Soveltamisohje 1014 Tilintarkastajan raportointi kansainvälisten tilinpäätös-standardien (IFRS) noudattamisesta (KHT-Media 2008, 665)
2. ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti (KHT-Media 2010, 81)
3. ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa (KHT-Media 2010, 213)
4. ISA 700 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen (KHT-Media 2010, 679)

Tilintarkastajat osallistuvat IFRS 8 -standardin ongelmien muodostaman todellisuuden rakentamiseen tuottamalla omia merkityksiään ongelmista. Tutkimuksen tutkimusote on lähinnä käsiteanalyttisen ja toiminta-analyttisen tutkimusotteen yhdistelmää.

Teoreettisessa viitekehyksessä standardin ongelmia lähestytään tärkeimpien käsitteiden avulla. Näitä käsitteitä ovat ylin operatiivinen päätöksentekijä, toimintasegmentti, raportoitava segmentti, koko yhteisön laajuiset tiedot ja rahavirtaa tuottava yksikkö. Lähdekirjallisuudesta löytyvät IFRS 8 -standardin ongelmat ryhmitellään eri teemoihin. Ryhmittelyn tuloksena saatavat teemat toimivat puolistrukturoidun teemahaastattelun runkona, mutta haastateltavien annettiin haastattelun aluksi kertoa vapaasti kaikista havaitsemistaan IFRS 8 -standardin ongelmista. Tutkimuksen empiirisessä osiossa haastatellaan tilintarkastajia puolistrukturoidulla teemahaastattelulla sekä analysoidaan tilintarkastajien vastauksia ja tilintarkastusyhteisöjen IASB:lle lähettämiä kommenttikirjeitä. Lopuksi tehdään yhteenvetoa ja johtopäätöksiä tuloksista.

## IFRS 8 -standardin ongelmat teoreettisen viitekehyksen perusteella

Segmenttiraportoinnissa vaaditaan standardin peruseriaatteen mukaan yhteisöä esittämään tietoja, jotta käyttäjät pystyvät arvioimaan toimintojen luonnetta, taloudellisia vaikutuksia ja toimintaympäristöä (Gauss, Ghosh, Heneghan, Hodgson, Hogarth, Johnson, Lynn, McCann, Milligan & Quest 2008, 10A002). Raportointi perustuu johdon seurantatapaan (Anttila, Halonen, Jalkanen-Steiner, Kemppinen, Kärpänen, Nurmo, Penttilä-Räty, Pyykönen, Sundvik, Suomela, Tolvanen, Torkkel, Tornainen & Tuomala 2009, 322). Taulukossa 1 esitellään IFRS 8 -standardin ongelmalliset teema-alueet ja teemojen taustalla olevien tekijöiden luonnehdinta (Gauss ym. 2008, 10A028; Anttila ym. 2009, 321–326, 329, 331–332, 334; Alali & Cao 2010, 84, Crawford ym. 2013, 12).

Taulukko 1. IFRS 8 -standardin ongelmalliset teemat

Ongelmallinen teema	Teeman taustalla olevien tekijöiden luonnehdinta
<b>harkinnanvaraisuus</b>	Johdolla on paljon vapauksia päättää siitä, mitä segmenteistä raportoidaan.
<b>ysin operatiivinen päätöksentekijä</b>	Arvioi säännöllisesti segmenttien suoriutumista ja tekee päätöksiä niille kohdistettavista resursseista.
<b>segmenttien määrittäminen</b>	Liiketoimintaa harjoittava osa, josta aiheutuu tuottoja ja kuluja ja josta on saatavissa erillistä taloudellista tietoa.
<b>segmenttien yhdistäminen</b>	Segmenteillä on oltava samanlaiset taloudelliset ominaispiirteet. Kynnysarvot on otettava huomioon.
<b>raportoitavat tunnusluvut</b>	Voittojen, tappioiden ja kokonaisvarojen lukujen on oltava samoja kuin päätöksentekijälle raportoidut.
<b>kohdistamiset ja täsmäytykset</b>	Kohdistamisten epäsymmetrioiden selvitykset ja segmenttien yhteenlaskettujen lukujen täsmäytykset yhteisön lukuihin.
<b>koko yhteisön laajuiset tiedot</b>	Tiedot tuotteista, palveluista, maantieteellisistä alueista ja tärkeimmistä asiakkaista.
<b>vertailtavuuden puute</b>	Periaatepohjaiset standardit antavat harkinnanvaraa, mikä voi vaikeuttaa vertailua.
<b>kilpailu ja tietojen piilottaminen</b>	Ei poikkeuksia, vaikka tiedon esittämisestä voi olla haittaa.

Muutostilanteisiin ja liikearvon kohdistamiseen liittyy erityisesti tietojen piilottamisen teema. Yhteisöjä voi houkuttaa toimintasegmenttien määrän minimointi, jotta ne saavat puskurin liikearvon arvonalentumistappioita vastaan (AASB 2012, 3). Muutostilanteissa liikearvo on kohdistettava rahavirtaa tuottaville yksiköille, jotka saavat olla korkeintaan toimintasegmenttitasoa (Hiltunen 2013, 7).

ISA 200 -standardin mukaan kohtuullinen varmuus saavutetaan hankkimalla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. ISA-standardit edellyttävät, että tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa ja säilyttää ammatillisen skeptisyyden koko tilintar-

kastuksen ajan. Ammatilliseen skeptisyyteen kuuluu tarkkaavaisuus esimerkiksi sen varalta, onko tilintarkastusevidenssi ristiriidassa muun hankitun evidenssin kanssa. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden takia tilintarkastaja ei voi koskaan saavuttaa ehdotonta varmuutta. (KHT-Media 2010, 83–84, 95, 101.)

ISA 250 -standardin vaatimusten tarkoituksena on auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan säädösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä johtuva olennainen virheellisyys. ISA 700 -standardin mukaan tilintarkastajan on arvioitava tilinpäätösmenttelijien laadullisia puolia ja viitteitä tarkoitushakuisesta suhtautumisesta toimivan johdon tekemissä harkinnanvaraisissa ratkaisuissa. Tilintarkastajan on arvioitava, sisältääkö tilinpäätös riittävästi tietoja, jotta sen käyttäjien on mahdollista saada käsitys olennaisten liiketoimien ja tapahtumien vaikutuksesta tilinpäätöksen informaatioon. Lisäksi tilintarkastajan on arvioitava, onko informaatio relevanttia, luotettavaa, vertailukelpoista ja ymmärrettävää. (KHT-Media 2010, 681–683.) Soveltamisohje 1014:n mukaan tilinpäätöksen ei voida todeta noudattavan kansainvälisiä IFRS-tilinpäätösstandardeja, ellei standardin mukaisia kohtia ja pysyvän tulkintakomitean jokaista soveltuvaa tulkintaa ole noudatettu (KHT-Media 2008, 667–668).

Tässä tutkimuksessa keskitytään todentamisen, hyvän kirjanpitotavan riittävyden, oikeellisuuden pysyvyyden ja etujen ristiriidattomuuden postulaatteihin. Toiminnan, sen tulosten, tapahtumien tai näihin liittyvän lausuman tai tiedon todentaminen on olennainen osa tilintarkastusta (Riistama 1999, 26). Todentamisessa on kyse tietämisen teoriasta: mitä on pidettävä näyttönä ja millä tavoin se on todennettavissa. Kyse on siitä, miten voimme osoittaa tietävämme, emme ainoastaan luulevamme. (Emt., 51.) Hyvän kirjanpitotavan riittävyden postulaatin mukaan hyvän kirjanpitotavan noudattaminen johtaa oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta (emt., 61). Oikeellisuuden pysyvyyden postulaatin mukaan oikeaksi osoitettua tietoa voidaan pitää oikeana, kunnes voidaan osoittaa toisin (emt., 62). Etujen ristiriidattomuuden postulaatin mukaan tilintarkastajien ja johdon intressit ovat saman-

suuntaiset. Lyhyellä aikavälillä voi olla ristiriitoja. Johto voi ajatella, että tilintarkastajan harhauttaminen tuottaa välitöntä hyötyä yhteisölle tai ainakin johdolle. (Mautz & Sharaf 1961, 44–45.)

Standardi vaatii tilintarkastajilta harkintaa ja huolellista analyysia siitä, kuinka yhteisöä johdetaan ja kuinka johtajat tekevät päätöksiä. IFRS 8 -standardin myötä tilintarkastajien täytyy ymmärtää asiakkaan liiketoiminnan luonne ja toiminnot syvällisemmin kuin aiemmin. (Deppe & Omer 2000, 53–54.) Tilintarkastajien on arvioitava, heijastavatko johdon kuvaukset tavasta johtaa liiketoimintaa todellisia tapahtumia (emt., 53). IFRS 8 -standardin noudattamista voi olla vaikea tarkastaa, ja tilintarkastajien muutokset segmenttiraportointiin ovat olleet harvinaisia (ACCA 2013, 9). Libbyn, Nelsonin ja Huntonin (2006, 556) mukaan tilintarkastajat vaikuttavat sietävän enemmän virheitä liitetietojulkaisuissa kuin tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman numeroissa. Segmentti-informaation täsmäytyksiin tilinpäätöksen lukuihin tilintarkastajat kiinnittävät vähän huomiota (Lail, Thomas & Winterbotham 2013, 6).

Taulukko 2 kuvaa IFRS 8 -standardin ongelma-alueiden yhteyksiä tilintarkastuksen ISA-standardeihin ja postulaatteihin sekä IFRS 8 -standardin ongelmien kriittisyyden astetta. Esimerkiksi harkinnanvaraisuuteen kuuluva ongelma segmenttien manipuloinnista edellyttää johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointia, amatillista harkintaa ja skeptisyyttä sekä laajaa evidenssin hankintaa. Harkinnanvaraisuus antaa toisaalta mahdollisuuden vedota luontaisiin rajoitteisiin, sillä oikean ja väärän soveltamisen rajaa on joskus vaikea vetää. Ongelmien kriittisyyden aste katsottiin korkeaksi, jos ongelma-alueeseen liittyi tietojen piilottamista ja manipulointia, laajaa harkinnanvaraisuutta, epävarmuutta, standardin epäselviä määrittelyitä, ongelma vaikutti sijoittajien päätöksentekoon tai ongelma lisäsi ongelmia ja tilintarkastusriskiä muissa standardin osa-alueissa. Ongelmien kriittisyyden astetta ei katsottu korkeaksi, jos kyseisen osa-alueen tarkastaminen oli mekaanista tai ongelma aiheutui yksinomaan standardin säännöksistä.

**Taulukko 2.** IFRS 8 -standardin ongelmat tilintarkastuksen näkökulmasta ja ongelmien kriittisyyden aste

Ongelmallinen teema	Kriittisyyden aste
<b>harkinnanvaraisuus</b>	Korkea, koska vaatii johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointia, perusteluiden hankintaa evidenssiksi ja ammatillista skeptisyyttä.
<b>ylin operatiivinen päätöksentekijä</b>	Korkea, koska vaatii evidenssin ristiriidattomuuden, tietojen riittävyden ja johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointia.
<b>segmenttien määrittäminen</b>	Melko korkea, koska vaatii tietojen riittävyden, relevanttisuuden ja ymmärrettävyyden arviointia.
<b>segmenttien yhdistäminen</b>	Melko matala, koska luontaiset rajoitteet lieventävät ongelmien kriittisyyttä.
<b>raportoitavat tunnusluvut</b>	Melko matala, koska tarkastaminen on mekaanista.
<b>kohdistamiset ja täsmäytykset</b>	Kohdistamisissa melko matala ja täsmäytyksissä matala, koska luontaiset rajoitteet lieventävät ongelmien kriittisyyttä.
<b>koko yhteisön laajuiset tiedot</b>	Matala, koska voidaan tarkastaa melko helposti kirjanpidosta saatavan evidenssin perusteella.
<b>vertailtavuuden puute</b>	Matala, koska ongelmat aiheutuvat standardin säännöksistä eikä niille voi välttämättä mitään.
<b>kilpailu ja tietojen piilottaminen</b>	Kilpailussa matala, koska ongelmille ei voi mitään, kun standardi ei anna vapauksia tietojen julkaisematta jättämiseen. Tietojen piilottamisessa melko korkea, koska vaatii johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen ja tietojen riittävyden arviointia.

Standardin ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin korostuvat tietojen riittävyden, relevanttisuuden, evidenssin ristiriidattomuuden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi, tilintarkastuksen luontaiset rajoitteet sekä evidenssin hankinta. Ongelmat nähdään tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa kriittiset ongelmat voivat aiheuttaa vähemmän kriittisiä ongelmia ja vähemmän kriittiset ongelmat voivat yhdessä johtaa kriittisiin ongelmiin. Esimerkiksi harkinnanvaraisuus voi aiheuttaa tietojen piilottelua ja manipulointia.

Kun yhteisöt muuttuvat ja liikearvoa joudutaan kohdistamaan uudelleen, korostuvat ongelmien yhteyksissä ISA-standardeihin ja postulaatteihin ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyden, relevanttiuden ja vertailtavuuden arviointi, evidenssin hankinta ja tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi. Muutostilanteissa ongelmien kriittisyyden aste onkin tämän takia korkea. Muutostilanteissa ongelmien tarkastamisessa korostuu erityisesti sijoittajien huomioon ottaminen, kun arvioidaan tietojen relevanttiutta ja vertailtavuutta.

Kriittisimmissä ongelmissa korostuvat harkinnanvaraisuuden mahdollisuudet sekä tietojen piilottaminen ja manipulointi. Kriittisiä ongelmia pidettiin tilintarkastuksen näkökulmasta haasteina, joihin vastataan tilintarkastuksen kontroleilla. Näitä ovat evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys sekä tietojen riittävyden ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi. Vähemmän kriittisissä ongelmissa korostuvat tietojen tarkastamisen mekaanisuus ja ongelmien aiheutuminen standardin säännöksistä tai ulkoisista olosuhteista, ei niinkään tilinpäätösten laatijoista.

Aiemman tutkimuksen (Deppe & Omer 2000, 53–54; Dagwell, Windsor & Wines 2003, 10) perusteella vaikuttaa siltä, että tilintarkastajien mielestä IFRS 8 -standardin tarkastamisessa on tärkeää todentaa ja käyttää ammatillista harkintaa. IFRS 8 -standardin ongelmien monisyisyyden takia segmenttiraportoinnin tarkastamisessa tulee ottaa huomioon myös johdon manipuloinnit, harkinnanvaraisuus ja sijoittajat.

## IFRS 8 -standardin ongelmat tilintarkastajien mukaan

Tutkimuksen empiirisessä osiossa analysoidaan, millaisina tilintarkastajat pitävät IFRS 8 -standardin ongelmia. Empiirinen aineisto koostuu kolmea eri Big Four -tilintarkastusyhteisöä edustavan kolmen tilintarkastajan haastatteluista sekä Deloitte, EY:n, Grant Thorntonin, KPMG:n, Mazarsin ja PwC:n IASB:lle 2012 lähettämistä kommenttikirjeistä. Teemahaastattelut tehtiin lokakuussa 2013. Kirjalliseen

muotoon saatetusta aineistosta etsittiin standardin ongelmia ilmentäviä elementtejä, kuten lauseita, virkkeitä tai useamman virkkeen yhdistelmiä. Näitä kerättiin taulukkoon teoriaosassa määriteltyjen teemojen alle sen mukaan, mitä teemaa elementti edusti parhaiten.

Koko aineistossa toistuivat eniten ylimmän operatiivisen päätöksentekijän, harkinnanvaraisuuden, raportoitavien tunnuslukujen sekä muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmien teemat. Vähiten oli kohdistamisten ja täsmäytysten, koko yhteisön laajuisten tietojen ja vertailtavuuden puutteen ongelmien teemoja. Raportoitavien tunnuslukujen teeman yleisyys empiirisessä aineistossa oli yllättävää, sillä tätä teemaa ei pidetty taulukossa 2 kriittisenä. Raportoitavien tunnuslukujen teemassa korostuivat tilintarkastajien ajatukset siitä, että ylin operatiivinen päätöksentekijä saattaa tarkastella yksityiskohtaisempaa informaatiota kuin todellisuudessa kerrotaan segmenttiraportoinnissa. Tilintarkastajat ovat hyvin perillä yhteisöjen it- ja raportointijärjestelmistä ja ovat mahdollisesti havainneet, miten paljon tietoa ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle on tarjolla.

### **Harkinnanvaraisuus**

Harkinnanvaraisuutta liittyi eniten segmenttien yhdistämiseen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämiseen, segmenttien määrittämiseen ja liikearvon kohdistamiseen. Harkinnanvaraisuutta liittyi paljon sen harkitsemiseen, mitä yksiköitä, informaatiota ja raportointitasoa ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. KHT A tiivistä harkinnanvaraisuuden tilintarkastuksen näkökulmasta seuraavasti:

”Tulkinnanvaraisuudessa on kaksi puolta: se tuo joustoa, mutta se tuo myös harkintaa. Kun on harkinnasta kyse, ei voi sanoa, onko joku oikein vai väärin. Perustellusti näkemys voi olla hyvinkin toisenlainen. Joskus voi olla hankaliakin tapauksia perustella.”



ISA 200 -standardissa mainitut luontaiset rajoitteet viittaavat tähän: harkintaan perustuvia ratkaisuja voi olla useita. Empiirisessä aineistossa harkinnanvaraisuus ilmeni epävarmuutena johdon harkinnanvaraisten ratkaisujen oikeellisuudesta. ”Tilintarkastajien ei ole helppoa haastaa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen harkinnanvaraisuutta IFRS 8 -standardin määritelmän ja ohjeistuksen perusteella”, todetaan Grant Thorntonin (2012, 3) kommenttikirjeessä.

### **Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen**

Tilintarkastajat vaikuttivat näkevän ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittämisen suurimmaksi ongelmaksi sen, että ylin operatiivinen päätöksentekijä voi käyttää yksityiskohtaisempaa informaatiota kuin mitä raportoidaan muodollisesti. Deloitteen (2012, 3) mukaan standardi soveltuu paremmin perinteiseen sisäiseen raportointijärjestelmään, jossa päätöksentekijälle toimitetaan vakioamuotoinen tiivistelmä kausittain. Standardi ei sovellu Deloitteen (2012, 3) mukaan niin hyvin moderniin it-perusteiseen järjestelmään, jossa ylin operatiivinen päätöksentekijä voi arvioida räätälöityä tietoa. EY (2012, 4) kuvasi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämän tiedon, päätöksenteossa merkityksellisen tiedon ja segmenttiraportoinnissa esitetyn tiedon välisiä ristiriitoja näin:

”On kysyttävä sitä, eikö ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle tarjotun sisäisen raportoinnin ja todellisuudessa päätöksenteossa relevantin tiedon välillä ole yhteyttä. Standardi luottaa ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle annettuun sisäiseen raportointiin. Tämä voi olla ainoastaan representaatio siitä informaatiosta, joka on todellisuudessa relevanttia päätöksenteossa.”

Tilintarkastajien mielestä ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen on erityisen hankalaa, jos vastuuta päätöksenteosta on jaettu useille toimintoille tai yksi osapuoli ehdottaa päätöksiä ja toinen

hyväksyy ne (Grant Thornton 2012, 3; PwC 2012, 1). Monet yhteisöt tunnistavat sekä toimeenpanevia että ei-toimeenpanevia henkilöitä sisältävän hallituksen ylimmäksi operatiiviseksi päätöksentekijäksi, mikä voi johtaa heikompaan toimintasegmenttien ja yksityiskohtien raportointiin (Grant Thornton 2012, 3). Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän virheellisen määrittelyn nähtiin vaikuttavan kausaalisesti koko segmenttiraportoinnin oikeellisuuteen. ”Jos ylin operatiivinen päätöksentekijä on määritelty väärin, se romuttaa koko kehikon”, KHT B totesi.

Tilintarkastajat eivät uskoneet tietojen manipulointiin tai piilotteiluun, koska heidän on vaikea arvioida absoluuttisesti, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä käyttää ja salataanko jotain. Kausaalisuus voi toimia segmenttiraportoinnin itseään korjaavana mekanismina. Yhteisöt eivät halua määrittellä ylintä operatiivista päätöksentekijää väärin, koska tällöin koko segmenttiraportoinnista tulee virheellistä.

Ylimmän operatiivisen päätöksentekijän käyttämän tiedon ongelmat liittyvät todentamisen postulaattiin ja tietämisen ongelmiin. Jos sisäinen raportointi on ainoastaan representaatio päätöksenteossa relevantista informaatiosta, ei segmenttiraportointi voi olla enempää kuin osaraportointi yhteisön liiketoiminnoista. Representaatiota ei voi tavoittaa todentamalla ja tietämisen avulla, koska se on halutusta näkökulmasta tehty kuvaus raportoinnista, ei todellista raportointia. Päätöksenteon vastuiden ongelmat ovat päätöksenteon määritelmän ongelmia. Ymmärretäänkö päätöksenteko päätösten ehdottamiseksi, niiden hyväksymiseksi, toimeenpanoksi, hallinnaksi vai valvonnaksi? Tilintarkastajien on tunnistettava yhteisön johtamistapa, päätöksenteon määritelmä, todellinen vastuunjako sekä vastuuta käyttävien relevantti ja todellinen päätöksenteossa käyttämä tieto.

### **Toimintasegmenttien määrittäminen**

Määrittelyjen ongelmat liittyivät tilintarkastajien mukaan siihen, seuraako johto todella määriteltyjä segmenttejä ja jääkö joku olennainen kokonaisuus raportoinnin ulkopuolelle. Tilintarkastajat näkivät

toimintasegmenttien määrittämisen mahdollistavan segmenttien kannattavuustietojen piilottelun, vaikka se HTM A:n mukaan ”voi olla vähän vaikeaa toteuttaa”. KHT A sanoi aiheesta seuraavaa:

”Jos joku tietty liiketoiminta tai maantieteellinen alue on jatkuvasti tappiollista, johdolle voi olla ehkä vähän noloa näyttää, että tämä tietty segmentti on aina tappiollinen. Jos se alkaa tuottaa enemmän [tappiota] ja sille pitäisi tehdä jotain, voi tulla mieleen ehkä se, että jos sen niputtaisi osaksi jotain muuta segmenttiä.”

Määrittelyjen ongelmiin liittyvät taustalla olevat tiedot eli jälleen se, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. Taustatietojen tarkastamiseen kuuluu tilintarkastajiin kohdistettu odotus siitä, että heidän on ymmärrettävä liiketoiminnan luonne ja toiminnot sekä näiden yhteensopivuus toimintasegmenttien kanssa (ks. Laail ym. 2013, 6). Määrittelyjen ongelmiin liittyy kausaalisuutta, koska tilintarkastajan on liiketoimintojen ymmärtämisen jälkeen todennettava, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa. Tämän perusteella tarkastetaan toimintasegmenttien määrittelyt ja se, ettei segmenttejä jää raportoinnin ulkopuolelle.

### **Toimintasegmenttien yhdistäminen raportoitaviksi segmenteiksi**

Tilintarkastuksen näkökulmasta toimintasegmenttien yhdistämisen suurin ongelma oli yhdistelykriteerien soveltaminen ja erityisesti samankaltaisten taloudellisten ominaispiirteiden vaatimuksen soveltaminen. Yhdistelykriteerejä pidettiin liian tiukkoina sovellettavaksi käytännössä (Mazars 2012, 1). Liian tiukat yhdistelykriteerit voivat johtaa liian suureen toimintasegmenttien määrään ja liian yksityiskohtaiseen segmentti-informaatioon, mikä on epäkäytännöllistä laatijoille (emt., 8). Tulkinnat voivat vaihdella, kun standardi ei kerro, mitä ominaispiirteitä tulee ottaa huomioon (PwC 2012, 2). HTM A:n mukaan toimintasegmenttien yhdistämisessä ei aina noudatettu kaksivaiheista

lähestymistapaa. KHT A puolestaan piti kaksivaiheisen lähestymistavan rikkomista ”kertomusasiana”. Lisäksi tilintarkastajat pohtivat sitä, voiko yhteisössä olla vain yksi toimintasegmentti, eli seuraako johto todellakin vain koko yhteisön toimintaa ilman tietoja eri toiminnoista.

Tilintarkastajat pitivät segmenttien yhdistämistä mekaanisluonteisena ja keskittyivät yhdistelykriteerien ongelmiin. Koska tilintarkastajat pitivät yhdistelykriteerejä epäselvinä, voidaan tulkita tilintarkastajien toivovan laatijoilta enemmän tietoa yhdistelykriteerien soveltamista selventävistä yhdistelyperusteista. Tilintarkastajat ottivat sijoittajanäkökulman huomioon, sillä he olivat huolissaan ISA 700 -standardin edellyttämästä informaation vertailtavuudesta, kun yhdistämisen tulkinnat vaihtelevat.

### **Raportoitavat tunnusluvut ja segmenttiedot**

Tilintarkastajien mukaan raportoitavien tunnuslukujen suurimmat ongelmat liittyivät siihen, miten tunnusluvut on määritelty ja mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. EY:n (2012, 5) mukaan yhteisöt eivät joudu välttämättä esittämään kaikkia suorituskyvyn avaintunnuslukuja. KHT A sanoi ei-IFRS-tunnusluvuista seuraavaa:

”Jos segmentin tuloutusperiaate poikkeaa IFRS-tuloksesta, on kerrottava läpinäkyvästi, miten tuloutusperiaate voi poiketa IFRS-tuloksesta. On kerrottava myös, millä perusteella käytetään eri menettelyjä.”

Tilintarkastajat vaikuttivat keskittyvän tunnuslukujen ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän tarkasteleman informaation määrittämiseen ja evidenssin hankkimiseen näistä. Raportoitavien tunnuslukujen ongelmien yhteyksissä tilintarkastukseen korostui myös sijoittajien huomioon ottaminen ISA 700 -standardin tietojen riittävyyden ja relevanttiuden vaatimusten mukaisesti.

## Kohdistamiset ja täsmäytykset

Kohdistamisten ja täsmäytysten ongelmassa tilintarkastajat kiinnittivät erityisesti huomiota informaation laatuun, yksityiskohtaisuuteen, selkeyteen ja ymmärrettävyyteen. Tilinpäätösten laatijoiden on selitettävä selkeämmin täsmäytettävien erien eroja, jotka johtuvat erilaisista tilinpäätösperiaatteista raportoitavien segmenttien määrien ja tilinpäätöksen määrien välillä, sisäisistä segmenttien täsmäytyksistä sekä koko yhteisölle yhteisten kulujen kohdistamisesta. (Mazars 2012, 6–7.) HTM A:n mukaan kohdistamiset ja täsmäytykset voivat olla ”vähän virhealttiimpia”:

”On tietysti teoriassa mahdollista, ettei niistä huomaisi niin helposti [virheitä]. – Käytännössä yksittäisiä segmenttejä ei tarkasteta, joten on enemmän mahdollisuuksia, ettei se menisi ihan putkeen. Kohdistamisista ei voi [tarkastaa] esimerkiksi kulujen allokointia ihan samalla tarkkuudella.”

Mahdollisesti kohdistamisten ja täsmäytysten epäselvän informaation ymmärtäminen vie tilintarkastajilta aikaa, mikä on pois virheiden löytämiseltä. Tilintarkastajat vaikuttivat keskittyvän kohdistamisten ja täsmäytysten tarkastamisessa enemmän sijoittajien saaman informaation ymmärrettävyyteen. Kohdistamisten ja täsmäytysten virhealttiuus vaatii silti tilintarkastajilta aiempaa suuremman huomion kiinnittämistä kohdistamisiin ja täsmäytyksiin, jotta vaatimus sijoittajille tarjottavasta ymmärrettävästä ja laadukkaasta informaatiosta toteutuu.

## Koko yhteisön laajuiset tiedot

Tilintarkastajien mukaan koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmat olivat määritelmien ongelmia. HTM A:n mukaan on pohdittava sitä, meneekö maantieteellinen myynti tiettyyn maahan asiakkaiden vai yhtiön sijainnin mukaan ja mihin maahan luetaan myyntiyhtiön

kautta menevät myynnit. Varojen todellinen sijaintipaikka on ongelmallinen, jos juridisesti yhtiö on tietyssä paikassa mutta fyysisesti muualla tai varat liikkuvat. HTM A:n mukaan raportointiperustan luotettavuutta on mietittävä. HTM A:n mukaan ”järjestelmästä saatavat luvut vaativat vähän jatkopohdintaa siitä, millä perusteella ne ovat siellä”. Tilintarkastajat havaitsivat koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmissa jonkin verran tietojen julkaisematta jättämistä. Esimerkiksi tietoa suurimmista asiakkaista ei aina julkaistu, vaikka tämä on kriittistä tietoa nykyisessä taloustilanteessa (Mazars 2012, 7). HTM A:n mukaan:

”Joskus on toivottu vähän tarkempaa erittelyä: onko mielekästä esittää koko Eurooppa ja miten sitä pilkotaan. Jos tosi isolla [yhteisöllä] on Suomi ja muut, pitäisi niitä muitakin vähän eritellä.”

Tilintarkastajat vaikuttivat pitävän standardia epäselvänä koko yhteisön laajuisten tietojen määrittelyjen ongelmissa ja olennaisuusrajojen soveltamisessa. Tietojen julkaisematta jättäminen johtui tilintarkastajien mukaan enemminkin tietämättömyydestä ja erilaisista määrittelyiden tai olennaisuusrajojen tulkinnoista kuin tahallisuudesta. Tilintarkastuksen näkökulmasta koko yhteisön laajuisten tietojen ongelmat liittyvät kiinteästi määrittelyiden kyseenalaistamiseen.

### **Vertailtavuuden puute**

Tilintarkastajien mukaan vertailtavuuden puutteen ongelmat liittyivät johdon seurantatapaan. Johdon seurantatavan takia on KPMG:n (2012, 1) mukaan tehtävä valintoja tietojen vertailtavuuden ja relevanttiuden välillä. EY:n (2012, 2) mukaan kahdella muuten identtisellä yhteisöllä voi olla erilainen voitto tai tappio, koska yhteisöt ovat määritelleet esimerkiksi ylimmän operatiivisen päätöksentekijän eri tavoin. Mazarsin (2012, 7) mukaan läpinäkyvyyden puute segmenttiraportoinnissa on haitallista vertailtavuudelle.

Vertailtavuuden ja läpinäkyvyyden puute ei tilintarkastajien mielestä aiheudu tietojen tahallisuudesta tai manipuloinnista, sillä vertailua varten tarpeellisia tietoja saattaa puuttua jo muutenkin standardin säännösten takia. Tilinpäätöksessä voi standardin mukaan olla riittävästi tietoja, mutta standardi ei vaadi julkaisemaan kaikkia selityksiä ja yksityiskohtia. Koska tilintarkastajat joutuvat ottamaan annettuna standardiin sisään rakennetun vertailtavuuden puutteen, ei tilintarkastajien erilaisille tulkinnoille jää juurikaan tilaa. Tilintarkastajat näkivät vertailtavuuden puutteen aiheutuvan standardin kausaalisen ketjun alkuvaiheen käsitteistä: ylimmästä operatiivisesta päätöksentekijästä sekä tähän liittyvästä johdon seurantatavasta ja tilinpäätösperiaatteiden valinnasta. Ketjun alkuvaiheen käsitteet ovat lähellä standardin periaatepohjaisuutta ja aiheutuvat standardin säännösten sallimasta harkinnanvaraisuudesta. Tilintarkastajat vaikuttivat luottavan oikeellisuuden pysyvyyden postulaattiin, koska standardin periaatepohjaisuus pysyy samana.

### **Kilpailu ja tietojen piilottaminen**

Tilintarkastajien mukaan kilpailun ongelmat liittyivät kaupallisesti herkän informaation julkaisemiseen ja siihen, ettei kilpailijoiden tarvitse välttämättä julkaista samoja segmenttitietoja. KHT B:n mukaan:

”Missä menee raja, että informaation antaminen ei ole haitallista yhtiölle ja että esimerkiksi kilpailijat eivät saa sellaista informaatiota, joka vahingoittaa yhtiötä? – Jos kilpailijayhtiö ei joudu kertomaan segmentteittäin mitään tietoa ja pystyy tavallaan pimittämään liiketoiminnan kannattavuuden eri toiminta-alueittain ja toinen taas joutuu kertomaan sen, voi siitä olla joissakin tapauksissa liiketoiminnallista haittaa.”

Tilintarkastajien mukaan tietojen piilottamisen ongelmia olivat tapioillisen toiminnon piilottaminen osaksi muita toimintoja ja arvonn-

alentumisten piilottaminen. KHT B:n mukaan ”ei ole poissuljettua, etteikö [toimintasegmenttien määrää] olisi haluttu [minimoida liikearvon arvonalentumisten piilottamiseksi] tai pyritty tekemään tätä”.

Tilintarkastajat havaitsivat tietojen piilottamiseen lukuisia keinoja, minkä takia he voivat vedota ISA 200 -standardissa mainittuihin luontaisiin rajoitteisiin. Tilintarkastajat vaikuttivat korostavan samaa kuin aiemmassa tutkimuksessa (Deppe & Omer 2000, 53), jonka mukaan kilpailu ja tietojen piilottaminen edellyttävät tilintarkastajilta ja tilinpäätösten laatijoilta mukautumista. ISA-standardit ja postulaatit eivät ota kantaa yhteisölle hyödyllisen ja haitallisen informaation julkaisemiseen ja näiden rajoihin. Yhteisön on vain hyväksyttävä mahdollisen haitallisen informaation julkaiseminen hyödyllisen informaation ohella ja luotettava hyödyllisen informaation positiivisiin vaikutuksiin. Sijoittajat voivat kiinnostua enemmän avoimesta yhteisöstä.

### Yhteenveto

Taulukko 3 tarkentaa teoreettisen viitekehyksen taulukkoa 1 empiirisestä aineistosta havaituilla uusilla ongelmallisten teemojen taustalla olevilla tekijöillä. Taulukko 3 on muodostettu tilintarkastajien vastauksia ja kommenttikirjeitä analysoimalla.



**Taulukko 3.** IFRS 8 -standardin ongelmalliset teemat tilintarkastajien mukaan.

<b>Ongelmallinen teema</b>	<b>Teeman taustalla olevien tekijöiden luonnehdinta</b>
<b>harkinnanvaraisuus</b>	Ammatillinen harkinta ilmeni epävarmuutena.
<b>ysin operatiivinen päätöksentekijä</b>	Kausaalisuus segmenttiraportoinnin itseään korjaavana mekanismina.
<b>segmenttien määrittäminen</b>	Sijoittajanäkökulma ei korostunut, koska segmenttien määrittämisen taustalla vaikuttavat, ehkä jopa abstraktit asiat eivät välttämättä kiinnosta sijoittajia niin paljon kuin esimerkiksi tunnusluvut.
<b>segmenttien yhdistäminen</b>	Mekaanisuusluonteisuus.
<b>raportoitavat tunnusluvut</b>	Mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä seuraa.
<b>kohdistamiset ja täsmäytykset</b>	Informaation laatu ja yksityiskohtaisuus.
<b>koko yhteisön laajuiset tiedot</b>	Määrittelyiden kyseenalaistaminen.
<b>vertailtavuuden puute</b>	Sijoittajanäkökulma: valinnat vertailtavuuden ja relevanttiuden välillä.
<b>kilpailu ja tietojen piilottaminen</b>	Tilintarkastajien ja tilinpäätösten laatijoiden mukautuminen, hyödyllisen ja haitallisen informaation raja.

### IFRS 8 -standardin ongelmat yhteisöjen muutostilanteissa tilintarkastajien mukaan

HTM A:n mielestä tilintarkastajalta vaaditaan muutostilanteissa enemmän harkintaa ja kyseenalaistamista. KHT A:n mukaan:

”Jos konsernin rakenne muuttuu kaupan seurauksena, pitää arvioida uudestaan segmenttiraportoinnin päätösvalta tai pitääkö joku [raportoitava segmentti] poistaa. – – [Muutostilanteissa] on myös kohdistamisista kyse. – – Jos myydään merkittävää liiketoimintaa ja jos myynnistä tulee tulosta, mihin segmenttiin se laitetaan vai laitetaanko mihinkään?”

HTM A:n mukaan muutostilanteissa käydään tarkemmin läpi liikearvon testauslaskelmat sekä tunnusluvut ja niiden perusteet. HTM A:n mukaan ”[vertailutietoja] on vaikea laatia niin tarkasti, ja niissä voi olla ehkä helpommin virheitä”.

HTM A:n mukaan liikearvon alaskirjauksia voidaan piilotella muutostilanteissa ja rahavirtaa tuottavien yksiköiden avulla:

”Aikaisemmin yhteisöllä oli jokin rahavirtaa tuottava yksikkö, mutta nyt [muutostilanteen jälkeen] sitä ei sellaisena ole, vaan se jakautuu vaikka kahdeksi. Näissä tilanteissa standardi sanoo, että liikearvo pitää systemaattisesti kohdistaa näille uusille [rahavirtaa tuottaville yksiköille]. Sitä voi joku käyttää hyväkseen. Jos siellä on joku huono rahavirtaa tuottava yksikkö, liikearvoa siirretään hyvin kannattavaan ja vältetään mahdollinen alaskirjaus. Standardi sanoo, että kohdistaminen pitäisi tehdä käypien arvojen suhteessa. Käytännössä ei aina ole ehkä niin helppoa [määrittää], mitkä ne käyvät arvot siinä tilanteessa ovat olleet.”

Koska tilintarkastajien näkemyksissä korostuivat uudelleenarviointi, harkinta ja kyseenalaistaminen, pitivät tilintarkastajat evidenssin ja yhteisöjen ratkaisujen pohdintaa evidenssin hankintaa tärkeämpänä. Muutostilanteissa ja liikearvon kohdistamisessa evidenssi itsessään on harkinnanvaraista eikä se ole välttämättä suoraan todennettavissa ja täsmäytettävissä tilinpäätöstietoihin. Tilintarkastajat vaikuttivat keskittyvän harkinnanvaraisuuden ja raportoinnin ytimiin, eli ylimpään operatiiviseen päätöksentekijään, raportoitaviin segmentteihin ja kohdistamisiin. Näihin keskittyminen saattaa korjata kuin itsestään segmenttiraportoinnin muut osa-alueet.

Tilintarkastajat vaikuttivat juuttuvan standardin määritelmiin ja näiden ongelmiin. Tämä vaikeuttaa kausaalisen yhteyden hahmottamista muihin käsitteisiin, vaikka muut käsitteet ovat olennainen osa määritelmien ymmärtämistä. Katsominen määritelmien ulkopuolelle ja ratkaisujen hakeminen muista standardin käsitteistä voivat auttaa tarjoamaan sijoittajille relevantimpaa informaatiota.

## IFRS 8 -standardin ongelmien kriittisyys tilintarkastajien mukaan

Tilintarkastajat eivät nähneet IFRS 8 -standardin aiheuttavan kovinkaan paljoo kriittisiä ongelmia, jotka voivat johtaa tilintarkastusriskin toteutumiseen. HTM A:n mukaan ylimmän operatiivisen päätöksentekijän määrittäminen voi aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Voi olla vähän tulkintaa. Standardihan monessa kohtaa sanoo, että jos nämä [luvat] raportoidaan ylimmälle operatiiviselle päätöksentekijälle, tämä luku pitää ilmoittaa. Teoriassa voisi ajatella, [että] jätetään vaikka jostakin virallisesta raportista pois, mutta muuten se voisi olla kiinnostuksen kohteena. – Voi tietenkin olla, että niitä [tunnuslukuja] ei haluta julkaista.”

HTM A:n mukaan toimintasegmenttien yhdistäminen ja jossain määrin standardiin liittyvät määrittelyt, kuten toimintasegmenttien määrittäminen, voivat aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Ehkä tavallaan jos raportoitaisiin vaikkapa vain yksi operatiivinen segmentti, vaikka niitä olisi useampia.”

Myös KHT B:n mielestä segmenttien määrittäminen voi aiheuttaa kriittisiä ongelmia:

”Sanotaan näin, että se voi johtaa ketjureaktioon. Jos liikearvon kohdistaminenkin on tehty segmentin tasolle, sanoisin sen mahdollistavan mahdollisimman suuren tulosvirheen.”

HTM A:n mukaan muutostilanteet voivat aiheuttaa kriittisiä ongelmia. KHT B:n mukaan liikearvon kohdistaminen voi johtaa kriittisiin ongelmiin:

”Onhan se aina mahdollista, jos segmentit on asetettu liian korkealle ja vastaavasti rahavirtaa tuottavat yksiköt asetetaan liian korkealle.  
– – Siinä voidaan käyttää harkintaa ja arviota ehkä.”

Taulukko 4 tarkentaa teoreettisen viitekehyksen taulukkoa 2 empirisestä aineistosta havaituilla uusilla IFRS 8 -standardin ongelmien yhteyksillä ISA-standardeihin ja postulaatteihin sekä kriittisyyden asteilla. Taulukko 4 on muodostettu samalla tavalla kuin taulukko 2, mutta analysoimalla lähdekirjallisuuden sijaan tilintarkastajien vastauksia ja kommenttikirjeitä. Koska tilintarkastajat eivät havainneet niin paljoa tietojen piilottamista ja manipulointia kuin teoreettisen viitekehyksen perusteella ennakoitiin, luottivat tilintarkastajat enemmän etujen ristiriidattomuuden postulaattiin.

**Taulukko 4.** IFRS 8 -standardin ongelmat tilintarkastuksen näkökulmasta ja ongelmien kriittisyyden aste tilintarkastajien mukaan

<b>Ongelmallinen teema</b>	<b>Kriittisyyden aste</b>
<b>harkinnanvaraisuus</b>	Melko matala, koska ei havaittu tietojen manipulointia tai piilottamista eikä etujen ristiriidattomuuden postulaatin vaarantumista.
<b>ylin operatiivinen päätöksentekijä</b>	Melko korkea, koska päätöksentekijän seuraamaa tietoa on vaikea todentaa ja ongelmat vaativat evidenssin hankintaa sekä evidenssin ristiriidattomuuden arviointia.
<b>segmenttien määrittäminen</b>	Korkea, koska vaatii tietojen riittävyyden ja johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointia.
<b>segmenttien yhdistäminen</b>	Melko korkea, koska todentamisen postulaattia ei voi soveltaa ja kaksivaiheisen lähestymistavan rikkomista pidettiin ”kertomusasiana”.
<b>raportoitavat tunnusluvut</b>	Melko matala, koska ei vaadi johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointia.
<b>kohdistamiset ja täsmäytykset</b>	Melko matala, koska ei vaadi johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen arviointia ja etujen ristiriidattomuuden postulaattiin voidaan luottaa.
<b>koko yhteisön laajuiset tiedot</b>	Melko matala, koska ei vaadi johdon tarkoitushakuisten ratkaisujen ja tietojen riittävyyden arviointia. Ongelmat aiheutuvat enemmän standardin epäselvyyksistä ja tietämättömyydestä kuin tahallisuudesta.
<b>vertailtavuuden puute</b>	Matala, koska ongelmat aiheutuvat standardin säännöksistä eikä tilintarkastajien erilaisille tulkinnoille jää juuri tilaa. Voidaan luottaa oikeellisuuden pysyvyyteen.
<b>kilpailu ja tietojen piilottaminen</b>	Melko matala, koska luontaiset rajoitteet lieventävät ongelmien kriittisyyttä ja tilintarkastajat vaativat epäselvissä tapauksissa evidenssiksi ilmausten selventämistä.

Kriittiset ongelmat voidaan jakaa niiden vaikeuden perusteella karkeasti kahteen luokkaan. Toisissa ongelmissa ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon hahmottaminen ei ole niin ongelmallista. Määritelmät ovat suhteellisen selkeitä, ja kyse on enemmän todentamisen postulaatin mukaisesta tiedosta kuin luulosta. Toisissa ongelmissa puolestaan on epäselvää, mitä tietoa päätöksentekijä tarkastelee. Ongelmiin liittyy paljon harkintaa. Kaikille kriittisille ja melko kriittisille ongelmille ovat ominaisia harkinnanvaraisuus ja epäselvyys siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Kaik-

kien standardien ja lakien soveltamiseen sisältyy aina harkinnanvaraisuutta, koska yhteisöt ja tilanteet ovat hyvin erilaisia. Kuten KHT A totesi, harkinnanvaraisuus ei välttämättä ole huono asia, sillä se tuo joustoa. Liika harkinnanvaraisuus kuitenkin kasvattaa manipulointien ja tietojen piilottamisen mahdollisuuksia sekä tilintarkastusriskin toteutumista. Tilintarkastuksen kontrolleihin kriittisiin ongelmiin vastaamiseksi voidaan lisätä uusina kontrolleina perusteluiden ja läpinäkyvyyden vaatiminen sekä tilintarkastajien mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen.

## Tulokset

Tutkimuksen tavoitteena oli ymmärtää IFRS 8 -standardin ongelmia tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkimuksessa vastattiin kysymyksiin siitä, mitkä ovat IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat yhtäältä alan kirjallisuuden mukaan ja toisaalta tilintarkastajien mukaan, miten IFRS 8 -standardin olennaiset ongelmat liittyvät tilintarkastukseen yhteisön rakenteen pysyessä vakaana ja ollessa muuttunut tai muuttumassa sekä mitkä standardin olennaisista ongelmista voivat johtaa virheellisen tarkastuskertomuksen tai lausunnon antamiseen. Teoreettisessa viitekehyksessä luotujen yhdeksän teema-alueen lisäksi tilintarkastajien vastauksista ilmenivät seuraavat uudet IFRS 8 -standardin ongelma-alueet:

1. IFRS 8 -standardin ongelmiin kuuluvat myös vaikeudet soveltaa standardia erilaisissa yhteisöissä, eri toimialoilla ja eri maiden paikallisten lainsäädäntöjen piirissä. Tätä kuvaavat seuraavat HTM A:n ja KHT A:n kommentit:

”[Monialayhtiöissä] määrittelemine on ehkä helpompaa, mutta tarkastaminen on vaikeampaa. Jos on vähemmän segmenttejä, on ehkä helpompi tarkastaa juoksevasti. Sen miettiminen voi olla

vaikeampaa, onko tässä oikeasti yksi [segmentti] vai voisiko siinä olla jotain muuta.”

”Se johtaa siihen, että jotain IFRS-standardia pitäisi soveltaa eri tavalla toisessa maassa kuin toisessa. Sitten emoyhtiö antaa ohjeet, että näin raportoitte. Se on [emoon verrattuna eri maassa sijaitsevan] tyttären näkökulmasta vähän absurdi tilanne, että joudutaan tavallaan raportoimaan hölmöjä lukuja. Se ei vastaa tytäryhtiön toimintaympäristöä ja juridista ympäristöä. – – Asioihin vaikuttaa koko elämän todellisuus, ei ainoastaan IFRS, vaan vaikka jotain tiettyä liiketoimintaa koskeva muu erityislainsäädäntö. – – Rakenus- ja kiinteistöala ovat sellaisia, joissa paikallinen lainsäädäntö on hirveän erilaista.”

2. IFRS 8 -standardin ongelmiin kuuluvat uusina ongelmina myös määritelmien ongelmat. Määritelmien ongelmat liittyvät epäselvyyksiin segmenttien, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja tämän seuraaman raportoinnin tason määrittämisissä. Eniten toistuva ja lähes kaikkiin standardin ongelmiin liittyvä teema oli se, mitä informaatiota ja raportointitasoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee ja todella käyttää päätöksenteossaan. Myös päätöksenteon vastuiden ja vastuunjaon ongelmissa on kyse pohjimmiltaan määritelmien ongelmista.

IFRS 8 -standardin ongelmia pidettiin tilintarkastuksen näkökulmasta tapahtumaketjuna, jossa harkinnanvaraisuus voi aiheuttaa tietojen piilottelua ja manipulointia. Muutostilanteissa tilintarkastajat vaikuttivat luottavan segmenttiraportoinnin itseään korjaavaan mekanismiin. Tilintarkastajat vaikuttivat juuttuvan muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen ongelmissa standardin määritelmien ongelmiin. Katsominen määritelmien ja IFRS-standardien ulkopuolelle ja ratkaisujen hakeminen muista standardin käsitteistä voivat auttaa tarjoamaan sijoittajille relevantimpaa informaatiota.

Tilintarkastajat näkivät IFRS 8 -standardin aiheuttavan ennakoitua vähemmän kriittisiä ongelmia, jotka voivat johtaa tilintarkastus-

riskin toteutumiseen. Kriittisiä ongelmia olivat muutostilanteiden ja liikearvon kohdistamisen, ylimmän operatiivisen päätöksentekijän ja toimintasegmenttien määrittämisen sekä segmenttien yhdistämisen ongelmat. Kriittisille ja melko kriittisille ongelmille ovat ominaisia harkinnanvaraisuus ja epäselvyys siitä, mitä tietoa ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee.

Tilintarkastajat pitivät IFRS 8 -standardin tarkastamista kausaalisenä, suoraviivaisena ja mekaanisena täsmäytysprosessina. KHT B:n mukaan:

”Tarkastaminen on lähinnä vain lukujen johtamista yhtiön sisäisestä raportoinnista segmenttiliitetietoon – ja varsin mekaanista tai analyttisluonteista.”

Tilintarkastajan on ensin hahmotettava yhteisön toiminta- ja lainsäädäntöympäristö sekä tietovaranto, johon kuuluvat yhteisön päätöksenteon vastuut ja ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraama informaatio. Aineistosta nousi esiin uusia teemoja, jotka kuvaavat sitä, miten tilintarkastajat ovat pyrkineet työssään ratkaisemaan IFRS 8 -standardin ongelmia. Tilintarkastajien kommenteista tuli esiin ISA 700 -standardia mukaillen toive informaation laadusta, selkeydestä ja yksityiskohtaisuudesta: perusteet ja taustatiedot tulee avata läpinäkyvästi. Tilintarkastajat tuntuivat ottavan osittain annettuina standardiin sisään rakennetut vertailtavuuden ja relevanttiuden puutteet. Näin tilintarkastajat rakensivat teemaa tilintarkastajien mukautumisesta ja tilinpäätösten laatijoiden sopeutumisesta standardin säännöksiin. Myös standardin itseään korjaava mekanismi tuli ilmi tilintarkastajien kommenteista ja aineiston analyysistä. HTM A:n mukaan:

”Analyttikot seuraavat [yhtiötä], ja markkinoiden informaatiotarve ohjaa siihen, ettei yhtiön ole ehkä tarkoituksenmukaista raportoida liian suppeasti. Se ohjaa siihen, ettei tilintarkastajien ehkä tarvitse kiinnittää tähän asiaan niin paljoa huomiota.”



## Lopuksi

IFRS 8 -standardin ongelmat voidaan pelkistää tilintarkastuksen näkökulmasta kahteen ryhmään: tietämisen ongelmiin ja määritelmien ongelmiin. Tietämisen ongelmiin liittyy laajaa harkinnanvaraisuutta ja pohdintoja erityisesti siitä, mitä informaatiota ylin operatiivinen päätöksentekijä tarkastelee. Määritelmien ongelmiin liittyvät representaatioiden ongelmat: onko toimintasegmentti määritelty ylimmän operatiivisen päätöksentekijän todella seuraaman tiedon perusteella vai onko toimintasegmentti ainoastaan heikko representaatio ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraamasta tiedosta.

Tilintarkastajat ottivat sijoittajat hyvin huomioon standardin ongelmien ratkaisemisessa, mutta muutostilanteissa sijoittajia olisi voinut ottaa enemmän huomioon. Tarkastusprosessia saatettiin pitää jopa liian yksinkertaisena IFRS 8 -standardin ongelmien monisyisyyteen, erilaisten yhteisöjen erilaisiin tilanteisiin sekä toimiala- ja lainsäädäntöympäristöön nähden. Onkin pohdittava sitä, missä laajuudessa tilintarkastajien tulee työssään ottaa huomioon sijoittajien palveleminen. IFRS 8 -standardin segmenttiraportoinnin käsitteessä ja standardin peruseriaatteessa (ks. Gaull ym. 2008, 10A002; Anttila ym. 2009, 322) keskeistä on sijoittajien ottaminen huomioon. Tarkastusprosessin lähtökohtiin voi siten lisätä tarkastuskohteen toiminta- ja lainsäädäntöympäristön tuntemisen lisäksi standardin sijoittajalähtöisyyden. Tästä päästään yhteen tärkeimmistä johtopäätöksistä: myös tilintarkastus on kontekstisidonnaista, eli sidoksissa yhteisöön, tilanteeseen sekä toimiala- ja lainsäädäntöympäristöön.

Tutkimuksen tulosten perusteella voidaan hahmotella tilintarkastuksen kontekstia. Evidenssin hankinta, ammatillinen harkinta ja skeptisyys, tietojen riittävyys ja johdon tarkoitushakuisen suhtautumisen arviointi voidaan lukea perinteisiin kontrolleihin. Uusiin, nykyaikaa heijastaviin kontrolleihin voidaan lukea perusteluiden ja laadukkaan informaation vaatiminen, katsominen IFRS-standardien ulkopuolelle ja mukautuminen standardiin sisään rakennettuun harkinnanvaraisuuteen. Uusiin kontrolleihin voidaan lukea myös tieto-

järjestelmien tarkastaminen, jonka avulla voidaan ratkaista evidenssin ja raportointiperustan luotettavuuden sekä ylimmän operatiivisen päätöksentekijän seuraaman tiedon ongelmia.

Tilintarkastuksen kontekstisidonnaisuus tarkoittaa myös sitä, että tilintarkastuksen metodologiat ovat erilaisia eri tilintarkastusyhteisöissä ja erilaisista asiakkaista, tilanteista, lainsäädäntö- ja toimintaympäristöistä riippuen. Tämä on tärkeää ottaa huomioon kaikkien IFRS-standardien ja niiden ongelmakohtien analysoinnissa ja tarkastusprosessissa. Tilintarkastuksen konteksti muuttuu jatkuvasti ajan, yhteiskunnan, lakien ja IFRS-standardien mukana. Omalla tavallaan kyse on tilintarkastuksen itseään korjaavasta mekanismista IFRS-standardien ongelmien ratkaisemisessa.

Tutkimuksen tuloksia arvioitaessa on pidettävä mielessä vähäinen haastateltavien määrä. Viimeinen haastateltava ei kuitenkaan tuonut esiin uusia teemoja, joten esiymmärryksen rakentamista varten saatiin riittävästi aineistoa IFRS 8 -standardin ongelmista tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkimuksen tavoitteena ei ollut yleistäminen ulkoisen validiuden perinteisen käsityksen mukaisesti (ks. Kihn & Ihantola 2008, 89). Tutkimuksen taustalla oli ajatus siitä, että ihmiset tulkitsevat maailmaa ja ongelmia eri tavoin. Tavoitteena oli perustan rakentaminen yleisempää tilintarkastuksen näkökulmasta tarkasteltavaa IFRS 8 -standardin ja IFRS-standardien ongelmien teorianmuodostusta varten. Haastatteluiden analysoinnissa oli siten varottava liiallista pelkistämistä ja juuttumista liian ahtaasti teema-alueisiin. Teeman rajoja pyrittiin venyttämään ja tulkitsemaan haastateltavien kommentteista yhteyksiä muihin teemoihin sekä merkkejä kokonaan uusista teemoista. Myös jatkotutkimuksessa tulisi ottaa huomioon nämä rajoitteet. Jatkotutkimuksessa IFRS 8 -standardin ongelmia voisi tutkia syvällisemmin ja tutkia esimerkiksi ongelmien seurauksia tarkemmin.

## Lähteet

- AASB. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/commentletters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- ACCA. 2013. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/commentletters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Alali, F. & Cao, L. 2010. International financial reporting standards – credible and reliable? An overview. *Advances in Accounting*, 26 (1), 79–86.
- Anttila, R., Halonen, J., Jalkanen-Steiner, J., Kempainen, O., Kärpänen, M., Nurmo, P., Penttilä-Räty, E., Pyykönen, R., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkkel, T., Torniainen, T. & Tuomala, M. 2009. *IFRS: käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita.
- Bryman, A. & Bell, E. 2011. *Business Research Methods*. 3. painos. Oxford: Oxford University Press.
- Chen, P. F. & Zhang, G. 2007. Segment Profitability, Misvaluation, and Corporate Divestment. *The Accounting Review*, 82 (1), 1–26.
- Crawford, L., Extance, H., Helliari, C. & Power, D. 2012. *Operating segments: The usefulness of IFRS 8*. Edinburgh: ICAS.
- Crawford, L., Ferguson, J., Helliari, C. V. & Power, D. M. 2013. Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8. *Critical Perspectives on Accounting*, 2013 (March), 1–15.
- Dagwell, R., Windsor, C. & Wines, G. 2003. “The Proposed Goodwill Impairment Test-Implications for Preparers, Auditors and Corporate Governance.” <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.316&rep=rep1&type=pdf>> luettu 2.9.2013.
- Deloitte. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/commentletters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Deppe, L. & Omer, S. C. 2000. Disclosing Disaggregated Information. *Journal of Accountancy*, 190 (3), 47–54.
- Epstein, M. & Palepu, K. 1999. What Financial Analysts Want. *Strategic Finance*, 80 (10), 48–52.
- Ettredge, M., Kwon, S. Y. & Smith, D. 2002. Competitive Harm and Companies’ Positions on SFAS No. 131. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 17 (2), 93–109.
- Ettredge, M. L. & Wang, Q. 2013. “Discretionary Allocation of Corporate Income to Segments: Effects on the Persistence and Price-Relevance of

- Aggregated Segment Income.” Social Science Research Networkin www-sivu. <<http://ssrn.com/abstract=1431607>> luettu 30.8.2013.
- European Commission. 2007. Endorsement of IFRS 8 Operating Segments: Analysis of Potential Effects – Report. Euroopan komission www-sivu. <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/documents/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/documents/index_en.htm)> luettu 30.8.2013.
- EY. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/commentletters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Fiva. 2011. Raportti IFRS-valvonnasta toimintavuodelta 2011. Finanssi-valvonnan www-sivu. <[http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Verkkouutiset/Documents/IFRS\\_raportti\\_2011.pdf](http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Verkkouutiset/Documents/IFRS_raportti_2011.pdf)> luettu 30.8.2013.
- Gaull, M., Ghosh, J., Heneghan, M., Hodgson, E., Hogarth, P., Johnson, B., Lynn, E., McCann, H., Milligan, J. & Quest, D. 2008. IFRS Manual of Accounting. Global guide to International Financial Reporting Standards. Surrey: CCH.
- Grant Thornton. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Grönroos, J. 2012. Tarvitaanko segmenttiraportoinnin sääntelyyn selkeämmät sävelet? *Tilintarkastus*, 2012 (5), 12–15.
- Herrmann, D. & Thomas, W. B. 2000. A Model of Forecast Precision Using Segment Disclosures: Implications for SFAS No. 131. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 9 (1), 1–18.
- Hiltunen, P. 2013. *Liiketoiminnan arvonalentumistestauksen periaatteita ja kokemuksia käytännöstä*. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. 22–23.5.2013. Tampereen yliopisto.
- Hope, O., Thomas, W. B. & Winterbotham, G. 2009. Geographic earnings disclosure and trading volume. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28 (3), 167–188.
- HTM A. HTM-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö A. Haastattelu 2.10.2013. Kesto 60 minuuttia. Tekijän hallussa.
- IASB. 2013a. Narrow scope amendments (Annual Improvements). IFRS 8 Operating Segments: Aggregation of operating segments. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Aggregation-of-operating-segments/Pages/amendments-to-IAS-8.aspx>> luettu 17.4.2014.
- IASB. 2013b. Narrow scope amendments (Annual Improvements). IFRS 8 Operating Segments: Reconciliation of the total of the reportable segments’ assets to the entity’s assets. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRS-8-Operating-Segments/Pages/Reconciliation-of-Segment-assets.aspx>> luettu 17.4.2014.

- Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit 2009*. 2010. Helsinki: KHT-Media Oy.
- KHT A. KHT-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö B. Haastattelu 3.10.2013. Kesto 26 minuuttia. Tekijän hallussa.
- KHT B. KHT-tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö C. Haastattelu 25.10.2013. Kesto 45 minuuttia. Tekijän hallussa.
- Kihn, L. & Ihantola E. 2008. Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä H. (toim.). *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, 81–95.
- KPMG. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 31.8.2013.
- Lail, B. E., Thomas, W. B. & Winterbotham, G. 2013. "Classification Shifting Using the 'Corporate/Other' Segment." Social Science Research Networkin www-sivu, Accounting Horizons (forthcoming), <<http://ssrn.com/abstract=2257120>> luettu 4.11.2013.
- Leppiniemi, J. & Walden, R. 2012. "Tilinpäätes- ja verosuunnittelu." Sanoma Pro Oy. <<http://onlinepalvelu.sanomapro.fi/?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=tv111.1285&pos=tv111.1285&page=selain&ts=yo&openhaku=0&gethere=>>> luettu 18.1.2013.
- Libby R., Nelson, M. W. & Hunton, J. E. 2006. Recognition vs. Disclosure, Auditor Tolerance for Misstatement, and the Reliability of Stock-Compensation and Lease Information. *Journal of Accounting Research*, 44 (3), 533–560.
- Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Illinois: American Accounting Association.
- Mazars. 2012. Comment letter. IASB:n www-sivu. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>> luettu 30.8.2013.
- Nichols, N. B., Street, D. L. & Cereola, S. J. 2012. An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of the European blue chip companies. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 21 (2), 79–105.
- Nichols, N. B., Street, D. L. & Tarca, A. 2013. The Impact of Segment Reporting Under the IFRS 8 and SFAS 131 Management Approach: A Research Review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24 (3), 261–312.
- Petersen, C. & Plenborg, T. 2010. How Do Firms Implement Impairment Tests of Goodwill? *Abacus*, 46 (4), 419–446.

- PricewaterhouseCoopers. 2012. Comment letter. IASB:n [www-sivu.<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx>](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/comment-letters/Pages/default.aspx) luettu 31.8.2013.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. 2. painos. Porvoo: WSOY.
- Street, D. L., Nichols, N. B. & Gray, S. J. 2000. Segment Disclosures under SFAS No. 131: Has Business Segment Reporting Improved? *Accounting Horizons*, 14 (3), 259–285.
- Talha, M. & Salim, A. S. A. 2010. What prompts firms to choose between business and geographic segments as a primary segment? *Managerial Auditing Journal*, 25 (1), 17–31.
- Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2008*. 2008. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Troberg, P. 2003. Segmenttiraportoinnin tulevat haasteet: segmenttijaon vaihtoehdot. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2003 (4), 557–563.
- Tsakumis, G. T., Douppnik, T. S. & Seese, L. P. 2006. Competitive harm and geographic area disclosure under SFAS 131. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 15 (1), 32–47.



# TILINTARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN SYMPOSIUM

Näkökulmia tilintarkastuksen  
uudistumiseen ja standardeihin

Tilintarkastusalan on pystyttävä vastaamaan jatkuvasti muutuviin haasteisiin. Tämän teoksen artikkeleissa sekä eri alojen akateemiset että käytännön asiantuntijat käsittelevät monia ajankohtaisia ja tärkeitä tarkastuksen kysymyksiä. Ne liittyvät tilintarkastuksen uudistumiseen, tarkastukseen eri sektoreilla sekä tilintarkastuksen ja raportoinnin tutkimukseen. Lisäksi kirjoittajat ottavat esille sekä kansainvälisiin standardeihin ja niiden kansalliseen toteutukseen liittyviä kysymyksiä. Kirja on suunnattu alan ammattilaisille, opiskelijoille ja tutkijoille.

ISBN 978-951-44-9762-9



9 789514 497629

 **TAMPERE  
UNIVERSITY  
PRESS**

*Kansi: Maaret Kiblakaski*