



TOIMITTANEET

LILI-ANNE KIHN / LASSE OULASVIRTA / JANNE RUOHONEN

JAAKKO RÖNKKÖ / MATTI URPILAINEN / JANI WACKER

**TARKASTUS,  
ARVIOINTI  
JA VALVONTA  
MURROKSESSA**

TAMPERE UNIVERSITY PRESS

Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa



# **Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa**

Toimittaneet  
Lili-Anne Kihn  
Lasse Oulasvirta  
Janne Ruohonen  
Jaakko Rönkkö  
Matti Urpilainen  
Jani Wacker



©2021 Tekijät ja Tampere University Press



Tämä teos on julkaistu Nimeä-EiKaupallinen-EiMuutoksia 4.0 Kansainvälinen (CC BY-NC-ND 4.0) -lisenssillä. Käyttöehdot löytyvät osoitteesta <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.fi>

Lisenssi ei kata kolmansien osapuolten omistamaa materiaalia, kuten sitaatteja, logoja tai tavaramerkillä suojattuja aineistoja. Ota yhteyttä oikeudenhaltijaan käyttääksesi tällaisia aineistoja omassa työssäsi.

*Kannen suunnittelu*  
Miika Immonen

*Typografia ja taitto*  
Sirpa Randell

ISBN 978-952-359-033-5 (painettu, nid.)

ISBN 978-952-359-032-8 (pdf)

Kustantaja: Tampere University Press, Tampere, Suomi  
Valmistaja: BoD – Books on Demand, Norderstedt, Saksa

# Sisällys

1	Tarkastus, arviointi ja valvonta murrosajan tutkimuskohteina <i>Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruohonen, Jaakko Rönkkö, Matti Urpilainen ja Jani Wacker</i>	9
2	Tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät tilintarkastuksessa: Systemaattinen kirjallisuusanalyysi <i>Lili-Anne Kihn ja Joni Härkönen</i>	23
3	Tilintarkastuksen laatu: Johdon omistusosuuden ja hallituksen rakenteen rooli yksityisesti omistetuissa yrityksissä <i>Hannu Ojala, Markus Mättö ja Mervi Niskanen</i>	39
4	Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi tilintarkastuksessa: ISA-standardit, vastuukysymykset ja raportointimallit <i>Matti Urpilainen ja Sakke Vehkakoski</i>	55
5	Tilintarkastaja yrityksen johdon liiketoimintapäätösten tarkastajana <i>Janne Ruohonen</i>	73
6	Osakeyhtiölain apporttisääntely ja siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto: Sääntelyn uudistamismahdollisuuksien analysointia <i>Veikko Vahtera</i>	87
7	Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla <i>Hannu Ojala, Asko Uoti, Jani Saastamoinen, Jaana Kettunen ja Jarkko Pesu</i>	101
8	Luottamusta vai valvontaa? Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten valvonnan kehittämisestä <i>Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö</i>	127
9	Valtiontuet ja niiden valvonta Euroopan unionissa <i>Jani Wacker</i>	147

10	Kuntien tilinpäätöskäytännöt murroksessa: EPSAS-standardien potentiaaliset vaikutukset rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaissa kunnissa <i>Jaakko Rönkkö ja Veera Anttila</i>	169
11	Hybridien hallinta ja arvonluonti <i>Jan-Erik Johanson ja Jarmo Vakkuri</i>	189
12	Tuomarista maailmanparantajaksi: Arvioinnin muuttuva rooli kompleksisessa maailmassa <i>Petri Uusikylä, Kirsi Hyytinen ja Mari Räkköläinen</i>	211
13	Sisäinen tarkastus osana corporate governancea <i>Kaarina Sinersalo, Sari Ojala, Sirpa Rinne, Riikka Koivunen, Niina Sipiläinen, Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin</i>	239
14	Arvioita ja kokemuksia lautakuntamuotoisesta työskentelystä tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa pääosin yksityisellä sektorilla <i>Pasi Horsmanheimo</i>	263
15	Tarkastuslautakunnan haasteet kuntapalvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa <i>Tarja Saarelainen ja Erja Viitala</i>	283
	Kirjoittajat	301

## **Johdanto**





# 1

## Tarkastus, arviointi ja valvonta murrosajan tutkimuskohteina

*Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruuhonen,  
Jaakko Rönkkö, Matti Urpilainen ja Jani Wacker*

*Kirjan johdantoartikkelissa syvennyttään tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan ajan-kohtaiskysymyksiin arvioimalla kokoomateoksen artikkelien merkitystä alan tieteellisen tutkimuksen kannalta. 2020-luvulla muun muassa raportoinnin standardit ja muuttuvat teknologiat aiheuttavat laajakantoisia muutoksia teoksessa käsiteltyjen teemojen tutkimukseen. Esimerkiksi globaali koronaviruspandemia on asettanut alan uudenlaisten haasteiden ja vaatimusten eteen, ja toimintaympäristön muutokset muovaavat jatkossa alan sääntely-ympäristöä. Kokoomateoksessa tunnistetaan myös eräitä tutkimuskirjallisuuden katvealueita, joihin pureutumalla on mahdollista laajentaa ymmärrystä yhteiskunnan ja rahoitusmarkkinoiden toimivuuden kannalta keskeisistä aihealueista.*

*Avainsanat: corporate governance, hallinto, johto, tarkastus, tilintarkastus, valvonta*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruuhonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 9–20.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

## Tutkimukselliset lähtökohdat

Tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan käytännön merkitys on kasvanut jatkuvasti sekä Suomessa että maailmalla. Kokoomateoksessa syvennytään yhteiskunnallisesti tärkeisiin ja ajankohtaisiin tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan teemoihin, joihin on odotettavissa monia muutoksia myös 2020-luvulla. Tarkastukseen, arviointiin ja valvontaan kohdistuvat odotukset tarkentuvat – samoin käsitykset parhaista käytännöistä ja sääntelytavoista.

Alalla muutosta ja murrosta aiheuttavat muun muassa muuttuvat teknologiat, hallintorakenteet, raportoinnin standardit sekä globaalit haasteet. Osa muutosten taustatekijöistä on ennakoitavissa, osa puolestaan yllättäviä, vaikeasti ennakoitavia ja laajakantoisia. Osin muutokset voivat merkitä uusia mahdollisuuksia yrityksille ja muille toimijoille. Pahimmassa tapauksessa ne, kuten keväällä 2020 alkanut COVID-19-tilanne, heikentävät yritysten ja muiden toimijoiden näkymiä ja toimintaedellytyksiä. Tilintarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan muutoksessa ja hallinnassa on otettava huomioon tällaiset muutos- ja murroskohdat.

Tilintarkastuksella, valvonnalla ja arvioinnilla suojataan yhteiskunnallisia yleisen edun näkökohtia, kuten veronmaksajien tai yhtiön omistajien etua (HE 212/2014 vp, 3). Lisäksi arviointitutkimuksen tuloksia hyödynnetään yhteiskuntapolitiikan suunnittelussa ja lainvalmistelussa (Keinänen & Pajuoja 2020, 19–20; Ilmakunnas, Junka & Uusitalo 2008, 9). Tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan tieteelliselle tutkimukselle onkin sen yhteiskunnallisen merkityksen vuoksi selkeä tarve. Uudelle tutkimustiedolle on tarve myös siksi, että teema-aluetta on joiltain osin tutkittu varsin vähän. Esimerkiksi julkisen talouden tarkastusta ja valvontaa koskevia oikeudellisia tutkimuksia on Suomessa tehty viime vuosina kovin vähän.

Artikkelin tarkoitus on taustoittaa käsillä olevaa tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiin keskittyvää kokoomateosta sekä arvioida kokonaisuuden ja yksittäisten artikkelien merkitystä alan tieteellisen tutkimuksen kannalta. Huomiota kiinnitetään erityisesti kahteen tutkimusstrategiseen kysymykseen (Kihn & Näsi 2017) – eli tutkimusten teemoihin ja metodeihin – sekä eri artikkelien keskinäisiin yhteyksiin.

Kokonaisuudessaan artikkeliteos pyrkii olemaan monitieteinen, koska tarkasteltavat kysymykset ovat paitsi yksityisen ja julkisen sektorin rajan ylittäviä, myös tieteenalarajat ylittäviä (Kihn, Oulasvirta, Ruohonen, Rönkkö & Wacker 2019, 18). Tutkittaviin asioihin ei läheskään aina ole olemassa vain yhtä näkökulmaa, vaan monia rinnakkaisia ja toisiaan täydentäviä näkökulmia. Sääntelytarpeiden, sääntelyn sisältöjen ja toimintatapojen muuttuessa näkökulmien moninaisuuden tarve korostuu entisestään.

Tilintarkastuksen, valvonnan ja arvioinnin ajankohtaisia ilmiöitä tarkastellaan teoksessa käytännönläheisesti mutta myös vahvasti tieteelliseen tutkimustietoon nojautuen. Tarkastelun kohteena olevia kysymyksiä lähestytään erilaisten menetelmien avulla. Empiirinen tutkimusparadigma on teoksessa esillä sekä tilintarkastusta että arviointia ja valvontaa koskevissa artikkeleissa. Olemassa olevien toimintatapojen ja sääntelykehysten taustatekijöitä ja/tai vaikutuksia analysoidaan empiirisesti, jotta saadaan selville reaalisia vaikutuksia ja vaikutussuhteita. Myös parhaiden käytäntöjen ja kehittämistarpeiden tunnistaminen nojaa viime kädessä empiiriseen tutkimukseen.

Käytäntöjen kehittäminen edellyttää empirian lisäksi aina taustalleen käsitteiden sekä voimassa olevan sääntelyn tuntemusta. Siksi tämän teoksen tutkimusartikkeleissa sovelletaan myös käsiteanalyttistä ja oikeusdogmaattista eli lainopillista lähestymistapaa. Käsiteanalyttisen tutkimuksen avulla pyritään kirkastamaan käsitteiden sisältöä sekä käsitejärjestelmiin liittyvää tietämystä (Näsi 1980). Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tavoitteena on selvittää voimassa olevan sääntelyn sisältö. Tällöin tulkitaan ja systematisoidaan niitä voimassa olevan oikeuden säännöksiä, jotka sääntelevät tarkastusta ja valvontaa. (Aarnio 2006, 237–238; Laakso 2012, 97.) Oikeusdogmaattisella tutkimusotteella näin ollen selvitetään, mitkä oikeussäännökset kuuluvat voimassa olevaan oikeuteen, ja toisaalta esitetään tulkintakannanottoja näiden säännösten sisällöstä (Hirvonen 2011, 22).

Lainopillisen lähestymistavan lisäksi teemoja on tarpeen lähestyä *de lege ferenda*-näkökulmasta, jolloin kyse on voimassa olevan sääntelyn kriittisestä arvioinnista ja tulevaisuuden sääntelyä koskevista kannanotoista (Linna 1987, 9–37; Aarnio 1978, 55). *De lege ferenda* -tutkimusotteen avulla pyritään perustelemaan muutoksia voimassa olevan sääntelyn sisältöön. *De lege ferenda* -tutkimuksessa tarkastelussa voi olla esimerkiksi sellainen regulaatio tai deregulaatio, joka toteuttaa optimaalisella tavalla taloudellista kustannustehokkuutta ja liiketoiminnan transaktiokustannusten minimoimista. (Siltala 2003, 554.) Osa käytännön kehittämistarpeista nousee voimassa olevan toimintatavan tai sääntelyn yksityiskohdista, ja monet muutokset on olennaisesti toteutettava toimintatapoja tai sääntelyä muuttamalla. Sääntely voi osoittautua paitsi muutoksen välineeksi myös sen esteeksi.

Koska artikkeliteoksessa yhdistyvät empiirinen, käsiteanalyttinen ja oikeudellinen tutkimusote, kohdistuu tarkastelu sekä tosiasioihin että (oikeus)normeihin. Tosiasioilla eli faktoilla tarkoitetaan tekoa, tapahtumaa tai asiaa. Oikeusnormit ovat puolestaan käskyjä, kieltoja tai lupia, joihin liittyy aina jollain lailla julkisen vallan käyttö. Näin ollen teoksessa liikutaan tieteenfilosofista käsitteistöä mukaillen yhtäältä ”tosiasioiden maailmassa”, ja toisaalta myös ”normien maailmassa” (Popper 1972, 153–156; Wacker 2009, 11–15). Näkökulmien yhdistäminen tuottaa tieteellisesti jäsentynyttä tietoa tutkimusalan ajankohtaisesta toiminta- ja sääntely-ympäristöstä sekä

sääntelytarpeista. Kysymys on pitkälti myös tilintarkastuksen, valvonnan ja arvioinnin yhteiskunnallisen sääntelykontekstin ymmärtämisestä ja analysoimisesta.

Tämä kokoomateos on jaettu kolmeen osaan: 1) tilintarkastusta käsitteleviin tieteellisiin artikkeleihin, 2) arviointia ja valvontaa käsitteleviin tieteellisiin artikkeleihin sekä 3) ajankohtaisiin tarkastusalan katsauksiin. Seuraavassa taustoitetaan, analysoidaan ja arvioidaan yksityiskohtaisemmin kuhunkin ryhmään valittuja artikkeleja.

## Tarkastuksen tutkimuksesta

Kokoomateoksen ensimmäisen osion artikkeleissa syvennyttään tilintarkastusta koskeviin kysymyksiin.

### Tilintarkastus ja teknologia/laatu

Kahdessa ensimmäisessä artikkelissa tarkastellaan tilintarkastuksen suhdetta teknologiaan ja laatuun. Ensimmäisessä tutkimuksessa asiaa lähestytään käsitteanalyttisesti ja toisessa hypoteettis-deduktiivisesti. Teknologiaa on pidetty yhtenä keskeisimpänä yritysten toimintaan vaikuttavana kontingenssi- eli tilannetekijänä (Chenhall 2003). Tilintarkastusalan tieteellisissä tutkimuksissa teknologiaan on kuitenkin kiinnitetty yllättävän vähän huomiota. Lili-Anne Kihnin ja Joni Härkösen artikkeli liittyy teknologian hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Tutkimuksen tarkoituksena on valaista erityisesti seuraavia kysymyksiä: minkälaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään, mitkä tekijät vaikuttavat tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön sekä miten yleistä ja laajaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö on tilintarkastusalalla? Asiaa tutkitaan systemaattisen kirjallisuusanalyysin avulla kansainvälisten, vuosien 2000–2016 aikana julkaistujen tieteellisten artikkeleiden pohjalta. Tutkimuksen tuloksena tunnistetaan useita yritysten käyttämiä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä ja ohjelmistoja, lukuisia niiden käyttöönottoon vaikuttaneita tekijöitä sekä vaihtelua siinä, miten paljon ja millaisia tietokoneavusteisen tarkastuksen menetelmiä yritykset ovat ottaneet käyttöön. Alan empiiriselle jatkotutkimukselle havaitaan olevan tarvetta sekä Suomessa että yleisemminkin.

Kirjoittajien Hannu Ojala, Markus Mättö ja Mervi Niskanen tutkimus kohdistuu tilintarkastuksen laatuun, joka on yksi tilintarkastustutkimuksen kestoosuusosikeista (Niskanen, Karjalainen & Niskanen 2010; Knechel & Shefchik 2014; Kihn 2017; Lepänen, Ojala, Oulasvirta & Saastamoinen 2017). Tutkimuksessa analysoidaan sitä, vaikuttaako johdon omistusosuus ja hallituksen rakenne (eli jäsenten kokoonpano) tilintarkastuksen laadun kysyntään. Tilintarkastuksen laadun kysyntää arvioidaan va-

litun tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan koulutustason pohjalta. Asiaa tutkitaan empiirisesti pienistä ja keskisuurista itäsuomalaisista yrityksistä hankitun aineiston avulla. Empiiristen tulosten mukaan tilintarkastuksen laadun kysyntä laskee toimitusjohtajan omistussuuden kasvaessa ja nousee ulkopuolisen hallitusjäsenen myötä.

## Tilintarkastus ja sääntely

Teoksen seuraavat kolme artikkelia liittyvät tilintarkastuksen sääntelyyn. Oikeudelliset ja liiketaloudelliset näkökulmat ovat läheisessä vuorovaikutuksessa lähes kaikilla yritysoikeuden osa-alueilla (Rudanko 2009, 1229–1235). Erityisesti tilintarkastusoikeuden tutkimuksessa tilintarkastajan velvollisuuksien tarkasteleminen edellyttää sekä taloudellisten että oikeudellisten seikkojen hallintaa.

Vuosien 2007–2009 maailmanlaajuinen finanssikriisi vaikutti tilintarkastusalaan ja sen sääntelyyn merkittävästi. Finanssikriisi synnytti alalla paitsi lainsäädäntömuutoksia, myös sisäsyntyistä pohdintaa ja toimenpiteitä, joilla pyrittiin parantamaan alan itsesääntelyn toimivuutta ja legitimiisyyttä. Myös vuonna 2020 alkaneella COVID-19-tilanteella on tilintarkastusalaan merkittäviä vaikutuksia myös tulevaisuudessa, vaikka tilanteen syyt ovatkin hyvin erilaiset kuin finanssikriisin aiheuttamassa murroksessa. Siinä missä finanssikriisin taustalta löytyy ainakin osittain talouden sääntelyn puutteita, on COVID-19-pandemia ulkoinen tekijä. Se kuitenkin vaikuttaa laajapohjaisesti ja osin jopa dramaattisesti yritysten liiketoimintaedellytyksiin sekä edellyttää monitasoista reagointia myös talouden sääntelyssä. Sekä tauti-tilanteen pitkittymisen että kuluttajakäyttäytymisen muutosten johdosta vaikutusten voidaan ennustaa olevan pitkäaikaisia.

Muuttuneilla olosuhteilla on vaikutusta erityisesti yritystoiminnan jatkuvuuden edellytyksiin sekä johdon toiminnan lainmukaisuuden arvioinnin merkityksen korostumiseen (Ruuhonen 2020). Oikeudellisesta näkökulmasta COVID-19-pandemia aiheuttaa hankalia tulkintakysymyksiä esimerkiksi sopimusehtojen tulkinnassa. Koronaviruspandemiasta johtuvien tilanteiden oikeudelliseen arviointiin liittyykin iso joukko erityispiirteitä, joihin sääntelyssä ei ole osattu varautua ja joista ei ole juuri olemassa aiempia kokemuksia tai käytäntöjä (Hoppu 2020, 306–307).

Matti Urpilaisen ja Sakke Vehkakosken artikkelissa tarkastellaan ajankohtaista liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointia koskevaa ISA 570 -standardia. Artikkelissa selvitetään ISA-standardien asemaa hyvän tilintarkastustavan lähteenä erityisesti tilintarkastusvalvonnan kannalta sekä liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin erityispiirteitä. Kuten korkeimman hallinto-oikeuden keväällä 2020 antama ensimmäinen tilintarkastusvalvontaa koskeva ratkaisu osoittaa, oikeussuojaperiaatteiden toteutumiseen on kiinnitettävä erityistä huomiota silloin, kun ISA-standardeja käytetään vastuuarvioinnin perusteena (KHO 583/2020). Artikkelissa esitetään, että

liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin erityispiirteet tulisivat paremmin huomioiduksi, jos tilintarkastajalla olisi käytössään nykyistä nyansoidumpia raportointivaihtoehtoja. Tältä osin sääntelyn ja ohjeistuksen tarkentamiselle on olemassa tilintarkastuksen informaatioarvoa sekä tilintarkastajan vastuuta selkeyttäviä perusteluja. Artikkelin avaa uusia näkökulmia Suomen kirjanpito- ja tilintarkastuslainsäädännön ja ISA-standardien välisiin suhteisiin.

Toisessa tilintarkastuksen sääntelyä koskevassa, Janne Ruohosen artikkelissa syvennytään osakeyhtiön hallinnon tarkastukseen, jonka osana tilintarkastaja arvioi johdon ja omistajien päätöksenteon lainmukaisuutta. Hallinnon tarkastusta on 2000-luvulla tutkittu varsin vähän. Artikkelissa pureudutaan tilintarkastajan velvollisuuden tarkastaa osakeyhtiön johdon tekemien liiketoimintapäätösten lainmukaisuus. Tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan tulee arvioida liiketoimintapäätösten lainmukaisuutta – ei tarkoituksenmukaisuutta. Tilintarkastajan velvollisuutena ei ole valvoa, että kaikki yhtiön liiketoimintapäätökset on asianmukaisesti tehty, vaan tilintarkastajan tulee keskittyä yhtiön kannalta olennaisimpiin päätöksiin. Tilintarkastajan tulee keskeisten liiketoimintapäätösten osalta arvioida esimerkiksi hallinnon pöytäkirjojen ja johdon haastattelujen avulla, onko yhtiön johdon päätöksenteko perustunut riittävään informaatioon ja harkintaan.

Kolmannessa, Veikko Vahteran artikkelissa syvennytään tilintarkastajan lausuntoon koskien osakeyhtiölain mukaista apporttia. Artikkelissa tarkastellaan apporttia koskevaa nykysääntelyä sekä arvioidaan mahdollisuuksia sääntelyn keventämiseksi *de lege ferenda* -näkökulmasta. Apporttisääntely on tärkeä osa osakeyhtiön osakkeenomistajien ja velkojien suojaa. Artikkelin johtopäätösten mukaan nykyinen apporttisääntely ja erityisesti siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto ovat kuitenkin byrokratialtaan ja hallinnollisilta kustannuksiltaan huomattavan raskaita menettelyitä silloin, kun apporttiomaisuus on arvoltaan vähäinen. Artikkelin johtopäätöksenä suositellaan, että pienimpien apporttien osalta tilintarkastajan lausuntoa ei enää vaadittaisi. Se esittää, että tilintarkastajan lausunto vaadittaisiin vain apporttien vuotuisen määrän ylittäessä tietyn rahamääräisen alarajan, esimerkiksi 25 000 euroa.

Osio päättyy Hannu Ojalan, Askon Uotin, Jani Saastamoisen, Jaana Kettusen ja Jarkko Pesun tutkimuskatsaukseen kunnallisesta tilintarkastustutkimuksesta otsikolla ”Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla”. Katsaus luo ensimmäisen kattavan kokonaisuuden teemoista, joita on nostettu esiin 2000-luvun pohjoismaisessa kuntatilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa. Uskomme sisällön kiinnostavan tutkijoita, kuntien tilintarkastuksesta vastaavia lainsäätäjiä, tilintarkastajia, kuntien taloushallinnon toimijoita sekä kuntalaisia.

## Arvioinnin ja valvonnan tutkimuksesta

Teoksen toisen osan artikkeleissa tarkastellaan arvioinnin ja valvonnan kysymyksiä ja ilmiöitä. Tähän teoksen osaan sisältyy arvioinnin, valvonnan ja hallinnan yleistä teoreettista analyysiä sekä alan ajankohtaisten teemojen tapauskohtaista tarkastelua.

Kirjoittajat Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö tarkastelevat artikkelissaan ”Luottamusta vai valvontaa? Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten valvonnan kehittämisestä” valtionapuja luottamuksen ja valvonnan käsitteiden näkökulmasta. Artikkelin perustuu vuosina 2017–2018 tehtyyn tapaustutkimukseen ope- tus- ja kulttuuriministeriön toimialan valtionavuista. Päähuomio on luottamuksen ja valvonnan käsitteissä sekä niiden välisten yhteyksien problematisoinnissa. Teema on valvontatutkimuksen näkökulmasta ajankohtainen lainsäätäjien punnitessa erilais- ten valvontamekanismien normien purkua, jolloin luottamuksen merkitys valvojan ja valvonnan kohteen välillä korostuu. Luottamus tulee ansaita, eikä sitä tapaustutki- muksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyi- tä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen, ja niiden välisten yhteyksien ja suhteiden tasapaino edellyttää kirjoittajien mukaan kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoillaan tapauskohtaisesti luot- tamuksen ja valvonnan mitoituksissa toimivan kombinaation löytämiseksi.

Jani Wacker käsittelee artikkelissaan valtiontukien sääntelyä ja valvontaa Euroop- pan unionissa oikeusdogmaattisella tutkimusotteella. Valtiontuissa on kysymys tu- kitoimista, joita unionin jäsenvaltion julkinen sektori suuntaa yksityiselle sektorille. Euroopan unionissa valtiontukien sääntelyllä ja valvonnalla pyritään turvaamaan yritysten välistä tehokasta kilpailua unionin sisämarkkinoiden alueella. Lähtökoh- taisesti valtiontuet ovat EU:ssa kiellettyjä, mutta tähän pääsääntöön on säädetty useita poikkeuksia. Artikkelin ajankohtaisuutta korostavat vuonna 2020 alkaneen COVID-19-pandemian vuoksi tehdyt lievennykset valtiontukisäännöksiä koskevaan Euroopan komission tulkintalinjaan. Lisäksi kirjoituksessa tuodaan valtiontukisään- telyn tutkimuksen alueelle uutena elementtinä valtion täysivaltaisuuskyymysten tar- kastelu.

Tarve aiempaa vahvemmalle taloudelliselle valvonnalle sekä luotettavampien ta- loustilastojen tuottamiselle on käynnistänyt hankkeen julkisen sektorin taloudelli- sen raportoinnin harmonisoimiseksi Euroopan unionin alueella. Jaakko Rönkön ja Veera Anttilan artikkelin tavoitteena on tarkastella parhaillaan valmisteilla olevien EPSAS-standardien (*European Public Sector Accounting Standards*) potentiaalisia vai- kutuksia rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuususerien tilinpäätöskäsitte- lyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaiset kunnat ovat kasvavassa määrin alkaneet soveltaa erilaisia rahoitusmalleja muun muassa kiinteistöinvestointiensä rahoitta- misessa, joten tutkimusaihe on julkisen sektorin tilinpäätössääntelyn soveltamisen



näkökulmasta ajankohtainen ja relevantti. Tulkitsevaan käsiteanalyysiin nojaavassa eri tilinpäätösviitekehyksien soveltamiskäytäntöjä vertailevassa tutkimuksessa havaitaan, että valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimukset ja nykyinen kunnan hyvä kirjanpito tapa Suomessa näyttäisivät eroavan merkittävästi rahoitusleasing-sopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyssä.

Jan-Erik Johansonin ja Jarmo Vakkurin artikkelissa tarkastellaan yhdistelmiä eli hybridejä, jotka voivat muodostua esimerkiksi julkisen toiminnan, yritystoiminnan ja vapaaehtoistoiminnan yhdistämisen seurauksena. Julkisen sektorin yksiköiden tulosohjaus ja toimintojen yhtiöittäminen ovat esimerkkejä hybridisyyteen liittyvistä ilmiöistä. Kirjoituksessa analysoidaan ja ryhmitellään hybridien hallintaan ja arvonmuodostukseen liittyviä keskeisiä käsitteitä, toiminnan ominaispiirteitä ja sille ominaisia näkökulmia. Artikkelissä sisältää tuoretta tutkimustietoa ajankohtaisesta aiheesta: hybridihallinnan ymmärtäminen on olennaista muuttuvan yhteiskunnan ja talouden hahmottamiseksi.

Kirjoittajien Petri Uusikylä, Kirsi Hyytinen ja Mari Räcköläinen artikkelissa ”Tuomarista maailmanparantajaksi – arvioinnin muuttuva rooli kompleksisessa maailmassa” tarkastellaan arviointiparadigmojen kehittymistä ja kehkeytyvää uutta arvioinnin otetta, jolla on tilaus kompleksisessa ja globaalissa maailmassa, jossa riippuvuudet ovat kasvaneet merkittävästi. Arvioinnin tehtävä ja rooli on muuttunut kirjoittajien mukaan merkittävästi viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana. Tämä roolin muutos määrittänyt aina suhteessa yhteiskunnallisen toimintaympäristön muutokseen, arviointiteoreettisiin avauksiin ja viimekädessä arviointitiedon hyödyntäjien tarpeisiin. Artikkelissä tarkastellaan arvioinnin muutosta kolmen merkittävän murrosvaiheen kautta: 1) muutos tilivelvollisuuspainotuksesta kehittämiseen ja oppimiseen, 2) muutos osallistavasta ja voimaannuttavasta arvioinnista tuloksia korostavaan arviointiin ja 3) muutos tulosperusteisesta arvioinnista systeemiseen ja kompleksiseen arviointiin. Artikkelin lopussa hahmotetaan tulevaisuuden arviointitoimintaan kohdistuvia odotuksia ja haasteita, joissa korostuvat adaptiivisuus ja arvioinnin rooli suurten globaalien haasteiden, kuten ilmastonmuutoksen ja turvallisuusuhkien, ratkaisemisessa.

## Ajankohtaisista katsauksista

Teoksen ajankohtaisten katsausten pyrkimyksenä on nostaa tarkasteluun käytännön toiminnan kannalta relevantteja tarkastusta ja arviointia koskevia teemoja.

Kirjoittajat Kaarina Sinersalo, Sari Ojala, Sirpa Rinne, Riikka Koivunen, Niina Sipiläinen, Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin tarkastelevat sisäistä tarkastusta osana hyvää hallinto- ja johtamistapaa kolmella merkittävällä toimialalla. Ko-

konaisvaltaista toimialakohtaista erittelyä, joka nostaisi sisäisen tarkastuksen merkityksen kootusti esille, ei ole aiemmin tehty. Aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa on tunnistettu, että sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus ja toiminnon merkitys osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmää on yhteydessä organisaatio- ja toimialakohtaisiin erityispiirteisiin (ks. Rönkkö 2019).

*Finanssialalla* sääntely vaikuttaa vahvimmin sisäisen tarkastukseen. Tunnistaessaan valvonnan ja riskienhallinnan puutteita sisäinen tarkastus voi ennaltaehkäistä riskejä, jotka globaaleilla finanssimarkkinoilla voivat johtaa eskaloituviiin pankki- ja talouskriiseihin.

*Julkisella sektorilla* sisäisen tarkastuksen tunnistaminen ja ammatillisen viitekehyksen mukainen toiminta on vasta kehittymässä. *Pörssiyhtiöissä* pyritään edistämään sisäisen tarkastuksen järjestämistä pörssiyhtiöitä koskevalla erityisellä Hallinnointikoodilla, jonka mukaan yhtiöiden on selostettava, miten sisäinen tarkastus on järjestetty osana hyvää hallinto- ja johtamistapaa.

Kirjoittajien mukaan velvoittavan säädöspohjan puute voi johtaa sisäinen tarkastuksen järjestämistavan liialliseen hajanaisuuteen tai siihen, että se jätetään kokonaan järjestämättä, vaikka siihen olisi objektiivinen tarve. Kirjoittajat tuovat esiin sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksenä tiedonsaantioikeudet ja riskiperusteisen tarkastussuunnittelun. Lisäksi kirjoittajat painottavat kansainvälisten ammattistandardien noudattamisen tärkeyttä, jotta sisäinen tarkastaja ja sisäisen tarkastuksen toiminto voivat täyttää velvollisuutensa laadukkaasti.

Pasi Horsmanheimon artikkeli on *katsaus tilintarkastuksen sääntelystä ja valvonnasta*, laatuaan ensimmäinen, joka perustuu kirjoittajan pitkäaikaiseen kokemukseen lakimiesavustajana, esittelijänä ja sihteerinä tilintarkastuslautakunnissa sekä myös asiantuntijahaastatteluihin. Artikkelissa käsitellään lautakuntamuotoisen päätöksenteon taustaa ja siihen liittyviä kokemuksia tilintarkastuksen sääntelyssä pääosin yksityisellä sektorilla. Artikkelit tuo esille myös nykyisen valvonnan ongelmia ja haasteita sekä kehittämistarpeita.

Kuntien tarkastuslautakunnalle on kuntalaissa annettu merkittävä toiminnan, talouden ja tuloksellisuuden arviointitehtävä. Kirjan viimeisessä katsauksessa käsitellään *kuntien tarkastuslautakunnan lakisääteiseen tehtävään sisältyvän tuloksellisuusarvioinnin* toteuttamisen haasteita tutkimusten ja käytännön kokemusten valossa. Artikkelin ovat kirjoittaneet Tarja Saarelainen ja Erja Viitala. Esimerkkeinä artikkelissa ovat Tampereen ja Jyväskylän tarkastuslautakuntien arviointityö. Artikkelit tukee aikaisempia havaintoja siitä, että tarkastuslautakuntien arviointitoiminnan vaikuttavuus ja arvioinnin tuottaman informaation hyödyntäminen vahvistuu, mikäli arviointia voidaan tehdä koko kuntakonsernin toiminnat huomioon ottaen. Toinen arvioinnin hyödynnettävyyttä lisäävä tekijä on se, kuinka hyvin siinä on pystytty ennakoidaan muutostarpeita ja hyödyntämään pidemmän aikajakson seurantatietoja.

## Lopuksi

Vuonna 2020 puhjennut globaali koronaviruspandemia on asettanut tarkastusalan, organisaatioiden omavalvontamekanismit sekä arvioinnin uudenlaisten haasteiden ja vaatimusten eteen. Toimintaympäristön nopeat ja merkittävät muutokset tulevat mitä todennäköisimmin muovaamaan myös alaan kytköksissä olevaa sääntely-ympäristöä. Yhteiskuntien tarkastukselle, arvioinnille ja valvonnalle asettamat vaatimukset ja odotukset kasvavat muuttuneessa toimintaympäristössä, ja samalla kehittyvät myös alan toimijoiden käsitykset tarkoituksenmukaisimmista toimintatavoista. Tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan teemat ja toimijat elävät siis monessa suhteessa voimakkaassa *murroksessa*.

Tämä teos luotaa kattavasti niin sääntely-ympäristön muutossuuntia kuin tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaisia soveltamisongelmia. Kokoomateos yhdistelee teemojen käsittelyssä moninäkökulmaisesti teoreettisia ja käytännöllisiä aineksia ja tuottaa lisäarvoa sekä tiedeyhteisölle että alan moninaisille sidosryhmille. Toisaalta teos tunnistaa lukuisia tutkimuskirjallisuuden katvealueita, joihin pureutumalla tiedeyhteisö voi edelleen laajentaa ymmärrystään näistä yhteiskunnan ja rahoitusmarkkinoiden toimivuuden kannalta keskeisistä aiheista.

Teos kuuluu täydentyvään artikkelikokoelmien sarjaan, jossa käsitellään monitieteisesti tarkastuksen, valvonnan ja arvioinnin teemoja. Aikaisempia teoksia ovat muun muassa *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin* (Kihn, Leponiemi, Oulasvirta, Ruohonen & Wacker 2017) sekä *Talous, sääntely ja ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä* (Kihn, Oulasvirta, Ruohonen, Rönkkö & Wacker 2019).

## Lähteet

- Aarnio, A. 1978. *Mitä lainoppi on?* Helsinki: Tammi.
- Aarnio, A. 2006. *Tulkinnan taito*. Helsinki: WSOY.
- Chenhall, R. H. 2003. Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2–3), 126–168.
- Hirvonen, A. 2011. Mitkä metodit? – Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki: Helsingin yliopisto. <http://hdl.handle.net/10138/225264> (16.9.2020).
- Hoppu, K. 2020. Force majeure -tilanteiden tulkinnasta erityisesti covid-19-taudin yhteydessä. *Defensor Legis* 3/2020, 289–307.
- Ilmakunnas, S., Junka, T. & Uusitalo, R. 2008. Poliittikkatoimenpiteiden arviointi – mitä, miten, miksi. Teoksessa Ilmakunnas, S., Junka, T. & Uusitalo, R. (toim.) *Vaikuttavaa tutkimusta – miten arviointitutkimus palvelee päätöksenteon tarpeita?* Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, 1–10. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-951-561-790-3> (18.9.2020)
- Keinänen, A. & Pajuoja, J. 2020. Miten vaikutusten arviointia voitaisiin parantaa? Vaikutusarviointi ja sen kehittämistarpeet suomalaisessa lainvalmistelussa. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2020. [https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/julkaisut/Documents/trvj\\_1+2020.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/julkaisut/Documents/trvj_1+2020.pdf) (18.9.2020)
- Kihn, L.A. 2017. Tilintarkastuksen laatu: Ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Leponiemi, U., Ruohonen, J., Wacker, J., Kihn, L.A. & Oulasvirta, L. (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 81–100.
- Kihn, L.A. & Näsi, S. 2017. Emerging diversity in management accounting research: The case of Finnish doctoral dissertations, 1945–2015. *Journal of Accounting and Organizational Change* 13(1).
- Kihn, L.A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (toim.) 2017. *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-0438-6>
- Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö J. & Wacker, J. 2019. Analyysi tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaisesta tutkimuksesta. Teoksessa Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J. & Wacker, J. (toim.) *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*. Tampere: Tampere University Press, 17–29.
- Knechel, R. W. & Shefchik, L. B. 2014. Audit quality. Teoksessa Hay, D., Knechel, R. & Willekens, M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. London: Routledge, 130–147.
- Laakso, S. 2012. *Lainopin teoreettiset lähtökohdat*. Tampere: Tampereen Yliopisto.
- Leppänen, P., Ojala, H., Oulasvirta, L. & Saastamoinen, J. 2017. Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys. Teoksessa Leponiemi, U., Ruohonen, J., Wacker, J., Kihn, L.A. & Oulasvirta, L. (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 113–136.
- Linna, T. 1987. *Ulosottorealisoinnista de lege ferenda*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Niskanen, M., Karjalainen, J. & Niskanen, J. 2010. The role of auditing in small privately owned firms: is it about quality and credibility? *Family Business Review* 23(3), 230–245.
- Näsi, J. 1980. *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 11. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Popper, K. 1972. *Objective knowledge. An evaluatory approach*. Oxford University Press.

- Rudanko, M. 2009. Yritysjuridiikka – kauppaoikeutta vai liiketaloutta? *Lakimies* 7–8/2004, 1225–1243.
- Ruohonen, J. 2020: *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Rönkkö, J. 2019. *Sisäinen tarkastus. Tulokellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?* Tampereen yliopiston väitöskirjat 83. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Siltala, R. 2003. *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Wacker, J. 2009. *Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tutkimus unionin vakaussäätelyn oikeudellisesta merkityksestä*. Tampere: Tampere University Press.

### ***Lain esityöt***

HE 212/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta.

### ***Oikeustapaukset***

KHO 583/2020.

I  
**Tilintarkastus**



## 2

# Tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät tilintarkastuksessa:

## Systemaattinen kirjallisuusanalyysi

*Lili-Anne Kihn ja Joni Härkönen*

*Digitalisaatio ja automaatio koskettavat nykyisin monia aloja, myös tilintarkastusalaa. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli muodostaa synteesi tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käsittelevästä kirjallisuudesta sekä kartoittaa mahdollisten jatkotutkimusten aiheita. Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena systemaattisen kirjallisuuskatsauksen menetelmiä hyödyntäen. Tutkimusaineisto koostui ulkomaisissa aikakauskirjoissa julkaistusta tieteellisestä artikkelista. Tulosten mukaan yritykset ovat ottaneet käyttöön erilaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä- ja ohjelmistoja, vaikkakin tutkittujen menetelmien käyttö vaikuttaa vähäisemmältä pienemmissä tilintarkastusyriyksissä. Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön on vaikuttanut suuri joukko tekijöitä, jotka luokiteltiin yhdeksään eri luokkaan. Koska alan tutkimus on melko alkuvaiheessa, aihealueen empiirisille jatkotutkimuksille on tarvetta sekä Suomessa että yleisemminkin.*

*Avainsanat: tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät, tilintarkastus, tilintarkastusohjelmistot, systemaattinen kirjallisuusanalyysi*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 23–38.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>



## Johdanto

Tämä tutkimus käsittelee tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä tilintarkastuksessa. Tarve tilintarkastuksen koneellisille menetelmille alkoi voimistua 1990-luvulta lähtien, kun koneellinen kirjanpito ja automaattiset menetelmät kehittyivät elektroniseen suuntaan (Fischer 1996; Kosonen 2005; Jaatinen 2009). Nykyisin digitalisaatio ja automaatio koskettavat monia aloja, myös tilintarkastusalaa (Jaatinen, Kihn & Näsi 2000).

Vaikka tilintarkastuksessa käytettäviä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä on jonkin verran tutkittu sekä kotimaisissa opinnäytetöissä että ulkomaisissa tutkimuksissa, aiheesta ei juuri ole julkaistu kirjallisuussynteesejä. Tietävästi ainoita ovat Kanelloun ja Spathisin (2011) synteesi tilintarkastuksesta toiminnanohjausjärjestelmien ympäristössä sekä Allesin ja Grayn (2015) synteesi *big datan* eli useasta eri tietovarastosta yhteen tietovarastoon kerätyn tietoaaineiston käytöstä tilintarkastuksessa. Kanellou ja Spathis (2011) käsitelivät tutkimuksessaan muun muassa moderneja tilintarkastuksen työkaluja ja tekniikoita, kuten jatkuvan tilintarkastuksen tekniikoita. Alles ja Gray (2015) esittelivät *big datan* käytön hyviä ja huonoja puolia tilintarkastuksessa sekä tunnistivat *big datan* käytössä tilintarkastajia hyödyttäviä näkökulmia.

Koska aihealueesta löytyy jo useita ulkomailla julkaistuja tieteellisiä tutkimusartikkeleita, se mahdollistaa tietokoneavusteisista tarkastusmenetelmistä tehtyjen tutkimusten tarkemman analysoinnin. Tämän tutkimuksen tavoitteena on muodostaa synteesi näistä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käsittelevistä tutkimusartikkeleista sekä kartoittaa mahdollisten jatkotutkimusten aiheita. Analysoitavien artikkelien pohjalta etsitään vastauksia erityisesti seuraaviin tutkimuskysymyksiin: 1) Millaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään? 2) Mitkä tekijät vaikuttavat tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön? 3) Miten yleistä ja laajaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö on tilintarkastusalalla? 4) Mitä jatkotutkimusten aiheita voidaan esittää? Näihin kysymyksiin vastaamalla tutkimuksessa kootaan yhteen keskeisimpiä tutkimustuloksia ja muodostetaan kokonaiskuva tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien tilasta ja merkityksestä tilintarkastuksessa. Tutkimustuloksista voi olla hyötyä tutkijoille, opiskelijoille sekä niille tilintarkastusyhteisöille ja tilintarkastajille, jotka harkitsevat digitaalisten tilintarkastussovellusten käyttöönottoa.

Seuraavaksi artikkelin ensimmäisessä osiossa määritellään tutkimuksen keskeiset käsitteet, kartoitetaan sitä, miten tietotekniikkaa ja tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä voidaan hyödyntää tilintarkastuksessa sekä esitellään aiheeseen liittyvät teoreettiset lähestymistavat. Sen jälkeen tulevassa osiossa esitellään tutkimusmenetelmät ja aineisto. Artikkelin toiseksi viimeisessä osiossa kuvataan keskeisimmät tulokset ja viimeisessä johtopäätökset.

## Kirjallisuuskatsaus

### Määritelmät

Ennen kuin lähdetään tarkastelemaan tietokoneavusteisen tilintarkastuksen menetelmiä ja niiden käyttöä tarkemmin, on syytä määritellä käsitteet tilintarkastus sekä tietokoneavusteinen tarkastusmenetelmä. Tilintarkastus voidaan määritellä tutkivaksi prosessiksi, jossa ulkopuolinen tarkastaja arvioi yhteisön taloudellisia tapahtumia ja toimia varmistuakseen niiden paikkansapitävyydestä (Silvoso 1972; Cook & Winkle 1976). Tietokoneavusteiset (eli atk-avusteiset) tarkastusmenetelmät ovat tilintarkastustoimenpiteiden sovellutuksia, joissa tietokonetta käytetään tarkastusvälineenä (ST-Akatemia 2017, 14).

### Tilintarkastuksen ohjelmistot

Grayn ja Mansonin (2008, 366) mukaan tilintarkastusalalle on suunniteltu erityyppisiä ohjelmistoja, kuten yleisiä ohjelmistoja, tietyillä toimialoilla käytettäviksi tarkoitettuja ohjelmistoja, tilastollisen analyysin ohjelmistoja sekä asiantuntijajärjestelmiä. Käyttöön on otettu sekä valmisohjelmia että suurten tilintarkastusyhteisöjen omia ohjelmasovellutuksia. Tunnetuimpia ohjelmistopaketteja ovat muun muassa Audit Command Language (ACL) ja Interactive Data Extraction & Analysis (IDEA) (Weidenmier & Herron 2004, 95–97). Vaihtoehtoisia tilintarkastuksessa käytettäviä työkaluja ovat olleet esimerkiksi Microsoft Access ja Microsoft Excel-taulukkolaskenta-ohjelma (Singleton 2006, 2; Senft, Gallegos & Davis 2013, 107).

### Tietotekniikka ja tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät tilintarkastuksessa

Senftin ym. (2013, 104) tutkimuksen mukaan tietotekniikka voi olla läsnä läpi tilintarkastuksen. Taulukossa 2.1 esitetään esimerkkejä tilintarkastuksen eri toimintoihin kytkeytyvistä ratkaisuista.

Taulukko 2.1. Tietotekniikan hyödyntäminen tilintarkastuksessa (Senft ym. 2013, 104)

Toiminnot	Hyödynnettävä tekniikka
Suunnittelu ja seuranta	Taulukkolaskentaohjelmat, tietokannat, projektinhallintaohjelmat
Dokumentaatio ja esitelmät	Tekstinkäsittelyohjelmat, kulkukaaviot, grafiikka- ja videosovellukset
Kommunikointi ja tiedonsiirto	Sähköinen liitettävyys, serverit
Resurssienhallinta	Sähköiset työpaperit verkossa, sähköposti
Tiedonhallinta	Tietokannat, työryhmäohjelmistot, intranet
Raportit ja kirjeenvaihto	Tekstinkäsittelyohjelmat, video- ja konferenssi-ohjelmat, tiedostojen jakaminen

Tietokoneavusteinen tilintarkastus voi Senftin ym. (2013, 108) mukaan kohdistua mo-  
niin asioihin, kuten esimerkiksi 1) kiinnostavien erien valitsemiseen, 2) matemaatti-  
siin kysymyksiin, 3) aineiston analyysiin ja 4) järjestelmän validointiin. Tilintarkas-  
tuksen kannalta kiinnostavia eriä ovat olennaiset ja epätavalliset erät, kuten tietyn  
rahamäärän ylittävät erät, mutta myös tilastollisin menetelmin valittuja eriä voidaan  
tutkia. Tietokonetta hyödyntäen tällaisia eriä saadaan valittua sähköisessä muodossa  
olevista tiedostoista. Tarkastaja voi joko määrittää hyvin tarkkoja kriteereitä otoksen  
valitsemiseen tai antaa apuna käytetyn ohjelman tehdä valinnan lyhemmin määri-  
teltyjen kriteerien perusteella. Tietokonetta ja ohjelmistoa käytettäessä voidaan tar-  
kastusta varten ajaa esimerkiksi erilliselle raportille kaikki transaktiot, jotka ylittävät  
tietyn rahamäärään. (Senft ym. 2013, 108.)

Varsinkin muiden tarkastusfunktioiden sivutuotteena saadut tietokoneen tekemät  
laskelmat ovat kustannustehokas apu tarkastuksessa. Kun ohjelmisto on määrätty  
valitsemaan tietty merkityksellinen otos, se voi samanaikaisesti tehdä niitä koske-  
via laskutoimituksia koko aineistosta, jolloin säästyy aikaa ja rahaa. Tyypillisesti ma-  
nuaalisessa, perinteisessä tarkastuksessa jouduttaisiin keskittymään ammatillisella  
harkinnalla muodostettuun otokseen tai jonkin tietyn ajanjakson tapahtumiin. (Senft  
ym. 2013, 108.)

Tiivistäminen, muuttaminen graafiseen muotoon (esim. histogrammeiksi), mal-  
lintaminen ja tiedon vertailu ovat osa data-analyysiä. Kuvallinen, graafinen esitys-  
tapa antaa tilintarkastajalle uudenlaisen näkökulman tilinpäätöksen analysointiin.  
Mallintamisessa on kyse kohtuullisuuden arvioinnista, jossa käsiteltävää tietoa ver-  
taillaan trendeihin tai aiempiin malleihin. (Onko esimerkiksi nykyinen tarkastelta-  
va tilinpäätös linjassa verrattuna edellisten vuosien tilinpäätöksiin ottaen huomioon  
eräkohtaiset kehitykset ja suhteet?) Vertailevassa analyysissä nimensä mukaisesti ver-  
taillaan tietoa – kuten esimerkiksi vaihto-omaisuutta eri vuosina – tilintarkastuksen  
kannalta merkityksellisten seikkojen löytämiseksi. (Senft ym. 2013, 109.)

Järjestelmän validointi liittyy tarkastuksen kohteena olevan yrityksen kirjanpito-  
järjestelmän toiminnan ymmärtämiseen (Senft ym. 2013, 109). Usein manuaaliset ja  
tietotekniset prosessit muodostavat jatkumon, eikä näitä kahta itsenäistä elementtiä

tulisi silloin ajatella erillisinä osaprosesseina. Kun muodostetaan käsitystä tarkastuksen kohteena olevan yrityksen kirjanpitojärjestelmästä ja siihen liittyvistä sovelluksista, tilintarkastajan tulisi koota sekä manuaalisesti että koneellisesti tuotettua tietoa selvittääkseen, kuinka prosessit toimivat, miten tieto liikkuu niiden välillä ja millaisia kontroleja niiden väliin on luotu. Etenkin näiden kontrollien vahvuuksien ja heikkouksien selvittäminen on tärkeää, sillä niillä on vaikutusta tarkastuksen aikana tehtäviin valintoihin ja ratkaisuihin. (Senft ym. 2013, 110.)

## Jatkuva tilintarkastus

Jatkuva tilintarkastus on yksi tilintarkastuksen muoto. Siinä tilintarkastaja tarjoaa kokonaisvaltaisen sähköisen tilintarkastusprosessin avulla jonkinasteisen varmistuksen tuotetulle tiedolle sitä mukaa kun sitä syntyy joko samanaikaisesti tiedon julkaisemisen kanssa tai heti sen jälkeen (Zabihollah, Sharbatoghlie, Elam & McMickle 2002, 150). Jatkuva tilintarkastus tuo huomattavia muutoksia perinteisen manuaalisen tilintarkastuksen käytäntöihin ja tapoihin taulukossa 2.2 esitetyn tyyppiin mukaisesti.

Taulukko 2.2. Perinteinen ja jatkuva tilintarkastus (suomennos teoksen Chan & Vasarhelyi 2011, 153 taulukosta)

	Perinteinen tilintarkastus	Jatkuva tilintarkastus
1. Toistuvuus	Periodinen	Jatkuvaa tai usein toistuvaa
2. Lähestymistapa	Reaktiivinen	Proaktiivinen
3. Menettelytapa	Manuaalinen	Automatisoitu
4. Tarkastajan työ ja rooli	Työ- ja aikaintensiiviset prosessit	Poikkeamien ja ihmisen harkintakykyä vaativien prosessien hallinta
	Sisäisen ja ulkoisen tarkastajan itsenäiset roolit	Ulkoisen tarkastajan rooli muuttuu jatkuvan tarkastuksen järjestelmän varmentajaksi
5. Luonne, ajoitus ja laajuus	Testaus sisältää analyttisiä arviointitoimenpiteitä sekä aineiston testausta	Testaus sisältää jatkuvien kontrollien valvomista ja jatkuvan datan varmennusta
	Kontrollien testaus sekä aineiston testaus tapahtuvat erikseen	Kontrollien monitorointi ja aineiston testaus tapahtuvat samanaikaisesti
	Otanta testauksessa	Testauksessa huomioidaan koko populaatio
6. Testaus	Ihminen suorittaa testauksen	Datan mallintamista ja data-analytiikkaa käytetään valvomiseen ja testaukseen
7. Raportointi	Periodinen	Jatkuvaa tai usein toistuvaa

Jatkuva tilintarkastus voidaan jakaa neljään eri vaiheeseen (Chan & Vasarhelyi 2011, 157–158). Ensimmäisessä vaiheessa tilintarkastaja pyrkii tunnistamaan sellaisia liike-

toiminnan prosesseja, joissa tilintarkastusta on mahdollista automatisoida. Toisessa vaiheessa tietomallinnuksen avulla tehdään vertailuanalyysejä, jolla arvioidaan tulevia transaktioita ja tilien saldoja. Kolmannessa vaiheessa data-analytiikkaa käytetään jatkuvaan kontrollien monitorointiin sekä jatkuvaan tiedon varmennukseen. Neljännessä vaiheessa tapahtuu raportointi. Taloudellista informaatiota pidetään olennaisilta osiltaan virheettömänä, mikäli jatkuvan tarkastuksen järjestelmä ei ole synnyttänyt raportteja poikkeavuuksista. Jatkuvan tilintarkastuksen tekniikoiden kehittymisen myötä tilintarkastus keskittyy yhä enemmän tutkimaan epäsäännöllisyyksiä ja poikkeavuuksia sekä toisaalta suorittamaan ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä vaativia toimenpiteitä. Kokonaisten populaatioiden tarkkailu ja testaaminen voivat vahvistaa tilintarkastuksen tehokkuutta ja lisätä todennäköisyyttä havaita väärinkäytöksiä ja olennaisia virheellisyyksiä. (Chan & Vasarhelyi 2011, 159.)

## Kansainväliset tilintarkastusalan standardit

Mahdollisuus tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön on otettu esille kansainvälisissä tilintarkastusalan standardeissa (ISA 240, 315, 330 ja 550, ST-Akatemia 2017). ISA 240 -standardi sallii tilintarkastajan käyttää tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä, kun hän valitsee tilintarkastustoimenpiteitä, joilla pyritään vastaamaan väärinkäytöksestä johtuviin olennaisen virheellisyyden riskeihin (ST-Akatemia 2017, 195). ISA 315 -standardin mukaan tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys myös taloudellisen raportoinnin kannalta relevanteista tietojärjestelmissä sekä niihin liittyvistä liiketoimintaprosesseista (ST-Akatemia 2017, 292–320). ISA 330 -standardikin mahdollistaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttämisen sähköisten liiketapahtumien ja tilitietojen laajempaan testaamiseen (ST-Akatemia 2017, 364). Myös ISA 550 -standardin mukaan tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä voidaan käyttää lähipiiriliiketoimien kirjanpitoaineiston analysointiin (ST-Akatemia 2017, 561).

## Teknologian hyväksymismalli

Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöönottoa ja käyttöä voidaan pyrkiä ymmärtämään teorioiden avulla. Davisin ym. (1989) kehittämän teknologian hyväksymismallin avulla on pyritty selittämään tietokoneiden käyttöön ja hyväksymiseen vaikuttavia tekijöitä. Mallissa oletetaan, että tietokoneiden käytön hyväksymiseen vaikuttaa se, miten hyödyllisiksi ja helppokäyttöisiksi ne koetaan. Koetulla hyödyllisyydellä tarkoitetaan mahdollisen käyttäjän subjektiivista odotusta siitä, että koneen käyttö kasvattaa työskentelytehokkuutta organisaatiossa. Koettu helppokäyttöisyys ilmenee mahdollisen käyttäjän odotuksissa kohdelaitteen käytön vaivattomuudesta.

Näiden avulla yritetään selittää käyttäjien asenteita, aikomuksia ja tietokoneiden käytön lopullista omaksumista. Davisin, Bagozzin ja Warshawn (1989) tulosten mukaan helppokäyttöisyys koetaan tärkeäksi, mutta järjestelmän hyödyllisyys on vielä sitäkin tärkeämpää käyttäjän teknologian hyväksymisen kannalta (Davis ym. 1989, 1000).

## Yhdistetty teoria teknologian käyttöönotosta ja käytöstä

Uudemmassa teoriassa Venkatesh, Morris, Davis ja Davis (2003) yhdistivät elementtejä edellä mainitusta teknologian hyväksymismallista sekä seitsemästä muusta informaatioteknologian käyttöönottoa ja käyttöä hahmottelevasta teoreettisesta mallista. Mallin mukaan käyttäjän teknologian hyväksymiseen ja siihen liittyvään käyttäytymiseen vaikuttaa erityisesti neljä tekijää, jotka ovat odotettu suorituskyky, odotettu vaivattomuus, sosiaalinen vaikutus ja käyttöä helpottavat olosuhteet (Venkatesh, Morris, Davis & Davis 2003, 425–447). Samoin kuin Davisin (1989) mallissa kuvattu koettu hyödyllisyys, odotettu suorituskyky tarkoittaa yksilön uskomusta laitteen käytön avulla saavutettavasta työtehokkuudesta ja odotettu vaivattomuus liittyy laitteen helppokäyttöisyyteen. Sosiaalisen vaikutuksen näkökulmasta yksilön käyttöön vaikuttaa se, kuinka yksilö kokee muiden näkevän hänet teknologian käyttäjänä. Käyttöä helpottavat olosuhteet ovat yksilön uskomuksia organisaation ja teknologian infrastruktuurin tuesta laitteiden käytössä. (Venkatesh ym. 2003, 447–453.)

## Tutkimusote ja -menetelmät

Valittuun tutkimustehtävään soveltuu käsiteanalyttinen tutkimusote (Näsi 1980, 31). Käsiteanalyttisessä tutkimuksessa käsitteiden analyysi ja synteesi ovat keskeisessä roolissa. Tavoitteena on kehittää uusia käsitteitä ja käsitejärjestelmiä päättelyn ja argumentaation keinoin (Näsi 1980, 31; Kihn & Näsi 2017).

Tutkimuksen lähtökohdat ovat laadullisessa tutkimuksessa, ja se toteutettiin hyödyntäen systemaattisen kirjallisuuskatsauksen menetelmiä. Systemaattinen kirjallisuuskatsaus on nimensä mukaisesti systemaattista perustellun ja huolella valitun lähdeaineiston tutkimista. (Fink 2014, 14–15.)

Tutkimuksessa noudatettiin seitsemää Finkin (2014, 3–5) esittämää systemaattisen kirjallisuuskatsauksen vaihetta: 1) tutkimuskysymysten asettelu, 2) tietokantojen valinta, 3) hakusanojen valinta, 4) käytännön seulojen valinta, 5) metodologisten seulojen valinta, 6) katsauksen tekeminen ja 7) synteessin muodostaminen tuloksista. Ensimmäisessä vaiheessa asetettiin edellä kuvatut tutkimuskysymykset. Sitten seuraavat tietokannat valittiin esikartoituksen pohjalta: ScienceDirect, Wiley Online Library,

Emerald, Business Source Elite (Ebsco), JSTOR sekä SAGE Journals Online. Tämän jälkeen määritettiin tutkimuksia etsittäessä käytettävät hakusanat (taulukko 2.3).

Taulukko 2.3. Hakusanojen valinta

Hakusana 1		Hakusana 2		Hakusana 3
"computer assisted audit"	OR	CAAT	AND	audit
"generalized audit software"	OR	GAS	AND	audit
auditing	AND	"information technology"		
audit	AND	information technology		
computer-related audit				
"audit support system"				
"electronic audit"				

Neljännessä vaiheessa valittiin käytännön seulat eli sisäänotto- ja poissulkukriteerit. Niitä olivat: tutkimus on tieteellinen, kielenä on englanti, tutkimuksen sisältö liittyy tilintarkastukseen tai ulkoiseen tarkastukseen, tutkimus on julkaistu ajanjaksolla 2000–2017 ja luettavissa elektronisena kokotekstinä Tampereen yliopistolla käytössä olevista tietokannoista. Poissulkukriteerejä olivat: tutkimus on ei-tieteellinen, sisältö keskittyy sisäiseen tarkastukseen, tutkimus on maksullinen ja saatavissa muuna kuin elektronisena kokotekstinä. Tämän jälkeen valittiin tieteellisen laadun arviointiin liittyvät metodologiset seulat (Fink 2014, 4–5). Tässä tapauksessa tutkimusten laadun arviointi suoritettiin sekä kokonaisvaltaisesti että erikseen jokaisen tutkimuksen kohdalla. Mainittujen seulojen pohjalta tutkimukseen sopivia tutkimusartikkeleita löytyi 21 kappaletta. Artikkeleita löytyi kaikista kuudesta valitusta tietokannasta ja yhteensä 12 lehdestä. Eniten artikkeleita löytyi Emerald-tietokannasta (7 kpl) ja *Managerial Auditing Journal* -lehdestä (5 kpl). Tutkitun ajanjakson alusta ja lopusta ei löytynyt artikkeleita. Julkaisut jakautuvat kuitenkin melko tasaisesti vuosien 2002–2016 välille niin, että julkaisuja oli 0–3/vuosi ja eniten julkaisuja oli vuosina 2013 ja 2016.

Systemaattisen kirjallisuuskatsauksen tekemisessä hyödynnettiin sisällönanalyysiä, jossa aineisto tiivistetään selkeään muotoon pitäen kiinni sen sisältämästä informaatiosta (Tuomi & Sarajarvi 2018, 122). Aineistolähtöinen sisällönanalyysi toteutettiin kolmessa vaiheessa, joita olivat aineiston redusointi eli pelkistäminen, aineiston klusterointi eli ryhmittely ja abstrahointi eli teoreettisten käsitteiden luominen (Tuomi & Sarajarvi 2018, 122–123). Redusoinnissa aineistoa vaiheittain tiivistettiin yhä pidemmälle siten, että löydettiin vastaukset tutkimuskysymyksiin. Tätä vaihetta toteutettiin eräällä tapaa Kylmän ja Juvakan (2007, 115) esittämää laadullisen tutkimuksen kalaverkkoa noudattaen. Siinä tutkimusaineistoa ajatellaan kalaparvena. Analyysi toimii verkkona, jonka läpi aineisto kulkee ja jää tarvittaessa kiinni silmukankoon – eli systemaattisuuden ja rajauksien – ollessa oikean kokoiset. (Kylmä & Juvakka 2007, 115.) Aineiston klusterointi- eli ryhmittelyvaiheessa aineistosta etsittiin saman-

kaltaisuuksia tai eroavuuksia ja muodostettiin niistä erilaisia luokituksia (Tuomi & Sarajärvi 2018, 124). Klusterointi oli osa abstrahointivaihetta, jossa aineistoa käsitteellistettiin, käsitteitä ja luokituksia yhdisteltiin ja tehtiin johtopäätöksiä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 125–127.)

## Keskeiset tulokset

### Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien muodot

Ensimmäinen tutkimuskysymys pureutui siihen, millaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään. Puhtaasti tilintarkastuksessa käytettäviä ohjelmistoja tai järjestelmiä tuli esille kuudessa tutkimuksessa. Tilintarkastukseen soveltuvista ohjelmistoista sekä ACL että IDEA nousivat usein esiin, mutta myös muita ohjelmistoja, kuten ProAudit, CCH, IRIS ja Mersia, mainittiin (ks. esim. Braun & Davis 2003; Debreceny, Lee, Neo & Toh 2005; Ahmi & Kent 2013). Pienemmissä tilintarkastusyri-tyksissä Microsoftin Excel-ohjelmisto oli käyttökelpoinen, kun taas suuremmat yri-tykset saattoivat panostaa itse kehitettyyn ohjelmistoon (ks. esim. Ahmi & Kent 2013; Widuri, O’Connell & Yapa 2016).

Tutkimusten perusteella teknologiaa hyödynnetään useissa eri menetelmissä, ku-ten otannassa ja aineiston oikeellisuuden tarkistamisessa. Otannan tekeminen tieto-koneavusteisesti esiintyi viidessä tutkimuksessa. Sitä ei koettu kaikissa tutkimuksissa tärkeimmäksi tai käytetyimmäksi menetelmäksi, mutta se nostettiin esille selvästi yleisenä tietokoneavusteisena tarkastusmenetelmänä. (Abou-El-Sood, Kotb & Allam 2015; Bierstaker, Janvrin & Lowe 2014; Janvrin, Bierstaker & Lowe 2009; Janvrin, Bierstaker & Lowe 2008; Kim, Kotb & Eldaly 2016.) Myös analyttiset toimenpiteet ja sähköisten työpapereiden laatiminen olivat yleisesti käytettyjä perustoimenpiteitä (ks. esim. Janvrin ym. 2008; Bierstaker ym. 2014; Kim ym. 2016). Tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytettiin myös erilaisten haavoittuvuuksien ja riskien tunnistamiseen sekä kontrollien testaukseen (Dowling & Leech 2007; Kotb & Roberts 2011). Vähemmän käytettyinä tietokoneavusteisina menetelminä mainittiin uusimpaan teknologiaan nojaavat digitaaliset analyysit sekä jatkuvan tarkastuksen tekniikat (ks. esim. Janvrin ym. 2008; Kim ym. 2016).



## Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön vaikuttavat tekijät

Toisena tutkimuskysymyksenä oli, mitkä tekijät vaikuttavat tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön. Syitä siihen, miksi tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään tai ei käytetä, löytyi tutkimuksista lukuisia. Ne voidaan luokitella 1) teknologiaan, 2) sosiaalisiin tekijöihin, 3) koulutukseen ja osaamiseen, 4) resurssihin, aikaan ja tehokkuuteen, 5) tilintarkastusorganisaation kokoon, 6) tilintarkastuksen laatuun, prosesseihin ja metodeihin, 7) asiakkaaseen, 8) tilintarkastuksen ammatikuntaan ja sääntelyyn sekä 9) muihin tekijöihin liittyviksi.

Tietyt tekijät toistuivat tutkimuksissa muita useammin, ja ne erottuivat joukosta. *Teknologia* ja siihen liittyvät järjestelmä- tai ohjelmisto-ongelmat mainittiin useammassa tutkimuksessa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön vaikuttavana tekijänä. Teknologiaan liittyviä tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön vaikuttavia tekijöitä ovat teknologian käyttöönoton ja käytön vaikeus, tilintarkastusohjelmistojen yhteensovittaminen asiakkaan järjestelmän kanssa ja koettu helppokäyttöisyys (Dowling & Leech 2007; Kim ym. 2016; Widuri ym. 2016). Ohjelmisto-ongelmilla ei havaittu suoraa negatiivista vaikutusta tilintarkastusohjelmien käyttöön (Braun & Davis 2003), mutta vaikutus saattaa olla epäsuora siten, että kohdatut ongelmat vaikuttavat mielikuviin ohjelmistojen hyödyllisyydestä ja helppokäyttöisyydestä (Henderson, Bradford & Kotb 2016).

Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöönotossa vaikuttavina *sosiaalisina tekijöinä* nousivat esille tilintarkastusyrittäjien pääosakkaan, johdon tai kollegojen kommunikaatio, rohkaisu ja tuki (Curtis & Payne 2008; Dowling 2009; Ahmi & Kent 2013). Osassa tutkimuksia edellä mainittu vaikutus on havaittu epäsuorasti odotetun tehokkuuden tai koetun hyödyllisyyden kautta. Sosiaalisilla tekijöillä ei kuitenkaan havaittu merkitsevää positiivista vaikutusta tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöönottoon (vrt. Bierstaker ym. 2014).

Teknologisten ja sosiaalisten tekijöiden rinnalla *koulutus ja osaaminen* nousivat useasti esille tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön vaikuttavina tekijöinä. Koulutuksen ja osaamisen puutetta on pidetty tietoteknisten tarkastusmenetelmien tai tilintarkastusteknologian käyttöä rajoittavana tekijänä (Braun & Davis 2003; Abou-El-Soodin ym. 2015; Henderson ym. 2016). Aiemmalla tilintarkastuskokemuksella ei puolestaan ole juurikaan havaittu olevan vaikutusta kyseisten menetelmien käyttöönottoon (Bible, Graham & Rosman 2005; Bierstaker ym. 2014). Lisätäkseen tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöä yritysten tulisi parantaa työntekijöiden koulutusta (Bierstaker ym. 2014).

*Ajan ja kustannusten minimoiminen* liittyvät resursointiin, mikä näkyy tutkimuksissa syynä hyödyntää tilintarkastusteknologiaa (Banker, Chang & Kao 2002;

Abou-El-Soodin ym. 2015). Nämä seikat liittyvät läheisesti myös työn tehokkuuteen, vaikuttavuuteen ja tuottavuuteen, joiden on nähty parantuvan tilintarkastukseen liittyvän teknologia käytöllä (Braun & Davis 2003; Dowling & Leech 2007; Chang, Chen, Duh & Li 2011).

Myös *tilintarkastusorganisaation koolla* vaikuttaisi olevan merkitystä siinä, käytetäänkö tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä vai ei. Big 4 -yrityksissä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään todennäköisemmin kuin pienemmissä organisaatioissa (ks. esim. Janvrin ym. 2008 ja 2009; Bierstaker ym. 2014). Erityisesti pieniltä yrityksiltä puuttuu resurssit hankkia tilintarkastukseen soveltuvia ohjelmistoja tai kehittää omia ohjelmistoja (Widuri ym. 2016). Tilintarkastusyhteisön koko vaikuttaa siten tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön erityisesti käytävissä olevien resurssien kautta.

*Laadun parantaminen* (Dowling & Leech 2007; Abou-El-Sood ym. 2015) sekä *prosessien yhdenmukaistaminen ja yksinkertaistaminen* (Abou-El-Sood ym. 2015; Widuri ym. 2016) on myös nähty tärkeinä syinä käyttää tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä (Dowling & Leech 2007; Abou-El-Soodin ym. 2015).

Myös *asiakkaista johtuvat* syyt voivat vaikuttaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön. Tilintarkastusasiakkaiden koko, toimiala ja sisäiset kontrollit voivat vaikuttaa positiivisesti tai negatiivisesti tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön (Ahmi & Kent 2013; Widuri ym. 2016). Asiakasyritykset voivat olla esimerkiksi pieniä, omistajavetoisia ja pienen riskin yhtiöitä, jolloin tilintarkastusohjelmille ei ole tarvetta (Ahmi & Kent 2013). Big 4 -yrityksillä on usein suuria asiakkaita, joilla on kompleksiset IT-järjestelmät, mikä edellyttää myös tilintarkastajalta oikeanlaiset ja monipuoliset työvälineet (Bierstaker ym. 2014). Widurin ym. (2016) tulosten mukaan erityisesti asiakkaiden tarpeet, odotukset, koko ja toimiala ovat keskeisiä tekijöitä.

Tilintarkastusovellusten käytöllä voidaan pyrkiä tilintarkastajien ammattikunnan arvovallan tai aseman vahvistamiseksi yhteiskunnassa (Kotb & Roberts 2011). Myös *tilintarkastusstandardien* vaatimukset, odotukset ja sallimat käytännöt on koettu tilintarkastusohjelmistojen käyttöön vaikuttaviksi tekijöiksi etenkin Big 4 -yrityksissä (Dowling 2009; Widuri ym. 2016).

Edellä mainittujen lisäksi tutkimuksissa on löydetty *muutakin tekijöitä*, jotka voivat vaikuttaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöönottoon. Ne liittyvät esimerkiksi tilintarkastajien yksilöllisiin tai henkilökohtaisiin ominaisuuksiin (Curtis & Payne 2008; Bierstaker ym. 2014) sekä tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien tietoturvaan ja hyödyllisyyteen (Razi & Madani 2013). Janvrin ym. (2009) tulosten mukaan tilintarkastajat, jotka luottavat kontrollien toimivuuteen (eli asettavat kontrolliriskin maksimin alapuolelle), käyttävät todennäköisemmin tietokoneavusteisia menetelmiä kuin muut. Dowlingin ja Leechin (2007) mukaan yrityksissä, joissa automatisoituja toimia on vähemmän, koettiin, että ohjelmistoihin aletaan nojaamaan lii-

kaa, mikä voi johtaa ammatillisen harkinnan vähenemiseen. Razin ja Madanin (2013) tulosten mukaan mitä parempia koetut hyödyt ja yrityksen valmiudet ovat ja mitä alhaisempi koettu riski on, sitä korkeampi on todennäköisyys tilintarkastusohjelmiston käyttöönottoon.

## Tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käytön laajuus

Kolmannessa tutkimuskysymyksessä kysyttiin, miten laajaa tai yleistä tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö on tilintarkastusalalla eli käytetäänkö niitä paljon vai vähän. Useammassa tutkimuksessa päädyttiin siihen tulokseen, että tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien tai tilintarkastusohjelmistojen hyödyntäminen on edelleen vähäistä (Janvrin ym. 2009; Ahmi & Kent 2013; Bierstaker ym. 2014; Henderson ym. 2016). 73 prosenttia Ahmin ja Kentin (2013) kyselyyn vastanneista tilintarkastajista ilmoitti, että heidän yrityksensä eivät hyödyntäneet tilintarkastusohjelmistoa. Toisaalta Kotb ja Roberts (2011) näkivät, että tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään yhä enemmän ja etenkin Big 4 -yrityksissä niitä käytettiin useammin kuin muissa yrityksissä. Suurissa Big 4 -yrityksissä niiden käytön on havaittu olevan lisääntymässä (Janvrin ym. 2008; Abou-El-Sood ym. 2015).

Erot tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käytön laajuudessa tulivat esille myös yksittäisiä menetelmiä tarkasteltaessa. Muun muassa reaaliaikaisen tai jatkuvan tilintarkastuksen tekniikat osoittautuivat vähemmän käytetyiksi (Kotb & Roberts 2011) – niitä käytettiin harvoin tai ei koskaan – mutta tavanomaisten ja yksinkertaisimpien toimintojen ja menetelmien käyttö oli ollut yleisempää (Kim ym. 2016). Perusominaisuuksien, kuten datakyselyjen, suhdelukuanalyyysien ja otannan käyttö oli ollut laajempaa, samoin kuin vähemmän monimutkaisten ohjelmistojen käyttö (Kim ym. 2016). Rahoituslalla tilintarkastusohjelmistojen käytössä oli havaittu vaihtelua. Niitä oli käytetty etenkin substantiiviseen aineistontestaukseen erityisissä tarkastuksissa, mutta muutoin käyttö oli ollut vähäistä. (Debreceeny ym. 2005.)

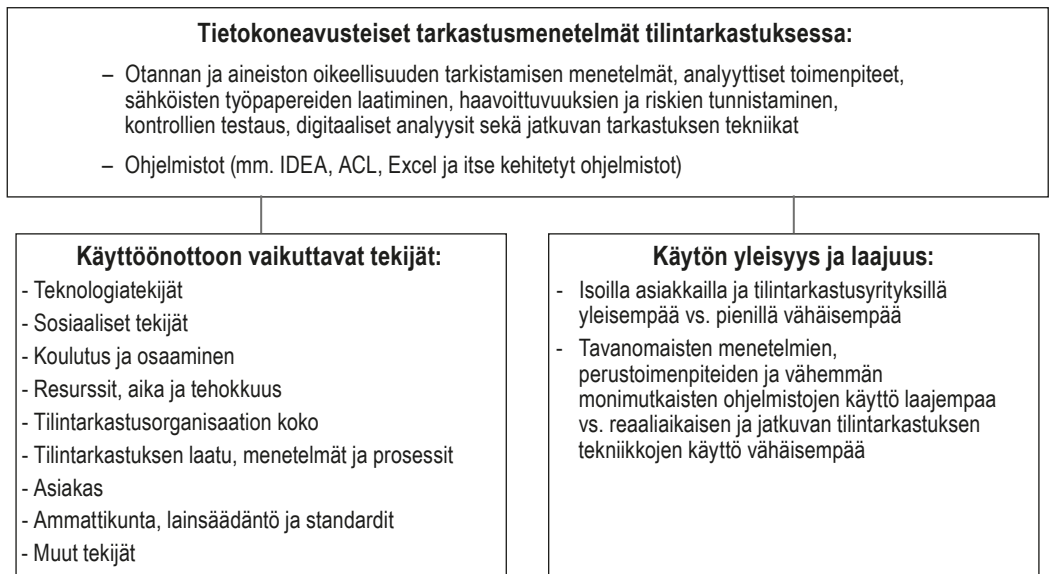
## Johtopäätökset

Edellä analysoitiin tilintarkastuksen tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käsittelevää kirjallisuutta 21:en ulkomailla vuosien 2002–2016 kuluessa julkaistun tieteellisen artikkelin pohjalta. Systemaattinen kirjallisuusanalyysi keskittyi erityisesti seuraavaan kolmeen näkökohtaan: Millaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään, mitkä tekijät vaikuttavat tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyt-

töön sekä miten yleistä ja laajaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö on tilintarkastusalalla?

Kirjallisuusanalyysissä ei tunnistettu mitään yhtä tiettyä tietokoneavusteista tarkastusmenetelmää tai sen käyttöön vaikuttanutta syytä. Sen sijaan tutkimuksessa oli mahdollista tunnistaa useita yritysten käyttämiä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä ja -ohjelmistoja sekä lukuisia niiden käyttöönottoon vaikuttaneita tekijöitä. Menetelmien käyttöönottoon joko edistävästi tai jarruttavasti vaikuttaneet tekijät luokiteltiin yhdeksään luokkaan. Lisäksi tutkimuksen tuloksena havaittiin vaihtelua siinä, miten paljon ja millaisia tietokoneavusteisen tarkastuksen menetelmiä yritykset olivat ottaneet käyttöön. Synteesi tutkimuksen keskeisimmistä tuloksista esitetään kuviossa 2.1.

Koska tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien tutkimus on melko alkuvaiheessa, aihealueen empiirisille jatkotutkimuksille on tarvetta sekä Suomessa että yleisemminkin. Ilmiötä voitaisiin tutkia sekä tapaustutkimusten että kyselyjen avulla. Jatkotutkimuksissa voitaisiin vielä tarkemmin tutkia muun muassa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöä, syitä ja seurauksia. Tutkimusta voitaisiin kohdistaa myös kirjanpidossa käytetyn automatiikan ja lohkoketjuteknologian vaikutuksiin sekä niiden hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Kvantitatiivisella tutkimuksella voitaisiin analysoida eri syiden ja seurausten painoarvoja.



Kuvio 2.1. Tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät tilintarkastuksessa, käyttöönottoon vaikuttavat tekijät sekä käytön yleisyys ja laajuus.

## Lähteet

- Alles, M. & Gray, G. L. 2015. *The Pros and Cons of Using Big Data in Auditing: a Synthesis of the Literature and a Research Agenda*. WWW-sivu. <http://jebcl.com/symposium/wp-content/uploads/2015/09/The-Pros-and-Cons-of-Using-Big-Data-in-Auditing-A-Synthesis-of-the-Literature-UWCISA-Revised.pdf> (Viitattu 20.11.2017.)
- Chan, D. Y. & Vasarhelyi, M. A. 2011. Innovation and Practice of Continuous Auditing. *International Journal of Accounting Information Systems* 12, 152–160.
- Cook, J. W. & Winkle, G. M. 1976. *Auditing: Philosophy and Technique*. Boston: Houghton Mifflin.
- Davis, F. D. 1989. Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly* 13(3), 319–340.
- Davis, F. D., Bagozzi, R. P. & Warshaw, P. R. 1989. User Acceptance of Computer Technology: A Comparison of Two Theoretical Models. *Management Science* 35(8), 982–1003.
- Fink, A. 2014. *Conducting Research Literature Reviews: From the Internet to paper*. 4. painos. Thousand Oaks, California: SAGE Publications, Inc.
- Fischer, M. J. 1996. ”Real-izing” the benefits of new technologies as a source of audit evidence: An interpretive field study. *Accounting, Organization and Society* 21(2/3), 219–242.
- Gray, I. & Manson, S. 2008. *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*. 4. painos. Lontoo: Thomson Learning.
- Jaatinen, P. 2009. *Sähköistyvän taloushallinnon innovaatioiden kehitys ja niitä koskevat merkitykset ja diskurssit alan ammattilehtikirjoittelussa*. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos. Väitöskirja.
- Kanellou, A. & Spathis, C. 2011. Auditing in Enterprise System Environment: A Synthesis. *Journal of Enterprise Information Management* 24(6), 494–519.
- Kihn, L.A. & Näsi, S. 2017. Emerging Diversity in Management Accounting Research: The Case of Finnish Doctoral Dissertations, 1945–2015. *Journal of Accounting & Organizational Change* 13(1), 131–160.
- Kosonen, L. 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Väitöskirja. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.
- Kylmä, J. & Juvakka, T. 2007. *Laadullinen terveystutkimus*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Lanza, R. B. 1998. Take My Manual Audit, PLEASE. *Journal of Accountancy* 185(6), 33–36.
- Näsi, J. 1980. *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 11. Tampere.
- Senft, S., Gallegos, F. & Davis, A. 2013. *Information Technology Control & Audit*. 4. p. Boca Raton: CRC Press.
- Silvoso, J. T. 1972. Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review* 47, 15–74.
- Singleton, T. 2006. Generalized Audit Software: Effective and Efficient Tool for Today’s IT Audits. *Information Systems Control Journal* 2(1), 1–3.
- ST-Akatemia. 2017a. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit, osa 1: Kansainväliset laadunvalvontaa, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017 ja Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- ST-Akatemia. 2017b. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit, osa 2: Kansainväliset laadunvalvontaa, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017 ja Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Venkatesh, V., Morris, M. G., Davis, G. B. & Davis, F. D. 2003. User Acceptance of Information Technology: Toward a Unified View. *MIS Quarterly* 27(3), 425–478.
- Weidenmier, M. L. & Herron, T. L. 2004. Selecting an Audit Software Package for Classroom Use. *Journal of Information Systems* 18(1), 95–110.
- Zabihollah, R., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P. L. 2002. Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21(1), 147–163.

### **Systemaattisen kirjallisuusanalyysin aineiston tutkimusartikkelit**

- Abou-El-Sood, H., Kotb, A. & Allam, A. 2015. Exploring Auditors' Perceptions of the Usage and Importance of Audit Information Technology. *International Journal of Auditing* 19(3), 252–266.
- Ahmi, A. & Kent, S. 2013. The Utilisation of Generalized Audit Software (GAS) by External Auditors. *Managerial Auditing Journal* 28(2), 88–113.
- Banker, R. D., Chang, H. & Kao, Y. 2002. Impact of Information Technology on Public Accounting Firm Productivity. *Journal of Information Systems* 16(2), 209–222.
- Bedard, J. C., Jackson, C., Ettredge, M. L. & Johnstone, K. M. 2003. The Effect of Training on Auditors' Acceptance of an Electronic Work System. *International Journal of Accounting Information Systems* 4(4), 227–250.
- Bible, L., Graham, L. & Rosman, A. 2005. The Effect of Electronic Audit Environments on Performance. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 20, 27–42.
- Bierstaker, J., Janvrin, D. & Lowe, D. J. 2014. What Factors Influence Auditors' use of Computer-Assisted Audit Techniques? *Advances in Accounting* 30(1), 67–74.
- Braun, R. L. & Davis, H. E. 2003. Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives. *Managerial Auditing Journal* 18(9), 725–731.
- Chang, H., Chen, J., Duh, R-R. & Li, S-H. 2011. Productivity Growth in the Public Accounting Industry: The Roles of Information Technology and Human Capital. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30(1), 21–48.
- Curtis, M. B. & Payne, E. A. 2008. An Examination of Contextual Factors and Individual Characteristics Affecting Technology Implementation Decisions in Auditing. *International Journal of Accounting Information Systems* 9(2), 104–121.
- Curtis, M. B. & Payne, E. A. 2014. Modeling Voluntary CAAT Utilization Decisions in Auditing. *Managerial Auditing Journal* 29(4), 304–326.
- Debreceeny, R., Lee, S.-L., Neo, W. & Toh, J. S. 2005. Employing Generalized Audit Software in the Financial Services Sector: Challenges and Opportunities. *Managerial Auditing Journal* 20(6), 605–618.
- Dowling, C. 2009. Appropriate Audit Support System use: The Influence of Auditor, Audit Team, and Firm Factors. *The Accounting Review* 84(3), 771–810.
- Dowling, C. & Leech, S. 2007. Audit Support Systems and Decision Aids: Current Practice and Opportunities for Future Research. *International Journal of Accounting Information Systems* 8(2), 92–116.
- Dowling, C. & Leech, S. A. 2014. A Big 4 Firm's use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior. *Contemporary Accounting Research* 31(1), 230–252.
- Henderson, D. L., Bradford, M. & Kotb, A. 2016. Inhibitors and Enablers of GAS Usage: Testing the Dual Factor Theory. *Journal of Information Systems* 30(3), 135–155.

- Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, D. J. 2008. An Examination of Audit Information Technology use and Perceived Importance. *Accounting Horizons* 22(1), 1–21.
- Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, D. J. 2009. An Investigation of Factors Influencing the use of Computer-Related Audit Procedures. *Journal of Information Systems* 23(1), 97–118.
- Kim, H-J., Kotb, A. & Eldaly, M. K. 2016. The use of Generalized Audit Software by Egyptian External Auditors: The Effect of Audit Software Features. *Journal of Applied Accounting Research* 17(4), 456–478.
- Kotb, A. & Roberts, C. 2011. The Impact of E-Business on the Audit Process: An Investigation of the Factors Leading to Change. *International Journal of Auditing* 15(2), 150–175.
- Razi, M. A. & Madani, H. H. 2013. An Analysis of Attributes that Impact Adoption of Audit Software: An Empirical Study in Saudi Arabia. *International Journal of Accounting and Information Management* 21(2), 170–188.
- Widuri, R., O’Connell, B. & Yapa, P. W. S. 2016. Adopting Generalized Audit Software: An Indonesian Perspective. *Managerial Auditing Journal* 31(8/9), 821–847.

# 3

## Tilintarkastuksen laatu:

### Johdon omistusosuuden ja hallituksen rakenteen rooli yksityisesti omistetuissa yrityksissä

*Hannu Ojala, Markus Mättö ja Mervi Niskanen*

*Tässä tutkimuksessa tarkastellaan johdon omistusosuuden ja hallituksen rakenteen yhteyttä tilintarkastuksen laadun kysyntään suomalaisissa pk-yrityksissä. Tilintarkastuksen tavanomaista korkeampaa laatua arvioidaan yhtäältä tilintarkastusyhteisön koolla (Big 4) ja toisaalta säädettyä korkeammalla tilintarkastajan pätevyydellä. Tutkimus perustuu näkemykseen, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu on mitattavissa ja tilintarkastajat luokiteltavissa laadun mukaan. Tutkimuksen aineisto koostuu 618 itäsuomalaisesta yksityisesti omistetusta pk-yrityksestä. Tuloksemme osoittavat, että ulkopuolisten jäsenten läsnäolo hallituksessa lisää tilintarkastuksen laadun kysyntää suomalaisissa pk-yrityksissä. Kun tarkastelemme toimitusjohtajan omistusosuuden yhteyttä tilintarkastuksen laadun kysyntään, havaitsemme, että tavallista laadukkaamman tilintarkastuksen kysyntä heikkenee, kun toimitusjohtaja omistaa yli puolet yrityksen osakkeista. Tulokset viittaavat myös siihen, että tilintarkastusten laatu ja ulkopuolisten jäsenten mukanaolo hallituksessa voisivat olla toisiaan täydentäviä hallintomekanismeja suomalaisissa pk-yrityksissä.*

*Avainsanat: tilintarkastuksen laatu, hallituksen rakenne, johdon omistusosuus*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 39–54.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>



## Johdanto

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on analysoida johdon omistususuuden ja hallituksen rakenteen yhteyttä tilintarkastuksen laadun kysyntään suomalaisissa pk-yrityksissä. Tilintarkastuksen laadun tutkimus on edelleen suosittu tutkimusaihe, ja laatua voidaan mitata eri tavoin (Kihn 2017). Tilintarkastuksen laatu on yhdistetty muun muassa rahoituksen hintaan. Big 4 -yritysten tilintarkastajien tarkastamien yhtiöiden rahoituskustannukset ovat edullisempia kuin muiden (Karjalainen 2011). Tässä tutkimuksessa lähdetään liikkeelle siitä oletuksesta, että tilintarkastuksen laadussa on eroja ja että niitä voidaan DeAngelon (1981) tutkimuksen mukaisesti arvioida tilintarkastusyhteisön koon perusteella. DeAngelon mukaan suurella tilintarkastusyhteisöllä on kannustin pitää yllä korkeaa laatua tilintarkastuksessa, koska sillä on enemmän menetettävää ja sille on suurempi mainehaitta, jos se jää kiinni virheestä tai muutoin huonosta laadusta. Tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen laadun kysyntää on lähestytty analysoimalla, mitkä tekijät johtavat tavanomaista laadukkaamman tilintarkastajan valintaan.

Kirjallisuudessa on kiinnitetty jonkin verran huomiota siihen, millainen yhteys yrityksen osakeomistuksen jakaumalla on yritysten tilintarkastuksen laadun kysyntään. Johdon omistususuus kytkeytyy tilintarkastuksen laadun kysyntään erityisesti yksityisissä yrityksissä (Lennox 2005). Listayhtiöissä samanlaista ilmiötä ei havaita. Carey, Simnett ja Tanewski (2000) esittävät, että vapaaehtoisten tarkastusten kysyntä kasvaa, kun agenttikustannukset kasvavat syystä tai toisesta. Niskanen, Karjalainen ja Niskanen (2010) havaitsivat tutkimuksessaan, että johdon omistususuuden kasvu vähentää tarkastuksen laadun kysyntää pk-yrityksissä, mutta eivät tarkastele hallituksen rakenteen ja tilintarkastuksen yhteyttä. Tämä tutkimus on tiettävästi ensimmäinen, jossa käsitellään hallituksen rakenteen yhteyttä tilintarkastuksen laadun kysyntään yksityisissä yrityksissä. Hallituksen rakenteella tarkoitetaan tässä hallituksen kokoonpanoa ja kokoa.

Prevost, Rao ja Hossain (2002) ehdottavat, että hallituksen kokoonpano ja osakeomistus ovat vaihtoehtoisia mekanismeja agenttiongelmien hallitsemiseksi. Omistajien, hallituksen ja johdon väliset intressiristiriidat tunnetaan kirjallisuudessa agenttiongelmaksi ja näiden valvonnasta aiheutuvat kustannukset agenttikustannuksina (Jensen & Meckling 1976).

Ulkopuolisten hallitusjäsenien rooli suhteessa tilintarkastuksen laadun kysyntään ei kuitenkaan ole aikaisemmassa kirjallisuudessa yksiselitteinen. Yksi lähestymistapa pohjautuu näkemykseen, että jos yrityksen hallituksessa on riippumattomia jäseniä, ne vaativat harvemmin tavanomaista laadukkaampaa tilintarkastusta. Näkemystä perustellaan sillä, että koska riippumattomat hallitusjäsenet itsessään lisäävät valvontaa, ei sen lisääminen ole enää tarpeen. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että

hallitus voi pyrkiä suojelemaan omaa mainettaan, välttämään juridista vastuuta (ks. esim. Gilson 1990) tai edistämään osakkeenomistajien etuja ostamalla laadukkaampaa tilintarkastusta.

Tämän tutkimuksen normiympäristönä toimii suomalainen hyvän hallinnointitavan ohjeistus ja hallituksen kokoonpanoa koskeva lainsäädäntö. Suomalaiset pörssilistatut yhtiöt noudattavat Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n hallinnointikoodia. Se suosittelee, että suurin osa hallituksen jäsenistä olisi riippumattomia yhtiöstä ja ainakin kaksi jäsenistä sellaisia, joilla ei ole huomattavaa yhtiön osakeomistusta (Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020). Keskuskauppakamari on laatinut yksityisille yrityksille oman hallinnointikoodin, jossa se rohkaisee valitsemaan hallitukseen riippumattomia jäseniä (Keskuskauppakamari 2020, 10):

Hallituksen tehtävänä on yhtiön ohjaus ja valvonta. Valitsemalla hallitukseen sellaisiakin henkilöitä, joilla ei ole aikaisempaa läheistä suhdetta yhtiöön, voidaan tukea sitä, että hallitus toimii yhtiön ja kaikkien osakkeenomistajien parhaaksi.

Näiden hallinnointikoodien noudattaminen on vapaaehtoista yksityisille yrityksille. Suomen osakeyhtiölain mukaan (luku 6: 8§): ”Hallitukseen on valittava yhdestä viiteen varsinaista jäsentä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Jos hallitukseen kuuluu vähemmän kuin kolme jäsentä, hallituksessa on oltava ainakin yksi varajäsen.”

Niskanen ym. (2010) tutkivat omistusrakenteen yhteyttä tilintarkastajan valintaan suomalaisissa yhtiöissä, mutta eivät käsitelleet hallituksen rakennetta. Tämä tutkimus laajentaa tarkastelua kahdella oleellisella tavalla. Ensinnäkin tarkastelumme tilintarkastajan valinnasta yksityisissä yrityksissä ottaa huomioon yrityksen hallituksen rakenteen vaikutuksen. Tuloksemme osoittavat, että ulkopuolisten läsnäolo hallituksessa lisää tavanomaista laadukkaamman tilintarkastuksen kysyntää. Toiseksi tarkastelussamme aiemmin saadut johdon omistusta koskevat tulokset pysyvät voimassa, vaikka otamme samalla huomioon yrityksen hallituksen rakenteen.

Tutkimuksen ensimmäisessä osiossa rakennetaan hypoteesit aiemman tutkimuksen pohjalta. Seuraava osio esittelee empiirisen aineiston ja perustelee analyysissä käytettävien muuttujien valintaa. Kuvailevat tilastot esitellään sen jälkeisessä osiossa. Sitä seuraava osio esittää hypoteesien testaamisen tulokset. Artikkelin lopussa on tutkimuksen yhteenveto ja pohdinta.

## Kirjallisuus ja hypoteesit

Agenttiteorian mukaan agenttikustannuksia syntyy yhtäältä yksittäisen toimijan (agentin) oman edun tavoittelusta aiheutuvasta taloudellisesta vahingosta ja toisaalta

valvontakustannuksista (Jensen & Meckling 1976). Tilintarkastus on yksi tärkeimmistä valvontamekanismeista, joiden tarkoituksena on estää ja kontrolloida yrityksissä syntyviä agenttikustannuksia (Piot 2010).

Piot (2005) sekä Burgstahler, Hail ja Leuz (2006) esittävät, että yritys, jolla on merkittäviä agenttiongelmia, nimittää muita todennäköisemmin laadukkaan tilintarkastajan, kun laadun mittarina käytetään BIG4-dikotomiaa. Laadukkaan tilintarkastajan nimittämisen tavoitteena on parantaa tilinpäätösten uskottavuutta ja samalla parantaa yrityksen toiminnan ja sen johtamisen luotettavuutta sekä vähentää agenttikustannuksia (Piot 2005). Aihepiiriin liittyvän laajan kirjallisuuden nojalla voidaan todeta, että suurilla tilintarkastusyhteisöillä oletetaan olevan enemmän kannustimia laadukkaiden tarkastusten suorittamiseen (mm. Francis 2004; Francis & Yu 2009; Choi, Kim, Kim & Zang 2010). Tämä korkea laatu on välttämätöntä, jotta tilintarkastuksella saataisiin aikaan positiivisia vaikutuksia. Mahdollinen päätös laadun heikentämisestä yksittäisen asiakkaan säilyttämiseksi johtaisi koko portfolioissa menetyksiin, joita kyseisen asiakkaan säilyttämisestä koituneet edut eivät riitä korvaamaan (DeAngelo 1981). Craswellin, Francisin ja Taylorin (1995) mukaan suuret tilintarkastusyhteisöt laskuttavat huomattavasti korkeampia tilintarkastuspalkkioita kuin pienet yhteisöt, ja osa näistä palkkioista investoidaan edelleen asiantuntemuksen kasvattamiseen.

Monissa empiirisissä tutkimuksissa on tarkasteltu tilintarkastuksen merkitystä ja tilintarkastuksen laatua yleensä. Tulokset eivät kuitenkaan ole yksiselitteisiä. Suurimassa osassa agenttikustannusten ja tilintarkastajien valinnan vuorovaikutukseen keskittyviä tutkimuksia tarkastellaan suuria pörssiyrityksiä. Ball ja Shivakumar (2005) sekä Beatty, Ke ja Petroni (2002) huomauttavat, että näitä tuloksia ei voida sellaisenaan yleistää koskemaan yksityisiä yrityksiä. Lennox (2005) ehdottaa, että tilintarkastuksen merkitys valvontamekanismina voi olla yksityisissä yrityksissä korkeampi kuin pörssiyrityksissä, koska ne ovat vähemmän alttiita muille valvontamekanismeille ja koska niiden on julkistettava omistajilleen pörssiyrityksiä huomattavasti vähemmän tietoja tilinpäätöksen yhteydessä.

Piot (2005) ja Burgstahler ym. (2006) väittävät, että yritys nimittää muita yrityksiä todennäköisemmin korkealaatuisen tilintarkastajan, jos sen toimintaan liittyy laajoja agenttiongelmia. Fan ja Wong (2005) tutkivat itäaasialaisia yrityksiä ja toteavat, että yritykset, joilla on erittäin keskittynyt omistusrakenne, palkkaavat todennäköisemmin Big 5 -yhteisössä työskenteleviä tilintarkastajia kuin yritykset, joilla on pienemmät agenttiongelmät. Piot (2001) tutki samaa ilmiötä joukossa ranskalaisia pörssiyrityksiä ja löysi vain vähän todisteita sille, että omistuksen keskittymisellä olisi vaikutusta tilintarkastajan valintaan.

Toimitusjohtajan omistusosuutta voidaan pitää yhtenä tärkeimmistä omistusrakenteen keskittyneisyyttä kuvaavista mittareista. Jos toimitusjohtajan omistusosuus on korkea, toimitusjohtaja vastaa monista toiminnastaan johtuvista kustannuksista ja

saa melkein kaikki toimintansa perusteella syntyvät edut. Joissakin aiemmissä tutkimuksissa on selvitetty johdon omistususuuden vaikutusta tilintarkastuksen laadun kysyntään. O’Sullivan (2000) tutki johdon omistuksen vaikutusta tilintarkastuspalkkioihin ja löysi todisteita negatiivisesta yhteydestä, kun tarkastelukohteena ovat brittiläiset listayhtiöt. Lennox (2005) puolestaan tutki johdon omistususuuden ja tilintarkastusyhteisön koon välistä suhdetta joukossa listaamattomia yrityksiä. Lennoxin (2005) tulokset viittaavat siihen, että johdon omistuksen ja tilintarkastusyhteisön koon välinen suhde on epälineaarinen. Suhde on negatiivinen johdon omistususuuden matalilla ja korkeilla alueilla. Niskanen ym. (2010) tutki tilintarkastusten laadun kysyntää suomalaisissa yksityisissä yrityksissä ja löysi lisätukea epälineaarille suhteelle johdon omistususuuden ja Big 4 -auditointien kysynnän välillä. Niskanen ym. (2010) keskeisimmät tulokset kuitenkin viittaavat siihen, että toimitusjohtajan omistususuuden lisääntyminen vähentää tarkastusten laatua koskevaa kysyntää. Edellisen keskustelun perusteella asetamme ensimmäisen tutkimushypoteesin:

*Hypoteesi 1: Toimitusjohtajan omistususuuden kasvaminen pienentää tavanomaista laadukkaamman tilintarkastuksen kysyntää*

Vaikka sekä tilintarkastusten laatua että hallituksen riippumattomia jäseniä voidaan molempia pitää monitoroinnin välineinä, ne voivat olla myös toisiaan täydentäviä. Fama (1980), Fama ja Jensen (1983) ja Gilson (1990) ehdottavat, että hallitus voi pyrkiä suojelemaan omaa mainettaan tai välttämään oikeudellista vastuuta. Vaihtoehtoisesti hallituksella voi olla motivaatiota edistää osakkeenomistajien etuja ostamalla korkealaatuisempaa tilintarkastusta. Hallituksen riippumattomuuden ja tilintarkastuksen laadun kysynnän välisestä suhteesta on kuitenkin vain vähän empiiristä näyttöä. O’Sullivan (2000) ja Zaman, Hudaib ja Haniffa (2011) tutkivat molemmat listattuja brittiläisiä yrityksiä ja toteavat, että riippumattomien jäsenten osuudella on positiivinen vaikutus tilintarkastusmaksuihin, mikä viittaa siihen, että hallituksen riippumattomat jäsenet rohkaisevat laajempiin (ja laadukkaampiin) tilintarkastuksiin oman valvontatehtävänsä täydentämiseksi. Carcello, Hermanson ja Neal (2002) tutkivat hallituksen riippumattomuuden ja tilintarkastusmaksujen välistä yhteyttä suurissa listayhtiöissä. Tulokset osoittavat, että hallituksen riippumattomuuden ja tilintarkastuspalkkioiden välillä on positiivinen yhteys, mikä viittaa heidän mukaansa siihen, että riippumattomat hallituksen jäsenet pyrkivät suojelemaan mainettaan ja välttämään oikeudellista vastuuta vaatimalla korkeampaa tilintarkastuksen laatua. Beasley ja Petroni (2001) tutkivat ulkopuolisten hallituksen jäsenten roolia nimekkään tilintarkastajan valinnassa joukossa vakuutusyhtiöitä. He toteavat todennäköisyyden sille, että yritys työllistää nimekkään tilintarkastajan, kasvavan, kun riippumattomien hallitusjäsenten osuus kasvaa. Edellisen perusteella asetamme toisen hypoteesin:

*Hypoteesi 2: Hallituksen riippumattomien jäsenten mukanaolo lisää tavanomaista korkeamman tilintarkastuksen laadun kysyntää*

## Aineisto

Tutkimuksen aineisto koostuu yksityisomistuksessa olevista suomalaisista yrityksistä Itä-Suomen alueelta. Seuranta-aineisto kerättiin Itä-Suomen yliopistossa kahteen kertaan toteutetulla kyselytutkimuksella. Kyselyn ensimmäinen vaihe käsittää vuodet 2000–2005 ja toinen vaihe vuodet 2006–2011. Kysely kohdistettiin osakeyhtiöihin, joilla on vähintään kaksi työntekijää. Toimialoista rajattiin pois alkutuotanto. Yritysten osoitteet saatiin Asiakastieto Oy:ltä. Kysely lähetettiin yritysten toimitusjohtajille. Otoksen 3 262 yrityksestä 681 vastasi omistusta ja hallituksen rakennetta koskeviin kysymyksiin. Vastausprosentit olivat 19,6 ensimmäisessä ja 19 toisessa kyselyssä. Tilinpäätös- ja tilintarkastustiedot on kerätty Suomen Asiakastiedon VOITTO-tietokannasta vuosilta 2000–2011. Lopullinen aineisto sisältää 618 yritystä ja 2 904 yritysvoiosihavaintoa.

## Tilintarkastusvelvollisuus

Vuoden 2007 lakiuudistukseen saakka lähes kaikki suomalaiset yhtiöt olivat tilintarkastusvelvollisia. Vuodesta 2008 voimassa olleiden säädösten mukaan tilintarkastusvelvollisia olivat yhtiöt, joiden kahden perättäisen tilinpäätöksen perusteella kaksi kolmesta seuraavista ehdoista täyttyy: 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa; 2) liikevaihto ylittää 200 000 euroa; tai 3) keskimääräinen henkilöstön lukumäärä on enemmän kuin kolme.

Aineiston vuoteen 2008 saakka ulottuvalla ajanjaksolla Suomessa on ollut kolme tilintarkastajatasoa: 1) KHT (keskuskauppakamarin hyväksymä tarkastaja); 2) HTM (kauppakamarin hyväksymä tarkastaja); sekä 3) maallikkotarkastaja, jolta ei edellytetä tilintarkastajatutkintoa. Yrityksen oli valittava KHT-tarkastaja, mikäli sen osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena tai kaksi kolmesta ehdosta täyttyy: 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa; 2) liikevaihto ylittää 50 000 000 euroa; tai 3) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä ylittää 300. Yhtiön oli valittava HTM-tarkastaja, mikäli kaksi seuraavista rajoista ylittyy: 1) taseen loppusumma 340 000 euroa; 2) liikevaihto 680 000 euroa; tai 3) keskimäärin 10 työntekijää. Elleivät yrityksen HTM-tarkastajarajat ylittyneet, oli sillä mahdollisuus valita maallikkotarkastaja. Vaikka maallikkotarkastajalta ei edellytetty tilintarkastajatutkintoa, tältä odotettiin riittävää asiantuntemusta ja osaamista tilintarkastuksesta. (Tilintarkastuslaki 459/2007.)

## Tutkimusmenetelmät

Tutkimusasetelmissamme vastemuuttujana on dikotominen muuttuja, jolloin käytetään yleisesti logistista regressiomallia (Hill, Griffiths & Lim 2008, 595). Hypoteesien 1 ja 2 testaamisessa käytetään seuraavaa mallia:

$$P(BIG4 [KOROTETTU\_LAATU]) = \frac{1}{1+e^{-Z}} \quad (1)$$

missä muuttuja (Z) saadaan seuraavasti:

$$Z = \beta_0 + \beta_1 CEO20 + \beta_2 CEO50 + \beta_3 ULKHALLJÄSEN + \beta_4 LNHALLITUKSENKOKO + \beta_5 LNMISTAJAT + \beta_6 LNKOKO + \beta_7 KONSERNI + \beta_8 POKIERTO + \beta_9 VIENTI + \beta_{10} VARSSAM + \beta_{11} VELKAANTUNEISUUS + \beta_{12} LNIKÄ + \beta_{13} ROA + \beta_{14} TAPPIO + \beta_{15} QUICKR + \beta_{16} NEGOPO + \sum_{j=17}^{28} \beta_j VUOSI_{18-j} + \sum_{k=29}^{37} \beta_k TOIMIALA_{30-k}$$

Taulukko 3.1. Muuttujakuvaukset

<i>BIG4</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun yrityksen tilintarkastaja edustaa Big 4 -tilintarkastusyhteisöä, ja muutoin 0.
<i>KOROTETTULAATU</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun i) yritykselle riittäisi maallikkotarkastaja, mutta se on valinnut tutkinnon suorittaneen tarkastajan, ii) yrityksellä on velvoite valita HTM-tarkastaja, mutta se on valinnut KHT-tarkastajan, 0 = muutoin.
<i>CEO20</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, mikäli toimitusjohtajan omistusosuus on yhtä suuri tai vähemmän kuin 20 %, ja muutoin 0.
<i>CEO49</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun toimitusjohtajan omistusosuus on enemmän kuin 20 %, mutta vähemmän kuin 50 %, ja muutoin 0.
<i>CEO50</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun toimitusjohtajan omistusosuus on vähintään 50 %, ja muutoin 0.
<i>ULK_HALLJÄSEN</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun hallituksessa on vähintään yksi ulkopuolinen jäsen, ja muutoin 0.
<i>LNHALLITUKSENKOKO</i>	Luonnollinen logaritmi hallituksen jäsenten lukumäärästä lisätynä yhdellä.
<i>LNOMISTAJAT</i>	Luonnollinen logaritmi omistajien lukumäärästä lisätynä yhdellä.
<i>LNKOKO</i>	Luonnollinen logaritmi yrityksen taseen loppusummasta.
<i>KONSERNI</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun yritys kuuluu yritysryhmään, muutoin 0.
<i>POKIERTO</i>	Liikevaihto jaettuna taseen loppusummalla.
<i>VIENTI</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun yrityksellä on vientimyyntiä, muutoin 0.
<i>VARSSAM</i>	Vaihto-omaisuus + saatavat jaettuna taseen loppusummalla.
<i>VELKAANTUNEISUUS</i>	Velat jaettuna taseen loppusummalla.
<i>LNIKÄ</i>	Luonnollinen logaritmi yrityksen iästä lisätynä yhdellä.
<i>ROA</i>	Nettotulos jaettuna taseen loppusummalla.
<i>TAPPIO</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun yrityksen nettotulos on negatiivinen, ja muutoin 0.
<i>QUICKR</i>	Lyhytaikaiset varat ilman vaihto-omaisuutta jaettuna lyhytaikaisilla veloilla.
<i>NEGOPO</i>	Luokkamuuttuja, joka saa arvon 1, kun yrityksen oma pääoma on negatiivinen ja muutoin 0.

Taulukossa 3.1 on esitetty tutkimuksen muuttujakuvaukset. Yrityksen tilintarkastuksen laadun kysyntää mitataan kahdella vaihtoehdoisella selitettävällä dikotomisella muuttujalla (kaava 1). Näistä ensimmäinen, BIG<sub>4</sub> saa arvon 1, jos yrityksen valitsema tilintarkastaja edustaa jotakin neljästä suuresta tilintarkastusyhteisöstä (Deloitte, EY, KPMG tai PWC). Big 4 -tilintarkastusyhteisöjen saavuttaman laatumaineen menettämisen pelon vuoksi näiden tilintarkastuksen laadun odotetaan olevan korkeampi kuin muilla tilintarkastusyhteisöillä (DeAngelo 1981; Cano-Rodríguez 2010). Aikaisemmat tutkimukset kansainvälisillä aineistoilla osoittavat Big 4 -yhteisöjen suorittaman tilintarkastuksen laadun olevan muita korkeampi (esim. Becker, DeFond, Jiambalvo & Subramanyam 1998; Francis, Maydew & Sparks 1999; Van Tendeloo & Vanstraelen 2008; Cano-Rodríguez 2010).

Toinen tilintarkastuksen laadun kysyntää mittaava muuttuja, *KOROTETTU\_LAATU*, saa arvon yksi, mikäli yritys on valinnut korkeamman vaatimustason tarkastajan kuin laissa määrätty. Tästä esimerkkinä yritys, jolle lain mukaan riittäisi maallikkotarkastaja, on valinnut tilintarkastajakseen joko HTM- tai KHT-tarkastajan, tai yritys, jolle lain mukaan riittäisi HTM-tarkastaja, on valinnut KHT-tarkastajan.

Hypoteesia H<sub>1</sub> testataan yrityksen toimitusjohtajan omistusosuutta mittaavilla muuttujilla *CEO<sub>20</sub>*, *CEO<sub>49</sub>* ja *CEO<sub>50</sub>*. *CEO<sub>20</sub>* saa arvon yksi, mikäli toimitusjohtajan omistusosuus yhtiössä vähemmän tai on yhtä suuri kuin 20 prosenttia. *CEO<sub>49</sub>* saa arvon yksi, mikäli toimitusjohtajan omistusosuus on enemmän kuin 20 prosenttia, mutta vähemmän kuin 50 prosenttia. *CEO<sub>50</sub>* saa arvon yksi, mikäli toimitusjohtajan omistusosuus on yhtä suuri tai enemmän kuin 50 prosenttia. Muussa tapauksessa muuttujat *CEO<sub>20</sub>*, *CEO<sub>49</sub>* ja *CEO<sub>50</sub>* saavat arvon nolla. Vastaavan kaltaista luokittelua on käyttänyt muiden muassa Lennox (2005).

Hypoteesin H<sub>2</sub> testimuuttuja *ULK\_HALLJÄSEN* on indikaattori sille, onko yritys nimittänyt hallitukseen yhden tai useamman ulkopuolisen jäsenen, kuten muun kuin perheenjäsenen, johdon edustajan tai yrityksen henkilökuntaan kuuluvan jäsenen. Se saa arvon yksi, jos hallituksessa on vähintään yksi ulkopuolinen jäsen. Muuten se saa arvon nolla. Vastaavaa mittaria ovat käyttäneet muun muassa Steijvers ja Niskanen (2014).

Kontrolloidaksemme hallituksen kokoa ja omistuksen jakautumista sisällytämme malliin muuttujat *LNHALLITUKSENKOKO* [luonnollinen logaritmi (1 + hallituksen jäsenten lukumäärä)] ja *LNOMISTAJAT* [luonnollinen logaritmi (1 + omistajien lukumäärä)]. Aikaisempaan kirjallisuuteen perustuen kontrolloimme tilintarkastusta ja tilintarkastuksen laatuvaatimusta useilla muuttujilla. *LNKOKO* on taseen loppusumman luonnollinen logaritmi, ja sillä kontrolloidaan organisaation kompleksisuutta. *KONSERNI* kontrolloi yrityksen kuulumista yritysryhmään (emoyhtiönä, tytäryhtiönä tai osana yhteisyritystä) (Knechel, Niemi & Sundgren 2008). Transaktioiden kompleksisuutta kontrolloidaan pääoman kiertonopeudella (*POKIERTO*), joka on määritelty liikevaihto jaettuna taseen loppusummalla, sekä vientitoiminnalla (*VIENTTI*), joka

on luokkamuuttuja ja saa arvon yksi, mikäli yrityksellä on vientimyyntiä (Chaney, Jeter & Shivakumar 2004). *VARSAAM* (vaihto-omaisuus + myyntisaamiset) kontrolloi tilintarkastukselta vaadittavaa panostusta yrityksen riskisten varojen arvioinnissa (Healy 1985). Lainasopimusten tarkastustoimintaa kontrolloidaan velkaantumisasasteella (*VELKAANTUNEISUUS*), joka on määritelty vieraan pääoman osuudella kokonaisvaroista (Watts & Zimmerman 1986). Velan takaisinmaksun riskiä kontrolloidaan yrityksen iällä (*LNIKÄ*), joka on luonnollinen logaritmi yrityksen iästä lisättynä yhdellä; kannattavuudella (*ROA*), joka on yrityksen nettotulos jaettuna loppusummalla; liiketoiminnan tappiolla (*TAPPIO*); maksuvalmiudella (*QUICKR*), joka on lyhytaikaiset varat ilman vaihto-omaisuutta jaettuna lyhytaikaisilla veloilla; sekä negatiivisella omalla pääomalla (*NEGOPO*) (Mansi, Maxwell & Miller 2004; Fortin & Pittman 2007).

Lisäksi mallissa on kontrolloitu vuosi ja toimiala. Toimiala on luokiteltu toimialakoodin ensimmäisen numeron mukaan perustuen yhtiön kuulumiseen SIC-toimialaluokkaan.

## Kuvailevat tunnusluvut

Taulukossa 3.2 on esitetty muuttujien jakaumia kuvaavat tunnusluvut. Lähes neljäsosaan aineistossa olevista tilinpäätöksistä on valittu Big 4 -yhteisöä edustava tilintarkastaja ja 62,5 prosentissa on valittu vaatimusta korkeamman tason tarkastaja. Hieman yli neljäsosassa havainnoista toimitusjohtajan omistusosuus on 20 prosenttia tai vähemmän ja noin viidesosassa välillä 20 prosenttia ja 50 prosenttia. Hieman yli puolessa havainnoista toimitusjohtajan omistusosuus on vähintään 50 prosenttia. Vastaajien antamien ilmoitusten mukaan yli viidesosalla on vähintään yksi ulkopuolinen jäsen hallituksessa.



Taulukko 3.2. Kuvailevat tunnusluvut. Muuttujien kuvaukset on esitetty taulukossa 3.1.

	N	Mean	St.Dev	min	max
BIG4	2904	.245	.43	0	1
KOROTETTU LAATU	2904	.625	.484	0	1
CEO20	2904	.273	.446	0	1
CEO49	2904	.195	.396	0	1
CEO50	2904	.532	.499	0	1
ULK HALLJÄSEN	2904	.22	.415	0	1
LNHALLITUKSEN KOKO	2904	1.251	.356	0	2.565
LNOMISTAJAT	2904	1.267	.524	0	6.066
LNKOKO	2904	6.169	1.421	2.342	12.201
KONSERNI	2904	.058	.234	0	1
POKIERTO	2904	2.254	1.605	0	18.661
VIENTI	2904	.258	.437	0	1
VAR SAAM	2904	.384	.249	0	.998
VELKAANTUNEISUUS	2904	.547	.393	.001	9.06
LNİKÄ	2904	2.645	.689	0	4.595
ROA	2904	.095	.198	-2.805	1.837
TAPPIO	2904	.149	.357	0	1
QUICK R	2904	2.36	6.843	0	224.8
NEG OPO	2904	.041	.197	0	1

Taulukossa 3.3 on esitetty Pearsonin korrelaatiomatriisi. Toimitusjohtajan omistusosuuden lisääntyessä vähenee omistajien lukumäärä, hallituksen jäsenten lukumäärä ja ulkopuolisten hallituksen jäsenten lukumäärä. *CEO50* korrelaatio on esimerkiksi -0,238 ulkoisten hallituksen jäsenten kanssa, -0,322 hallituksen jäsenten lukumäärän kanssa ja -0,389 omistajien lukumäärän kanssa. Tilastollisesti merkitseviä korrelaatioita havaitaan joidenkin kontrollimuuttujien välillä: *TAPPIO* ja *ROA* (-0,546), sekä *ROA* ja velkaantuneisuus (-0,540). *VIF*-arvojen perusteella muuttujien välillä ei kuitenkaan ole multikollinearisuutta.

Taulukko 3.3. Pearsonin korrelaatiot (n=2904). Muuttujien kuvaukset on esitetty taulukossa 1. p < 0,05 on esitetty lihavoituna.

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	
(1) BIG4	1.000																			
(2) KOROTETTU_LAATU	0.379	1.000																		
(3) CEO20	0.215	0.077	1.000																	
(4) CEO49	-0.023	-0.036	-0.301	1.000																
(5) CEO50	-0.173	-0.040	-0.654	-0.524	1.000															
(6) ULK_HALLJÄSEN	0.243	0.130	0.256	0.012	-0.238	1.000														
(7) LNHALLITUKSEN	0.165	-0.007	0.280	0.090	-0.322	0.436	1.000													
(8) LNMISTAJAT	0.105	0.012	0.166	0.304	-0.389	0.219	0.389	1.000												
(9) LNKOKO	0.260	-0.009	0.292	-0.001	-0.260	0.285	0.346	0.273	1.000											
(10) KONSERNI	0.130	0.091	0.050	0.031	-0.069	0.171	0.136	0.185	0.314	1.000										
(11) POKIERTO	-0.069	-0.005	-0.100	0.001	0.089	-0.076	-0.094	-0.094	-0.375	-0.098	1.000									
(12) VIENTI	0.129	0.082	0.079	0.084	-0.138	0.198	0.193	0.190	0.254	0.181	-0.083	1.000								
(13) VAR_SAAM	0.032	0.026	0.084	0.031	-0.099	0.016	-0.035	0.040	0.047	-0.027	0.299	0.149	1.000							
(14) VELKANTUNEISUUS	0.042	0.068	0.035	-0.010	-0.023	0.038	-0.006	-0.054	-0.120	-0.035	0.209	0.091	0.164	1.000						
(15) LNIKÄ	0.075	-0.014	0.038	-0.045	0.002	0.008	0.075	0.127	0.223	0.126	-0.173	0.035	0.017	-0.130	1.000					
(16) ROA	-0.066	-0.071	-0.070	-0.014	0.073	-0.084	-0.090	-0.041	0.030	-0.009	-0.036	-0.112	-0.071	-0.540	-0.012	1.000				
(17) TAPPIO	0.055	0.089	0.047	-0.004	-0.039	0.031	0.004	-0.008	-0.144	-0.034	0.106	0.051	0.053	0.343	-0.057	-0.546	1.000			
(18) QUICK_R	-0.021	0.009	0.013	-0.014	-0.001	0.018	-0.035	-0.001	0.057	0.036	-0.150	-0.061	-0.132	-0.226	0.064	0.048	-0.025	1.000		
(19) NEG_OPO	0.025	0.059	0.011	0.027	-0.031	0.042	-0.037	-0.043	-0.109	-0.051	0.127	0.030	0.044	0.506	-0.065	-0.312	0.325	-0.051	1.000	

## Tulokset

Taulukossa 3.4 on esitetty logistisen regressioanalyysin tulokset. Selitettävä muuttuja on malleissa (1)–(3) *BIG4* ja malleissa (4)–(6) *KOROTETTU\_LAATU*. Koska kyseessä on paneeliaineisto, on estimaattien keskivirheet korjattu yritystason klusteroinnilla. *CEO20* on positiivinen ja merkitsevä (0,561,  $p < 0,05$ ) mallissa (1). Verrattuna muihin omistusluokkiin (*CEO49* ja *CEO50*), toimitusjohtajan matalampi omistusosuus lisää todennäköisyyttä valita Big 4 -yhteisön edustaja tilintarkastajaksi. Tämä tulos on edelleen merkitsevä (0,499,  $p < 0,10$ ) mallissa (3), kun malliin lisätään ulkoinen hallituksen jäsen, mikä vahvistaa hypoteesin H1. Hypoteesi H2 saa niin ikään tukea. Ulkopuolinen hallituksen jäsen lisää todennäköisyyttä valita Big 4 -yhteisön edustaja tarkastajaksi (kertoimet 0,815,  $p < 0,01$  ja 0,755,  $p < 0,01$ ) malleissa (2) ja (3). Edelleen ulkopuolinen hallituksen jäsen lisää todennäköisyyttä valita vaatimuksia korkeampi laatutaso (HTM vs. maallikko tai KHT vs. HTM). Kerroin on positiivinen ja merkitsevä (0,830,  $p < 0,01$  ja 0,789,  $p < 0,01$ ) malleissa (5)–(6) riippumatta toimitusjohtajan omistusosuudesta.

Taulukko 3.4. Logistinen regressio. Muuttujien kuvaukset on esitetty taulukossa 3.1. Selitettävä muuttuja BIG4 (mallit 1–3) ja KOROTETTU\_LAATU (mallit 4–6). Vuosi ja toimiala luokkamuuttujat sisältyvät kaikkiin malleihin. Regressiokerrointen keskipvirheet on klusteroitu yritystasolla. Klusterointikorjatut keskipvirheet on esitetty suluissa regressiokertoimien alapuolella.

	BIG4			KOROTETTU_LAATU		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
CEO20	0.561** (0.270)		0.499* (0.271)	0.458* (0.255)		0.387 (0.259)
CEO50	-0.110 (0.280)		-0.105 (0.281)	0.074 (0.224)		0.074 (0.230)
ULK_HALLJÄSEN		0.815*** (0.230)	0.755*** (0.228)		0.830*** (0.255)	0.789*** (0.253)
LNHALLITUKSENO	0.243 (0.344)	0.026 (0.358)	-0.106 (0.360)	-0.279 (0.257)	-0.520* (0.274)	-0.579** (0.277)
LNOMISTAJAT	0.000 (0.174)	0.011 (0.180)	-0.015 (0.187)	0.082 (0.187)	0.068 (0.182)	0.076 (0.192)
LNKOKO	0.391*** (0.083)	0.421*** (0.086)	0.368*** (0.085)	-0.139* (0.077)	-0.147* (0.076)	-0.172** (0.078)
KONSERNI	0.371 (0.427)	0.197 (0.427)	0.281 (0.434)	1.124*** (0.425)	1.034** (0.425)	1.059** (0.431)
POKIERTO	0.019 (0.057)	0.015 (0.058)	0.018 (0.057)	-0.058 (0.053)	-0.065 (0.053)	-0.063 (0.053)
VIENTI	0.253 (0.234)	0.157 (0.235)	0.190 (0.237)	0.333 (0.230)	0.264 (0.228)	0.279 (0.229)
VAR_SAAM	-0.068 (0.437)	0.004 (0.431)	-0.107 (0.433)	0.235 (0.374)	0.274 (0.375)	0.216 (0.373)
VELKAANTUNEIS	0.258 (0.280)	0.257 (0.281)	0.232 (0.296)	0.289 (0.296)	0.325 (0.302)	0.314 (0.305)
LNIKÄ	0.086 (0.159)	0.114 (0.157)	0.120 (0.158)	-0.128 (0.132)	-0.097 (0.131)	-0.101 (0.131)
ROA	0.103 (0.453)	0.125 (0.442)	0.135 (0.437)	0.090 (0.362)	0.151 (0.352)	0.143 (0.359)
TAPPIO	0.420** (0.179)	0.466*** (0.180)	0.425** (0.178)	0.374** (0.166)	0.402** (0.166)	0.376** (0.166)
QUICK_R	-0.020 (0.014)	-0.022 (0.014)	-0.023 (0.015)	0.002 (0.009)	0.001 (0.009)	0.001 (0.009)
NEG_OPO	0.081 (0.376)	-0.011 (0.388)	-0.016 (0.385)	0.164 (0.349)	0.068 (0.352)	0.063 (0.351)
vakio	-4.620*** (1.487)	-4.700*** (1.485)	-4.149*** (1.478)	1.919* (0.981)	2.227** (0.987)	2.394** (1.023)
N	2904	2904	2904	2904	2904	2904
Pseudo R <sup>2</sup>	0.112	0.115	0.124	0.051	0.060	0.063

\*\*\*  $p < 0.01$ , \*\*  $p < 0.05$ , \*  $p < 0.1$

Yrityksen koon yhteys tilintarkastuksen laadun kysyntään on selkeä. Mallien (1)–(3) tulosten perusteella Big 4 -yhteisön edustajan valinnan todennäköisyys kasvaa yrityksen koon kasvaessa. Mallien (4)–(6) tulosten perusteella laadun korottamisen todennäköisyys laskee yrityksen koon kasvaessa. Tämä johtuu luultavasti siitä,

ettei suurimmilla yrityksillä ole mahdollisuutta korottaa laatua, koska näillä on jo KHT-tason tarkastajavaatimus. Sen sijaan kuuluminen konserniin näyttää lisäävän todennäköisyyttä valita vaadittua tasoa korkeampi tarkastaja, mutta ei *BIG4* valinnan todennäköisyyttä. Muuttujan *KONSERNI* kerroin on positiivinen ja merkitsevä malleissa (4)–(6), mutta ei malleissa (1)–(3). Muista kontrollimuuttujista *TAPPIO* lisää todennäköisyyttä *BIG4* valinnalle ja korotetulle laadulle. Logististen regressiomallien selitysasteet (Pseudo  $R^2$ ) ovat korkeampia malleissa (1)–(3) kuin malleissa (4)–(6).

## Yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkimuksen tarkoituksena oli analysoida, miten toimitusjohtajan omistusosuus ja hallituksen koostumus (ulkopuoliset hallituksen jäsenet) vaikuttavat tilintarkastuksen laadun kysyntään. Tutkimusaineiston ajanjakso kattaa tilintarkastussäädökset, joiden mukaan yritys on, sen koosta riippuen, voinut valita kolmen eri laatu- eli koulutustason tilintarkastajan. Tutkimuksessa mitattiin tilintarkastuksen laatuvaatimusta kahdella eri mittarilla, eli Big 4 -tilintarkastusyhteisöä edustavan tarkastajan olemassaololla (esim. Becker ym. 1998; Francis ym. 1999; Van Tendeloo & Vanstraelen 2008; Cano-Rodríguez 2010) ja tilintarkastajan koulutustasolla (Niskanen ym. 2011).

Tutkimuksen mukaan toimitusjohtajan omistusosuuden laskiessa kasvaa todennäköisyys valita Big 4 -yhteisöä edustava tilintarkastaja. Tämä todennäköisyys on suurimmillaan, kun toimitusjohtajan omistusosuus on vähemmän kuin 20 prosenttia. Ulkopuolisen hallituksen jäsenen mukanaolo kasvattaa sekä todennäköisyyttä valita Big 4 -yhteisön tilintarkastaja että todennäköisyyttä korottaa tarkastajan laatua tämän koulutuksella mitattuna. Tulos on riippumaton toimitusjohtajan omistusosuudesta.

Nykyisin voimassa olevan tilintarkastuslain mukaan niin kutsuttuja maallikkotarkastajia ei enää tunneta. Samalla pienempien yritysten tilintarkastusvelvollisuus on muuttunut vapaaehtoiseksi. (Tilintarkastuslaki 1141/2015.) Tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että tilintarkastuksen laadun kysyntä voi tulla säädösten lisäksi yrityksen sisältä.

## Lähteet

- Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020. Listayhtiöiden hallinnointikoodi. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2019/11/hallinnointikoodi-2020.pdf>
- Ball, R. & Shivakumar, L. 2005. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics* 39(1), 83–128.
- Beasley, M. & Petroni, K. 2001. Board Independence and Audit-Firm Type. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20, 97–114.
- Beatty, A., Ke, B. & Petroni, K. 2002. Earnings management to avoid earnings declines across publicly and privately held banks. *The Accounting Review* 77(3), 547–570.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R. 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research* 15(1), 1–24.
- Burgstahler, D., Hail, L. & Leuz, C. 2006. The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms. *The Accounting Review* 81(5), 983–1016.
- Cano-Rodriguez, M. 2010. Big auditors, private firms and accounting conservatism: Spanish evidence. *European Accounting Review* 19(1), 131–59.
- Carey, P., Simnett, R. & Tanewski, G. 2000. Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19, 37–51.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L. & Riley Jr, R. A. 2002. Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research* 19(3), 365–384.
- Chaney, P., Jeter, D. & Shivakumar, L. 2004. Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review* 79(1), 51–72.
- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B. & Zang, Y. 2010. Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1), 73–97.
- Gilson, S. C. 1990. Bankruptcy, boards, banks, and blockholders: Evidence on changes in corporate ownership and control when firms default. *Journal of Financial Economics* 27(2), 355–387.
- Craswell, A., Francis, J. & Taylor, S. 1995. Auditor brand name reputations and industry specialisations. *Journal of Accounting and Economics* 20, 297–332.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3), 183–199.
- Fama, E. F. 1980. Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy* 88, 288–307.
- Fama, E. F. & Jensen, M. C. 1983. Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics* 26, 301–325.
- Fan, J. P. H. & Wong, T. J. 2005. Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research* 43(1), 35–72.
- Fortin, S. & Pittman, J. A. 2007. The role of auditor choice in debt pricing in private firms. *Contemporary Accounting Research* 24(3), 859–896.
- Francis, J. R., Maydew, E. L. & Sparks, C. H. 1999. The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18(2), 17–34.
- Francis, J. R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36, 345–368.
- Francis, J. R. & Yu, M. D. 2009. Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review* 84(5), 1521–1552.
- Healy, P. 1985. The impact of bonus schemes on the selection of accounting principles. *Journal of Accounting and Economics* 7, 85–107.

- Hill, R. C., Griffiths, W. & Lim, G. C. 2008. *Principles of Econometrics* (4. painos). Hoboken: John Wiley & Sons.
- Jensen, M.C. & Meckling, W. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and capital structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.
- Karjalainen, J. 2011. Audit quality and cost of debt capital for private firms: evidence from Finland. *International Journal of Auditing* 15(1), 88–108.
- Kihn, L.A. 2017. Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Kihn, L.A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 81–100.
- Keskuskauppakamari 2020. Asialuettelo listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittämiseksi. Corporate Governance. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2020/08/asialuettelo-listaamattomien-yhtioiden-hallinnoinnin-kehittamiseksi.pdf>
- Knechel, R. W., Niemi, L. & Sundgren, S. 2008. Determinants of auditor choice: Evidence from a small client market. *International Journal of Auditing* 12(1), 65–88.
- Lennox, C. S. 2005. Management ownership and audit firm size. *Contemporary Accounting Research* 22(1), 205–227.
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F. & Miller, D. P. 2004. Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research* 42(4), 755–793.
- Niskanen, M., Karjalainen, J. & Niskanen, J. 2010. The Role of Auditing in Small, Private Family Firms: Is it about Quality and Credibility? *Family Business Review* 23(3), 230–245.
- O’Sullivan, N. 2000. The impact of board composition on audit quality: Evidence from large UK companies. *British Accounting Review* 32, 397–414.
- Piot, C. 2001. Agency costs and audit quality: Evidence from France. *The European Accounting Review* 10(3), 461–499.
- Piot, C. 2005. Auditor reputation and model of governance: a comparison of France, Germany and Canada. *International Journal of Auditing* 9, 21–44.
- Prevost, A. K., Rao, R. P. & Hossain, M. 2002. Board Composition in New Zealand: An Agency Perspective. *Journal of Business Finance and Accounting* 29, 731–760.
- Steijvers, T. & Niskanen, M. 2014. Tax aggressiveness in private family firms: An agency perspective. *Journal of Family Business Strategy* 5(4), 347–357.
- Van Tendeloo, B. & Vanstraelen, A. 2008. Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market. *European Accounting Review* 17(3), 447–469.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. 1986. *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Zaman, M., Hudaib, M. & Haniffa, R. 2011. Corporate governance quality, audit fees and non-audit services fees. *Journal of Business Finance & Accounting* 38(1–2), 165–197.

## Säädökset

Osakeyhtiölaki 624/2006

Tilintarkastuslaki 1141/2015

# 4

## Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi tilintarkastuksessa:

### ISA-standardit, vastuukysymykset ja raportointimallit

*Matti Urpilainen ja Sakke Vehkakoski*

*Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi suuntautuu tulevaisuuteen, ja tässä mielessä siinä on kysymys aina epävarman tulevaisuuden ennustamisesta. Artikkelissa tarkastellaan, miten kansainväliset tilintarkastusstandardit ohjaavat arviointia Suomen sääntelykehyksessä ja millainen merkitys niille tulisi antaa tilintarkastajan vastuuta koskevassa arvioinnissa. Siinä pohditaan, voitaisiinko arvioinnin epävarmuustekijät huomioida paremmin sekä tilinpäätösten informatiivisuutta parantaa nykyistä nyansoidummalla raportoinnilla. Aihepiiri on Suomessa vähän tutkittu, ja keväästä 2020 lähtien siihen on kohdistunut lisääntyntä mielenkiintoa myös COVID-19-pandemian yrityksille aiheuttamien talousvaikeuksien takia.*

*Avainsanat: liiketoiminnan jatkamisedellytykset, ISA-standardit, tilintarkastajan arvio*



## Johdanto

Tilinpäätösraportointi perustuu oletukselle liiketoiminnan jatkuvuudesta: kirjanpito laaditaan, varat ja velat arvostetaan sekä kassavirtalaskelmat laaditaan tästä oletuksesta lähtien. Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yrityksen taloudellisesta tilanteesta vain, mikäli oletus liiketoiminnan jatkamisedellytyksistä on oikea ja perusteltu. Liiketoiminnan jatkamisedellytys kuuluu tilintarkastuksessa arvioitaviin asioihin. Mikäli tilintarkastaja katsoo, että tilinpäätös ei anna oikeaa kuvaa liiketoiminnan jatkamisedellytyksistä tai esiin nousee olennaisia liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä vaarantavia seikkoja, tämä on huomioitava tilintarkastuskertomuksessa. Pääperiaatteet ovat sinänsä selkeät, mutta käytännön tilanteet voivat olla hyvin monimutkaisia. Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi suuntautuu tulevaisuuteen, ja tässä mielessä siinä on kysymys aina epävarman tulevaisuuden ennustamisesta. Arviointiin on myös useampia rinnakkaisia näkökulmia. Tilintarkastuksessa arvioidaan ensisijaisesti sitä, voidaanko yrityksen johdon tekemää arviointia jatkamisedellytysten olemassaolosta pitää asianmukaisena.<sup>1</sup>

Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi tilintarkastuksessa on ajankohtainen ja mielenkiintoinen aihe monestakin eri näkökulmasta: akuutin taloudellisen tilanteen takia, tilintarkastuksen sääntelyä ja vastuukysymyksiä koskevana ongelmana sekä tilintarkastuksen käytännön toteuttamisen ja kehittämisen kannalta. Akateemisesti aihepiiriä voidaan tutkia ja on tutkittu<sup>2</sup> esimerkiksi sääntelyteknisestä näkökulmasta, osapuolien toimintavelvollisuuksien ja siitä syntyvien vastuuaselmien kannalta<sup>3</sup> sekä raportointiin liittyvien odotusten ja taloudellisten vaikutussuhteiden kannalta<sup>4</sup>.

Keväällä 2020 alkaneen COVID-19-pandemian torjumiseksi toteutetut toimenpiteet ovat heikentäneet yritysten toimintaedellytyksiä hyvin monitasoisesti ja johdaneet vaikeasti ennakoitaviin muutoksiin markkinoilla ja kuluttajatottumuksissa.<sup>5</sup> Tätä kirjoitettaessa, elokuussa 2020, laman syvyys ja talouden toipumiskäyrät ovat

<sup>1</sup> Ks. Kausar & Lennox (2017), jotka esittävät, että tilintarkastuksessa tapahtuva arviointi kompensoi eräissä tilanteissa sitä, että myös erittäin huonossa taloudellisessa tilanteessa olevat yritykset tyypillisesti laativat kirjanpitoonsa going concern -pohjalta eikä likvidaatioarvojen perusteella. Heidän mukaansa ”conservative audit reporting helps to compensate for a lack of conservatism in the balance sheet.”

<sup>2</sup> Liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä on tutkittu kansainvälisessä tilintarkastustutkimuksessa monipuolisesti. Hyvä koonti esillä olleista tutkimusnäkökulmista sisältyy artikkeliin Carson, Fargher, Geiger, Lennox, Raghunandan & Willekens (2013).

<sup>3</sup> Ks. esim. Kaplan & Williams 2013.

<sup>4</sup> Ks. esim. Hossain, Raghunandan & Rama 2020 sekä Menon & Williams 2010.

<sup>5</sup> Suomen Tilintarkastajat ry on reagoinut tilanteeseen antamalla jäsenilleen pandemiaan liittyviä erilaisia ohjeita ja suosituksia. Ks. esim. yhdessä Taloushallintoliiton kanssa laadittu suositus ”COVID-19-pandemian vaikutuksista päättyneiden tilikausien tilinpäätöksiin (FAS) – tilikauden jälkeiset tapahtumat”, jossa käydään läpi pandemian vaikutuksia toiminnan jatkuvuuden arviointiin ja raportointiin. Samankaltaisia ohjeita on annettu myös ulkomailla, ks. esim. ICAEW:n oh-

vielä hahmottumatta. Voidaan kuitenkin olettaa, että suoraan COVID-19-pandemiaan kytkeytyvät toimintaedellytysten muutokset saattavat (tietenkin riippuen toimialasta) vaikuttaa tilinpäätöksiin vielä vuonna 2021 ja sen jälkeenkin.<sup>6</sup> Suomessa liiketoiminnan jatkamisedellytyksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet ovat olleet korostuneesti esillä alkuvuodesta 2020, kun korkein hallinto-oikeus poisti tilintarkastuslautakunnan Anttila Oy:n tilintarkastajalle antaman varoituksen ratkaisulla KHO 583/2020. Ratkaisun tiimoilta nousee esiin yleisemminkin kysymys siitä, miten ISA-standardit tulisi käyttää vastuun arvioinnin perusteena Suomessa. Lisäksi voidaan pohtia, voitaisiinko liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointiin liittyvä monimutkaisuus ja moniulotteisuus jotenkin nykyistä paremmin huomioida tilintarkastajan raportointikehikossa: olisiko nykyisten kyllä/ei-tyyppisten kannanottojen tilalle syytä tämän kysymyksen osalta harkita enemmän informaatiota ja arvioinnin perusteita valottavia ja siinä mielessä nyansoidumpia vaihtoehtoja?

## Tilintarkastusstandardien sitovuudesta

ISA-standardit perustuvat tilintarkastusalan kansainväliseen itsesääntelyyn, mutta lisäksi niillä on käytännössä vakiintunut asema laadukkaan tilintarkastustyön mitta-  
puuna ja niiden asema normilähteenä on huomioitu myös pakottavassa lainsäädännössä.

Tilintarkastuslain (TTL, 1141/2015) 3:3 §:n mukaan:

Sen lisäksi, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tehtävässä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit).

Laissa myös todetaan, että kirjanpitolain (KPL 30.12.1997/1336) 1:4a §:n mukaisten pienyritysten tilintarkastuksessa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan

---

jeet ”*Coronavirus (COVID-19): considering going concern – a guide for auditors*” ja ”*How to report on material uncertainty related to going concern – a guide for auditors*”.

<sup>6</sup> Aiemmassa tilintarkastustutkimuksessa edellinen finanssikriisi on ollut esillä tilintarkastusalan itsesääntelyn sisältöön ja strategioihin vaikuttaneena taitekohtana, ks. esim. Bengtsson 2011 ja Kusano & Sanada 2019. Covid-19 on markkinoihin ja finanssijärjestelmään nähden ulkoinen tekijä, joten se ei voine osoittautua samankaltaiseksi taitekohdaksi, vaikka tilanne näyttääkin johtavan käytäntöjen tarkentumiseen ja kehittymiseen erityisesti tässä tarkastellun liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin osalta.

soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Lisäksi TTL 3:5 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilintarkastusstandardeja tilintarkastuksessa on noudatettu. Nämä säännökset linkittyvät TTL 4:3 §:n yleissäännökseen, jonka mukaan ”tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan”.

Tilintarkastuslain säännöksissä ei määritellä, eikä niissä olisi mahdollistakaan yksityiskohtaisesti määritellä, miten kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja tulee noudattaa – mitä se konkreettisesti tarkoittaa kunkin yksittäisen tilintarkastuksen tai yksittäisen tilintarkastuksessa esiin nousevan kysymyksen kannalta. TTL 3:3 §:n säännöstä rasittaa nykytilassa lisäksi sellainenkin epämääräisyys, että lainkohdassa puhutaan ”unionissa sovellettavaksi hyväksytyistä” tilintarkastusstandardeista, mutta ISA-standardeja ei ole EU:ssa muodollisesti hyväksytty. Tilintarkastuslakiin ei näin ollen sisälly säännöstä, jossa ISA-standardit olisi yksiselitteisesti määritelty sitovaksi normilähteeksi.<sup>7</sup>

Kotimaisen lainsäädännön ja kansainvälisten standardien välisen suhteen eritteilyssä ei kuitenkaan päästä kovin pitkälle pintapuolisella sitova/ei-sitova-dikotomialla.<sup>8</sup> Tästä hyvän esimerkin tarjoaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus, joka on kiistattomasti muodollisessa katsannossa ei-sitovaa sääntelyä, mutta jonka tosiasiallinen merkitys markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä on erittäin vahva, mikä on selväsanaisesti todettu myös KHO:n oikeuskäytännössä.

Kun markkinaehtoperiaate on verolainsäädännössä (VML 31 §) ilmaistu vain yleisperiaatteena, on oikeastaan väistämätöntä, että laajasti kansainvälisesti tunnettuun ja sovellettuun yksityiskohtaiseen ohjeistukseen nojaututaan käytännön ratkaisutilanteissa ylimpiä tuomioistuimia myöten. Asia voidaan nähdä myös niin, että käytännössä ei ole olemassa muuta varteenotettavaa markkinaehtoperiaatteen jäsentynyttä määritelmää kuin se, mikä OECD:n siirtohinnoitteluohjeista on luetavissa.<sup>9</sup> Näin ajateltuna myös ISA-standardeja voisi olla käytännössä vaikea väistää määriteltäessä hyvän tilintarkastustavan sisältöä, vaikka niistä ei olisi tilintarkastuslaissa minkäänlaista mainintaa. Se, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet perustuvat valtioiden väliseen yhteistyöhön, ei tee niistä normilähteenä merkittävästi erilaista kuin tilintarkastusalan itsesääntelyyn perustuvat ISA-standardit, koska kumpikaan normisto ei rinnastu lainsäädäntöön.

---

<sup>7</sup> ISA-standardien merkityksestä erityisesti hallinnon tarkastuksen näkökulmasta ks. Ruohonen 2020, 74–79.

<sup>8</sup> Torkkel on systematisoinut kansainvälisen tilinpäätöskäytännön vaikutusta Suomen kirjanpitolain tulkintaan KILAn ohjeiden ja lausuntojen valossa. Tältäkin osin voidaan havaita moninaisia vaikutussuhteita, ks. Torkkel 2020, 316.

<sup>9</sup> Toisaalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on otettu kantaa vain niihin kysymyksiin, joista siirtohinnoitteluohjeista laadittaessa on päästy yksimielisyyteen, ks. Raunio & Karjalainen 2018, 39.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat tässä yhteydessä varteenotettava vertailukohta myös siitä syystä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema normilähteenä on ollut Suomessa tuomioistuinten arvioitavana jo suuressa joukossa julkaistuja ja julkaisemattomia ratkaisuja jo jokseenkin monenlaisista näkökulmista. Ratkaisutilanteissa on tullut esiin se, että vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat sinänsä erittäin yksityiskohtaiset, niiden sisältö rajoittuu pääasiassa markkinaehtoperiaatteen kuvaamiseen. Siirtohinnoitteluohjeista ei saa vastausta esimerkiksi siihen, miten verovelvollisen oikeusturva on huomioitava tai miten osapuolten esittämiä selvityksiä tai näyttöä on arvioitava Suomen lainsäädännön mukaisissa viranomais- ja tuomioistuinmenettelyissä. Erikseen on myös arvioitava, missä määrin sisällöltään muutettuja tai tarkennettuja ohjeita voidaan ottaa verovelvollisen vahingoksi huomioon arvioitaessa sellaisten liiketoimien markkinaehtoisuutta, jotka on tehty ennen uusien ohjeiden voimaantuloa. Vaikka lähtökohtana onkin se, että siirtohinnoitteluohjeilla on vahvaa tosiasiallista sitovuutta markkinaehtoista hinnoittelua määriteltäessä, ne eivät ole ”avaimet käteen” -ratkaisu kaikkia käytännön tilanteita varten, eivätkä varsinkaan oikeusturvamenettelyjä varten.

Onkin hyvä huomata, että myös ISA-standardeilla on hieman samankaltainen kaksoisluonne. Yhtäältä niissä kuvataan neutraalisti ja yleisellä tasolla, miten tilintarkastus pitää suorittaa, jotta se tulee suoritetuksi laadukkaasti. Toisaalta ISA-standardit luovat sidosryhmille odotuksia siitä, miten tilintarkastus on suoritettu ja miten tilintarkastaja on tehtävässään toiminut. Viime kädessä kysymys on myös tilintarkastajan oikeudellisen vastuun arvioinnista. Kaikkien ISA-standardien – myös liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä koskevan ISA 570:n – sisältö näyttää hieman erilaiselta riippuen siitä, kummasta näkökulmasta sisältöä tarkastellaan.

## ISA 570 -standardi toimintaohjeena ja vastuuperusteena

ISA 570 -standardissa liitteineen selostetaan varsin yksityiskohtaisesti liiketoiminnan jatkuvuuden arvioinnin tarkoitusta, tarvittavia työvaiheita, tilintarkastajan tehtäviä sekä johtopäätösten raportointia. Standardissa on erikseen huomioitu myös julkinen sektori sekä pienemmät yritykset. Kun standardin sisältöä suhteutetaan KPL 3:3.1 §:n 1 kohdan säännökseen, jonka mukaan tilinpäätös laaditaan oletuksella kirjanpito-velvollisen toiminnan jatkuvuudesta, voidaan todeta, että kirjanpitolaissa on lausuttu yleinen tilinpäätösperiaate, jonka sisältöä ISA 570 -standardissa konkretisoidaan. Verrattuna kirjanpitolain yleissäännökseen ISA 570 -standardi on huomattavan yksityiskohtainen, mutta olisi virheellistä olettaa, että sen mahdollisimman tarkka seuraaminen voisi käytännön tilanteissa poistaa liiketoiminnan jatkuvuuden arviointiin liittyvät epävarmuudet ja tulkinnanvaraisuudet. ISA 570 antaa tilintarkastustyölle jäsentyneen viitekehiksen, mutta siitä ei saa käytännön tilanteissa suoraan vastauksia

arvioinnin kannalta olennaisiin kysymyksiin, kuten mitä evidenssiä tilintarkastajalla on mahdollisuus hankkia, miten selvitysten merkitystä tulisi arvioida tai mitä johtopäätöksiä asiassa pitäisi tehdä.

Toisaalta ISA 570 -standardista on vaikea osoittaa kohtia, joista voitaisiin (Suomen kirjanpitolain näkökulmasta) todeta, että jokin standardissa kuvattu arviointitapa tai näkökohta ei lainkaan ole relevantti liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin kannalta tai että jokin muu lähestymistapa olisi selvästi parempi. Sisällöllisesti katsottuna olisi vaikea perustella, miksi ISA 570 -standardia ei tulisi sellaisenaan noudattaa laadukkaana tilintarkastuksen ohjenuorana Suomessa, vaikka kansainvälisten tilintarkastusstandardien asema onkin meillä järjestetty lainsäädännössä varsin epämääräisesti. Yksityiskohtaiset ohjeet ovat hyödyllisiä, koska ne yhdenmukaistavat tekemistä ja tarjoavat riittävän täsmällisiä vastauksia käytännössä vastaan tuleviin ongelmatilanteisiin. Samalla tulee kuitenkin huomata, että yksityiskohtaiset ohjeet voivat muodostaa myös vaikeasti hallittavan kokonaisuuden sekä aiheuttaa epävarmuutta siitä, mikä toimintatapa on oikea.

Tätä näkökulmaa on kuitenkin tärkeää täsmentää siinä vaiheessa, kun ISA 570 -standardia käytetään mittapuuna arvioitaessa tilintarkastajan oikeudellista vastuuta tai hyvän tilintarkastustavan noudattamista. Kuten tämänkaltaisille kansainvälisille standardeille on yleensäkin tyypillistä, ISA 570 -standardissa ei ole millään tavalla otettu kantaa tai huomioitu oikeusturvanäkökohtia eikä selostettu, miten standardin sisältö suhteutuu kulloinkin sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisiin prosessiperiaatteisiin.

ISA 570 -standardi on ollut esillä tilintarkastajan velvollisuuksien arviointikriteerinä ratkaisussa KHO 583/2020. Se on ensimmäinen tilintarkastajan vastuuta koskeva julkaistu KHO:n ratkaisu nykymuotoisen tilintarkastusvalvonnan aikana, jossa tilintarkastajien toimintaa valvoo Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) yhteydessä toimiva tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunnan päätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen ja edelleen valitusluvalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tilintarkastajalle määrättävän seuraamuksen oikeellisuus tulee näin ollen arvioitavaksi hallinnon oikeussuojajärjestelmän puitteissa ja hallinnollisena sanktiona. Siksi tilintarkastajalle määrättävän seuraamuksen on oltava perusteltavissa sekä tilintarkastusnormiston että hallinnon oikeussuojajärjestelmän näkökulmasta.

Ratkaisussa KHO 583/2020 Anttila Oy:n päävastuullisen tilintarkastajan, KHT A:n toiminta tuli PRH:n tilintarkastusvalvonnan selvitettäväksi lokakuussa 2016 tilintarkastusyhteisö B Oy:n laaduntarkastuksen yhteydessä. KHT A antoi tilikautta 1.1.–31.12.2015 koskevan vakiomuotoisen eli ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen 5.4.2016. Anttila Oy asetettiin konkurssiin vain reilua kolmea kuukautta myöhemmin eli 19.7.2016. Kesko Oyj oli tätä edeltävänä vuonna maaliskuussa 2015 myynyt Anttila Oy:n Luxemburgiin rekisteröidylle sijoitusrahasto 4K Investille, joka aloitti yhtiössä laajat uudelleenjärjestelyohjelmat.

Tilintarkastuslautakunnan mukaan tilintarkastaja A ei ollut arvioinut riittävän ammatillisen skeptisyyden nojalla Anttila Oy:n liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä ja rahoituksen riittävyyttä. A:n kommunikointia yhtiön hallintoelinten kanssa sekä yhteydenpidon dokumentointia pidettiin niin ikään puutteellisena. Tilintarkastuslautakunta katsoi, että A:n ei olisi tullut antaa Anttila Oy:n tilintarkastuksesta puhdasta kertomusta, vaan mukautettu kertomus. Tilintarkastuslautakunnan mukaan A:n olisi tullut kiinnittää enemmän huomiota toiminnan jatkuvuuden arviointiin ja hankkia lisäevidenssiä riskiarvionsa tueksi ISA 570 -standardissa kuvatulla tavalla. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisussa on huomioitu myös se, että A ei ollut huomannut virhettä Anttila Oy:n rahoituslaskelmassa, jossa yhtiön aiemman omistajan Kesko Oyj:n aikaisempana tilikautena antama pääomalaina oli konvertoitu Anttila Oy:n omaan pääomaan tulikauden 2015 aikana. Tältä osin kysymys ei ollut uudesta Anttila Oy:n käyttöön tulleesta pääomasta ja rahavaroista. Tilintarkastuslautakunta antoi A:lle varoituksen.

Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi A:n valituksen. Hallinto-oikeuden mukaan muun ohessa Anttila Oy:n tappiollisuus ja sen ennakoitu jatkuminen, markkinanäkymät Suomessa, budjetoidut kassavirrat sekä se, että uusi omistaja ei ollut sitoutunut lisärahoituksen antamiseen olisivat olleet perusteita hankkia lisää tilintarkastusevidenssiä liiketoiminnan jatkamisedellytyksistä. Hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan A on laiminlyönyt myös ISA 230 -standardin mukaisen dokumentointivelvollisuutensa.

Korkein hallinto-oikeus kumosi A:lle annetun varoituksen ja määräsi oikeudenkäyntikulut korvattavaksi A:n esittämän vaatimuksen mukaisesti. KHO arvioi A:n toimintaa erikseen rahoituslaskelmassa olleen virheellisuuden ja toiminnan jatkuvuuden arvioinnin osalta. KHO katsoi, että varoitusta ei voida perustaa siihen, että A ei ollut havainnut rahoituslaskelmassa ollutta virhettä. KHO:n mukaan rahoituslaskelman välisummat ovat olleet oikein ja pääomalainan konvertointi omaan pääomaan on ilmennyt toimintakertomuksesta, joten virhe ei olisi estänyt A:ta antamasta vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta siinä tapauksessa, että hän olisi virheen tilintarkastusta suorittaessaan havainnut.

Toiminnan jatkuvuuden osalta KHO selostaa ISA 570 -standardin sisältöä ja toteaa, että A:lla on ollut velvollisuus hankkia lisäselvityksiä vasta siinä vaiheessa, jos on ilmennyt merkittävää aihetta epäillä liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä. Tämän jälkeen perusteluissa käydään läpi seikkoja, jotka osoittavat, että erityistä aihetta tällaiseen epäilyyn ei ollut. Tilinpäätöshetkellä Anttila Oy:n maksuvalmiutta koskevat tunnusluvut olivat hyvällä tasolla ja vakavaraisuus erinomaisella tasolla. Anttila Oy:n uusi omistaja oli sijoittanut yhtiöön tilikaudella 2015 noin sata miljoonaa euroa ja vielä helmikuussa 2016 viisi miljoonaa euroa. Ratkaisuselosteesta ilmenee, että yhtiö on avannut uusia myymälöitä vielä vuonna 2016 tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen.

Suullisessa käsittelyssä todistajana kuultu Anttila Oy:n silloinen talousjohtaja kertoi, että yhtiön toimiva johto oli pyytännyt ja myös saanut tarjouksia ulkopuolisilta rahoittajilta yhtiön rahoitusaseman parantamiseksi, mutta uusi omistaja 4K Invest ei ollut hyväksynyt niitä. Tältä osin perusteluissa tulee esiin se, että jatkamisedellytyksiä olisi ollut, jos niitä olisi päätetty käyttää. Todistajana kuultu talousjohtaja kertoi myös, että konkurssi tuli yllätyksenä, koska yhtiöllä oli tervehdyttämisohjelma, jota toteutettiin loppuun asti. Perusteluissa mainitaan myös A:n saama johdon vahvistuskirje, josta ei ilmennyt, että yhtiön tilanne olisi muuttunut tilikauden 2015 päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen antamishetken välillä. KHO:n mukaan A on näissä oloissa voinut antaa vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2015.

Ratkaisun KHO 583/2020 avainkohtia on perustelu, jonka mukaan ISA-standardeille ”ei voida antaa sellaista asemaa, että tilintarkastuslaissa tarkoitettujen seuraamusten määrääminen voisi perustua yksinomaan näissä standardeissa esitettyjen yksityiskohtaisten vaatimusten arviointiin”. Tämä ei tarkoita sitä, että ISA-standardit voitaisiin jatkossa jättää huomiotta seuraamuksia määrättäessä, vaan kysymys on siitä, että sanktion määräämisen tulee olla kaikkien asiassa ilmenneiden seikkojen valossa perusteltua ja perusteltavissa. Perusteluissa luonnehditaan lisäksi, että ”ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista” on pidettävä osana tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa. KHO näyttää perustellusti korostavan sitä, että seuraamusta ei voida määrätä minkä tahansa yksityiskohdan perusteella, vaan kysymys täytyy olla enemminkin keskeisten periaatteiden laiminlyönnistä.

Ratkaisussa on kysymys ennen kaikkea siitä, olisiko tilintarkastaja A:n pitänyt tilintarkastuskertomusta antaessaan ja sillä hetkellä käytettävissä olevien tietojen valossa käsittää tai arvata, että Anttila Oy:n uusi omistaja 4K Invest tulisi piakkoin luopumaan liiketoiminnan tervehdyttämisestä ja päästäisi yhtiön konkurssiin. On selvää, että tilintarkastajalle ei voida määrätä varoitusta jälkiviisauden perusteella, eli pelkästään sen tosiseikan nojalla, että Anttila Oy asetettiin piakkoin tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen konkurssiin, ellei A:lla ollut perusteltua syytä huomioida tällaista vaihtoehtoa tilintarkastuskertomusta antaessaan. Kun konkurssi tuli Anttila Oy:n silloiselle talousjohtajallekin yllätyksenä, on varsin selvää, että tilintarkastaja ei ole voinut tätä vaihtoehtoa huomioida tilintarkastusta suorittaessaan.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisu on perustunut pitkälti siihen, että A:n olisi pitänyt hankkia lisäevidenssiä Anttila Oy:n jatkamisedellytyksistä. Kuten KHO:n ratkaisusta ilmenee, A:lla ei ollut tilintarkastusta suorittaessaan erityisiä syitä epäillä Anttila Oy:n jatkamisedellytyksiä, eikä näin ollen myöskään velvollisuutta hankkia lisäevidenssiä. Lisäksi tässä tapauksessa voidaan hyvin perustein epäillä, olisiko jatkettu tiedonhankinta ja kommunikointi Anttila Oy:n johdon tai omistajatahon kanssa tuonut hyödyllisiä lisätietoja liiketoiminnan jatkamisedellytyksistä. Näin ollen voidaan pitää epätodennäköisenä, että lisäselvitysten hankkiminen olisi muuttanut A:n

tekemää johtopäätöstä siitä, että Anttila Oy:n kykyyn jatkaa liiketoimintaansa ei liity erityisiä huolenaiheita.

Yleisesti ottaen voidaan todeta, että tilintarkastajalle ei tulisi määrätä seuraamuksia sillä perusteella, ettei tämä ole hankkinut lisäselvityksiä, ellei voida selvästi osoittaa ja päätellä, että tällaisia tietoja olisi ollut saatavilla ja että ne olisivat vaikuttaneet johtopäätöksiin. Ratkaisu KHO 583/2020 osoittaa, että tilintarkastajalle ei tule määrätä seuraamusta liian yksioikoisesti vain sillä perusteella, että tilintarkastaja on toiminut jossain suhteessa eri tavalla, kuin mitä ISA-standardeissa on kuvattu. Seuraamuksia määrättäessä on otettava huomioon riittävässä määrin myös hallinnon oikeussuojajärjestelmän peruseriaatteet. Se edellyttää, että tosiseikkojen arvioinnista suljetaan pois jälkiviisauden näkökulma. Seuraamus tulisi siis määrätä vain, jos päätöksentekijä voi kaikkien tosiseikkojen nojalla vakuuttua yhtäältä siitä, että tilintarkastaja on tilintarkastusta suorittaessaan toiminut olennaisen virheellisesti tai tehnyt virheellisen johtopäätöksen ja toisaalta siitä, että tilintarkastajalla on kyseisellä hetkellä ollut realistinen mahdollisuus toimia toisin tai tehdä oikea johtopäätös.<sup>10</sup>

## Käytännön tilintarkastus: toiminnan jatkuvuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena

KPL 3:3.1 §:n 1 kohdan perusteella tilinpäätös laaditaan oletuksella kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta. Oletus toiminnan jatkuvuudesta on yksi keskeisistä tilinpäätöksen laatimista koskevista yleisistä periaatteista. Mikäli tilinpäätöksen laatimista koskevia yleisiä periaatteita ei ole noudatettu, tulee asiasta informoida erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa.<sup>11</sup> Tilinpäätöstä laadittaessa lähtökohtana on siten oletus siitä, että kirjanpitovelvollisen toiminta jatkuu toistaiseksi ja mikäli toiminnan jatkuvuuteen liittyy epävarmuustekijöitä, nämä tulee tuoda esiin myös tilinpäätöksessä, ja toisaalta, mikäli oletus toiminnan jatkuvuudesta ei kirjanpitovelvollisen käsityksen mukaan enää sovellu, tulee tilinpäätös laatia ns. realisointiperiaatteella ja asia tulee tuoda esiin tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevien liitetietojen yhteydessä.

Tilinpäätöksen laatimisesta vastuussa olevien tahojen tulee arvioida toiminnan jatkuvuuteen liittyvät kysymykset aina tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä erikseen. Esimerkiksi osakeyhtiölain (OYL 21.7.2006/624) 8:3 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain säännöksiä noudattaen ja siten kirjanpitolain tilinpäätöksen laatimista koskevat säännökset ja periaatteet sitovat osakeyhtiön johtoa tilinpäätöstä

---

<sup>10</sup> Ks. tästä Urpilainen 2020.

<sup>11</sup> Ks. Rasinaho 2019. Osakeyhtiön tilinpäätös malli 2019, kohta 4.3.2 Toiminnan jatkuvuuden periaate.



laadittaessa<sup>12</sup>. Kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa on lisäksi erikseen määryksiä johdon velvoitteista arvion tekemiseen liittyen. IAS 1 sisältää vaatimuksen siitä, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa ja häiriötilanteissa esittää liitetiedoissa toiminnan jatkuvuuteen liittyvät epävarmuustekijät tai luopuu jatkuvuusperiaatteesta laskentaperiaatteena.<sup>13</sup> Kirjanpitolaissa ei ole suoraan vastaavaa vaatimusta, mutta koska toiminnan jatkuvuuteen perustuva laskentaperuste on perustavanlaatuinen periaate tilinpäätöstä laadittaessa, tilinpäätöksen laatiminen itsessään edellyttää, että johto tekee arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa, vaikkei kirjanpitolakiin sisälly tästä nimenomaista vaatimusta<sup>14</sup>.

Lainsäädäntö asettaa myös liitetietojen esittämiselle erilaisia vaatimuksia erikoisiin kirjanpitovelvollisiin liittyen.<sup>15</sup> PMA 3:3 § edellyttää esimerkiksi myös pienyritysten esittävän liitetietona tiedot tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät ilmene muuten tilinpäätöksestä. Tilinpäätöstä laadittaessa pienyrityksenkin tulee näin ollen tarvittaessa sisällyttää tilinpäätökseensä arvio yrityksen kyvystä jatkaa toimintaansa, mikäli se on oikeiden ja riittävien tietojen antamisen kannalta tarpeen<sup>16</sup>. Myös mikroyrityksille arvion tekeminen on edellä esitettyjen perusteiden mukaisesti pakollista, mutta on katsottu, että kirjanpitolaki sinänsä ei edellytä liitetietojen esittämistä asiasta.<sup>17</sup> Sinänsä PMA 3:3 §:n vaatimus olennaisten tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien sekä niiden taloudellisen merkityksen esittämisestä on sama sekä pien- että mikroyritykselle. Tulkintaa voitaneen perustella mikroyritysten PMA 3.1:2 §:n suojasatama-säännöksellä, jonka perusteella mikroyritykset on vapautettu muun muassa toimintakertomuksen liitetietojen antamisesta. Pakollista liitetietojen esittäminen on pien- ja mikroyrityksille joka tapauksessa silloin, kun oletus toiminnan jatkuvuudesta ei sovellu ja tilinpäätös laaditaan realisointiperiaatetta noudattaen.

Toiminnan jatkuvuuden edellytysten olemassaolon arviointi ja tilinpäätöksen laatimisessa sovellettavan laskentaperiaatteen valinta kuuluvat tilinpäätöksen laatimista koskevan lainsäädännön perusteella yksiselitteisesti kirjanpitovelvollisen johdon tehtäväkenttään. Tilintarkastajan tulee puolestaan varmistua osana tilintarkastusta siitä, että johdon tekemä arviointi on tältä osin asianmukainen ja luotettava. ISA 570 -stan-

<sup>12</sup> KPL 3:7 §:n perusteella tilinpäätöksen allekirjoittavat yhteisössä hallitus ja toimitusjohtaja.

<sup>13</sup> IAS 1, tilinpäätöksen esittäminen, kappaleet 25–26.

<sup>14</sup> Ks. myös ISA 570, kohta 4 sekä Lilja & Rönkkö 2018, jossa pohditaan PMA:n suojasatama-säännöksen suhdetta ns. tilinpäätösdirektiivin (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU) vaatimukseen liitetietojen osalta. Kuten kirjoittajat toteavat, ”tilintarkastajan epäkiitolliseksi tehtäväksi saattaa jäädä tulkinnanvaraisen säännösten ja tilinpäätöksen laativan johdon omien näkemysten välissä tasapainoilu”.

<sup>15</sup> Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 1753/2015.

<sup>16</sup> Ks. PMA 1:3.1 §

<sup>17</sup> Rasinaho 2019. Osakeyhtiön tilinpäätösmalli, kohta 4.3.2 toiminnan jatkuvuuden periaate. Ks. myös PMA 1:3.2 §.

dardissa käsitellään tilintarkastajalla tilintarkastuksessa olevia velvollisuuksia, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja sen vaikutuksiin tilintarkastuskertomukseen. ISA 570 -standardin mukaisesti:

Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilinpäätöksen laatimisessa, sekä tekemään hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, liiittykö yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta.

Nämä velvollisuudet ovat olemassa, vaikka tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto ei sisältäisi nimenomaista vaatimusta siitä, että johto tekee erityisen arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.<sup>18</sup>

Kokonaisuudessaan ISA 570 -standardi asettaa tilintarkastajalle käytännössä kolme erillistä työvaihetta toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Standardin mukaan tilintarkastajan tavoitteena on ensinnäkin hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, onko johdon ollut ylipäänsä asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperiaatetta. Toiseksi hankitun evidenssin perusteella tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös siitä, liiittykö yhteisön toiminnan jatkuvuuteen olennaista epävarmuutta, joka antaisi aiheita epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Kolmanneksi hänen tulee raportoida asiasta ISA 570 -standardin mukaisesti. Mikäli johtopäätös on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, tilintarkastajan tulee kiinnittää tilintarkastuskertomuksella lukijan huomio tilinpäätöksessä esitettäviin epävarmuutta koskeviin tietoihin tai mikäli tiedot eivät ole riittäviä, lausuntoa on mukautettava vastaavasti.

ISA 570 -standardin tavoitteet ovat periaatteessa hyvin selkeät, mutta luontaisten rajoitteiden vuoksi johtopäätösten tekemiseen liiitty usein tilintarkastajasta riippumatonta merkittävää epävarmuutta, jota ei ole mahdollista poistaa millään yleisen tason ohjeistuksella. ISA 570 -standardissa todetaankin, että tilintarkastajan kyky havaita olennaiset virheellisyydet on tavanomaista huonompi silloin, kun arvioinnin kohteena ovat tulevaisuuden tapahtumat tai olosuhteet, joiden seurauksena yhteisö ei mahdollisesti kykene jatkamaan toimintaansa. Toisin sanoen tilintarkastaja ei ole ennustaja eikä sellaista voida tilintarkastajalta odottaa tai edellyttää. ISA 570 -standardissa todetaankin, että vakiomuotoista lausuntoa ei voida pitää takeena yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.<sup>19</sup>

Tilintarkastajan vastuuta koskevassa ratkaisussa KHO 583/2020 oli kysymys tilintarkastusstandardien oikeuslähdeopillisen luonteen lisäksi juuri tulevaisuuden

---

<sup>18</sup> IFAC 2017: ISA 570, kohta 6. Johdon tekemän arvion arvioiminen kohdat 12–14.

<sup>19</sup> Ks. IFAC 2017: ISA 570, kohta 7.

ennustamiseen liittyvien luontaisten rajoitteiden merkityksestä määrättäessä seuraamuksia jälkikäteen. Ratkaisusta ilmenee, että johdon tilinpäätösraportoinnin ja tilintarkastajan lausunnon asianmukaisuutta jälkikäteen arvioitaessa pois tulee sulkea jälkiviisauden mahdollisuus, eli arviointia ei voida tehdä sen perusteella mitä asioista on saatu tietää jälkikäteen. Arviointi tulee tehdä yksinomaan niiden tietojen perusteella, joita johdolla ja tilintarkastajalla oli ratkaisujen tekemisen hetkellä käytettävissään tai joita olisi ollut saatavilla asianmukaista huolellisuutta noudattaen. Vaatimukset lisäevidenssin hankkimisesta jäävät sisällöltään ontoiksi niissä tilanteissa, joissa mitään evidenssiä ei tilinpäätösraportoinnin hetkellä olisi ollut saatavilla. Myös tätä seikkaa on arvioitava korostuneesti tilintarkastushetken näkökulmasta eikä jälkiviisauden valossa.<sup>20</sup>

ISA 570 -standardin mukaan johdon tulee ulottaa arvionsa toiminnan jatkuvuudesta 12 kuukauden päähän tilinpäätöksen laatimisesta. Jälkikäteen voidaan osoittaa yksiselitteisesti, osuiko johdon arvio toiminnan jatkuvuudesta oikeaan vai ei. Yhteisö joko on jatkanut toimintaansa 12 kuukauden ajan tai sitten ei. Tilintarkastajan raportointivaatimukseen sen sijaan näyttäisi sisältyvän myös kolmas vaihtoehto. ISA 570 -standardin mukaan tilintarkastajan tulee edellä esitetyllä tavalla kiinnittää lukijan huomiota tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettäviin toiminnan jatkuvuutta koskeviin epävarmuustekijöihin silloin, kun oletus toiminnan jatkuvuudesta sinänsä on asianmukainen tilinpäätöksen laadintaperiaate, mutta toiminnan jatkuvuuteen sisältyy kuitenkin olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa aiheita epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Ja mikäli tilinpäätöksessä ei esitetä riittäviä tietoja olennaisesta epävarmuudesta, tilintarkastajan tulee antaa joko varauksen sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto.

On sinänsä mahdollista, että tilintarkastetun yrityksen toiminta jatkuu, mutta toiminnan jatkuvuuteen on objektiivisesti arvioiden liittynyt epävarmuutta, jota tilintarkastaja ei kuitenkaan ole huomionnut raportoinnissaan. Mikäli epävarmuus on ollut havaittavissa tilintarkastushetken näkökulmasta, kyseessä on poikkeama siitä, miten tilintarkastus olisi pitänyt ISA 570 -standardin (ja muiden tilintarkastusta ohjaavien standardien) mukaan suorittaa. Koska toiminta on kuitenkin jatkunut, epävarmuutta ja tilintarkastajan velvollisuuksia koskevat arvioinnit ja johtopäätökset jäisivät näissä tilanteissa erittäin tulkinnanvaraisiksi. Miten määritetään ne objektiiviset kriteerit, joiden perusteella voidaan yksiselitteisesti osoittaa toiminnan jatkuvuuteen liittyneen sellaista olennaista epävarmuutta, josta olisi tullut raportoida, vaikka sinänsä myöhemmin toteutuneet tosiseikat puoltavat tilintarkastajan valitsemaa raportointitapaa?

Käytännössä ISA 570 -standardi on perusteltua ottaa arvioinnin kohteeksi ja vastuuperusteeksi vain niissä tilanteissa, joissa yrityksen toiminta ei ole vastoin odotuksia jatkunut. Muissa tilanteissa niin sanottu kolmas raportointivaihtoehto tulee kaiketi

---

<sup>20</sup> Ks. KHO 583/2020 ja Urpilainen 2020.

nähdä eräänlaisena tilintarkastajan vastuukysymysten ”varaventtiilinä” ja sidosryhmien tietotarpeiden turvaajana. Mikäli olennaisia toiminnan jatkuvuuteen liittyviä epävarmuustekijöitä ei ole tuotu riittävässä määrin esiin tilinpäätöksessä, standardit ohjaavat tilintarkastajaa raportoimaan kertomuksellaan puutteista jämäkästi, vaikka sinänsä oletusta toiminnan jatkuvuudesta on voitu vielä pitää asianmukaisena.<sup>21</sup>

## Tilintarkastajan arviointimahdollisuudet ja arvioinnin lisäarvo

ISA 570 -standardin mukainen jatkuvuuden arviointi ja myös arvioinnin vastuukysymykset asettuvat oikeaan asiayhteyteen, kun tarkastellaan, millaista lisäarvoa tilintarkastajan tilintarkastuksen yhteydessä suorittama arviointi voi tuottaa sekä millaiset tosiasialliset arviointimahdollisuudet tilintarkastajalla tällöin on. Käytännön tilanteissa tilintarkastajan mahdollisuudet hankkia näyttöä voivat olla rajalliset. ISA 570 ohjaa hankkimaan asiakirjaevidenssiä aina kun mahdollista, mutta samalla standardissa todetaan, että esimerkiksi pk-yrityksessä ainoa evidenssi voi usein olla johdolta saatu kirjallinen vahvistus sitoutumisesta yhtiön rahoittamiseen. Esimerkiksi kassatilanteensa ja maksuvalmiutensa puolesta konkurssikypsän pk-yrityksen toiminnan jatkuvuus voi riippua pelkästään siitä, myöntääkö vakavarainen omistaja yhtiölleen rahoitusta vai ei. Jos omistaja ilmoittaa antavansa lisärahoitusta, tilintarkastajan on vaikea todentaa asiaa muuten kuin johdon kirjallisella vahvistusilmoituksella. Näissä tilanteissa kirjallisen vahvistusilmoituksen hankkiminen täytyy katsoa pääsääntöisesti riittäväksi toimenpiteeksi jo siitäkin syystä, että muuta näyttöä ei käytännössä ole saatavilla.

Tällöin tilintarkastajan vastuun piiriin ei kuulu se, jos omistaja muuttaa myöhemmin suunnitelmiaan, ei anna lisärahoitusta ja päästää yrityksen konkurssiin. Arviotavaksi voi jälkikäteen tietenkin tulla tilintarkastajan ja osapuolten tietoisuus suunnitelmista ja niiden muutoksista. Oliko johdolla tieto tilinpäätöksen laatimisen hetkellä, vai ovatko suunnitelmat muuttuneet myöhemmin? Onko tilinpäätöksessä ja tilintarkastajalle annettu tietoisesti virheellistä tietoa? Kuten todettu, on tärkeää, että johtopäätöksiä näistä asioista tehdään korostuneesti tilintarkastuksen suorittamishetkellä käytettävissä ja saatavissa olevien tietojen perusteella eikä jälkiviisauden valossa.

Tilintarkastajalla on sinänsä laaja velvollisuus hankkia lisäevidenssiä, ja tämä voikin synnyttää varsin helposti näköharhan, että arvioinnin kannalta merkityksellistä lisäevidenssiä olisi aina saatavilla. Yksi tapa poissulkea jälkiviisauden näkökulma on tarkastella sitä, mitä lisäevidenssiä tilintarkastaja olisi voinut hankkia ja mitkä

---

<sup>21</sup> Ks. Suomen Tilintarkastajat ry. 2019 tilintarkastajan raportointi, kohta 2.6, Toiminnan jatkuvuuteen (*going concern*) liittyvät tilintarkastuskertomuksen mukautukset.

tosiasialliset mahdollisuudet tilintarkastajalla oli ennakoida tulevaisuuden tapahtumia. Tässä yhteydessä on huomionarvoista, että arviointia ei yleisesti ottaen voida perustaa sille olettamalle, että tilintarkastajalla olisi jotenkin olennaisesti paremmat edellytykset arvioida liiketoiminnan jatkamisedellytyksiä tai hankkia sitä koskevaa evidenssiä kuin yrityksen omistajilla ja toimivalla johdolla. Lisäksi tilintarkastajan mahdollisuudet ennakoida jatkamisedellytyksiä eivät ole välttämättä sen paremmat kuin yrityksen muillakaan sidosryhmillä, erityisesti silloin kun jatkamisedellytykset ovat keskeisesti sidoksissa johdon ja omistajien omiin toimenpiteisiin, esimerkiksi lisärahoituksen myöntämiseen.

Tilintarkastuksen merkitys ja lisäarvo perustuu keskeisesti luotettavan evidenssin hankkimiseen ja sen arviointiin. Jos merkityksellistä toiminnan jatkuvuuteen liittyvää evidenssiä on saatavilla, tilintarkastuksen yhteydessä hankittu evidenssi yhdistettynä tilintarkastajan asianmukaiseen arviointiin tuottaa tilinpäätöksen lukijalle lisäarvoa, koska tilinpäätöksen lukijan tietoon voi tulla raportoinnin kautta sellaista lisätietoa, jota tilinpäätöksen lukija ei ehkä saisi tietoonsa muualta ja joka ei ilmene tilinpäätökseltä jo sellaisenaan johdon tekemän oman arvion perusteella.<sup>22</sup>

Tulevaisuutta ennakoitaessa joudutaan sitoutumaan yleensä johdon laatiin ennusteisiin ja laskelmiin, joiden toteutumiseen johdolla tai omistajilla voi olla keskeinen vaikutus tai ainakin heillä on pääsy kaikkeen siihen tietoon ja kenties enemmänkin kuin mitä tilintarkastajalla on käytettävissään. Silloin lisäevidenssin hankkiminen keskittyy pääasiassa siihen, onko johto tehnyt oman arvionsa liiketoiminnan jatkamisedellytyksistä asianmukaisesti, vai onko arvio esimerkiksi tehty puutteellisilla tiedoilla tai virheellisiin oletuksiin perustuen. Mikäli tilintarkastaja pitää johdon arviointia liian optimistisena tai muuten epäasianmukaisena, tilintarkastajan on vaadittava johtoa tekemään arvionsa huolellisemmin ja perusteltujen oletusten nojalla sekä esimerkiksi hankkimaan kirjallisia vahvistuksia rahoituksen saamisesta tai sen uudelleenjärjestelyistä, ostovelkojen maksuaikojen pidennyksistä tai esimerkiksi esisopimuksista tuleviin myyntitoimituksiin liittyen. On kuitenkin huomattava, että tilintarkastajan ei välttämättä ole mahdollista hankkia riippumatonta lisäevidenssiä, vaan tilintarkastaja voi omassa arvioinnissaan olla viime kädessä sidottu johdon tai rahoittajan ilmoittamiin tietoihin.

Entä onko olemassa sellaisia yritystoiminnan jatkamiseen liittyviä epävarmuustekijöitä, joiden voidaan katsoa olevan niin yleisesti (notorisesti) tiedossa, että ne eivät sellaisenaan kuulu tilintarkastajan raportointivelvollisuuden piiriin? Esimerkiksi COVID-19-tilanne on heikentänyt talouden näkymiä globaalisti ja Suomessa. Voi olla, että tämän täysin yleisesti tiedossa olevan seikan raportointi jokaisen yrityksen tilinpäätöksessä (yksittäisen yrityksen toimialasta ja näkymistä riippumatta) ei

<sup>22</sup> Ks. Pajunen, Rautiainen & Saastamoinen 2019, jossa on tutkittu tilintarkastajien käsityksiä KAM-raportoinnin (*key audit matters*) hyödyistä. Kuten tarkastelu osoittaa, koettuun lisäarvoon vaikuttavat monet eri seikat.

juurikaan lisää tilinpäätöksen informaatioarvoa eikä tuota lisäarvoa tilinpäätöksen käyttäjille. Voidaankin kysyä, saattaako liiallinen ”varmuuden vuoksi” -raportointi tosiasiallisesti lisätä markkinoiden epävarmuutta, mikäli tilinpäätöksen lukijat eivät pysty erottamaan todellisia toiminnan jatkuvuuteen liittyviä riskitilanteita yleisestä tilinpäätös- ja tilintarkastuskertomusraportoinnista.

## Olisiko tarvetta nykyistä nyansoidummille raportointimalleille?

Kuten edellä on esitetty, liiketoiminnan jatkamisen arviointiin liittyy erityistä epävarmuutta, koska kysymys on viime kädessä tulevaisuuden tapahtumien ennakkoinnista ja koska käytettävissä oleva tilintarkastusevidenssi voi olla laadultaan ja määrältään rajallista. Tämä ilmenee yksiselitteisesti myös arviointia ohjaavasta ISA 570 -standardista, mutta kansainväliset tilintarkastusstandardit eivät tarjoa vastausta siihen, miten epävarmuus tulisi ottaa huomioon tilintarkastusraportoinnin konkreettisten muotojen ja käytäntöjen tasolla.

Voi olla, että juuri liiketoiminnan jatkamisedellytysten osalta nykyistä monipolvisemmat raportointimallit voisivat olla hyödyllisiä paitsi tilinpäätösinformaation käyttäjien, myös käytännön tilintarkastuksen sujuvuuden näkökulmasta. Raportointiin tarvittaisiin mahdollisuus myös epävarmuuksien esille tuomiseen, esimerkiksi lisätietona, mutta ilman suoranaista viittausta tilintarkastuksessa havaittuun ja tilinpäätöksestä ilmenevään olennaiseen epävarmuuteen, joka saattaa antaa aiheita epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Silloin tilintarkastajan käytettävissä olevat vaihtoehdot ottaisivat paremmin huomioon liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin erityisluonteen ja juuri siihen liittyvät epävarmuustekijät.<sup>23</sup>

Lisätiedossa voitaisiin viitata tilinpäätöksen liitetietoihin, joissa olisi puolestaan tarkempi erittely liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointia koskevista epävarmuustekijöistä ja tarvittaessa jopa tilinpäätöstä täydentävää lisätietoa epävarmuustekijöistä, ilman että tilintarkastaja ottaisi varsinaisesti kantaa toiminnan jatkuvuuteen itsessään. Nykyisten tilintarkastusstandardien perusteella tilintarkastaja ei saa täydentää tilinpäätöstä kertomuksellaan, vaan lisätiedolla tulee aina viitata tilinpäätöksessä jo esitettyihin seikkoihin, ja mikäli toiminnan jatkuvuuteen liittyviä epävarmuustekijöitä ei ole tuotu esiin liitetiedoissa, tilintarkastajan tulee mukauttaa lausuntoaan.

---

<sup>23</sup> Raportoinnin yksityiskohtien vaikuttavuus riippuu viime kädessä siitä, miten tiedon käyttäjät toimivat ja reagoivat. Ks. esim. Bessell, Anandarajan & Umar 2003, jossa on tutkittu tilintarkastuskertomukselle sisältyvän *going concern* -lausuman vaikutusta siihen, miten yritykseen liittyvää riskiä arvioitiin.

Niissä tilanteissa, joissa yhtiön johto ei pidä toiminnan jatkuvuutta vaarantuneena, johto ei myöskään välttämättä ole halukas esittämään tai koe tarvetta esittää liitetiedoissakaan selvityksiä toiminnan jatkuvuuteen liittyen. Tilintarkastajan vaihtoehdoiksi jää tällöin joko vakiomuotoinen raportointi tai kertomuksen mukauttaminen. Voi olla, että joissakin tilanteissa sekä tilintarkastajan oikeusturvan että tilinpäätöksen lukijan edun turvaamiseksi joustavampi raportointivaihtoehto olisi tarkoituksenmukaisempi. Kyllä tai ei -valintatilanteessa jompikumpi vaihtoehto osoittautuu aina jälkikäteen oikeaksi ja toinen vääräksi. Tilintarkastaja ei ole ennustaja eikä tilintarkastusstandardien tulisi myöskään kaikissa tilanteissa pakottaa tilintarkastajaa tällaiseen valintatilanteeseen. Joustavammalla raportointikehikolla valintatilanne olisi vältettävissä ja tilintarkastaja voisi tuoda raportoinnissaan havaitsemansa epävarmuustekijät joustavammin esille olematta pakotettu ”lukitsemaan” kantansa toiminnan jatkuvuuden puolesta tai sitä vastaan.

On hyvä huomata, että tilintarkastaja ja johto eivät välttämättä näissä tilanteissa aina ole edes erimielisiä raportoinnin muodosta, vaan kyse voi olla myös siitä, mikälaista evidenssiä tulevaisuuden tapahtumista on ylipäättään saatavilla tilintarkastuksen hetkellä. Esimerkiksi Anttila-tapauksen yhteydessä tilintarkastajan näkemys toiminnan jatkuvuuden edellytyksistä oli yhtenevä johdon näkemyksen kanssa ja asianmukainen sillä hetkellä saatavilla olleiden tietojen valossa, vaikka lopulta arvio osoittautuikin vääräksi. Joustavammalla raportointimahdollisuudella tilintarkastaja olisi voinut esimerkiksi todeta olevansa johdon kanssa samaa mieltä toiminnan jatkuvuuden edellytyksistä, mikäli yhtiö saa ja ottaa vastaan lisärahoitusta johdon ilmoittamalla tavalla. Tällöin tilintarkastajalla olisi myös ollut parempi mahdollisuus osua oikeaan raportoinnissaan verrattuna tilanteeseen, jossa hänen olisi pitänyt arvata johdon muuttavan myöhemmin suunnitelmiaan. Jälkikäteen arvioiden tällainen raportointimahdollisuus olisi voinut olla hyödyllinen sekä tilintarkastajan oikeusturvan että sidosryhmien tietotarpeiden kannalta.

Mikroyritysten osalta olisi lisäksi syytä tarkentaa, missä tilanteissa tilintarkastajan pitää tai hän voi vaatia mikroyritystä esittämään toiminnan jatkuvuutta koskevia liitetietoja suoja-satamasäännöksestä riippumatta tai miten toimitaan, jos mikroyrityksen tilinpäätös on kirjanpitolain mukainen, mutta näkyvissä on olennaisia toiminnan jatkuvuuteen liittyviä epävarmuustekijöitä: voiko tilintarkastaja antaa varauman sisältävän lausunnon tai kielteisen lausunnon mikroyritykselle, jos se ei anna tilinpäätöksessään tietoja toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä epävarmuustekijöistä?<sup>24</sup> Toisin

---

<sup>24</sup> Ks. tilintarkastajan raportointi, kohta 2.6.5, jossa todetaan, että ISA 570 standardin periaatteet soveltuvat täysimääräisesti myös mikroyrityksen tilintarkastuksessa toiminnan jatkuvuuden arviointiin. Vrt. Rasinaho 2019, Osakeyhtiön tilinpäätösmalli, kohta 4.3.2 toiminnan jatkuvuuden periaate, jossa todetaan, että ”mikroyritykset on vapautettu ns. suojasatamasäännöksen (PMA 1:3.2) nojalla muiden kuin pien- ja mikroyrityksasetuksessa erikseen mainittujen liitetietojen esittämisestä. Mikroyritystenkin tilinpäätökseen merkittyjen tietojen on oltava todenmukaisia, mutta tapauskohtaisten lisätietojen antamiseen ei suojasatamasäännöksen vuoksi ole velvoitetta.”

sanoen mikroyritysten kohdalla kysymys kirjanpitolain ja tilintarkastusstandardien suhteesta aiheuttaa omat tulkintaongelmansa.<sup>25</sup> Epäselvyyksien välttämiseksi niihin olisi ehkä aiheellista kiinnittää enemmän huomiota myös Suomen kansallista tilinpäätös- ja tilintarkastuskäytäntöä ohjaavassa kommentaarikirjallisuudessa sekä tilintarkastusalan sisäisissä ohjeistuksissa.

## Kokoavia näkökohtia

Keväällä 2020 Suomen tilintarkastusala antoi COVID-19-tilanteen takia tarkennettua sisäistä ohjeistusta liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnista, ja poikkeus-tilanne aktivoi muutenkin tätä aihepiiriä koskevaa ammatillista keskustelua, jota vauhditti myös helmikuussa 2020 julkaistu, tilintarkastusvalvontaa koskeva ratkaisu KHO 583/2020. Aihepiiri on koronapandemiatilanteen yhä jatkuessa esillä huomattavasti useamman yrityksen tilintarkastuksessa kuin mitä se olisi talouden normaali-tilanteessa. Aihepiirin kiinnostavuus ja ajankohtaisuus Suomessa ei kuitenkaan riipu pelkästään koronatilanteesta.

Kysymys tilintarkastettavan yrityksen jatkamisedellytyksistä ei aiheuta epävarmuutta tai konkretisoidu lähemmän selvittelyn kohteeksi läheskään jokaisessa tilintarkastuksessa, mutta silloin kun näin tapahtuu, kysymys on tilintarkastuksen tavoitteiden kannalta hyvin perustava. Lääketieteen diagnostiikkaan rinnastaen: onko nähtävissä, että potilas piakkoin kuolee? Tässä mielessä kysymys ei ole pelkästään yhdestä laadukkaasti toteutetun tilintarkastuksen välivaiheesta, vaan tärkeästä erityiskysymyksestä, joka linkittyy tilintarkastuksen tavoitteisiin, tilintarkastajan velvollisuuksiin sekä kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin. Arviointiin liittyy huomattavaa epävarmuutta ja asian luonteen takia tilintarkastajan ilmaisemalla kannalla voi olla merkittäviä vaikutuksia yrityksen sidosryhmien käyttäytymiseen.

Edellä aihepiiriä on tarkasteltu erityisesti Suomen tilintarkastussääntelyn viitekehyksessä. Tarkastelu osoitti, että kansainvälisten tilintarkastusstandardien merkitystä ei voida luonnehtia suoraviivaisella jaotellulla sitova/ei-sitova, vaan vaikutussuhteet ovat tätä moniulotteisempia. Kuten ratkaisu KHO 583/2020 osaltaan ilmentää, kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista ei saada suoraan vastauksia siihen, miten tilintarkastajan oikeudellista vastuuta on arvioitava, vaan tätä varten tilintarkastusstandardeja on tulkittava kansallisen oikeussuojajärjestelmän kantavien periaatteiden valossa. Edellä on tuotu esiin, että liiketoiminnan jatkuvuuden erityispiirteet ja käytännön epävarmuustekijät saattaisivat tulla paremmin huomioiduksi nykyistä nyansoiduimmalla raportoinnilla.

---

<sup>25</sup> Tulkintaongelmat juontuvat osaltaan siitä, että ISA-standardit on laadittu ensisijaisesti suur-yritysten tilintarkastusta varten ja ne eivät kaikilta osin sovellu yhtä hyvin pienempien yritysten tilintarkastukseen. Ks. Ruohonen 2020, 76.



## Lähteet

- Bengtsson, E. 2011. Repoliticalization of accounting standard setting – The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting* 22, 567–580.
- Bessel, M., Anandarajan, A. & Umar, A. 2003. Information content, audit reports and going-concern: an Australian study. *Accounting and Finance* 43, 261–282.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K. & Willekens, M. 2013. Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32, 353–384.
- Hossain, M., Raghunandan, K. & Rama, D. 2020. Abnormal disclosure tone and going concern modified audit reports. *Journal of Accounting and Public Policy* 39, 106764.
- Kaplan, S. & Williams, D. 2013. Do Going Concern Audit Reports Protect Auditors from Litigation? A Simultaneous Equations Approach. *The Accounting Review* 88, 199–232.
- Kausar, A. & Lennox, C. 2017. Balance sheet conservatism and audit reporting conservatism. *Journal of Business Finance & Accounting* 44, 897–924.
- Kusano, M. & Sanada, M. 2019. Crisis and organizational change: IASB's response to the financial crisis. *Journal of Accounting & Organizational Change* 15(2), 278–301.
- Lilja, M. & Rönkkö, J. 2018. Mikro- ja pienyrityksen tilinpäätös – kokemuksia ja pohdintaa uusien säännösten soveltamisesta. *Tilisanomat* 1/2018.
- Menon, K. & Williams, D. 2010. Investor Reaction to Going Concern Audit Reports. *The Accounting Review* 85, 2075–2105.
- Pajunen, K., Rautiainen, A. & Saastamoinen, J. 2019. Paraneeko tilintarkastuksen laatu keskeisten seikkojen raportoinnilla tilintarkastuskertomuksessa? Teoksessa Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruuhonen, J., Rönkkö, J. & Wacker, J. (toim.) *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*. Tampere: Tampere University Press, 77–93.
- Raunio, M. & Karjalainen, J. 2018. *Siirtohinnoittelu*. Helsinki: Alma Talent.
- Rasinaho, K. 2019. *Osakeyhtiön tilinpäätösmalli*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Ruuhonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2019. Tilintarkastajan raportointi. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2020. Suositus, COVID-19-pandemian vaikutuksista päättyneiden tilikausien tilinpäätöksiin (FAS) – ”tilikauden jälkeiset tapahtumat”. Verkkoartikkeli. <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/covid-19-pandemia-ja-paattyneiden-tilikausien-tilinpaatokset-fas/>
- Torkkel, T. 2020. Kansainvälisen tilinpäätöskäytännön vaikutuksesta kirjanpito- ja verolainsäädännön tulkintaan. *Verotus* 3/2020, 304–316.
- Urpilainen, M. 2020. Tilintarkastuslautakunnan KHT-tilintarkastajalle antaman varoituksen poistaminen – KHO 583/2020. Edilex Lakikirjasto.

### Säädökset

Kirjanpitolaki 1336/1997

Laki verotusmenettelystä 1558/1995

Tilintarkastuslaki 1141/2015

Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 1753/2015

### Oikeustapaukset

KHO 583/2020

# 5

## Tilintarkastaja yrityksen johdon liiketoimintapäätösten tarkastajana

*Janne Ruuhonen*

*Hallinnon tarkastusta on 2000-luvulla tutkittu varsin vähän. Osana hallinnon tarkastusta tilintarkastaja arvioi yrityksen johdon ja omistajien päätöksenteon lainmukaisuutta. Artikkelissa syvennyttään tilintarkastajan velvollisuuteen tarkastaa osakeyhtiön johdon tekemien liiketoimintapäätösten lainmukaisuus. Artikkelin johtopäätösten mukaan tilintarkastajan tulee arvioida nimenomaan johdon liiketoimintapäätösten lainmukaisuutta – ei tarkoituksenmukaisuutta. Tilintarkastajan velvollisuutena ei ole valvoa, että kaikki yhtiön liiketoimintapäätökset on asianmukaisesti tehty, vaan tilintarkastajan tulee keskittyä yhtiön kannalta olennaisimpiin päätöksiin. Tilintarkastajan tulee keskeisten liiketoimintapäätösten osalta arvioida esimerkiksi hallinnon pöytäkirjojen ja johdon haastattelujen avulla, onko yhtiön johdon päätöksenteko perustunut riittävään informaatioon ja harkintaan.*

*Avainsanat: hallinnon tarkastus, tilintarkastajan arvio, liiketoimintapäätösten lainmukaisuus, liiketoimintapäätösperiaate, tilintarkastus, osakeyhtiö*

## Johdanto

Tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) 3:1.1:n mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Hallinnon tarkastus on tilintarkastuksen kansallinen erityispiirre – Euroopassa hallinnon tarkastuksesta säädetään ainoastaan Suomessa, Ruotsissa ja Norjassa. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja arvioi yrityksen johdon ja omistajien päätöksenteon lainmukaisuutta. TTL 3:5.5:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on: 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Yrityksen johdon toiminnan lainmukaisuuden tarkastaminen on hallinnon tarkastuksen keskiössä. Johto joutuu usein tekemään liiketoimintapäätöksiä nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä, ja samanaikaisesti on pidettävä huolta siitä, että päätökset tehdään huolellisuusvelvollisuuden edellyttämällä tavalla. Liiketoimintapäätökset koskevat esimerkiksi investointeja, rahoituksen hankkimista, strategiaa sekä yhtiön juoksevaa hallintoa. Yritystoiminnassa pyritään tuottamaan voittoa, mikä edellyttää myös riskien ottamista.<sup>1</sup> Osa liiketoimintapäätöksistä osoittautuu myöhemmin huonosti kannattaviksi tai tappiollisiksi. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole arvioida liiketoimintapäätösten tarkoituksenmukaisuutta, vaan nimenomaan päätösten lainmukaisuutta. Liiketoimintapäätösten arvioiminen jälkikäteen on käytännössä hankalaa. Kaikkea johdon huolimatonta toimintaa tilintarkastajan ei ole mahdollista havaita, sillä tilintarkastaja ei voi tyhjentävästi käydä läpi kaikkia liiketoimintapäätöksiä tilintarkastuksen yhteydessä.

Artikkelin tavoitteena on selvittää, kuinka laajasti tilintarkastajan tulee tarkastaa osakeyhtiön johdon liiketoimintapäätösten lainmukaisuutta osana lakisääteistä tilintarkastusta. Tutkimusekonomisista syistä tarkastelu rajataan koskemaan osakeyhtiön johdon toimintaa. Osakeyhtiön johdosta säädetään osakeyhtiölain (624/2006, OYL) 6 luvussa. OYL 6:1.1:n mukaan osakeyhtiöllä on oltava hallitus. Sillä voi olla myös toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto. Nämä hallintoelimet muodostavat osakeyhtiön johdon, jonka jäseniä kutsutaan johtohenkilöiksi. Jokaisella osakeyhtiöllä on oltava hallitus – toimitusjohtaja ja hallintoneuvosto ovat vapaaehtoisia toimielimiä<sup>2</sup>. Artikkelissa

<sup>1</sup> Ks. liiketoimintapäätösten luonteesta Salo 2015, 1–3. Liiketoimintapäätösten oikeudellisesta kehikosta ks. Villa 2020, 161–181.

<sup>2</sup> Myös muu kuin virallisesti yhtiön johtoon kuuluva henkilö voi käyttää tosiasiallisesti johtohenkilön valtaa yhtiössä. Silloin kun henkilö toimii tosiasiallisesti osakeyhtiössä johtohenkilönä, hän vastaa tekemistään päätöksistä johtohenkilönä eli toimitusjohtajan tai hallituksen jäsenenä.

tarkastellaan tilintarkastajan roolia OYL 1:8:n mukaisen johdon huolellisuusvelvollisuuden sekä liiketoimintapäätösperiaatteen (*business judgment rule*) noudattamisen tarkastajana. Artikkelissa kartoitetaan myös päätöksenteon lainmukaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden rajanvetoa. Tarkastelussa keskitytään nimenomaan osakeyhtiön johdon tekemien liiketoimintapäätösten tarkasteluun, ja tarkastelun ulkopuolelle rajataan osakkeenomistajien päätöksenteko yhtiökokouksessa. Osakeyhtiön johdon toimielimistä myös hallintoneuvosto rajataan artikkelin tarkastelun ulkopuolelle, sillä hallintoneuvosto ei lähtökohtaisesti tee liiketoimintapäätöksiä. Artikkelin tutkimusmetodi on lainopillinen.

## Liiketoimintapäätökset osakeyhtiössä

Hyvän liiketoimintapäätöksen kriteeristö määräytyy taloudellisten tavoitteiden ja juridisten reunaehtojen yhteisvaikutuksen kautta, ja hyvän liiketoimintapäätöksen edellytyksenä on asianmukainen, tilannetekijät huomioon ottava päätösprosessi<sup>3</sup>. OYL 6:2.1:n mukaan hallituksen yleisenä tehtävänä on huolehtia yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistoimivalta). Hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Lisäksi hallituksella on satoja lainsäädännössä määrättyjä erityistehtäviä<sup>4</sup>. OYL 6:17.1:n mukaan toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Toimitusjohtajan on lisäksi annettava hallitukselle ja sen jäsenelle tiedot, jotka ovat tarpeen hallituksen tehtävien hoitamiseksi.

Osakeyhtiön johdon on usein tehtävä riskialttiita ja monimutkaisia liiketoimintapäätöksiä nopeassa aikataulussa. Osakeyhtiön hallitus tyypillisesti joutuu tekemään päätökset epävarmuuden vallitessa<sup>5</sup>. Osa liiketoimintapäätöksistä on rutiiniluonteisia, ja osa hankalia yrityksen johtamista, strategiaa ja investointeja koskevia päätöksiä, joita on tehtävä viivytyksettä. Esimerkiksi merkittävien investointien tai yritystoiminnan suunnanmuutosten yhteydessä yhtiön johto joutuu puntaroimaan erilaisten mahdollisuuksien lisäksi toimintaan liittyvät keskeiset riskitekijät.

OYL 1:8:n mukaan osakeyhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Yhtiön johdon on siis usein kyettävä tekemään päätökset samanaikaisesti huo-

---

ominaisuudessa. Muu tulkinta johtaisi siihen, että vastuun ulottaminen todellisiin päätöksentekijöihin olisi vaikeaa. Ks. Ruohonen 2019, 10.

<sup>3</sup> Liiketoimintapäätöksestä ks. Salo 2015, 3–5.

<sup>4</sup> Ks. erityistehtävistä Kyläkallio, Irola & Kyläkallio 2017, 554.

<sup>5</sup> Hallituksen päätöksenteosta epävarmuuden vallitessa ks. Keya 2016, 262.

llesesti ja nopeasti epävarmoissakin tilanteissa<sup>6</sup>. Lähtökohtaisesti osakeyhtiön johto ei voi jättää asioita päättämättä. Päätöksiä punnitessaan johdon tulee puntaroida taloudellisia ja oikeudellisia kysymyksiä. Mikäli johto ei toimi huolellisesti, se voi joutua vahingonkorvausvelvolliseksi.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että yksittäisten liiketoimintapäätösten osalta on hyvin vaikeaa osoittaa, onko kyseinen liiketoimintapäätös ollut paras tapa käyttää osakeyhtiön varoja<sup>7</sup>. Usein yhtiön johdolla on useita vaihtoehtoisia ratkaisumalleja esimerkiksi investointien osalta, ja liiketoimintapäätös perustuu lopulta kokonais-harkintaan. OYL 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Yhtiön johdon on liiketoimintapäätöksiä tehdessään tarkasteltava eri vaihtoehtoja yhtiön toiminnan tarkoituksen toteuttamiseksi.

## Osakeyhtiön johdon huolellisuusvelvollisuus ja yhtiön etu

OYL 1:8:n mukainen johdon velvollisuus huolellisesti toimien edistää yhtiön etua edellyttää sekä huolellista toimintaa että yhtiön edun edistämistä<sup>8</sup>. Huolellisuusvelvollisuus pitää sisällään myös lojaliteettivelvollisuuden suhteessa osakeyhtiöön ja sen kaikkiin osakkeenomistajiin.<sup>9</sup> Johdon toiminta voi olla huolimatonta tekojen tai laiminlyöntien nojalla. Huolellisuusvelvollisuuden osalta on arvioitava, miten huolellinen hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja olisi tilanteessa toiminut<sup>10</sup>. Yritystoimintaan kuuluu aina riskinotto, ja osa liiketoimintapäätöksistä osoittautuu vääjäämättä tappiollisiksi. Toiminnan *tappiollisuus* ei kuitenkaan yksinään osoita yhtiön johdon huolimattomuutta, sillä yhtiön johto voi joutua ottamaan merkittäviäkin riskejä liiketoiminnassa<sup>11</sup>. Johdon huolellisuusarviointi ei siis kytkeydy toiminnan tappiollisuuteen, vaikka huolellisuus tosiasiaa tulee arvioitavaksi erityisesti silloin, kun yhtiön toiminnan tulos ei ole ollut odotusten mukaista<sup>12</sup>.

<sup>6</sup> Johdon huolellisesta toiminnasta jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. Ks. Ruuhonen 2014, 48–51.

<sup>7</sup> Näin esimerkiksi Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2018, 28.

<sup>8</sup> Johdon huolellisuusvelvollisuudesta on säännelty kaikkien Euroopan maiden osakeyhtiölainsäädännössä, ja velvollisuuden ydinsisältö on kaikissa samankaltainen. Ks. EMCA 9.03.

<sup>9</sup> Lojaliteettivelvollisuuden tavoitteena on pyrkiä hillitsemään yhtiön johdon opportunistia. Lojaliteettiperiaatteen rikkominen voi tulla arvioitavaksi esimerkiksi yhtiön johdon välisissä oikeustoimissa ja yhtiöiden, joiden johdossa on sama henkilö(-t), välisissä oikeustoimissa. Ks. Mähönen 1998, 234, 237.

<sup>10</sup> Huolellisuuden mittapuuna on ”hyvän perheenisän” (*bonus pater familias*) noudattama huolellisuus. Ks. Immonen & Nuolimaa 2017, 9.

<sup>11</sup> Savela 2015, 92. Ks. Ruotsin osalta vastaavasti Svernlöv & Åkersten 2017, 132.

<sup>12</sup> Huolellisuuden arvioinnista yhtiön tehdessä tappiota ks. Ruuhonen 2020, 175.

Yhtiön etu puolestaan rinnastuu kaikkien osakkeenomistajien etuun<sup>13</sup>. Yhtiön edun edistäminen kytkeytyy *yhtiön toiminnan tarkoitukseen*. OYL 1:5:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Mikäli yhtiöjärjestyksessä ei siis ole määräyksiä yhtiön toiminnan tarkoituksesta, yhtiön johdon velvollisuus on edistää voitontuottamistarkoitusta. Yhtiöjärjestyksessä on saatettu määrätä, että yhtiön tarkoituksena on omakustannusperiaatteella toimiminen tai hyväntekeväisyystoiminta<sup>14</sup>. Johdon on osana liiketoiminnan jatkuvuuden varmistamista huolehdittava siitä, että yhtiön toiminta ei vaarannu esimerkiksi sen vuoksi, että velkoja voisi saada yhtiön toiminnan loppumaan konkurssiin asettamisvaateellaan<sup>15</sup>. Tilintarkastajan yhtenä tehtävänä on arvioida johdon kykyä varmistaa yhtiön toiminnan jatkuvuus (*going concern*). Voiton tuottamista arvioidaan aina pitkällä aikavälillä. Yhtiö voi esimerkiksi panostaa henkilöstön kouluttamiseen ja investointien tekemiseen silloin kun ne edistävät yhtiön etua ja tähtäävät pitkällä aikavälillä yhtiön voitontuottamiskyvyn paranemiseen tai osakkeen arvon kohoamiseen<sup>16</sup>.

Osakeyhtiön edun mukaan toimiminen liittyy joko suoraan tai välillisesti käytännössä kaikkiin yhtiön johdon liiketoimintapäätöksiin (Villa 2020, 163). Johdon toiminnan arvioinnissa tilintarkastajan tulee arvioida, onko johto toimillaan edistänyt yhtiön etua huolellisesti toimien ja samalla toiminut lainsäädännön ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti. *Tilintarkastajan* on tosiasiasa vaikea puuttua yksittäisten liiketoimintapäätösten lainmukaisuuteen ainoastaan sillä perusteella, että kyseessä on OYL 1:5:n vastainen päätös, ja vain hyvin ilmeisessä tilanteessa tilintarkastaja voisi puuttua OYL 1:5:n vastaiseen liiketoimintapäätökseen. Jos yhtiön johto yleisesti ottaen – eli ei ainoastaan yksittäisten liiketoimintapäätösten osalta – toimii osakeyhtiön tarkoituksen vastaisesti, tilintarkastaja saattaa joutua huomauttamaan asiasta. Silloin kun yhtiön tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, ja johto ei tosiasiasa millään tavalla edistä yhtiön tarkoitusta, tilintarkastajan on puututtava tällaiseen tilanteeseen<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Ks. esim. Pönkä 2013, 21–34.

<sup>14</sup> Ruohonen, Vahtera & Penttilä 2021, 204–209. Poikkeustilanteessa yhtiön toiminnan tarkoitus voi ilmetä yhtiön toimialaa koskevasta yhtiöjärjestyksessä.

<sup>15</sup> Mähönen & Villa 2015, 197. Sallitulla liiketoiminnan riskinotolla on rajansa. Ks. Nyström 2016, 308–310.

<sup>16</sup> Voitontuottamistarkoituksesta ks. HE 109/2005 vp, 39.

<sup>17</sup> Rajanveto hyväksyttävien liiketoimien ja laittomaksi varojenjaoksi luettavien peiteltyjen toimien välillä on usein tulkinnanvaraista. Mähönen 2009, 385. Ks. muussa muodossa kuin rahaosinkona tapahtuvista varojenjaon muodoista tarkemmin Rasinaho 2016, 213–236.

## Johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuus ja huolellisuuden arviointi

TTL 3:5:5:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos johtohenkilö on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan. Osakeyhtiön johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuudesta säädetään osakeyhtiölaissa:

### **OYL 22:1 Johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuus**

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava vahinko, jonka hän on tehtävässään 1 luvun 8 §:ssä säädetyn huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle.

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava myös vahinko, jonka hän on tehtävässään muuten tätä lakia tai yhtiöjärjestyksestä rikkomalla tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle.

Jos vahinko on aiheutettu rikkomalla tätä lakia muulla tavalla kuin pelkästään rikkomalla 1 luvussa tarkoitettuja periaatteita tai jos vahinko on aiheutettu rikkomalla yhtiöjärjestyksen määräystä, vahinko katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei menettelystä vastuussa oleva osoita menettelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella. (12.4.2019/512)

Johtohenkilön vastuu on henkilökohtaista, ja huolellisuuden arviointi tehdään *objektiivisista lähtökohdista* – ei henkilön omien kykyjen mukaan. Tämä on lähtökohdana myös osakeyhtiölain hallituksen esityksessä<sup>18</sup> (HE 109/2005 vp, 40). Johtohenkilön subjektiivisia ominaisuuksia voidaan vain hyvin poikkeuksellisesti ottaa arvioinnissa huomioon<sup>19</sup>. Vaikka hallituksen päätöksenteko on kollektiivista, vahingonkorvausoikeudellista arviointia ei siis tehdä hallituksesta kollektiivisesti, vaan kunkin hallituksen jäsenen huolellisuus arvioidaan erikseen. Tämä tarkoittaa, että arviointi tehdään peilaten henkilön toimintaa fiktiiviseen huolellisesti toimivaan hallituksen jäseneseen. Käytännössä usein päädytään siihen, että esimerkiksi kaikki hallituksen jäsenet ovat toimineet joko huolellisesti tai huolimattomasti, jolloin vastuun osalta

<sup>18</sup> Ks. aiheesta keskustelua myös Mähönen & Villa 2015, 375.

<sup>19</sup> Subjektiivisia tekijöitä voidaan ottaa huomioon vain hyvin poikkeuksellisesti – lähtökohdaisesti subjektiiviselle arvioinnille ei ole perusteita. Huolellisuuden arvioinnissa esimerkiksi osaamisen puute ei voi alentaa vaadittavaa huolellisuustasoa, mutta johtohenkilön erityisasiantuntemus voisi nostaa liiketoimintapäätökseltä edellytettyä huolellisuustasoa. Ks. keskustelusta Nyström 2016; Vahtera 2017, 133; 278–279; Ruuhonen 2020, 179–180.

ei synny eroja<sup>20</sup>. Hallituksen yleistöimivalta koskee koko hallitusta, ja hallituksen jäsenillä on valvontavastuu myös toisten hallitusten jäsenten työskentelystä. (Koski & Sillanpää 2020, 17, Vahingonkorvausvastuu, Vastuu yhtiölle; Mähönen & Villa 2019, 654–655; Ruohonen 2020, 179.)

Tilintarkastaja voi joutua arvioimaan, ovatko osakeyhtiön johtohenkilöt täyttäneet huolellisuusvelvoitteensa<sup>21</sup>. Tilintarkastajalla vain harvoin on tarkkaa käsitystä esimerkiksi kunkin hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan henkilökohtaisesta erityisosaamisesta tai kokemuksesta. Tilintarkastajan on johdon huolellisuusarvioinnissa tarkoituksenmukaisinta pitäytyä objektiivisessa näkökulmassa.

## Liiketoimintapäätösperiaate johdon päätöksenteossa

Johdon huolellisuuden arvioinnissa liiketoimintapäätösperiaatteella eli *business judgment rule* -periaatteella (BJR) on keskeinen merkitys. Liiketoimintapäätösperiaatteessa on kyse johdon huolelliselle toiminnalle asetetuista edellytyksistä. Liiketoimintapäätösperiaate tarkoittaa, että johto ei voi joutua vahingosta vastuuseen silloin, jos johdon tekemä päätös on perustunut riittävään ja asianmukaiseen informaatioon päätettävänä olevasta asiasta sekä sen pohjalta tehtyyn rationaaliseen ratkaisuun. Liiketoimintapäätösperiaatteessa on kyse osakeyhtiön johtohenkilöiden suojasta vahingonkorvausvaatimuksia vastaan. Toisaalta silloin, kun johto ei ole liiketoimintapäätösperiaatetta noudattanut, se voi joutua vahingonkorvausvastuuseen. Tällöin tilintarkastajan tulee TTL 3:5.5:n huomautusvelvollisuuden nojalla huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhtiön johto on syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta voi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

Eräänä liiketoimintapäätösperiaatteen tavoitteena on kannustaa yhtiön johtoa tekemään myös riskialttiita päätöksiä, sillä periaatteen keskeinen lähtökohta on estää liiketoimintapäätöksen jälkiviisastelu.<sup>22</sup> Kansainvälisesti *business judgment rule* -periaatetta kutsutaan usein johdon turvasatamaksi (*director's safe harbour*<sup>23</sup>), ja johdon

---

<sup>20</sup> Ks. esimerkiksi Vahtera 2017, 136.

<sup>21</sup> Yksittäinen hallituksen jäsen on saattanut esimerkiksi jättää asiasta eriävän mielipiteen pöytäkirjaan. Tällä on vaikutusta kyseisen hallituksen jäsenen mahdollisen vahingonkorvausvastuun arvioinnissa.

<sup>22</sup> Ks. esim. Nyström 2016, 138–139.

<sup>23</sup> Ks. turvasatama-ajattelusta tarkemmin Keya 2016, 261.



tuottamusta arvioidaan useissa EU-maissa juuri BJR:n pohjalta<sup>24</sup>. Myös Euroopan malliosakeyhtiölaissa<sup>25</sup> on säädetty *business judgment rulesta*:

EMCA 2017, Section 10.01 Directors' Liability

(3) A director who makes a business judgement in good faith fulfils the duty [of care] under this Section if he or she:

(a) is not interested in the subject of the business judgement;

(b) is informed with respect to the subject of the business judgement to the extent that the director or managing director reasonably believes to be appropriate under the circumstances;

(c) rationally believes that the business judgement is in the best interests of the company.

OYL:n esitöiden mukaan Suomessa johdon tuottamusarviointi voidaan perustaa *business judgment rule* -periaatteelle. Riittävän huolellisuuden edellytykset on määritelty seuraavasti:

1. ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä ja asianmukainen tieto,
2. tuon tiedon perusteella on tehty johdonmukainen päätös ja
3. päätöksen tai muun toimen tekoon eivät ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat.

Hallituksen esityksen mukaan vahingonkorvausvastuun perustavasta huolimattomuudesta ei ole kyse silloin, kun osakeyhtiön johto on tehnyt liiketoimintapäätökset *olosuhteet huomioiden* asianmukaisen harkinnan ja selvityksen pohjalta, vaikka päätökset osoittautuvatkin jälkikäteen epäonnistuneiksi.<sup>26</sup> Täydellisten tietojen hankkiminen ei ole edellytyksenä, vaan nimenomaan riittävät tiedot.<sup>27</sup> Johdon tulee tapauskohtaisesti arvioida, mikä tieto on kulloisessakin päätöksentekotilanteessa olennaista. On kovin tulkinnanvaraista, minkälainen riski on hyväksyttävissä oleva ja millainen ei. Hyväksyttävää riskiä on aina punnittava suhteessa siihen, onko kyseessä osakeyhtiön näkökulmasta *liiketaloudellisesti rationaalinen toimi*. Joka tapauksessa

<sup>24</sup> Ks. esim. Ruohonen 2019, 245–258. Tilintarkastajan velvollisuuden arvioida johdon huolellisuusvelvollisuuden täyttymistä on katsottu kohdistuvan erityisesti siihen, onko päätösprosessissa ja johdon päätösten toimeenpanossa noudatettu *business judgment rule* -periaatetta. Ks. näkemyksestä esim. TEM 1/2018, 20.

<sup>25</sup> EMCA eli European Model Company Act ei ole EU-jäsenvaltioita sitova säädös, vaan mallilaki, joka toimii hyvien toimintatapojen lähteenä. Ks. Sillanpää 2018, 302.

<sup>26</sup> HE 109/2005 vp, 41, 195. Hallituksen esityksessä johdon huolellisuusvelvollisuuden arviointi kytketään *business judgment ruleen*.

<sup>27</sup> Ari Savela on käsitellyt teemaa osakeyhtiön vahingonkorvauksen yhteydessä. Ks. Savela 2015, 101.

johdolla voidaan katsoa olevan liiketoimintapäätösperiaatteen nojalla laaja vapaus tehdä liiketoimintapäätöksiä.

Riittävien tietojen hankkimista edellytetään myös silloin, kun päätös pitää tehdä kiireisellä aikataululla. Jukka Mähösen ja Seppo Villan mukaan johdon toimilla on myös oltava järkevä liiketaloudellinen peruste eikä päätös saa olla ”räikeän virheellinen” (Mähönen & Villa 2015, 373). Johdolla ei kuitenkaan ole velvollisuutta ennustaa kaikkia mahdollisia liiketoimintapäätökseen liittyviä riskejä. Johdon jäsenen huolellisuutta arvioidaan aina nimenomaan *päätöksentekohetken olosuhteiden perusteella*. Tällöin keskiöön nousee sen arviointi, minkälainen tieto huolellisesti toimivalla johdohenkilöllä olisi päätöksentekohetkellä ollut. Myöhemmin paljastuvilla tiedoilla ei ole huolellisuusarvioinnissa merkitystä. Tällä periaatteella on luonnollisesti keskeinen merkitys myös tilintarkastajan näkökulmasta, kun tilintarkastaja arvioi johdon huolellisuusvelvollisuuden toteutumista osana hallinnon tarkastusta.

Liiketoimintapäätösperiaatteen soveltamiseen liittyy myös *eräitä merkittäviä rajoituksia*<sup>28</sup>. Liiketoimintapäätösperiaatetta ei sovelleta ainakaan silloin kun johtohenkilö on:

1. rikkonut lakia tai yhtiöjärjestystä,
2. rikkonut lojaliteettivelvoitetta<sup>29</sup>,
3. rikkonut päätöksellään osakkeenomistajien yhdenvertaisuutta,
4. ylittänyt kelpoisuutensa toimia yhtiön puolesta tai muutoin rikkonut tahallisesti tai törkeällä tuottamuksella velvoitteitaan.
5. ollut passiivinen (eli ei ole tehnyt päätöstä toimen tai päätöksen tekemättä jättämisestä)

Liiketoimintapäätösperiaatetta ei siis sovelleta silloin, kun kyse on lain tai yhtiöjärjestyksen rikkomisesta. Tämän vuoksi *tilintarkastajankaan* ei tule arvioida lain tai yhtiöjärjestyksen rikkomista liiketoimintapäätösperiaatteen näkökulmasta arvioidessaan, tuleeko asiasta huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, vaan huomautus on tehtävä. Tilintarkastajan on tällöin varmistuttava, että päätös on tehty kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella (hyväksynnällä) ja velkojien suoja säännökset huomioon ottaen. Esimerkiksi Yhdysvalloissa *business judgment rule* ei suojaa johtohenkilöä, joka ei toimi millään tavalla<sup>30</sup>, ja vastaavasti asian voidaan katsoa olevan myös Suomessa. Tällöin tilintarkastajan näkökulmasta arvioitavaksi tulee se, onko yhtiön johdon laiminlyönti aiheuttanut yhtiölle vahinkoa. Jos yhtiön johto ei esimerkiksi ole ryhtynyt minkäänlaisiin toimiin yhtiölle aiheutuvien vahinkojen rajaamiseksi, kyseessä voi olla laiminlyönti, josta aiheutuu yhtiölle vahinkoa. Jos yhtiön johto puoles-

---

<sup>28</sup> Ks. kansainvälisessä kontekstissa Bainbridge 2000, 631–632; Keya 2016, 261–266. Ks. myös Mähönen & Villa 2015, 373–375; Savela 2015, 96–100; Kaisanlahti 2002, 14–17.

<sup>29</sup> Ks. esim. Mähönen & Villa 2019, 638.

<sup>30</sup> Näin Yhdysvalloissa. Ks. esim. Savela 2015, 94–95.

taan on päättänyt olla tekemättä mitään, asiaa tulee arvioida sen pohjalta, onko tuo päätös perustunut riittävään informaatioon ja onko päätösprosessi ollut perusteltu.

## Tilintarkastajan rooli liiketoimintapäätösperiaatteen noudattamisen tarkastajana

Tilintarkastaja joutuu usein tulkintakysymysten eteen joutuessaan arvioimaan, onko yhtiön johto toiminut asiassa huolellisesti. Huolellisuutta on arvioitava sen valossa, onko hankittu riittävä ja tilanteen edellyttämä tieto päätöksenteon tueksi ja tehty sen pohjalta johdonmukainen päätös. Jos näin on toimittu, johdon on lähtökohtaisesti katsottava toimineen huolellisesti (HE 109/2005 vp, 40–41). Tilintarkastajan velvollisuutena on arvioida nimenomaan yhtiön johdon päätöksenteon lainmukaisuutta.

Liiketoimintapäätösten osalta tilintarkastajan tulee paneutua yhtiön hallituksen päätöksentekoon tarkastamalla keskeiset asiakirjat, kuten pöytäkirjat. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisun 42008 mukaan tilintarkastajan tulee tuntea yhtiön toimintaan kuuluvat keskeiset sopimukset ja niistä aiheutuvat riskit. On ilmeistä, että tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta tyhjentävästi tarkastaa liiketoimintapäätöksiä, sillä olenaisuusperiaate rajaa tilintarkastajan työtä päätösten tarkastamisessa. Myös tilintarkastajan ammatillinen harkinta ohjaa tarkastustoimien toteuttamista. Taloudellisesti merkittäviin sopimuksiin, joista voi potentiaalisesti aiheutua yhtiölle merkittävää vahinkoa tai jotka voivat vaarantaa yhtiön toiminnan jatkuvuuden, tilintarkastajan tulee kiinnittää erityistä huomiota. Myös silloin, kun on kyse epätavallisista päätöksistä, niiden arviointiin tulee panostaa. (Ruuhonen 2020, 172–174.)

Tilintarkastajan tulee hallinnon tarkastuksen yhteydessä myös arvioida, tuleeko joihinkin yhtiön johdon tekemiin päätöksiin erityisen syyn vuoksi kohdistaa enemmän huomiota tarkastuksessa<sup>31</sup>. Tällainen erityinen syy voi olla käsillä esimerkiksi silloin, kun yhtiö on aloittanut liiketoiminnan yhtiölle kokonaan uudella liiketoimintasektorilla. Ylipäätään sopimukset, joista saattaa seurata yhtiölle merkittävä vahingonkorvaus- tai sopimussakkoseuraamus, ovat sellaisia, jotka voivat muodostaa erityisen syyn arvioida yhtiön johdon toiminnan huolellisuutta. Erityisesti arvioitavat syyt liittyvät ylipäätään tilintarkastajan liiketoiminnan jatkuvuuden (*going concern*) valvontavelvollisuuteen.

Tilintarkastajan tarkastaessa hallituksen pöytäkirjoja tai toimitusjohtajan toimintaa saattaa käydä ilmi, että päätöksenteko ei ole perustunut asianmukaiseen harkintaan ja riittäviin selvityksiin asiassa. Mitä suuremmasta riskinotosta tai liiketoimintapäätöksestä on kyse, sitä enemmän sen pohjaksi tarvitaan tietoa. Liiketoimintap

<sup>31</sup> Ruuhonen 2020, 301–305. Ratkaisussa TILA 4/2008 on katsottu, että talousarvion ylittyminen ja se, ettei yhtiökokous ole tehnyt talousarvion ylittymisen selittäviä päätöksiä, oli erityinen syy KHT-tilintarkastajalle kiinnittää johdon toiminnan lainmukaisuuteen huomiota.

mintapäätöksen osoittautuminen kannattamattomaksi tai tappiolliseksi ei tarkoita, että johto on vahingonkorvausvastuussa, vaan arviointi tehdään edellä kuvatun liiketoimintapäätösperiaatteen edellytysten pohjalta.

Tilintarkastajan voi olla vaikeaa valvoa huolellisuusvelvollisuuden täyttymistä liiketoimintapäätösperiaatteen nojalla. Hallinnon tarkastus voikin tyypillisesti kohdistua siihen, onko päätösprosessissa ja päätösten toimeenpanossa noudatettu asianmukaista huolellisuutta (TEM 1/2018, 20). Tilintarkastajan arviointi voi siis lähinnä kohdistua siihen, onko päätös perustunut riittävään ja asianmukaiseen informaatioon. Tilintarkastaja saattaa esimerkiksi havaita, että päätöksen perustana olevat kustannuslaskelmat ovat ilmeisen virheellisiä.

Mikäli vahinkoa kärsinyt yhtiö väittää olevansa oikeutettu vahingonkorvaukseen yhtiön johdolta sillä perusteella, että johto on rikkonut OYL 1:8:n huolellisuusvelvollisuuttaan, vahingonkärsijän tulee kyetä osoittamaan korvausvastuun yleiset edellytykset eli yhtiön johdon huolimattomuus.<sup>32</sup> Jos yhtiö puolestaan pystyy näyttämään, että liiketoimintapäätösperiaatteen edellytykset eivät täyty, todistustaakka liiketoimintapäätöksen huolellisuudesta siirtyy yhtiön johdolle eli johdon on pystyttävä osoittamaan, ettei se ole vastuussa vahingosta tai että vahinkoa ei ole aiheutunut. Mikäli vahingonkärsijä pystyy osoittamaan korvausvastuun edellytykset, johdon tulee osoittaa, ettei ole aiheuttanut vahinkoa<sup>33</sup>.

Jos johtohenkilö on toiminut OYL 1:8:n huolellisuusperiaatteen vastaisesti ja osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisesti, sovelletaan tuottamusolettamaa. Kyse on siis käännetystä todistustaakasta. Johdon on kyettävä näyttämään, että se on toiminut asiassa huolellisesti. Tuottamusolettamaa sovelletaan myös silloin, kun yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle on aiheutettu vahinkoa osakeyhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä oikeustoimella tai vastaavalla siihen rinnastettavalla järjestelyllä. Jos vahinkoa kärsinyt väittää, että johto on rikkonut osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyksestä tahallisesti tai törkeästi tuottamuksesta, vahingonkärsijällä on lähtökohtaisesti velvollisuus näyttää väitteensä toteen<sup>34</sup>.

On huomattava, että johdon jäsen ei voi vastuusta vapautuakseen vedota siihen, ettei tuntenut lain sisältöä. Lainrikkomisen osalta tilintarkastajan on arvioitava sitä, onko johto toiminut lainvastaisesti, kun taas huolellisuusvelvollisuuden arvioinnin tilanteessa on kyse siitä, onko yhtiön johto toiminut huolellisesti vai ei. Käytännössä on tärkeää, että yhtiön johto varautuu mahdollisiin vahingonkorvauskysymyksiin huolellisen hallitustyön lisäksi huolellisella päätösten dokumentoinnilla<sup>35</sup>, jotta se

<sup>32</sup> Asiaa on käsitelty osakeyhtiölain hallituksen esityksessä. Ks. HE 109/2005 vp, 195.

<sup>33</sup> Mähönen & Villa 2019, 636–637. Jukka Mähönen ja Seppo Villa katsovat, että ”Suomessa kantajalla ei voida katsoa olevan velvollisuutta näyttää liiketoimintapäätösperiaatteen rikkomista kokonaisuudessaan”. Jos kantaja saa horjutettua tuomioistumien luottamusta siihen, että liiketoimintapäätöstä olisi noudatettu, niin näyttötaakka siirtyy johtohenkilöille. Usein juuri johtohenkilöillä on paras mahdollisuus näyttää, että liiketoimintapäätösperiaatetta on noudatettu.

<sup>34</sup> Ks. esim. HE 109/2005 vp, 196.

<sup>35</sup> Näin myös Hannula, Kari & Mäki 2014, 105.

kykenee osoittamaan toimineensa päätöstä tehdessään asianmukaisesti. Se helpottaa myös hallinnon tarkastusta suorittavan tilintarkastajan työtä ja tilintarkastajan oman dokumentointivelvollisuuden täyttämistä.

## Lopuksi

Hallinnon tarkastus on keskeinen osa suomalaista tilintarkastusta. Johdon OYL 1:8:n mukaisen huolellisuusvelvollisuuden noudattamisen arviointi on keskeinen osa hallinnon tarkastusta. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tule puuttua liiketoimintapäätösten tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, sillä niiden arviointi kuuluu aina ensisijaisesti osakeyhtiön johdolle, jolla on yhtiön toimialan tuntemusta. Tilintarkastajan velvollisuus on tarkastaa nimenomaan johdon toiminnan lainmukaisuus. Osakeyhtiön tilintarkastaja saattaa joutua punnitsemaan johdon tekemien päätösten tarkoituksenmukaisuutta ainoastaan silloin, kun kyse on tarkoituksenmukaisuuden ja laillisuuden rajapinnasta. Tällainen tilanne voisi tulla kyseeseen lähinnä silloin, kun yhtiön johto on tehnyt liiketoimintapäätöksen, joka ilmeisellä tavalla vaarantaa osakeyhtiön liiketoiminnan jatkuvuuden.

Tilintarkastajan tehtävänä ei ole kattavasti valvoa, että *kaikki* johdon tekemät liiketoimintapäätökset on asianmukaisesti tehty. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota yhtiön kannalta keskeisimpiin liiketoimintapäätöksiin arvioidessaan, onko johdon päätöksenteko perustunut huolelliseen harkintaan. Tilintarkastusevidenssi koostuu hallinnon pöytäkirjoista, merkittävimmistä sopimuksista ja johdon haastatteluista. Tilintarkastajalle voi myös syntyä erityinen syy kohdistaa liiketoimintapäätösperiaatteen noudattamiseen erityisen tarkkaan huomiota silloin, kun päätöksellä on potentiaalisesti vaikutusta yhtiön toiminnan jatkuvuuteen (*going concern*) tai kyseessä on yhtiön kannalta poikkeuksellinen ja laajakantoinen päätös, kuten yhtiön kannalta merkittävä investointipäätös.

Käytännössä liiketoimintapäätösten tarkastaminen on yksi osa lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamista, ja johdon huolellisuusvelvollisuuden noudattaminen tulee ainakin jossain määrin vuosittain tilintarkastajan arvioitavaksi. Tilintarkastajalle ei kuitenkaan tule asettaa liian pitkälle meneviä velvollisuuksia liiketoimintapäätöksen tarkastajana. On huomattava, että tilintarkastajan työtä liiketoimintapäätösperiaatteen noudattamisen tarkastajana rajaavat aina tilintarkastajan ammatillisen harkinnan ja olennaisuuden periaatteet. Esimerkiksi liiketoimintapäätöksen osoitautuminen myöhemmin kannattamattomaksi ei siis yksinään osoita, että liiketoimintapäätös on huolimattomasti tehty, vaan tarkastelu tulee aina tehdä päätöksentekohetken tilanteen mukaan.

## Lähteet

- Airaksinen, M., Pulkkinen, P. & Rasinaho, V. 2018. *Osakeyhtiölaki I*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Bainbridge, S. M. 2003. The Business Judgment Rule as Abstention Doctrine. Law and Econ. Research Paper No. 03–18. University of California: School of Law.
- Hannula, A., Kari, M. & Mäki, T. 2014. *Osakeyhtiön hallituksen ja johdon vastuu*. Helsinki: Alma Talent.
- Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2017. *Osakeyhtiöoikeuden perusteet*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Kaisanlahti, T. 2020. *Minority Shareholders in the Finnish System of Corporate Governance*. Keskusteluaiheita – Discussion papers. No. 810. ETLA.
- Keya, A. 2016. *Directors' Duties*. 3. painos. Lexis Nexis.
- Koski, P. & Sillanpää, M. J. 2020. *Yhtiöoikeus*. Alma Talent Fokus 2020. Päivittyvä verkkojulkaisu. [fokus.almatalent.fi](http://fokus.almatalent.fi)
- Kyläkallio, J., Iirola, O. & Kyläkallio, K. 2017. *Osakeyhtiö I*. 7., uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing.
- Mähönen, J. 1998. Lojalisuus ja yhteisöoikeus. Teoksessa Kumpula, A. (toim.) *Juhlajulkaisu Leena Kartio 1938–30/8–1998*. Turku: Turun yliopisto, 231–245.
- Mähönen, J. 2009. *Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus*. Helsinki: Edita Publishing.
- Mähönen, J. & Villa, S. 2019. *Osakeyhtiö III – Corporate Governance*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Mähönen, J. & Villa, S. 2015. *Osakeyhtiö I – Yleiset opit*. Helsinki: Alma Talent.
- Nyström, P. 2016. *Osakeyhtiön hallituksen fidusiaariset velvollisuudet – osakeyhtiö- ja vahingonkorvausoikeudellinen tutkimus*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Pönkä, V. 2013. Yhtiön etu – osakeyhtiöoikeudellinen näkökulma I. *Lakimies* 1/2013, 21–34.
- Rasinaho, V. 2016. Näkökohtia osakeyhtiön varojenjaosta muuna kuin avoimena suorituksena. *Edilex Lakikirjasto*, 213–236. Saatavissa osoitteessa [www.edilex.fi/artikkelit/16290.pdf](http://www.edilex.fi/artikkelit/16290.pdf)
- Ruohonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Ruohonen, J. 2014. Johdon huolellinen toiminta jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä. *Balanssi* 5/2014.
- Ruohonen, J. 2019. Company Directors' Key Duties and Business Judgment Rule. Teoksessa Kangas, A., Kujala, J., Heikkinen, A., Lönnqvist, A., Laihonon, H. & Bethwaite, J. *Leading Change in a Complex World – Transdisciplinary Perspectives*. Tampere: Tampere University Press, 245–258.
- Ruohonen, J., Vahtera, V. & Penttilä, S. 2021. *Kuntayhtiö*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Salo, M. 2015. *Hyvä liiketoimintapäätös ja johdon vastuu*. Helsinki: Talentum.
- Savela, A. 2015. *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Sillanpää, M. J. 2018. Merkittävän liiketoimintakokonaisuuden myynti – päättäjänä hallitus vai yhtiökokous? Teoksessa Mähönen, J., Pölonen, P. & Vahtera, V. *Juhlajulkaisu Risto Nuolimaa 1948–2/6–2018*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, 293–304.
- Svernlöv, C. & Åkersten, P. 2017. *Aktiebolagsrätt för revisorer*. Stockholm: Wolters Kluwer.
- TEM 1/2018 (Hallinnon tarkastus -työryhmämuistio 2018). Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrättyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Yritykset 1/2018. Saatavissa osoitteessa [tem.fi](http://tem.fi)

TILA 4/2008. Lakisääteinen tilintarkastus – Asunto-osakeyhtiö – Hallinnon tarkastus – Yhteisöä koskevan lain noudattaminen. Saatavissa osoitteessa [https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta/ratkaisut\\_2004-2015.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta/ratkaisut_2004-2015.html)

Vahtera, V. 2017. *Vahingonkorvaus asunto-osakeyhtiössä*. Helsinki: Kauppakamari.

Villa, S. 2020. *Hallituksen ja toimitusjohtajan oikeudet ja vastuu osakeyhtiössä*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

### ***Säädökset***

European Model Companies Act 2017

Osakeyhtiölaki 624/2006

Tilintarkastuslaki 1141/2015

### ***Lain esityöt***

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi

# 6

## Osakeyhtiölain apporttisäätely ja siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto: Säätelyn uudistamismahdollisuuksien analysointia

*Veikko Vahtera*

*Apporttia koskevalla säätelyllä pyritään suojaamaan yhtiön osakkeenomistajia ja velkojia mutta myös apportilla osakkeita merkintyyttä, osakeyhtiön hallitusta ja toimitusjohtajaa sekä tilintarkastajaa seuraamuksilta varmistamalla, että apportti vastaa taloudelliselta arvoltaan osakkeiden merkintähintaa. Artikkelissa arvioidaan nykyistä apporttisäätelyä ja mahdollisuuksia keventää säätelyä erityisesti arvoltaan vähäisten apporttien kohdalla. Nykyisen lainsäädännön mukaan tilintarkastajan on otettava kantaa hallituksen selvitykseen apporttiomaisuudesta ja apportin taloudellisen arvon riittävydestä osakkeiden merkintähinnan kattamiseksi. Apporttisäätely ja erityisesti sen vaatimus tilintarkastajan lausunnosta ovat kustannuksiltaan merkittäviä apporttiomaisuuden arvon ollessa vähäinen. Tarkastelun johtopäätöksenä esitetään tilintarkastajan lausunnon vaatimuksen poistamista niissä tapauksissa, joissa vuotuiset apportit jäävät alle tietyn rahamääräisen ylärajan.*

*Avainsanat: osakeyhtiölaki, apportti, tilintarkastajan lausunto*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 87–100.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>



## Johdanto

Osakkeen merkintähinta voidaan osakeyhtiölain (624/2006, jäljempänä OYL) mukaan maksaa sekä yhtiötä perustettaessa että yhtiön toiminnan aikana osakeannin yhteydessä myös muuten kuin rahana. Apportilla tarkoitetaan osakkeen merkintähinnan maksamista rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella, josta käytetään OYL 2:6:ssä ja OYL 9:12:ssä ilmaisua apporttiosuus. Yhtiön osakkeenomistajien ja velkojien suojaaminen edellyttää sitä, että apportilla tulee olla vähintään osakkeiden merkintähintamaksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Osakeyhtiölaissa on erilaisin sääntelyllisin mekanismein pyritty huolehtimaan siitä, että apporttiosuudella on vähintään merkintähintaa vastaava arvo yhtiölle.

OYL 2:6:ssä ja OYL 9:12:ssä on ensinnäkin säädetty siitä, millainen omaisuus ei kelpaa apporttiosuudeksi. Toiseksi merkintähinnan maksamisesta apportilla on OYL 2:6:n perusteella määrättävä perustamissopimuksessa tai OYL 9:12:n perusteella osakeantipäätöksessä. Edellä mainittujen kriteerien lisäksi apporttia käytettäessä on laadittava erillinen apporttiselvitys. Lisäksi OYL 2:6:n ja OYL 9:12:n perusteella tilintarkastajan on laadittava lausunto apporttia koskevasta selvityksestä sekä siitä, onko apporttiosuudella vähintään maksua vastaava arvo osakeyhtiölle. Mikäli apportilla ei ole ollut merkintähintaa vastaavaa taloudellista arvoa, saattaa siitä aiheutua seuraamuksia uusia osakkeita apportilla merkinneelle osakkeiden merkitsijälle, osakeyhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle sekä tilintarkastajalle.

Yhtäältä osakeyhtiölain apporttisääntely on tarpeellinen osa osakkeenomistajien ja velkojien suoja. Toisaalta apporttisääntelyn muutosäännösten keventämistä on kuitenkin perinteisesti pidetty eräänä keinona parantaa pienosakeyhtiöiden asemaa ja helpottaa pääoman keräämistä. (Airaksinen, Rasinaho, Alitalo, Oikarinen, Vammeljoki & Puukka 2020.) Onkin aiheellista arvioida, voisiko osakeyhtiölain nykyistä apporttisääntelyä liberalisoida erityisesti arvoltaan pienimpien apporttimaksujen yhteydessä. Tämä olisi omiaan helpottamaan esimerkiksi ilman osakepääomaa perustettavien osakeyhtiöiden pääomatilanteen korjaamista, jos omistajilla olisi yhtiöön sijoitettavaksi muuta omaisuutta kuin rahaa. Myös muita mahdollisia apporttisääntelyn keventämisvaihtoehtoja, kuten tilintarkastajan lausunnon säätäminen vapaaehtoiseksi, on olemassa. Oikeusministeriö nosti vuonna 2018 esille mahdollisuuden liberalisoida osakeyhtiölain apporttisääntelyä yksityisten osakeyhtiöiden<sup>1</sup> vähimmäisosakepääomavaatimuksesta luopumisen yhteydessä (Oikeusministeriön luonnos hallituksen esitykseksi 2018). Tämä kaavailu ei kuitenkaan johtanut silloin varsinaisiin lainsäädäntötoimiin, ja asian jatkoselvittäminen jatkuu edelleen. Asiaa on vastikään arvioitu valtioneuvoston kanslian tilaamassa ja elokuussa 2020 valmistuneessa

<sup>1</sup> OYL 1:1:n perusteella osakeyhtiö voi olla yksityinen (*yksityinen osakeyhtiö*) tai julkinen (*julkinen osakeyhtiö*).

Roschier asianajotoimiston laatimassa osakeyhtiölain muutostarpeita koskevassa tutkimusraportissa (Airaksinen ym. 2020). Sen perusteella oikeusministeriössä päädyttiin jatkoselvittämään myös osakeyhtiölain apporttisääntelyn uudistamistarvetta ja -vaihtoehtoja.

Tässä artikkelissa tarkastellaan osakeyhtiölain apporttisääntelyn sisältöä erityisesti siihen liittyvän tilintarkastajan lausunnon osalta. Lisäksi kirjoituksessa arvioidaan *de lege ferenda* -näkökulmasta mahdollisuuksia keventää yksityisten osakeyhtiöiden apporttisääntelyä niissä tapauksissa, joissa apporttiomaisuus on taloudelliselta arvoltaan vähäinen, sekä mahdollisuutta säätää tilintarkastajan lausunto apportista vapaaehtoiseksi.

Yhtiöoikeudellisessa kodifikaatiodirektiivissä 2017/1132/EU säännellään julkisten osakeyhtiöiden apporttimenettelyistä ja siihen liittyvästä tilintarkastajan lausunnotta sekä kriteereistä, joilla mainitusta sääntelystä voidaan poiketa. Mainittu direktiivi edellyttää, että tilintarkastajan on lähtökohtaisesti lausuttava apporttiselvityksestä ja apportin arvosta merkittäessä julkisen osakeyhtiön osakkeita suhteellisen harvakuksia poikkeustilanteita lukuun ottamatta. Tämä rajoittaa kansallisten lainsäädäntötoimien mahdollisuutta julkisten osakeyhtiöiden osalta. Osakeyhtiölain apporttisääntelyn keventämistä onkin mielekästä arvioida vain yksityisten osakeyhtiöiden kohdalla.

## Osakeyhtiölain apporttisääntely

### Apporttia koskevan erityissääntelyn tarve

Apporttisääntelyn tavoitteena on varmistaa se, että maksettaessa osakkeiden merkintähintamaksu rahamaksun sijasta apporttiomaisuudella omaisuudella on merkintähintamaksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Osakeyhtiölain apporttisääntely on melko yksityiskohtaista, ja myös apporttimaksun riittämättömyyden seuraamukset ovat moninaiset. Yhtiön hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja sekä tilintarkastaja voivat joutua vahingonkorvausvelvollisiksi, jos he hyväksyvät apporttiomaisuudella tapahtuvan suorituksen, joka ei vastaa taloudelliselta arvoltaan osakkeiden merkintähintaa (HE 109/2005 vp, 45). Sääntelyn yksityiskohtaisuudella halutaan varmistaa, että yhtiö saa kaikissa tilanteissa täyden maksun antamistaan osakkeista. Sääntelyn taustalla vaikuttavat erityisesti velkojen suojan tarve sekä osakkeenomistajien yhdenvertaisen kohtelun periaate (Mähönen & Villa 2019, 67.)

Osakeyhtiölain apporttisääntelyn voidaan nähdä pohjimmiltaan perustuvan nimellisarvoiseen pääomajärjestelmään ja sen alikurssikieltoon. Velkojen ja muiden osakkeiden merkitsijöiden intressissä on saada suojaa sen varmistamiseksi, että ap-

porttiomaisuudella on osakkeiden merkintähintaa vastaava arvo ja että yhtiön tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta tilanteesta. (Mähönen & Villa 2019, 66.) Mikäli apporttiomaisuus ei vastaa osakkeiden merkintähintaa, velkojilla ei tällöin ole tilinpäätöstietojen perusteella oikeaa kuvaa siitä, miten yhtiö voi selviytyä tulevista velvoitteistaan.

Apporttisääntelyllä on myös merkittävä osakkeenomistajien suojaamiseen tähtäävä funktio. Jos apporttiomaisuudella ei ole osakkeiden maksua vastaavaa taloudellista arvoa yhtiölle, kyseinen osakkeiden merkitsijä ei maksa osakkeista sitä hintaa, joka hänen olisi tullut osakkeista maksaa. Tämän seurauksena apportilla osakkeita maksava osakkeiden merkitsijä on etuoikeutetussa asemassa suhteessa niihin osakkeenomistajiin, jotka maksavat merkitsemänsä osakkeet rahassa. Myös antiin osallistumattomat osakkeenomistajat voivat lähtökohtaisesti luottaa siihen, että annissa osakkeita merkitään merkintähinnasta. Jos apporttiomaisuudella ei ole maksua vastaavaa arvoa, dilutoituu antiin osallistumattomien osakkeenomistajien omistuksen taloudellinen arvo. Merkintähintaa matalampi apporttiomaisuuden arvo tekee apporttimaksusta myös OYL 1:7:ssä tarkoitettun yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisen toimenpiteen. Osakkeita apportilla merkitsevä taho saa tällöin osakeyhtiölaissa kielletyllä tavalla epäoikeutettua etua muiden osakkeenomistajien kustannuksella.

Edellä kuvattujen sääntelyn tavoitteiden saavuttamiseksi OYL 2:6:ssä ja OYL 9:12:ssä on säädetty ensinnäkin siitä, mikä voi olla apporttiomaisuutta. Apporttina tulee kysymykseen vain sellainen omaisuus, jolla on taloudellista arvoa, mikä käytännössä tarkoittaa, että omaisuuden arvo tulee voida merkitä yhtiön taseeseen (Kyläkallio, Iirola & Kyläkallio 2017, 809). Apporttiomaisuus voi olla kiinteää tai irtainta omaisuutta. OYL 2:6:n ja OYL 9:12:n säännöksissä on todettu, että sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta. Tällainen sitoumus olisi taloudelliselta arvoltaan vaikeasti määriteltävissä ja lisäksi tällaiseen suoritukseen liittyisi liikaa epävarmuutta, ettei sitä ole perusteltua hyväksyä osakkeen merkintähinnan maksusuorituksiksi. Sen sijaan estettä ei ole sille, että jo tehdyn työn tai palvelun suorittamisesta johtuvaa velkaa käytetään merkintähinnan kuittaamiseen osakeannin yhteydessä.<sup>2</sup>

OYL 2:6:ssä ja 9:12:ssä on edellytetty, että apporttiomaisuudella on oltava luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Edellä mainitusta seuraa, että apporttiomaisuuden arvo voi olla korkeampi kuin merkintämaksun määrä. Osakeyhtiölaissa ei ole määritelty sitä, mitä taloudellisella arvolla tarkoitetaan. Oikeuskirjallisuudessa on pidetty selvänä, että esimerkiksi likvideillä rahoitusvaroilla, osakkeilla ja saamisilla on yleensä taloudellista arvoa yhtiölle. Sama koskee yhtiön kannalta muuta käyttökelpoista omaisuutta, ja näin ollen esineitä, koneita ja

<sup>2</sup> Ks. Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2018, 86. Yhtiön perustamisen yhteydessä tällaista kuittausta ei voi luonnollisestikaan olla olemassa, koska yhtiöllä ei voi ennen perustamista olla sellaista velkaa, jota voisi käyttää velan kuittaamiseen.

laitteita, immateriaalioikeuksia sekä kiinteistöjä ja rakennuksia voidaan pitää taseeseen merkittävänä osakkeina, joilla on taloudellista arvoa yhtiölle. (Mähönen & Villa 2019, 70.) OYL 9:12:ssä säädetään myös arvostushetkestä. Säännöksen mukaan apporttiomaisuudella on oltava vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle nimenomaan luovutushetkellä. Näin ollen omaisuuden arvolla ennen tai jälkeen luovutushetken ei ole merkitystä sen kannalta, miten sen suhdetta apporttimaksuun tulee arvioida – arvostushetki on omaisuuden luovutushetki.

Estettä ei ole sille, etteikö apporttiomaisuutena voida käyttää myös sellaista omaisuutta, joka on pantattu tai muusta syystä toisen osapuolen hallinnassa.<sup>3</sup> Muussa hallinnassa olevaa omaisuutta on esimerkiksi vuokrattu omaisuus. Pantattua apporttiomaisuutta ei voida kuitenkaan arvostaa korkeampaan arvoon kuin mitä omaisuudella on, jos omaisuus joudutaan täysimääräisesti käyttämään niiden velvoitteiden maksamiseen, jotka voidaan periä pantista (Kyläkallio ym. 2017, 810). Jos apporttiomaisuus on pantattu, heijastuu se myös apporttiselvitykseen. Kun apporttiselvityksessä on mainittava omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat, tulee selvityksessä käytännössä mainita myös se, miten panttaus vaikuttaa apporttina olevan omaisuuserän arvoon.<sup>4</sup> Pantatun omaisuuden osalta osakkeiden merkintämaksun tuleminen apporttiomaisuudella yhtiölle edellyttää siirtoilmoituksen tekemistä pantattua omaisuutta hallussaan pitävälle pantinantajalle (Mähönen & Villa 2019, 69).

Apporttiomaisuuden käyttämisestä osakkeiden merkintähinnan maksamisessa on osakeannin yhteydessä mainittava OYL 9:12:n perusteella osakeantipäätöksessä. Silloin, kun kysymys on perustettavan osakeyhtiön osakkeiden merkinnästä, on apportin käyttämisestä määrättävä OYL 2:6:n perusteella perustamissopimuksessa. Edellä mainitusta seuraa, ettei esimerkiksi yhtiön hallitus voi itsenäisesti päättää osakkeiden merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella ilman osakkeenomistajien hyväksyntää. Perustamisen tai osakeannin yhteydessä sovittava apporttiehto voidaan laatia osapuolta oikeuttavaksi tai velvoittavaksi. Apporttiehto voidaan laatia myös siten, että osake on maksettava kokonaan tai osittain apportilla. Tällöin osakkeen merkintähintaan ja sen maksuun sovelletaan apporttisääntelyä vain siltä osin, kun osake maksetaan apportilla. (Mähönen & Villa 2019, 67.) Tavallisesti perustamissopimuksen apporttiehdossa on syytä mainita, keitä merkitsijöitä ehto koskee. Jos tästä ei ole mainintaa, ehdon on lähtökohtaisesti tulkittava koskevan kaikkia merkitsijöitä. (HE 109/2005 vp, 56.)

---

<sup>3</sup> Ks. tästä HE 89/1996 vp, 56.

<sup>4</sup> Ks. Hiltunen & Kunnas 2017, 62. Pantatut osakkeet apporttina, jossa vastaava on todettu pantattavien osakkeiden yhteydessä.

## Selvitys apporttiomaisuudesta ja apportin arvostaminen

OYL 2:6:n perusteella perustamissopimuksessa ja OYL 9:12:n perusteella osakeantipäätöksessä on oltava apporttiselvitys. Apporttiselvityksessä yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatettavat menetelmät. Teknisesti apporttiselvitys voidaan kirjoittaa osaksi perustamissopimusta tai osakeantipäätöstä taikka vaihtoehtoisesti ottaa liitteeksi, johon sopimuksessa tai osakeantipäätöksessä viitataan. (HE 109/2005 vp, 56.)

Apporttiselvityksessä on yksilöitävä sen kohteena oleva omaisuus. Yksilöintitapa riippuu siitä, millaisesta apporttiomaisuudesta on kysymys. Se voi tarkoittaa esimerkiksi osakkeiden nimien ja määrän toteamista tai kiinteistön kiinteistötunnusta ja muita perustietoja. Maksun osalta apporttiselvityksestä on käytävä ilmi, kuinka suuri osakkeiden merkintähinta apportilla on tarkoitus maksaa. Kun apporttiselvityksessä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavia seikkoja, on otettava huomioon erityisesti apportin arvo juuri kysymyksessä olevalle yhtiölle ja sen liiketoiminnalle. Apporttiomaisuuden arvoa yhtiölle joudutaankin yleensä tarkastelemaan tapauskohtaisesti ottaen huomioon sekä apportin saavan yhtiön että apporttina käytettävän omaisuuden piirteet.

Apporttiomaisuuden arvostamisessa noudatetut menetelmät ovat riippuvaisia apporttina käytettävän omaisuuserän luonteesta. Selvityksessä on mainittava, mitä omaisuuden arvostusmenetelmää tai -menetelmiä omaisuuden arvostamisessa on sovellettu. Se saattaa tarkoittaa esimerkiksi omaisuuden markkina-, verotus-, tuotto- tai substanssiarvoa taikka näiden yhdistelmää. (Kyläkallio ym. 2017, 46.) Apporttiselvityksessä saattaa myös olla useita arvostusmenetelmiä, jolloin selvityksestä tulee ilmetä niiden keskinäiset suhteet tai painoarvot. Apporttiomaisuuden arvostamismenetelmään on kiinnitettävä apporttiselvityksessä erityistä huomiota. Esimerkiksi osakkeiden arvostamiseen ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa, mikä johtaakin siihen, ettei osakkeella voida katsoa olevan yhtä ainoaa oikeaa arvoa. Apporttiomaisuuden, kuten osakkeiden, arvostusmenetelmän tulee kuitenkin olla yleisesti hyväksytty menetelmä kyseisen kaltaisen omaisuuden arvostamisessa.

Apporttiselvityksen ja siitä annettavan tilintarkastajan lausunnon laiminlyönnistä voi seurata apporttiomaisuudella osakkeita merkitsevälle taholle erityinen sanktio. Jos OYL 2:6.2:n ja OYL 9:12.2:n säännöksiä ei ole noudatettu, osakkeiden merkitsijällä on velvollisuus näyttää, että omaisuudella oli maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Puuttuva määrä on maksettava yhtiölle rahassa. Käytännössä osakeyhtiölain apporttisääntelyn sivuuttamisesta siis seuraa osakkeiden merkitsijälle velvollisuus

taata se, että apporttiomaisuudella todella oli vähintään merkintähintamaksua vastaava arvo.<sup>5</sup>

## Tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä

### Tilintarkastajan lausunto

OYL 2:8.4:n ja 9:14.4:n mukaan, jos osake on maksettu apporttiomaisuudella, rekisteri-ilmoitukseen on lisäksi aina liitettävä tilintarkastajan lausunto OYL 2:6.2:ssa ja OYL 9:12.1:ssa tarkoitetusta selvityksestä ja siitä, oliko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Se, että edellä mainituissa säännöksissä mainitaan sana ”aina” merkitsee, että tilintarkastajan apporttia koskeva lausunto on annettava silloinkin, kun osakeyhtiöllä ei muuten ole laista tai yhtiöjärjestyksestä johdettavaa velvollisuutta valita tilintarkastajaa. Tilintarkastajan lausunto on hankittava siis silloinkin, kun yhtiö ei täytä muuten kriteereitä, joiden perusteella yhtiössä on oltava tilintarkastaja.

Osakeyhtiölain edellyttämän tilintarkastajan lausunnon voi antaa yhtiön oma tilintarkastaja tai muu tilintarkastaja (Airaksinen ym. 2018, 789). Vaikka yhtiöllä olisi yhtiöjärjestyksen määräyksen perusteella oltava useampi kuin yksi tilintarkastaja, riittää apporttilausuntoon yhden tilintarkastajan lausunto. Yleensä voidaan pitää kaikkein tarkoituksenmukaisimpana yhtiön oman tilintarkastajan käyttämistä, koska tilintarkastaja tuntee asiakkaan entuudestaan (Airaksinen ym. 2018, 105). Tällöin tilintarkastajan on yleensä helpompi arvioida sitä, onko apporttiomaisuudella vähintään osakkeiden merkintähintaa vastaava arvo juuri kyseiselle osakeyhtiölle.

### Tilintarkastajan lausunnon sisältö

OYL 2:8.4:n ja 9:14.4:n säännösten sanamuodoista seuraa, että tilintarkastajan on periaatteessa otettava kantaa kahteen eri asiaan: yhtäältä hallituksen selvitykseen apporttiomaisuudesta sekä toisaalta siihen, onko omaisuudella vähintään merkintähintaa vastaava arvo osakeyhtiölle.

Oikeuskirjallisuuden mukaan tilintarkastaja voi lausunnossa todeta vain lyhyesti hyväksyvänsä apporttiselvityksen ja katsovansa omaisuuden arvon riittäväksi (Kylä-

---

<sup>5</sup> Erikseen on huomattava myös se, että jos apporttiomaisuus ei ole apporttiomaisuudeksi kelpaavaa tai sen arvo yhtiölle alittaa perustamissopimuksessa tai osakeantipäätöksessä rahamääräisenä ilmaistun osakkeiden merkintähinnan, merkitsijä voi olla myös yleisten velvoiteoikeudellisten sääntöjen nojalla velvollinen suorittamaan puuttuvan määrän. Näin voi olla silloin, jos apporttiomaisuus ei esimerkiksi vastaa siitä annettuja tietoja. Ks. HE 109/2005 vp, 45.

kallio ym. 2017, 47). Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin myös katsottu, että tilintarkastajan lausunnoksi ei riittäisi sen toteaminen, että hallituksen selvityksen perusteella apporttiomaisuus vastaa osakkeiden merkintähintaa (Mähönen & Villa 2019, 73). Oikeuskirjallisuudessa näyttäisi olevan kahta erilaista linjausta siitä, millaista tilintarkastajan lausuntoa voidaan pitää riittävänä. Näkemysero vaikuttaa kuitenkin näennäiseltä. Tilintarkastajan lausunnolle asetettavia vaatimuksia ei tule tulkita liian ahtaasti. Periaatteessa on pidettävä riittävänä, että tilintarkastajan lausunnossa on otettu kantaa yhtäältä apporttiselvitykseen ja toisaalta siihen, että apporttiomaisuudella on riittävä arvo. Jos tilintarkastaja pitää apporttiselvitystä asianmukaisena ja oikein laadittuna, siitä seuraa lähtökohtaisesti myös se, että apportilla on merkintähintamaksua vastaava arvo yhtiölle. Jälkimmäisen näkemyksen on katsottava tarkoittavan sitä, ettei tilintarkastajan lausunto voi olla ainoastaan toteava eli hänen on itsenäisesti arvioitava apporttiselvityksen asianmukaisuutta ja sitä, onko omaisuudella merkintähintamaksua vastaava arvo yhtiölle.

Yksi toimintavaihtoehto on se, että tilintarkastaja ottaa yksityiskohtaisesti kantaa apporttiselvityksen arvonmääritykseen sekä arvonmääritysmenetelmään. Estettä ei ole sillekään, että tilintarkastaja tekee lisäksi oman arvonmäärityksensä apporttiomaisuudesta joko apporttiselvitystä vastaavalla arvonmääritysmenetelmällä tai muulla arvonmääritysmenetelmällä. Säännöksen perusteluissa on todettu, että tilintarkastaja voi lausunnossaan esimerkiksi katsoa, että omaisuus tulee arvostaa muuta kuin apporttiselvityksessä omaksuttua menetelmää noudattaen. Tämä ei kuitenkaan estä häntä katsomasta omaisuuden arvoa riittäväksi, jos hän lausunnossa soveltamallaan arvostusmenetelmällä päätyy tällaiseen tulokseen.

## Tilintarkastajan lausunnon merkityksestä

Tilintarkastajalla on nähty olevan merkitystä osakkeenomistajien lisäksi yhtiön sidosryhmille, kuten yhtiön velkojille, yhteistyökumppaneille sekä yhteiskunnalle (yleinen etu).<sup>6</sup> Myös tilintarkastajan apporttilausunnon voidaan nähdä suojaavan kaikkia mainittuja tahoja. Käytännössä tilintarkastaja on yhtiöön nähden ulkopuolinen taho, joka arvioi yhtiöissä tehtävien päätösten ja toimenpiteiden lainmukaisuutta. Tilintarkastukseen yleisesti liittyvät suojankohteet sekä laillisuustarkastelu kuuluvat myös tilintarkastajan apporttilausuntoon.

Tilintarkastajan lausunto antaa suojaa osakkeenomistajille, jotta yhtiön osakkeita ei olisi mahdollista merkitä alle merkintähinnan yhtiön muiden osakkeenomistajien kustannuksella. Lisäksi yhtiön velkojia ja yhteistyökumppaneita suojataan siltä, et-

<sup>6</sup> Ks. Ruohonen 2020, 52 sekä ratkaisu KKO 1998:127, jossa on korostettu tilintarkastuskertomuksen merkitystä laajalle viiteryhmielle.

tei taseeseen muodostu yliarvostettuja taseen eriä, jotka antaisivat virheellisen kuvan yhtiön oman pääoman arvosta ja yhtiön yleisestä vastuukyvystä. Tilintarkastajan apporttilausunnon yhteiskunnallinen vaikutus näyttäytyy yksittäistä apporttimaksua laajempaan vaikutuksena, jolla turvataan yleisesti yritystoiminnan asianmukaisuutta ja tilinpäätöstietojen oikeellisuutta yhteiskunnassa.

Kun edellä mainittujen suojan kohteena olevien tahojen suojan tarvetta tarkastellaan, on suojan tarve ilmeisin silloin, kun kysymyksessä on arvoltaan suuri apportti. Jos apportilla maksettava osakkeiden merkintähinta on pieni, ei siihen sisältyvällä riskillä apporttiomaisuuden arvosta ole myöskään olennaista vaikutusta yhtiön osakkeenomistajien, yhteistyökumppanien tai velkojien asemaan. Toisaalta silloin, kun apporttiomaisuudella maksettava osakkeiden merkintähinta on korkea, korostuu osakkeenomistajien ja velkojien suojantarve sekä yleinen apporttiomaisuuden arvoon liittyvä luotettavuuden vaatimus. Apporttisääntelyn uudistamista on arvioitava näiden seikkojen valossa.

## Apporttisääntelyn uudistamismahdollisuudet

### Tarve apporttisääntelyn keventämiseen

Osakeyhtiömuoto on nykyisin laajasti käytössä pienten yritysten yritysmuotona. Lisäksi 1.7.2019 voimaan tullut vähimmäisosakepääomavaatimuksen poistuminen on omiaan alentamaan kynnystä osakeyhtiöiden perustamiseen. Vähimmäisosakepääomavaatimuksen poistaminen helpottaa osakeyhtiöiden perustamista erityisesti silloin, kun perustajalla ei ole sijoitettavaksi yhtiöön rahaa sen alkutaipaleella. Apporttiomaisuuden käytön helpottamista on monesti perusteltu pienten yritysten tarpeella kerätä lainsäädännön edellyttämä vähimmäispääoma. Vähimmäispääomavaatimuksen poistamisen voidaan katsoa osaltaan vähentävän tarvetta keventää apporttisääntelyä, kun laissa säädettyä vähimmäispääomaa ei ole. Asiasta voidaan tehdä myös päinvastainen johtopäätös. Apporttisääntelyn keventämisellä voisi olla periaatteellista merkitystä, jos pienten apporttien käyttäminen olisi pienimmissä osakeyhtiöissä taloudellisesti mielekästä.<sup>7</sup> Pienen osakeyhtiön perustajalla saattaa olla rahan sijasta muuta omaisuutta, mitä voitaisiin sijoittaa yhtiöön perustamisvaiheessa. Tällainen omaisuus voi olla esimerkiksi pienyhtiön toiminnassa tarvittavia atk-laitteita tai muita vastaavia työvälineitä. Nykyisen apporttisääntelyn raskaudesta eli siitä, että apporttista on aina laadittava apporttiselvityksen lisäksi tilintarkastajan lausunto, seuraa,

---

<sup>7</sup> Ks. osakepääomavaatimuksen poistamisen vaikutuksesta apporttisääntelyn keventämisen mielekkyyteen HE 238/2018 vp, 11 ja Roschier 2020, 176, Selvitys osakeyhtiölain muutostarpeista kilpailukykytekijänä.



ettei taloudelliselta arvoltaan pienten, korkeintaan muutamien tuhansien eurojen apportteja ole apporttimerkinnästä aiheutuvien kustannusten takia mielekästä käyttää.

Vaikka oman pääoman määrälle ei ole enää vähimmäisvaatimusta, on oman pääoman määrällä kuitenkin merkitystä arvioitaessa sitä, onko yhtiöllä velvollisuus tehdä OYL 20:23:n tarkoittama ilmoitus yhtiön oman pääoman menettämisestä. Jos apporttisääntelyä kevennetään pienten apporttien osalta, helpottaisi se pienten osakeyhtiöiden pääomittamista silloin, kun perustajilla on yhtiön toiminnassa tarvittavaa omaisuutta. Tämä olisi omiaan kannustamaan yhtiön pääomittamiseen ja pienentäisi todennäköisyyttä oman pääoman menettämiseen.<sup>8</sup>

## Uudistamisvaihtoehdot

Edellä mainitussa vuoden 2018 hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettiin apporttisääntelyn merkittävää keventämistä. Kaavaullussa mallissa apporttisääntely olisi kohdistunut vain osakepääomaltaan suurimpiin osakeyhtiöihin. Hallituksen esitysluonnoksessa vaatimus osakepääoman maksua koskevasta tilintarkastajan lausunnosta tai muusta selvityksestä ehdotettiin muutettavaksi siten, että vaatimus koskee vain julkista osakeyhtiötä ja sellaista yksityistä osakeyhtiötä, jonka osakepääoma on vähintään 80 000 euroa. (Hallituksen esitysluonnos 2018.)

Osakepääoman määrään sidottua sääntelyn soveltamisalaa voidaan pitää ongelmallisena. Näin ollen ei ollutkaan yllätys, että hallituksen esitysluonnoksen ehdotus kohtasi lausuntovaiheessa huomattavaa kritiikkiä. Kritiikki kohdistui erityisesti siihen, että kun apporttisääntelyn soveltaminen sidotaan osakepääoman määrään, raja- ja suojan kannalta keskeisempää kuin yhtiön osakepääoman määrä. Jos yhtiön osakepääoma on korkea, ei määrältään vähäisellä apportilla ole merkitystä velkojien suojan kannalta. Toisaalta, vaikka osakepääoma on matala, voidaan yhtiön osakkeita merkitä apportilla, joka on määrältään huomattava ja jolla on merkitystä velkojille.<sup>9</sup>

Apporttisääntelyn keventämismuutoksina on nähty tilintarkastajan lausunnosta luopuminen, apporttisääntelyn keventäminen pienempien apporttien tai pienimpien osakeyhtiöiden kohdalla, tilintarkastajan lausunnon säätäminen vapaaehtoiseksi sekä apporttia koskevien kaupparekisteritietojen saatavuuden parantaminen.<sup>10</sup> Mikään edellä mainituista ehdotuksista ei ratkaisisi kaikkia apporttisääntelyyn liittyviä on-

<sup>8</sup> Ks. Vahtera, Ruuhonen, Kärki, Salminen & Saukkola 2020, 50, Selvitys osakeyhtiön velkojien suojan selventämisestä ja suojaamenettelyiden helpottamisesta.

<sup>9</sup> Ks. Veikko Vahteran lausunto hallituksen esitysluonnoksesta.

<sup>10</sup> Selvitys osakeyhtiölain muutostarpeista kilpailukykytekijänä (Airaksinen ym. 2020, 177–183), jossa on lisäksi käyty läpi muita, aiemmin esillä olleita apporttisääntelyn uudistamisvaihtoehtoja. Tällaisina muina, aiemmin esitettyinä keventämismuutoksina on pidetty muusta apporttiselvityksestä kuin tilintarkastajan lausunnosta luopumista, tiettyjen omaisuuserin, kuten komman-

gelmia, kuten arvostuskysymyksiä laajoissa liiketoimintasiirroissa. Erikseen on huomattava vielä se, että apporttisääntelyn soveltaminen osakkeiden maksamiseen on riippumaton siitä, merkitäänkö osakkeista maksettava määrä osakepääomaan vai sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Tällä ei kuitenkaan voi katsoa olevan sanottavaa merkitystä apporttisääntelyn suojafunktioiden osalta.

Tilintarkastajan lausunnon säätäminen vapaaehtoiseksi kaikkien apporttimaksujen osalta on varteenotettava vaihtoehto. Kysymys on tällöin siitä, että jos tilintarkastajan lausuntoa apporttiomaisuudesta ei ole hankittu, osakkeiden merkitsijällä on velvollisuus näyttää nykyistä OYL 2:6:ää vastaavasti, että omaisuudella oli maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. (Airaksinen ym. 2020, 182.) Tässä mallissa itse apporttiselvitys olisi kuitenkin tehtävä, mitä voi pitää perusteltuna. Mallin ongelmana voidaan pitää sitä, että se mahdollistaa arvoltaan suurimpien apporttiomaisuuksien apporttiselvitysten jättämisen johdon selvityksen varaan ja tilintarkastajan tarkastamisen ulkopuolelle. Tällöin sääntely liberalisoituisi myös niiden apporttien osalta, joihin kohdistuu osakkeenomistajien ja sidosryhmien suurin suojantarve. Mainittu vaikutus on tämän vaihtoehdon suurin heikkous.

Mikäli tilintarkastajan lausunnosta luopumista apporttiselvityksen osalta kokonaan pidetään liian radikaalina ehdotuksena, olisi apporttisääntelyä mahdollista liberalisoida vain pienimpien apporttimaksujen osalta (Airaksinen 2020, 185). Tällöin vaihtoehtoina voisi olla tilintarkastajan lausunnon sekä apporttiselvityksen rajaaminen osakepääomaltaan suurimpiin osakeyhtiöihin tai lausunnon sitominen tiettyihin apporttimaksujen raja-arvoihin.

Kevennetyn apporttisääntelyn soveltaminen tai apporttisääntelystä luopuminen olisi joka tapauksessa aiheellista sitoa yhtiön osakepääoman sijasta siihen, mikä itse apportin arvo on. Jos apportin arvo alittaa tietyn euromäärän, olisi siihen mielekästä soveltaa kevennettyä apporttisääntelyä tai luopua apporttisääntelystä kokonaan. Mikäli apporttisääntely olisi sidottu pelkästään apportin arvoon, saattaisi se kannustaa apporttimaksun pilkkomiseen osiin. Näin ollen merkittäessä yhtiön osakkeita maksumalla osakkeet esimerkiksi toisen yhtiön osakkeilla, olisi merkintöjä mahdollista tehdä usealla eri kerralla niin, ettei kevennetyn apporttimaksun raja ylittyisi millään yksittäisellä merkintäkerralla. Tällaisen varsinaisen apporttisääntelyn kiertämisen ehkäisemiseksi olisikin aiheellista sitoa kevennetyn apporttisääntelyn soveltamisala yhtiön tilikauden aikana maksettujen apporttimaksujen kokonaismäärään yksittäisen apporttimaksun sijasta. Mikäli tietty raja-arvo ylittyisi, tulisi rajan ylittävän apporttiomaisuuden osalta saada tilintarkastajan lausunto, ennen kuin apportilla merkityt osakkeet voidaan ilmoittaa rekisteröitäväksi. Apportin arvoon sidottu apporttisään-

---

diittiyhtiön, rajaamista apporttisääntelyn ulkopuolelle tai sääntelyn soveltamista ainoastaan osakepääomaan merkittävään määrään.

tely vastaisi myös hyvin yhtiön osakkeenomistajien, velkojien, sidosryhmien sekä yhteiskunnan yleiseen suojantarpeeseen.

Oma erillinen kysymys liittyy vielä siihen, että jos apporttisääntelyä kevennetään pienimpien apporttien kohdalla, tulisiko tilintarkastajan lausunnon ohella luopua myös apporttiselvityksestä. Koska itse apporttiselvitykselle ei ole asetettu erityisiä muotovaatimuksia, on se periaatteessa toteutettavissa suhteellisen yksinkertaisena. Kun lisäksi yhtiön johdolla on pienempienkin apporttimaksujen osalta velvollisuus varmistua yhtiön ja sen kaikkien osakkeenomistajien edusta, voidaan suositeltavana pitää apporttisääntelyn keventämistä ainoastaan tilintarkastajan lausunnosta luopumisen osalta. Apporttiselvityksen laatiminen osoittaa, että yhtiön johto on arvioinut ja harkinnut apporttiomaisuuden arvoa. Jos apporttiselvitys tosiasiallisesti laiminlyödään tai tehdään ilmeisen virheellisesti tai puutteellisesti, voi siitä seurata yhtiön johdolle vahingonkorvausvastuu.

## Johtopäätökset

Apporttimaksua koskevat osakeyhtiölain säännökset ovat tärkeä mekanismi osakkeenomistajien ja velkojien suojaamiseksi. Sen keskeiset elementit ovat apporttiselvitys ja osakkeita apporttiomaisuudella merkitsevän tahon velvollisuus maksaa puuttuva määrä yhtiölle, jos apporttisääntelyä ei ole noudatettu. Näitä mekanismeja täydentää tilintarkastajan lausunto apporttiselvityksestä ja apportin arvosta.

Apporttisääntely ja siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto ovat kuitenkin byrokraatialtaan ja hallinnollisilta kustannuksiltaan huomattavan raskaita menettelyitä silloin, kun apporttiomaisuus on arvoltaan vähäinen. Tämä koskee erityisesti tilintarkastajan lausuntoa, kun apporttiomaisuuden arvo on suhteellisen matala. Kun osakeyhtiöiden vähimmäispääomasääntelystä on luovuttu, mutta yhtiöllä on edelleen velvollisuus tehdä ilmoitus yhtiön oman pääoman menettämisestä, olisi osakeyhtiölaissa aiheellista sallia riittävä mahdollisuus myös muuna kuin rahana yhtiöön sijoitettavaan omaan pääomaan. Vaikka tämä periaatteessa helpottaa apportin kiellettyä yliarvostamista, hallituksen vahingonkorvausvastuun riski pienentää tehokkaasti kannustinta apporttiomaisuuden yliarvostamiseen. Osakeyhtiölain nykyisen apporttisääntelyn liberalisointi onkin perusteltua. Edellä esitetty argumentaatio apporttisääntelyn keventämiseksi ei kuitenkaan sovellu kaikilta osin sellaisiin tilanteisiin, joissa apportin arvo on huomattavan korkea. Tällöin tilintarkastajan lausunnon kustannus suhteessa apportin määrään ei muodostu korkeaksi ja myös osakkeenomistajien, velkojien sekä muiden sidosryhmien suojantarve on sitä suurempi, mitä isommasta apporttimaksusta on kysymys. Näin ollen nykyisen apporttisääntelyn säilyttäminen arvoltaan suurimpien apporttiomaisuuserien kohdalla on varsin perusteltua.

Tämän artikkelin johtopäätöksenä suositellaankin, että OYL 2:6:n ja 9:12:n muutetaan apporttisääntelyn osalta rajaamalla vaatimus tilintarkastajan lausunnosta pienempien apporttien ulkopuolelle. Suositeltavana voitaisiin pitää, että tilintarkastajan lausuntoa voitaisiin vaatia silloin, jos vuosittaiset apportit ylittävät tietyn rahamääräisen alarajan, kuten 25 000 euroa, jottei sääntely kannusta apporttimaksujen pilkkomiseen kevennetyn apporttisääntelyn piiriin pääsemiseksi.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> OYL 2:8,5:n säännös voisi olla esimerkiksi seuraava: Tilintarkastajan lausunto voidaan jättää yksityisessä osakeyhtiössä laatimatta, jos kyseisen tilikauden aikana apportilla maksetut osakkeiden merkintähinnat alittavat kokonaisuutena 25.000 euroa.

## Lähteet

- Airaksinen, M., Pulkkinen, P. & Rasinaho, V. 2018. *Osakeyhtiölaki I*. Helsinki: Alma Talent.
- Airaksinen, M., Rasinaho, V., Alitalo, A., Oikarinen, M., Vammeljoki, M. & Puukka, J. 2020. *Selvitys osakeyhtiölain muutostarpeista kilpailukykytekijänä*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2020:39. VNK. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-287-912-7>
- Hiltunen, E. & Kunnas, T. 2017. Pantatut osakkeet apporttina. *Helsinki Law Review* 1/2017.
- Kyläkallio, J., Iirola, O. & Kyläkallio, K. 2017. *Osakeyhtiö II*. Helsinki: Edita.
- Mähönen, J. & Villa, S. 2019. *Osakeyhtiö III – Corporate Governance*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Ruohonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Vahtera, V., Ruohonen, J., Kärki, A., Salminen, L. & Saukkola, L. 2020. *Selvitys osakeyhtiön velkojensuojan selventämisestä ja suojamenettelyiden helpottamisesta*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2020:37. VNK. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-287-923-3>

### **Säädökset**

- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2017/1132, annettu 14 päivänä kesäkuuta 2017, tietyistä yhtiöoikeuden osa-alueista.
- Osakeyhtiölaki 624/2006

### **Lain esityöt**

- HE 238/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle yksityisen osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimuksen poistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.
- HE 89/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi osakeyhtiölain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.
- Oikeusministeriön luonnos hallituksen esitykseksi. Hallituksen esitys yksityisen osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimuksen poistamiseksi. 2018. Saatavilla <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/Participation?proposalId=7ea433ad-bcff-41a5-bb1c-b3f5ad45acc4>

### **Tuomioistuinratkaisut**

- KKO 1998:127

## 7

# Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla

*Hannu Ojala, Asko Uoti, Jani Saastamoinen, Jaana Kettunen ja Jarkko Pesu*

*Tämä kirjallisuuskatsaus luo ensimmäisen kattavan kokonaisesityksen teemoihin ja painotuksiin, jotka nousevat esiin 2000-luvun pohjoismaisessa kuntatilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa. Artikkelissa kuvataan kuntatilintarkastusta Pohjoismaissa määrittelevää institutionaalista ja lainsäädännöllistä kontekstia sekä tarkastuslautakunnan roolia. Kirjallisuutta jäsennettiin seuraaviin teemoihin: tilintarkastuskohteen ominaisuudet, tilintarkastajan piirteet, hallintarakenne, tilintarkastuskäytäntö ja tilintarkastuksen tulokset. Pohjoismaissa kuntatilintarkastuksen tutkimus on keskitynyt Ruotsiin ja jossain määrin Suomeen. Kirjallisuuskatsauksen perusteella todettiin, että kuntatilintarkastuksessa on käsitelty erityisesti tilintarkastuksen hinnoittelua. Kyseisessä kirjallisuudessa vähäiselle huomiolle jääneitä aiheita ovat kuntatilintarkastajan riippumattomuus ja tilintarkastusprosessiin liittyvät seikat, kuten tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan vuorovaikutus.*

*Avainsanat: kunnallinen tilintarkastus, pohjoismainen kuntatilintarkastus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus*

## Johdanto

Euroopan unionissa noin kolmasosa julkisista menoista käytetään paikallishallinnossa, mikä kasvattaa tarvetta julkisten varojen käytön läpinäkyvyydelle ja valvonnalle (Marques & Pinto 2019). Erityisesti Pohjoismaissa kunnat ovat keskeisessä asemassa julkisessa palvelutuotannossa ja hallinnossa (Johnsen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2001). Agenttiteorian mukaan valvontaa julkisten varojen käytölle vaaditaan päämiehen (äänestäjät ja heitä edustavat eturyhmät) ja agentin (kuntapäätäjät ja kunnalliset viranhaltijat) välisen sopimuksen ylläpitämiseksi, koska agentit voivat hyödyntää epäsymmetristä informaatiota käytettävissä olevista resursseista omaksi tai edustamansa intressiryhmän hyödyksi (Zimmerman 1977; Evans & Patton 1987). Tilintarkastuksen ajatellaan vähentävän näitä ongelmia ja niistä syntyviä kustannuksia (Hay & Cordery 2018).

Tämän artikkelin tavoitteena on kartoittaa systemaattisesti 2000-luvulla julkaistua pohjoismaista kunnallista tilintarkastusta käsittelevää kirjallisuutta. Tutkimuskysymyksenä on: ”Minkälaisia painotuksia voidaan havaita pohjoismaisessa kuntatilintarkastuksessa 2000-luvulla?” Vaikka julkisen sektorin tilintarkastus on laaja, joskin suhteellisen vähän tutkittu alue laskentatoimen tutkimuksessa (Hay & Cordery 2018), pohjoiseurooppalainen tutkimus on merkittävässä roolissa julkisen sektorin laskentatoimen tutkimuksessa (Goddard 2010). Tämä johtuu paljolti kuntien vahvasta asemasta julkisessa palvelutuotannossa ja siten myös pohjoismaisessa oikeusvaltiossa (Harjula & Prättälä 2019). Artikkelin keskeinen kontribuutio on, että se luo ensimmäisen kattavan kokonaisuutensa teemoista, joita pohjoismaisessa kuntatilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa on nostettu esiin. Tutkimuskirjallisuuden jäsentämisessä sovelletaan Johnsenin, Robertsenin ja Äslandin (2004b) esittämää käsitteellistä mallia kuntatilintarkastuksesta.

Artikkeli etenee seuraavasti. Ensinnäkin esitellään kunnallista tilintarkastusta määrittelevä institutionaalinen ympäristö Pohjoismaissa. Seuraavaksi kuvataan menetelmä. Sen jälkeen käydään läpi keskeiset tulokset pohjoismaisesta kunnallista tilintarkastusta käsittelevästä tutkimuskirjallisuudesta Johnsen ym. (2004b) käsitteellisen viitekehityksen avulla. Lopuksi esitetään johtopäätökset ja hahmotellaan tulevaa tutkimusta.

## Institutionaalinen sääntely

Pohjoismaissa käytäntönä on, että kuntien talouden ja hallinnon tarkastuksessa yhdistetään ammatillista ja poliittista (luottamushenkilöihin perustuvaa) tilintarkastusta. Suomi, Ruotsi ja Tanska kuuluvat Euroopan unioniin, jolloin niissä sovelletaan

EU:n tilintarkastusta koskevaa lainsäädäntöä.<sup>1</sup> EU:n sisämarkkinoihin kuuluvissa valtioissa julkisia hankintoja koskeva sääntely edellyttää, että ulkopuoliset tarkastajat valitaan hankintakilpailutuksen kautta.<sup>2</sup>

Suomessa kunnan tilinpäätöksestä säädetään kuntalain (410/2015) 113 §:ssä<sup>3</sup>. Tilintarkastajien on tarkastettava tilinpäätös. Kunnallinen tilintarkastus on pelkkää tilinpäätöstarkastusta laajempi toimenpide, sillä kuntalain 122 ja 123 §:n mukaisesti kunnan on valittava tilintarkastusyhteisö, joka tarkastaa kunnan talouden, kirjanpidon ja hallinnon. Kuntalain mukaisesti kunnassa on oltava tarkastuslautakunta (30 §). Tarkastuslautakunta on valtuuston alainen toimielin, jonka valtuusto asettaa valtuuston toimikaudeksi. Tarkastuslautakunnan jäsenet ovat siis lähtökohtaisesti poliittisesti valittuja.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on järjestää kunnan talouden ja hallinnon tarkastus ja arviointi. Tarkastuslautakunta valmistelee valtuuston päätettävät talouden ja hallinnon tarkastusta koskevat asiat ja tekee valtuustolle ehdotuksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja tilivelvollisten vastuuvapauden myöntämisestä tilintarkastajan lausunnot huomioiden. Lautakunta myös käsittelee tilintarkastuskertomuksen, hankkii mahdollisesta muistutuksesta selvityksen ja kunnanhallituksen lausunnon sekä vie kertomuksen valtuuston käsittelyyn. Tarkastuslautakunta valmistelee kuntakonsernin tilintarkastusyhteisön valinnan ja tilintarkastuskertomuksen käsittelyn valtuustossa. Tarkastuslautakunta on keskeisessä roolissa tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisessa, sillä sen tehtävä on tilintarkastajan valintaa koskevan kilpailutuksen järjestäminen ja tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvonta. Lautakunnan yhteensovittamistehtävän johdosta sen vastuulla on myös ainakin osittain kuntakonsernin tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisen järjestäminen mukaan lukien tarjouspyynnön laadinta ja tarjousvertailun valmistelu sekä tilintarkastajaehdokkaiden nimeäminen, vaikka yhteisön toimielin päättääkin lopullisesta valinnasta<sup>4, 5</sup>.

Ruotsissa kuntien tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa (Kommunallag 2017:725). Kunnanvaltuusto nimittää puolueiden esittämistä ehdokkaista vähintään viisi tarkastajaa kunnanvaltuuston nelivuotiskaudelle (Collin, Haraldsson & Tagesson

<sup>1</sup> Esimerkiksi EU:n direktiivi 2011/85/EU, jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Sen 3 artiklassa säädetään, että julkisten tilinpitäjärjestelmien on oltava sisäisen valvonnan ja riippumattoman tarkastuksen alaisia.

<sup>2</sup> Erityisesti julkisia hankintoja koskeva direktiivi 2014/24/EU, joka on Suomessa pantu voimaan säätämällä laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (hankintalaki 1397/2016) Tilintarkastuspalvelut löytyvät CPV-luokan 79200000 alta.

<sup>3</sup> Suomen kunnallisen tilintarkastuksen historia on kuvattu teoksessa Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002.

<sup>4</sup> Julkishallinnon tilintarkastajaa koskeva yleissäädös on laki julkishallinnon- ja talouden tarkastuksesta (JTT-laki, 1142/2015), joka täydentää muista laista löytyvää sääntelyä. Lisäksi julkishallinnon tilintarkastajiin sovelletaan JTT-lain viittaussäännöksiin tilintarkastuslain (1141/2015), 2 luvun 1, 7, 9 ja 10 §:ää sekä 4. luvun 1 §:ää, ja säännöksiä tilintarkastajan hyväksymisestä ja valvonnasta.

<sup>5</sup> Ks. esim. Harjula & Prättälä 2019, 807–816.



2017; Tagesson & Grossi 2015). Tarkastajana voi toimia kuka tahansa äänioikeuden omaava, joka ei ole intressiristiriitoja aiheuttavassa työssä tai virassa kunnalla (Collin ym. 2017). Näiden poliittisten tarkastajien lisäksi valitaan julkisen hankintamenetelyn kautta ammattitilintarkastajia, joita voidaan käyttää tarvittaessa (Collin ym. 2017). Poliittisesti valitut tarkastajat ovat itsenäisiä, mutta käytäntönä on, että tarkastajat raportoivat yhdessä kunnanvaltuustolle. Ammattitarkastajien raportit liitetään poliittisten tarkastajien raportteihin (Tagesson & Grossi 2015). Kunnanvaltuusto päättää tarkastusbudjetin. Tarkastuksen kohteen määrittelevät poliittisesti valitut tarkastajat, jotka käyttävät ammattitarkastajien apua tarvitessaan.<sup>6</sup>

Tanskassa kuntien tilintarkastuksen organisatorisesta järjestämisestä säädetään kuntalaissa (Kommunestyrelsesloven, LBK No. 47 of 15/01/2019), jonka 5 luvusta löytyvät säännökset kuntien talouden johtamisesta. Kuntien tilintarkastus on annettava auktorisoitujen tilintarkastajien<sup>7</sup> tehtäväksi. Kunnanvaltuusto päättää tilintarkastuksesta, mutta tilintarkastusta valvoo kansallinen lautakunta (*Ankestyrlesen*). Tanskassa ei ole käytössä poliittisia talouden ja hallinnon tarkastajia, kuten Suomessa ja Ruotsissa.

Suomessa ja Ruotsissa poliittisesti valituilla kuntaorganisaation sisäisillä<sup>8</sup> tarkastuselimillä (Suomessa tarkastuslautakunta, Ruotsissa poliittisesti valitut tilintarkastajat) on merkittävää toimivaltaa, koska nämä pääsevät valitsemaan kilpailutuksen kautta ulkoiset ammattitarkastajat.<sup>9</sup> Kaikissa kolmessa maassa hankinta on kilpailutettava, mikäli kynnsarvot ylittyvät. Tanskassa kansallinen lautakunta kuitenkin valvoo tätä toimintaa. Kuvio 7.1 esittää Suomen, Ruotsin ja Tanskan mallit kunnallisen tilintarkastuksen järjestämisessä.

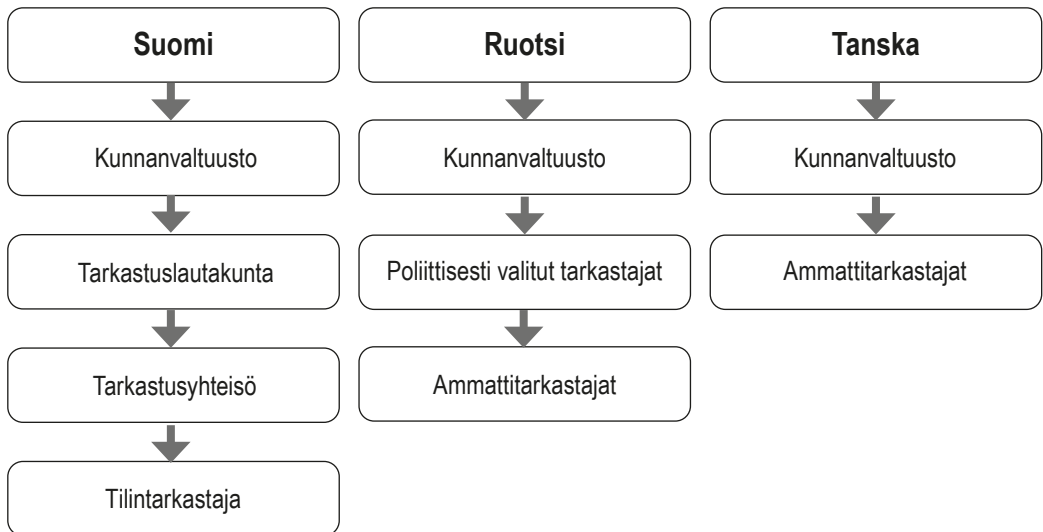
Tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimuksen pitäisi rajoittaa kilpailutuksen ehtoja ja tilintarkastuspalveluiden hankintasopimusta. Tilintarkastajan tulee olla vapaa lausumaan käsityksensä riippumatta kunnan tahdosta tai tilintarkastajan ulkopuolisista tahoista. Tilintarkastajan on kuntalain 122.4 §:n mukaan kieltäydyttävä ottamasta vastaan sellaista tarkastustehtävää tai luovuttava tarkastustehtävästä, jossa ei ole edellytyksiä riippumattoman ja laajuudeltaan riittävän tilintarkastuksen toimittamiseen. Tilintarkastajan on huolehdittava tästä aktiivisesti koko toimeksiannon ajan. JTT-lain 4 § edellyttää myös, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. Edellytysten puuttuessa tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

<sup>6</sup> Ks. esim. Collin ym. 2017 ja Donatella, Haraldsson & Tagesson 2019.

<sup>7</sup> Tanskaksi ”statsautoriseret revisor” tai ”registreret revisor”.

<sup>8</sup> Tällä ei tarkoiteta sisäistä tarkastusta, jolla vakiintuneesti viitataan johdon näkökulmasta tehtävään tarkastus- ja arviointityöhön eli oikeudellisesti sisäisen valvonnan osa-alueeseen sisäisen tarkkailun ohella. Ks. Myllymäki 2007.

<sup>9</sup> Vaikka Ruotsissa sääntelyn mukaan valitaan ammattitarkastaja, niin EU-kynnsarvot ylittävien hankintojen osalta voidaan Tenders Electronic Daily (TED) -palvelun jälki-ilmoituksista päätellä, että kilpailutuksen voittajat ovat tosiasiaa tilintarkastusyhteisöjä.



Kuvio 7.1. Tilintarkastuksen kunnalliset toimijat Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa

Tarkastuslautakunnan on osaltaan huolehdittava, että tarjouspyyntö mahdollistaa tarkastuksen suorittamisen lain mukaisesti.<sup>10</sup> Voidaankin kysyä, tapahtuuko näin todellisuudessa vai ottavatko tilintarkastusyhteisöt vastaan tai jättävät tarjouksia myös sellaisten tarkastusten tekemisestä, joita ei voida toteuttaa riippumattomasti ja laadukkaasti.<sup>11</sup> Huomionarvoista on, että kuntalain sääntely (122 §) edellyttää riippumattomuutta ainoastaan tilintarkastajalta. Hankintakilpailutuksessa valitaan tarkastusyhteisö, jonka toiminnan tuloksena tilintarkastus suoritetaan riippumattomasti ja riittävän laajasti. Kirjallisuudessa on esitetty, että tarkastuslautakunnan jäsenten tulee pystyä arvioimaan hallituksen ja johdon toimintaa riippumattomasti ja puolueettomasti (Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019). Lainsäädännössä tai esitöissä tätä ei kuitenkaan suoranaisesti edellytetä.

## Menetelmä

Tämän kirjallisuuskatsauksen aineisto haettiin systemaattisesti hyödyntämällä Anne-Wil Harzingin Publish or Perish -työkalua<sup>12</sup>. Aluksi haettiin 500 merkittävimmäksi luokiteltua julkaisua hakusanoilla ”municipal” ja ”audit”. Hakutuloksista poimittiin käsin kaikki tutkimukset, jotka käsittelivät kunnallista tilintarkastusta

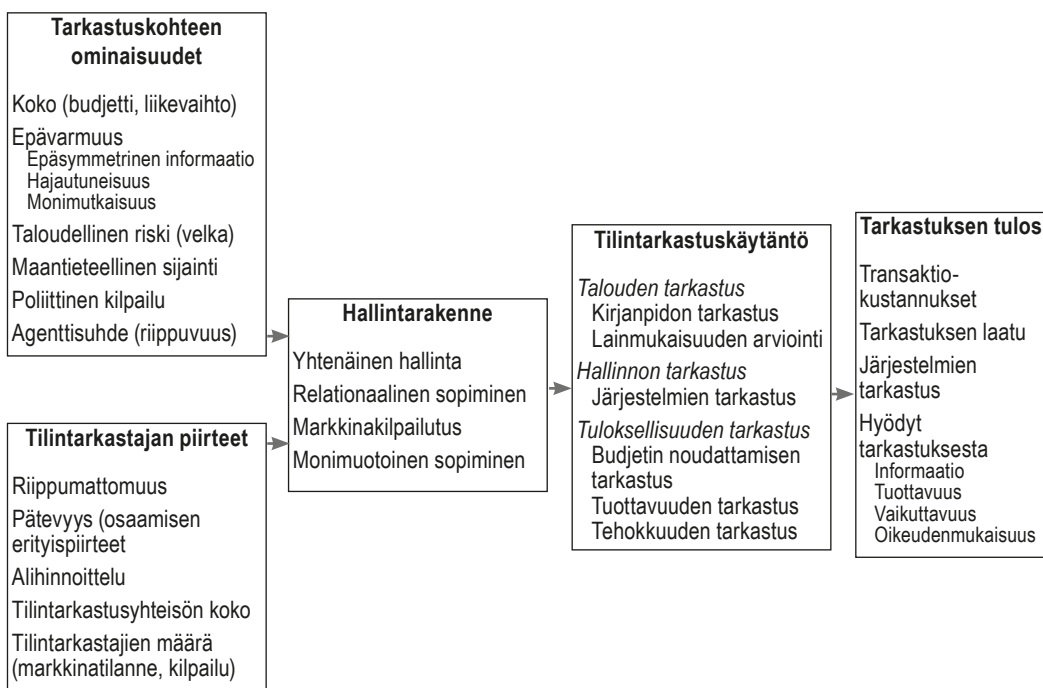
<sup>10</sup> Ks. tarkemmin perusteluista HE 268/2014 vp, s. 225.

<sup>11</sup> Toisaalta Euroopan maiden tarkastus on ylipäänsä varsin monimuotoista ja toimijat ovat vaihtelevia. Ks. Brusca, Caperchione, Cohen & Rossi 2015.

<sup>12</sup> Työkalu on ladattavissa osoitteesta: <https://harzing.com/resources/publish-or-perish>.

Pohjoismaissa, jolloin käsiteltävien artikkelien määrä väheni noin neljäänkymmeneen artikkeliin. Näistä artikkeleista tunnistettiin pohjoismaiseen kuntatilintarkastustutkimukseen perehtyneet tutkijat. Tämän jälkeen kirjallisuusluetteloa täydennettiin hakemalla näiden tutkijoiden nimien perusteella kunnalliseen tilintarkastukseen liittyvää kirjallisuutta Google Scholar -hakupalvelusta.

Seuraavaksi 2000-luvulla julkaistut pohjoismaiset kuntatilintarkastustutkimukset jäsennettiin Johnsen ym. (2004b) käsitteellisen viitekehyksen mukaisesti (ks. kuvio 7.2). Myös tätä aiempaa kuntatilintarkastustutkimusta tai yritysten tilintarkastuskirjallisuutta on käytetty, kun sitä on pidetty merkittävänä.



Kuvio 7.2. Kuntatilintarkastuksen käsitteellinen viitekehys (suomennettu Johnsen ym. 2004b)

# Pohjoismainen tutkimuskirjallisuus kuntatilintarkastuksen käsitteellisessä viitekehyksessä

## Tarkastuskohteen ominaisuudet (*Auditee characteristics*)

Johnsen ym. (2004b) mukaan tilintarkastajan tehtäviin ja tarkastuksessa käytettävän teknologian valintaan vaikuttavat useat tarkastuskohteen ominaisuudet. Heidän mukaansa tällaisia ovat tarkastuskohteen agenttisuhte (riippuvuus), epävarmuus (epäsymmetrinen informaatio, hajautuneisuus, monimutkaisuus), koko (budjetti, liikevaihto), taloudellinen riski (velka), maantieteellinen sijainti ja poliittinen kilpailu.

### *Agenttisuhte (riippuvuus)*

Tutkimuksissa tunnistetaan erilaisia riippuvuussuhteita. Kuntien riippuvuus valtionosuuksista ja kuntien välisistä tulonsiirroista on yhteydessä heikompaan tilinpäätösinformaatioon Ruotsissa (Falkman & Tagesson 2008) ja Suomessa (Paananen, Rönkkö, Zerni & Hay 2020). Lisäksi keskinäinen riippuvuus tarkastuskohteen ja tarkastajan välillä voi johtaa tilanteeseen, joka heikentää tilinpäätösinformaation laatua. Tagesson ja Eriksson (2011) tarkastelivat tilinpäätöskäytäntöjen noudattamista ruotsalaisissa kunnissa ja tulivat siihen johtopäätökseen, että tarkastettavat ja tilintarkastajat liittoutuvat toisinaan keskenään tuottaakseen vääristeltyjä taloudellisia raportteja. Toisaalta Ruotsissa on havaittu, että tilintarkastaja ei suosita vastuuvapauden myöntämistä, jos kunnanvaltuusto toimii usein tilintarkastajan suosituksen vastaisesti (Nyman, Nilsson & Rapp 2005).

### *Epäsymmetrinen informaatio*

Epäsymmetrisen informaation ilmentymillä on havaittu yhteyksiä tarkastuskohteen tuottaman informaation läpinäkyvyyteen ja laatuun. Vinnarin ja Näsin (2008) case-tutkimus viittaa siihen, että suoriteperusteisen kirjanpidon käyttö voi vähentää läpinäkyvyyttä ja antaa mahdollisuuksia tuloksen ohjaukseen julkisella sektorilla. Tätä tukee myös Tagesson ja Eriksson (2011), jossa todetaan ruotsalaisten kuntien raportoinnin poikkeavan usein kirjanpitostandardien vaatimuksista. Suomalaisissa kunnissa hajautuneempi kunnallishallinto kasvattaa mukautetun tilintarkastuskerptomuksen todennäköisyyttä (Paananen ym. 2020). Vastaavasti ruotsalaisesta kunta-aineistosta on havaittu, että kunnan monimutkainen organisaatorakenne ennustaa korkeampaa tilintarkastuspalkkiota (Collin ym. 2017).

## ***Koko***

Tyypillisesti tarkastuskohteen koon kasvaessa agenttikustannukset lisääntyvät. Luikuisat pohjoismaiset tutkimukset ovat tarkastelleet kunnan koon yhteyttä tilintarkastukseen ja tilinpäätösinformaation laatuun osin ristiriitaisin tuloksin. Suomessa ja Norjassa pienemmät kunnat maksoivat korkeampia asukaskohtaisia tilintarkastusmaksuja (Johnsen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2004a), kun taas Ruotsissa suuri kuntakoko oli yhteydessä korkeampiin tilintarkastusmaksuihin (Collin ym. 2017). Suomessa kuntayhtymän suuremman koon on havaittu nostavan mukautetun tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastajan huomautuksen todennäköisyyttä (Paananen 2016). Suurempi kuntakoko ennustaa myös yksittäisissä suomalaisissa kunnissa mukautettua tilintarkastuskertomusta (Paananen ym. 2020). Martikainen ym. (2002) tulosten mukaan Suomessa pienet kunnat kokevat hyötyvänsä tilitarkastusyhteisöiltä hankittavista palveluista enemmän kuin suuret kunnat, mikä johtunee suurten kuntien kattavammista resursseista. Vastaavasti ruotsalaisilla aineistoilla tehdyt tutkimukset viittaavat siihen, että suuremmissa kunnissa laskentainformaation laatu on parempaa (Falkman & Tagesson 2008) ja yhteiskuntavastuuraportointi laajempaa (Tagesson, Klugman & Lindvall Ekström 2013). Tämän lisäksi suurempien kuntien omistamat yhtiöt valitsevat todennäköisemmin kansainvälisiin kuin kansallisiin tilinpäätösstandardeihin pohjautuvan taloudellisen raportoinnin (Collin, Tagesson, Andersson, Cato & Hansson 2009).

## ***Riski ja sijainti***

Riskiä on tarkasteltu taloudellisen vahvuuden mittarien yhteydellä tilinpäätösinformaation laatuun. Suomalaisissa kuntayhtymissä (Paananen 2016) ja kunnissa (Paananen ym. 2020) korkeampi velkaantuneisuus nosti mukautetun tilintarkastuskertomuksen todennäköisyyttä. Lisäksi kriisikunnaksi luokittelu ja matala asukas-kohtainen tulorahoitus ennusti mukautettua tilintarkastuskertomusta suomalaisissa kunnissa (Paananen ym. 2020). Norjassa velkaantuneemmat kunnat maksoivat korkeampia tilintarkastusmaksuja (Johnsen ym. 2004a). Ruotsissa taloudellisesti vahvemmat kunnat antoivat laajempia yhteiskuntavastuullisuusraportteja (Tagesson ym. 2013). Sijainnin yhteys kunnalliseen tilintarkastukseen tai informaation laatuun on jäänyt vähäiselle huomiolle tutkimuskirjallisuudessa. Norjassa velkaantuneemmat ja syrjäisemmät kunnat maksavat korkeampia maksuja, mutta vastaavaa yhteyttä ei havaittu Suomessa (Johnsen ym. 2004a).

## ***Poliittinen kilpailu***

Poliittinen kilpailu on aiheena julkisen sektorin tilintarkastusta käsittelevän kirjallisuuden erityispiirre. Sitä syntyy, kun poliitikot/puolueet kilpailevat keskenään säilyttääkseen tai kasvattaakseen valtaansa (Downs 1957). Pohjoismaissa aihetta on tutkittu pääasiassa ruotsalaisilla aineistoilla. Ruotsalaisissa kunnissa vähäisen poliittisen kilpailun ja tilintarkastuskustannusten välille on havaittu positiivinen yhteys (Collin ym. 2017) ja toisaalta ei yhteyttä (Blank, Collin, Tagesson & Broberg 2009). Toisaalta poliittinen kilpailu on yhteydessä tuloksenohjauksen kanssa (Donatella ym. 2019; Donatella 2020). Ruotsalaisissa kunnissa on myös havaittu, että vähäinen poliittinen kilpailu on positiivisessa yhteydessä yhteiskuntavastuuraporttien määrän kanssa (Tagesson ym. 2013). Suomalaisissa kunnissa vähäinen poliittinen kilpailu laskee muutetun tilintarkastuskertomuksen todennäköisyyttä (Paananen ym. 2020).

## ***Muut tekijät***

Kirjallisuudesta löytyy myös tutkimusta tarkastuskohteen ominaisuuksista, jotka eivät sisälly Johnsenin ym. (2004b) malliin. Vinnari ja Näsi (2013) tutkivat tarkastuslautakuntien jäsenten osaamista suomalaisten kuntien vesilaitoksissa. He havaitsivat, että jäsenten taloudellinen ja tekninen osaamistaso oli keskimäärin matalaa. Vuoden 2015 kuntalakiin (47.1 §) lisättiin velvoite kunnan tytäryhteisön hallituksen jäsenen osaamisvaatimuksista. Tytäryhteisöjen hallituksia muodostettaessa on otettava huomioon riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Kuntalaisten tulotasoa pidetään usein mittarina siitä, kuinka kiinnostuneita he ovat kunnan taloudenpidosta (Jensen & Payne 2005a). Kunnan veropohjan on ruotsalaisissa aineistoissa havaittu olevan positiivisesti yhteydessä kirjanpitosäännösten noudattamiseen (Haraldsson & Tagesson 2014), yhteiskuntavastuuraportointiin (Tagesson ym. 2013) ja negatiivisesti tilintarkastuspalkkioon (Collin ym. 2017<sup>13</sup>). Myös veroasteen on havaittu korreloivan positiivisesti tilintarkastuspalkkion kanssa Ruotsissa (Collin ym. 2017).

## **Tilintarkastajan piirteet**

### ***Riippumattomuus***

Johnsenin ym. (2004b) mukaan tilintarkastajan riippumattomuutta koskevaa empiiristä näyttöä on vähän. He esittävät huolensa siitä, että kilpailutus voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden. Tilintarkastajan riippumattomuus tarkoittaa

---

<sup>13</sup> Collin ym. 2017 arvioivat, että tulos johtuu kuntienvälisestä tulojentasauksesta ja valtionosuuksista, joista molemmat ennustivat korkeampia tilintarkastuskustannuksia.

sitä, että tilintarkastaja raportoi havaitsemansa ongelman tai rikkomuksen<sup>14</sup> (Watts & Zimmerman 1983) eikä tilintarkastajan ja tarkastuskohteen johdon välillä ole salaisia sopimuksia (Lee & Gu 1998). DeAngelo (1981) kytkee tilintarkastuksen määritelmässään tilintarkastuksen laadun todennäköisyyteen, jolla tilintarkastaja havaitsee ongelman tilintarkastusasiakkaan laskentajärjestelmässä ja raportoi sen. Havaitsemiskyky kytkeytyy tilintarkastajan ammattitaitoon ja raportointiin riippumattomuuteen. Ongelman havaitseminen edellyttää tilintarkastajalta ammattitaitoa ja vaivannäköä ongelmien löytämiseksi (Knechel, Krishnan, Pezner, Shefchik & Velury 2013). Määritelmänsä loppuosassa DeAngelo (1981) keskittyy tilintarkastajan objektiivisuuteen, ammatilliseen skeptisyyteen ja riippumattomuuteen. Tilintarkastajan riippumattomuus on yhteydessä myös tilintarkastajan pätevyyteen sekä tilintarkastuksen hinnoitteluun ja laatuun (Johnsen ym. 2004b).

Kuviossa 7.3 kuvataan uhkia tilintarkastajan riippumattomuudelle ja niiden yhteyttä tilintarkastuksen ja tilintarkastajan raporttien laatuun. Tepalagulin ja Linin (2014) viitekehys perustuu vuosina 1976–2013 julkaistuihin artikkeleihin yhdeksässä johtavassa tilintarkastustutkimusta julkaisevassa tieteellisessä lehdessä<sup>15</sup>. Tilintarkastajan kannustimet muiden (kuin tilintarkastus-) palveluiden myyntiin asiakkaalle perustuvat haluun kasvattaa asiakaskohtaista kannattavuutta. Tilintarkastusasiakkaan kannustin hankkia muita kuin tilintarkastuspalveluja perustuu siihen, että tilintarkastaja tarjoaa korkeatasoisia neuvontapalveluja, joita voi olla kustannustehokasta ostaa omalta tilintarkastajalta. Tepalagul ja Lin (2014) esittävät viitekehyksessään neljä uhkaa tilintarkastajan riippumattomuudelle: (1) asiakkaan suuri merkitys tilintarkastajalle, (2) muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottaminen, (3) tilintarkastajan pitkäkestoinen toimiminen saman tilintarkastusasiakkaan tilintarkastajana ja (4) tilintarkastusasiakkaan ja tilintarkastajan kiinteä kytkös.

Blank ym. (2009) tuovat esiin huolensa tilintarkastajien riippumattomuudesta ruotsalaisessa kontekstissa, jossa kuntatilintarkastajat nimitetään poliittisin perustein ja he voivat halutessaan käyttää tilintarkastuksessaan apuna ammattitilintarkastajia. Heidän mielestään tällöin vaarantuu sekä tilintarkastuksen ammattimaisuus että riippumattomuus. Lisäsyynä tähän vaarantumiseen on kirjoittajien mukaan se, että Ruotsissa ei ole olemassa kuntatilintarkastukseen liittyvää uskottavaa sanktiojärjestelmää. Suomessa JTT-lain 4 § säätää, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. Jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

---

<sup>14</sup> Englanniksi *breach*.

<sup>15</sup> *Auditing: A Journal of Practice and Theory; Accounting, Organizations, and Society; Contemporary Accounting Research; Journal of Accounting Auditing, and Finance; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting and Public Policy; Journal of Accounting Research; Review of Accounting Studies; The Accounting Review.*



Kuvio 7.3. Tilintarkastajan riippumattomuuden viitekehys (suomennettu Tepalagul & Lin 2014).

### *Tilintarkastustoimeksiantojen hinnoittelu ja mahdollinen alihinnoittelu (low-balling)*

Tilintarkastuksen hinnoittelututkimukset perustuvat yleensä Simunicin (1980) malliin, joka kuvaa tilintarkastuksen hinnoittelun osatekijät kaavassa (1) esitetyn mukaisesti:

$$p = P(q, g, h), \quad (1)$$

jossa  $p$  on tilintarkastuksen hinnoittelun taso,  $q$  on tilintarkastuksen suorittamiseen investoitu resurssien määrä,  $g$  kuvaa riskilisää, joka perustuu riskiin siitä, että tilintarkastajalle voi syntyä tulevaisuudessa kuluja tilintarkastukseen liittyen, ja  $h$  on kilpailu tilintarkastusmarkkinoilla. Simunic (1980) pyrki selvittämään, onko suurten tilintarkastusyhtiöiden suuri markkinaosuus vähentänyt kilpailua markkinoilla. Tukea tälle väitteelle ei löytynyt.

Niemi, Knechel, Ojala ja Collis (2018) täydentävät Simunicin (1980) hinnoittelumallia huomioimalla kaavan (2) mukaisesti, että edellä mainittu muuttuja  $q$  koostuu tilintarkastuksen laajuudesta ( $k$ ), tilintarkastusasiakkaan osallistumisesta ( $s$ ) ja suuren koon tuottamasta skaalaedusta ( $v$ ):

$$q = Q(k, s, v) \quad (2)$$

Tämä johtaa laajennettuun tilintarkastuksen hinnoittelumalliin (3) (Hartlieb, Hay, Eierle, Niemi & Ojala 2020):

$$p = P(k, s, v, g, h) \quad (3)$$



Yritysten tilintarkastuksen hinnoitteluun liittyvät seikat on dokumentoitu laajasti aiemmassa kirjallisuudessa (Hay, Knechel & Wong 2006). Tilintarkastuksen hinnoittelua käytetään kuvaamaan tilintarkastuksen laatua, tilintarkastusasiakkaaseen tai tilintarkastukseen liittyvää riskiä ja tilintarkastusmarkkinoilla vallitsevaa riskiä (Simunic 1980; Francis 2004; DeFond & Zhang 2014; Knechel, Mintchik, Peyzner & Velury 2019). Tilintarkastuksen hinnoittelulla on yhteys tilintarkastuksen laatuun, sillä se voidaan tulkita tilintarkastustoimeksiannon resurssointia ilmentävänä muuttujana (DeFond & Zhang 2014).

Alihinnoittelulla (*low-balling*) tarkoitetaan tilannetta, jossa tilintarkastusyhteisö myy varsinaista tarkastuspalvelua hinnalla, joka ei kata varsinaisen tilintarkastuksen kustannuksia. Tällöin tausta-ajatuksena on, että tilintarkastuspalvelu on osa laajempaa tarjoamaa, johon sisältyy muutakin kuin tilintarkastuspalvelu. Yritysten tilintarkastuksessa tarjoaman muun palvelun ajatellaan muodostuvan tilintarkastajan konsultointipalveluista. Johnsen ym. (2004a) kuvaavat alihinnoittelun hinnoittelustrategiana, jossa tilintarkastus hinnoitellaan uuden toimeksiannon aloituskustannuksia alemmalle tasolle.

Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan yritysten tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Kuntalain (2015) 123 § mukaisesti kuntien tilintarkastuksen kokonaisuus on laajempi kuin tilintarkastuslain (1141/2015) mukainen yritysten tilintarkastus. Kuntien (ja kuntayhtymien) tilintarkastukseen sisältyy neljä osa-aluetta. Kunkin sisällä tarkastelun kohteena on yksi seuraavista kysymyksistä: (1) Onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti? (2) Antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitiilinpäätös 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? (4) Onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti? Lisäksi tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita niiltä osin kuin ne eivät ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Näin ollen kuntien tilintarkastukseen sisältynee runsaasti ”konsultointimahdollisuutta”, joka on tilintarkastuksen alihinnoittelua ajattelun taustalla<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Toisaalta tällaista konsultointimahdollisuutta on kuntakentässä myös rajoitettu sangen tarkkarajaisesti, kuten Espoon kaupungin esimerkki kertoo. Espoon kaupunki, tarkastuslautakunta Dnro 3921/02.08.002012 (Tarjouspyyntö), 2: ”Vastuunalainen JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö ei voi ottaa vastaan konsultointi- tai muita lisätehtäviä Espoon kaupungilta ilman tarkastuslautakunnan suostumusta. JHTT-yhteisön ja sen mahdollisten taustayhteisöjen muista toimeksiannoista Espoon kaupungille tai sen määräämisvallassa oleville yhteisöille on ilmoitettava kaupunginreviisorille. Vastuunalainen JHTT-tilintarkastaja on vastuussa siitä, etteivät lisätöimeksiannot vaaranna riippumattomuutta.”

Johnsen ym. (2004b) mukaan on mahdollista, että alihinnoittelutilanteessa kuntatilintarkastaja laskee tilintarkastuksen laatua toimeksiannon alkuvaiheessa. Jos kilpailu ei toimi tilintarkastusmarkkinoilla, tilintarkastaja saattaa laskea tilintarkastuksen laatua pysyvästi koko toimeksiannon ajaksi. Tällöin alihinnoittelu laskee tilintarkastuksen laatua. Johnsen ym. (2004a) havaitsivat mahdollista alihinnoittelua Suomessa ja Norjassa. Suomessa maksut olivat aluksi alhaisia, mutta kasvoivat sen jälkeen. Tätä tutkimuksessa tulkittiin mahdollisena osoituksena tilintarkastusyhteisöjen pyrkimyksestä alihinnoitella tarjous. Myös Tagesson, Glinatsi ja Prahl (2015) havaitsivat tutkimuksessaan merkkejä alihinnoittelusta. Heidän mukaansa Ruotsin kuntatilintarkastusmarkkinoilla KPMG ja Deloitte hankkivat itselleen markkinaosuutta alihinnoittelun avulla, kun taas PwC ja EY voittivat useammin asiakkaiden perustuen muihin tarjouspyynnön kriteereihin kuin hintaan.

Kilpailuttamiseen perustuva hinnoittelu laskee tilintarkastuspalkkioita (Johnstone, Bedard & Ettredge 2004). Tarkastellessaan Floridassa vuonna 1993 käyttöönotettua kuntatilintarkastuksen kilpailutusta, Jensen ja Payne (2005b) havaitsivat, että toimeksiantoja siirtyi enenevässä määrin suurimmilta tilintarkastusyhteisöiltä (tuolloin Big 6) vakiintuneille pienemmille tilintarkastusyhteisöille ja samalla tilintarkastuspalkkiot laskivat. Tilintarkastushintojen laskiessa voi myös nousta huoli siitä, kattaako tilintarkastus riittävän laajasti kaikki kuntatilintarkastukselle laissa määrätyt tehtävät. Jos Suomessa tilintarkastaja on suorittanut tarkastuksen olosuhteissa, joissa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ei ole voitu noudattaa tai tarkastus on tehty rajatusti, siitä on julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (2017) mainittava tilintarkastuskertomuksessa. Ruotsalaisen kuntatilintarkastuksen osalta Tagesson ym. (2015) esittävät huolenaiheenaan, että suuret tilintarkastusyhteisöt (Big 4 -yhtiöt) valtaavat Ruotsin kuntatilintarkastusmarkkinat, mikä viittaa erisuuntaiseen kehitykseen kuin mitä Jensen ja Payne (2005b) raportoivat Floridan kuntatilintarkastuksissa.

## Hallintarakenne (*Governance structure*)

Kunnallisen tilintarkastuksen toteuttamiselle on olemassa vaihtoehtoisia tapoja. Transaktiokustannusteorian mukaan taloudellinen vaihdanta voi toteutua joko markkinoilla tai organisaation sisäisenä toimintana (Williamson 1985). Transaktiokustannusteoriaan pohjautuen Johnsen ym. (2004b) esittelee neljä vaihtoehtoa: yhtenäinen hallinta (*unified governance*), relationaalinen sopiminen (*relational contracting*), markkinakilpailutus (*market contracting*) ja monimuotoinen sopiminen (*plural forms*). Johnsen ym. (2004b) mukaan (1) tuotantoresurssien spesifisyys ja säännöllinen tarve tarkastuksille suosii yhtenäisen hallinnan mallia, jolloin tilintarkastus voidaan suorittaa sisäisenä tarkastuksena, (2) relationaalista sopimista suosii tilanne, jossa palvelua tarvitsee moni samankaltainen organisaatio, jolloin tilintarkastuspal-

velu voidaan hankkia kuntien suoraan tai epäsuorasti yhteisesti omistamalta tilintarkastusyhteisöltä, (3) markkinakilpailutusta suosii tilanne, jossa tilintarkastus koskee vain ei-spesifiä tilintarkastusta, kuten tilinpäätöstä ja (4) monimuotoisessa sopimissa valitaan tarkastusmuoto kohdista (1)–(3) riippuen tarkastuskohteen laadusta. Johnsen ym. (2004b) huomauttavat, että tilintarkastuksen luonteen vuoksi tarkastuslautakunnan on vaikea päätellä tilintarkastajan kyvykkyyttä, valvoa tilintarkastuksen tehokkuutta ja varmentaa tilintarkastuksen laatua hallintarakenteesta riippumatta.

Pohjoismaisten kuntaorganisaatioiden hallintarakennetta käsittelevät tutkimukset ovat harvinaisia. Pohjoismaissa sisäisesti tuotettua tarkastusta on vain suurissa kaupungeissa ja maakohtaisesti eniten Suomessa (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen & Koivunen 2018)<sup>17</sup>. Johnsen ym. (2004a) tarkastelivat Norjaa ja Suomea aineistoilla, jotka oli kerätty 1996 ja 2000 välisenä aikana. Tuolloin molemmissa maissa suosittiin relationaalista sopimista kunnallisessa tilintarkastuksessa, vaikka Suomessa tilintarkastus oli avattu kilpailutuksille.

Markkinakilpailutuksen lähtökohtana on kilpailuttaa palveluntarjoajia annetuilla kriteereillä, jotka liittyvät pääsääntöisesti hintaan ja laatuun. Kilpailutusten hintaa laskeva vaikutus ulottuu myös kuntien omistamiin yrityksiin (Axén, Tagesson, Shcherbinin, Custovic & Oidanic 2019). Pohjoismaista tilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa tilintarkastuskilpailutuksia on tutkittu erityisesti Ruotsin kunnissa. Niistä 72 prosenttia valitsi tilintarkastajan alhaisimman tarjotun hinnan perusteella (Tagesson ym. 2015). Alhaisimman hinnan käyttöä valintakriteerinä ennusti alhainen poliittinen kilpailu ja tiettyjen puolueiden valta-asema. Sen sijaan tarjousten määrä vähensi hinnan käyttöä päätöskriteerinä. Tagesson ym. (2015) havaitsivat myös, että kuntaa hallitsevilla puolueilla voi olla preferenssejä tilintarkastustoimiston suhteen. Havainto voi olla tärkeä, sillä vähäinen poliittinen kilpailu ennustaa alhaista tarjousten määrää julkisissa hankintakilpailutuksissa yleisemmin (Broms, Dahlström & Fazekas 2019). Suomalaista ja norjalaista aineistoa hyödyntävässä tutkimuksessa Johnsen ym. (2004a) havaitsivat, että kilpailuttaminen laski tilintarkastuksen hintoja Suomessa. Norjassa, jossa kilpailutusta ei ollut sallittu, hintataso säilyi vakaana samana ajankohtana. He tulkitsivat, että Suomessa hintatason lasku voi olla seurausta alihinnoittelusta tai kilpailun myötä lisääntyneestä tehokkuudesta. Martikainen ym. (2002) havaitsivat, että hinta ei näytä olevan ainoa valintakriteeri, vaan kunnat painottavat valinnassaan kokonaisedullisuutta, johon kuuluu hinnan lisäksi muitakin tekijöitä. Tarkastajan valinnassa merkittävin kriteeri näyttää olevan tarkastajan kokemus kuntakentästä. Lisäksi he totesivat, että valintaprosessissa näyttää olevan jonkin verran ongelmia kilpailullisesta näkökulmasta. Kuntien pyytämien tarjousten määrä

---

<sup>17</sup> Suomessa kunnallistalouden valvonta jäsentyy seuraavasti: sisäistä valvontaa on sisäinen tarkkailu ja sisäinen tarkastus, ulkoista valvontaa on tarkastuslautakunta ja ulkoinen tilintarkastus (Myllymäki 2007).

vaihteli kolmen ja kolmentoista välillä, keskiarvon ollessa viisi. Tarjouksia kunnat saivat keskimäärin kuitenkin vain kahdelta yhteisöltä.

### *Kuntatilintarkastuksen laatu ja tilintarkastuskertomukset*

Johnsen ym. (2004) mukaan tilintarkastuksen kilpailuttaminen voi heikentää tilintarkastuksen laatua. Tarkastellessaan kuntien tilintarkastuskertomuksia vuosilta 2009–2013 Paananen ym. (2020) havaitsivat, että 33 prosenttia tilintarkastuskertomuksista on mukautettuja. He tulkitsevat, että tämä empiirinen löydös on huolestuttava kuntien johtamisen, kuntien laskentatoimen ja tilintarkastuksen näkökulmasta.

Kuntalain 125§:n mukaan tilintarkastajan on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Lisäksi JTT-lain 7 § edellyttää, että tilintarkastaja antaa jokaiselta tilikaudelta tilintarkastuskertomuksen. Paananen (2016) tarkastelee tilintarkastuskertomuksia 137 kuntayhtymässä vuodelta 2011. Pitkä raportointiviive, suuri tarkastustoimisto ja suuri tilintarkastusasiakkaan koko selittävät mukautetun tilintarkastuskertomuksen esiintymistä. Velkaantuneisuus, suuri tilintarkastusasiakkaan koko ja vastuunalaisen tilintarkastajan miessukupuoli selittävät mukautusta kertomuksessa, jossa valtuustolle esitetään tarkastuksen tulokset.

Suomessa kuntatilintarkastuksen laatua ovat tutkineet Leppänen, Ojala, Oulasvirta ja Saastamoinen (2017). He havaitsivat, että KHT-tutkinto ammatillisen pätevyyden mittarina nosti kosmeettisen tuloksenohjauksen todennäköisyyttä tilinpäätöksessä. Sen sijaan tilintarkastajan naissukupuoli laskee tuloksenohjauksen todennäköisyyttä, mikä on linjassa niiden tutkimusten kanssa, joissa on havaittu naistilintarkastajien olevan miehiä konservatiivisempia (ks. esim. Ittonen, Vähämaa & Vähämaa 2013).

### *Tilintarkastuskäytäntö (Audit activities)*

Tilintarkastuksen ja sen laadun ymmärtämiseksi olisi keskeistä tarkastella (tilintarkastajaan ja tarkastuskohteeseen liittyvien tekijöiden lisäksi) tilintarkastukseen käytäntöjä. Tilintarkastajat käyttävät tehtävässään ammatillisista harkintaa ja ovat vuorovaikutuksessa tarkastuskohteen kanssa. Vaikka tilintarkastusta ohjaa hyvä tilintarkastustapa ja alalle on luotu kansainvälisiä standardeja ohjaamaan toimintaa, on tilintarkastuksen käytännöissä ja menetelmissä todettu jonkin verran vaihtelua muun muassa tilintarkastusyhteisöjen välillä (Knechel ym. 2013). Samoin tilintarkastajien välillä on eroja kokemuksessa, osaamisessa ja erikoistumisessa.

Tilintarkastusprosesseja ja tilintarkastajien työskentelyä on tutkittu yksityisellä sektorilla useista näkökulmista. Esimerkiksi asiakkaaseen liittyvien riskien ja tarkastustehtävien kompleksisuuden on havaittu vaikuttavan tarkastusmenetelmien

valintaan, tarkastukseen varattavaan aikaan ja siihen, kuinka kokeneita tarkastajia tilintarkastusyhteisö valitsee keskuudestaan hoitamaan tiettyä tehtävää. Tutkimuskirjallisuudessa on myös tarkasteltu tilintarkastajien käyttämiä analyttisiä menetelmiä sekä tarkastusaineiston keräämistä ja arvioimista. Näitä asioita on kuitenkin tutkittu lähinnä yksityisellä sektorilla (Knechel ym. 2013), mutta Pohjoismaissa ei juurikaan kuntasektorilla.

## Tuloksellisuuden tarkastus

Tuloksellisuudentarkastuksen keskittyy ”kolmen e:n” arviointiin: *economy*, *efficiency* ja *effectiveness* (Ahlenius 2000), jotka voidaan suomentaa termeillä taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus. Ylimpien tarkastuselinten kansainvälinen järjestö, International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) on kuvannut tuloksellisuuden tarkastusta näin:

Performance audit is oriented towards examining the performance, economy, efficiency and effectiveness of public administration. Performance audit covers not only specific financial operations, but the full range of government activity including both organisational and administrative systems. (INTOSAI, 1997, section 4.2.)

Kuten tässä INTOSAI:n määritelmässä todetaan, tuloksellisuuden tarkastaminen ei rajoitu tiettyihin taloudellisiin toimintoihin, vaan kattaa laajasti valtion- tai kunnallishallinnon sekä organisatoristen että hallinnollisten järjestelmien tarkastuksen. Tuloksellisuudentarkastus on nähty usein tarkasteluna siitä, saako kunta vastinetta käyttämilleen rahoille (*”value for money”*). Esimerkiksi Sinervon (2011, 32) mukaan on ”kuntalaisten oikeus, että heidän verorahansa käytetään tehokkaasti”. Tuloksellisuustarkastus on normatiivisessa mielessä siten nykyisin hyvin pitkälti toiminnan ja taloudenpidon tuloksellisuuden arvottamista eli sen tehokuuden ja vaikuttavuuden arviointia.<sup>18</sup>

Suomen kunnissa tuloksellisuuden tarkastus kuuluu tarkastuslautakunnan tehtäviin, mutta myös Valtiontalouden tarkastusvirasto voi kohdistaa kuntiin tuloksellisuuden tarkastusta. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden saavuttamista ja toiminnan tuloksellisuutta. Arviointi sisältää talousarvion toteutumisen tarkastelua kuitenkin rajoittumatta siihen. Tarkastuslautakunnan tulee erityisesti nostaa esille niitä valtuuston asettamia tavoitteita, jotka eivät ole toteutuneet. Tuloksellisuudenarvioinnin laajuutta on vähitellen kasvatettu siten, että tilivelvollisuus (*accountability*) ja lakien, säännösten ja ohjeiden mukaisesti

---

<sup>18</sup> Ks. Kulla 2018.

toimiminen (*compliance*) on otettu mukaan arviointiin, kuten myös kunnan omaan säädösvallan käyttöön kytkeytyvä tuloksellisuusarviointi.<sup>19</sup>

Pohjoismainen tuloksellisuuden tarkastusta käsittelevä kirjallisuus on keskittynyt pitkälti valtioiden kuntiin kohdistamaan tarkastukseen (Grönlund ym. 2011; Reichborn-Kjennerud 2014; Reichborn-Kjennerud & Johnsen 2018; Skærbæk 2009). Johnsen ym. (2001) on tarkastellut kunnallista tuloksellisuuden tarkastusta Norjassa ja Suomessa. Suomalaiset kokivat, että tuloksellisuuden arviointi on käytännöllinen ja rationaalinen julkishallinnon työkalu, mutta sillä on vähemmän arvoa kunnanvaltuutetuille tuloksellisuuden arvioinnissa. Myös norjalaiset näkivät arvioinnin hyödyttävän kunnallishallintoa, julkishallinnon kontrollia ja kehittämistä.

## Johtopäätökset ja jatkotutkimustarpeet

### Johtopäätökset

Tämän artikkelin keskeinen kontribuutio on luoda ensimmäinen kattava kokonaisuus teemoista, joita pohjoismaisessa kuntatilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa on nostettu esiin. Tutkimuskirjallisuus jäsennettiin Johnsen ym. (2004b) käsitteellisen viitekehyksen mukaisesti. Tutkimuksessa tunnistettiin myös lukuisia piirteitä, jotka puuttuivat Johnsenin ym. (2004b) viitekehystä.

Institutionaalaisella tasolla voidaan sanoa, että pohjoismaisen kuntatilintarkastuksen yhteinen piirre on ammattimaisen ja poliittisen tarkastuksen yhdistäminen. Tarkastuksen ja valvonnan toteuttamistavoissa on maakohtaisia erityispiirteitä. Kirjallisuuskatsaus osoittaa, että aiheen empiirinen tutkimus on painottunut Ruotsiin ja jossakin määrin Suomeen, kun taas muut Pohjoismaat ovat jääneet vähäisemmälle huomiolle.

Tutkimuskirjallisuus osoittaa, että epäsymmetrisellä informaatiolla on yhteyksiä tarkastuskohteen tuottaman informaation läpinäkyvyyteen ja laatuun. Tilintarkastuskertomuksista on suomalaisen tutkimuksen perusteella löytynyt yllättävän paljon mukautuksia. Tyypillisesti laskentatoimen tutkimuksessa koko on yhteydessä korkeampiin agenttikustannuksiin. Tältä osin katsauksen tutkimukset päätyvät ristiriitaisiin tuloksiin. Kuntatilintarkastuksessa tilintarkastajan riippumattomuus on jäänyt vähäiselle huomiolle.

Myös tilintarkastustoimeksiantojen alihinnoittelua on käsitelty kuntatilintarkastustutkimuksessa. Kuntatilintarkastusten kilpailutuksista on tunnistettu, että tilin-

---

<sup>19</sup> Ks. tuloksellisuuden arvioinnista kunnallisen itsehallinnon kontekstissa Uoti & Heikkilä 2019.

tarkastuksen hinta on keskeinen kilpailutuskriteeri ja tilintarkastuksen hinta on laskenut kilpailutusten myötä. Sen sijaan laatuksiteereihin ei ole kiinnitetty huomiota.

## Jatkotutkimustarpeet

Vaikka tilintarkastusten kilpailutuksilla on merkittävä rooli, kilpailutuksista on vähän tietoa ja niiden sisällöt ja käytännöt ovat tutkimuksellisesti ”musta laatikko”. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välistä vuorovaikutusta ja neuvotteluita olisi kiinnostavaa analysoida: yhtäältä tarkastuslautakunta valmisteleekin tilintarkastajan kilpailutuksen ja valinnan, toisaalta tilintarkastajan tuottamia tietoja käytetään tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen valmistelussa ja tilintarkastaja voi antaa neuvoja tarkastuslautakunnalle. Tätä tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan keskinäistä dynamiikkaa on toistaiseksi analysoitu tutkimuskirjallisuudessa vähän. Tarkastuskohteen sijainnin vaikutuksista on vähän tutkimusta, vaikka sillä voi olla merkitystä esimerkiksi tilintarkastusyhteisön kilpailutuksissa. Johnsen ym. (2004b) tarkastelivat kirjallisuuskatsauksessaan tilintarkastusta sekä kuntien muuta arviointia ja valvontaa agenttiteorian ja transaktiokustannusteorian viitekehityksessä. He esittivät, että tarvittaisiin lisää empiiristä tutkimusta tilintarkastuksen ulkoistamisen vaikutuksista tilintarkastajan riippumattomuuteen ja tuloksellisuuden tarkastukseen. Vaikka Johnsenin ym. (2004b) katsauksesta on aikaa, tuloksellisuuden tarkastuksen osalta tutkittavaa olisi vielä paljon.

Arviointilautakuntien (sekä muiden poliittisesti valittujen kuntatason toimijoiden) tarkastustoimintaa on käsitelty pohjoismaisessa tutkimuskirjallisuudessa vähemmän kuin valtionalouden tarkastusvirastojen toimintaa<sup>20</sup>. Tästä huolimatta tuloksellisuuden tarkastusta käsittelevästä kirjallisuudesta nousee esiin teemoja, joita olisi perusteltua käsitellä laajemmin tulevissa, tarkastuslautakuntia koskevissa tutkimuksissa. Esimerkiksi Reichborn-Kjennerud ja Johnsen (2011) ovat todenneet, että tuloksellisuuden tarkastuksessa tarkastaja joutuu kaksoisrooliin toimiessaan samanaikaisesti ikään kuin ulkopuolisena tarkastajana ja kehittämisenagenttina. Siinä missä kehittäminen vaatii yleensä läheistä yhteistoimintaa kehittämiskohteen edustajien kanssa, tarkastajan rooli vaatii etäisyyden säilyttämistä. Tarkastajan riippumattomuus tarkastuskohteesta voi vaarantua, jos arviointiin käytettävät menetelmät edellyttävät arvioitavana olevan kohteen edustajien osallistumista. Tämä ei välttämättä ole aina edes itsehallinnollisen kunnan edun (kuntalaki 39 §, kohta 3) mukaista, vaikka myös

---

<sup>20</sup> Grönlund ym. (2011) tarkastelivat tutkimuksessaan Ruotsin valtion tarkastusviraston 150:tä tuloksellisuuden tarkastusta koskevaa raporttia ryhmitellen ne sisällöllisesti kuuteen pääryhmään ja kolmeen alaryhmään. Luokittelussa havaittiin, että valtaosa tuloksellisuuden arvioinnista liittyi muuhun kuin kolmeen e:hen. Sitä tärkeämpiä teemoja ovat hallinto (kuinka johto organisoit, monitoroi, koordinoi ja raportoi toiminnastaan), järjestelmä, tavoitteet, empiiriaperusta ja menettelytapasuositukset.

kunnan toiminnan tarkoituksenmukaisuutta tulee oikeudellisen sääntelyn mukaan (Suomessa kuntalaki 121.2 §, kohta 2) laajalti arvioidakin.

Tilintarkastuskriteerien etukäteismäärittely voi vaikeuttaa kuntatilintarkastusta, minkä vuoksi aihetta olisi syytä tutkia lisää<sup>21</sup>. Myös tuloksellisuuden tarkastus kaipaa lisätutkimusta, sillä sitä on kritisoitu kohdistumisesta enemmän prosessien tarkastukseen kuin varsinaisen tuloksellisuuden arviointiin (Thiel & Leeuw 2002). Prosesseihin keskittyminen voi tapahtua myös sisällön kustannuksella (Johnsen ym. 2001; Morin 2001, 2004; Thiel & Leeuw 2002).

Tilintarkastajan ja tarkastuskohteen edustajien välistä vuorovaikutusta ja neuvotteluja ei ole juurikaan analysoitu pohjoismaisessa kirjallisuudessa. Tätä tutkimuskirjallisuuden haaraa ei nostettu esille Johnsen ym. (2004b) katsauksessa. Sitä vastoin esimerkiksi Knechel ym. (2013) esittelee tilintarkastajan ja asiakkaan välisen neuvottelun yhtenä merkittävänä kirjallisuudenhaarana. Tiedetään, että tilintarkastajat keskustelevat ja neuvottelevat asiakkaidensa kanssa tilinpäätösraporttien yksityiskohdista ja että muun muassa kontekstuaaliset tekijät ja tilintarkastajalle kertynyt tarkastus- ja neuvottelukokemus vaikuttavat näihin neuvotteluihin. Kirjallisuudessa on tarkasteltu muun muassa, kuinka tilintarkastustoimeksiannon kesto vaikuttaa osapuolten suhteelliseen neuvotteluasemaan. Myös neuvottelustrategioiden on todettu vaikuttavan neuvottelujen lopputulokseen (Knechel ym. 2013). Tämänkaltainen vuorovaikutuksen tarkastelu olisi hyödyllistä myös kuntasektorilla, jossa tilintarkastusta määritteleviä osapuolia on enemmän ja agenttiteorian kuvaamat agentti-päämiessuhteet voivat olla monitahoisempia kuin yksityisellä sektorilla (ks. Paananen ym. 2020).

---

<sup>21</sup> Reichborn-Kjennerud ja Johnsen (2011) nostavat esiin vaatimuksen määrittää tarkastuskriteerit ja -menetelmät etukäteen, sillä on mahdollista, että ne rajoittavat tarkastuksessa käytettävää tarkastusaineistoa epätarkoituksenmukaisesti. Tämä voi puolestaan heikentää tuloksellisuuden tarkastuksen sidosryhmille tuottaman tiedon arvoa.



## Lähteet

- Axén, L., Tagesson, T., Shcherbinin, D., Custovic, A. & Ojdanic, A. 2019. Does municipal ownership affect audit fees? *Journal of Management and Governance* 23, 693–713.
- Ala-aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. 2019. *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Helsinki: Alma Talent.
- Blank, V., Collin, S. O. Y., Tagesson, T. & Broberg, P. 2009. *Explaining municipal audit costs: Considering the principal*. Working paper, Halmstad University.
- Broms, R., Dahlström, C. & Fazekas, M. 2019. Political Competition and Public Procurement Outcomes. *Comparative Political Studies* 52(9), 1259–1292.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes Rossi, F. 2015. Comparing Accounting Systems in Europe. Teoksessa Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes Rossi, F. (toim.) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. London: Palgrave-MacMillan, 235–251.
- Collin, S. O., Haraldsson, M., Tagesson, T. & Blank, V. 2017. Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organisation and the audit market. *Financial Accountability & Management* 33(4), 391–405.
- Collin, S.O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. 2009. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting* 20, 141–174.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(3), 183–199.
- DeFond, M. L. & Zhang, J. 2014. A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics* 58, 275–326.
- Donatella, P. 2020. Is political competition a driver of financial performance adjustments? An examination of Swedish municipalities. *Public Money & Management* 40, 2.
- Donatella, P., Haraldsson, M. & Tagesson, T. 2019. Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International Review of Administrative Sciences* 85(4), 673–691.
- Downs, A. 1957. An Economic Theory of Political Action in a Democracy. *Journal of Political Economy* 65(2), 135–150.
- Evans, J. H. & Patton, J. M. 1987. Signaling and monitoring in public-sector accounting. *Journal of Accounting Research*, 130–158.
- Falkman, P. & Tagesson, T. 2008. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management* 24, 271–283.
- Francis, J. R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36(4), 345–368.
- Goddard, A. 2010. Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *British Accounting Review* 42, 75–87.
- Haraldsson, M. & Tagesson, T. 2014. Compromise and avoidance: the response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change* 10(3), 288–313.
- Harjula, H. & Prättälä, K. 2019. *Kuntalaki. Tausta ja tulkinat*. 10., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Hartlieb, S., Hay, D., Eierle, B., Niemi, L. & Ojala, H. 2020. Importance of Country Factors for Global Difference in Audit Pricing – New Evidence. Working paper.
- Hay, D. & Cordery, C. 2018. The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature* 40, 1–15.

- Hay, D. C., Knechel, R. W. & Wong, N. 2006. Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research* 23(1), 141–191.
- Ittonen, K., Vähämaa, E. & Vähämaa, S. 2013. Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons* 27(2), 205–228.
- Jensen, K.L. & Payne, J.L. 2005a. Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24(2), 27–48.
- Jensen, K.L. & Payne, J.L. 2005b. The Introduction of Price Competition in a Municipal Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24(2), 137–152.
- Jóhannesdóttir, A.M., Kristiansson, S.N., Sipiläinen, N. & Koivunen, R. 2018. Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration* 14(2), 19–44.
- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2001. Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review* 10(3), 583–599.
- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2004a. Governance structures and contracting out municipal auditing in Finland and Norway. *Financial Accountability & Management* 20(4), 445–477.
- Johnsen, Å., Robertsen, K. & Åsland, D. Y. 2004b. Contracting Out Municipal Auditing: Conceptual Framework and Assessment. *Evaluation* 10(3), 305–326.
- Johnstone, K. M., Bedard, J. C. & Ettredge, M. L. 2004. The effect of competitive bidding on engagement planning and pricing. *Contemporary Accounting Research* 21(1), 25–53.
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017. Suomen tilintarkastajat ry:n antama ohje julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/ohjeita-ja-suosituksia>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury, U. K. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice* 32(Supplement 1), 385–421.
- Knechel, W. R., Mintchik, N., Pevzner, M. & Velury, U. 2019. The Effects of Generalized Trust and Civic Cooperation on the Big N Presence and Audit Fees across the Globe. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38(1), 193–219.
- Kulla, H. 2018. *Hallintomenettelyn perusteet*. 10., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Lee, C.W.J. & Gu, Z. 1998. Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence. *The Accounting Review* 73(4), 533–555.
- Leppänen, P., Ojala, H., Oulasvirta, L. & Saastamoinen, J. 2017. Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys. Teoksessa Kihn, L.A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 113–136.
- Marques, A. & Pinto, A. 2019. Procurement Practices and the Municipality Auditing Market. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 34(4), 524–545.
- Martikainen, J.-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen – Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.
- Myllymäki, A. 2007. *Finanssihallinto-oikeus Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. 2., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.
- Niemi, L., Knechel, W. R., Ojala, H. & Collis, J. 2018. Responsiveness of auditors to the audit risk standards: Unique evidence from Big 4 audit firms. *Accounting in Europe* 15(1), 33–54.
- Nyman, C., Nilsson, F. & Rapp, B. 2005. Accountability in local government: a principal-agent perspective. *Journal of Human Resource Costing & Accounting* 9(2), 123–137.

- Paananen, M. 2016. Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing* 20, 149–157.
- Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. 2020. Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106777>
- Reichborn-Kjennerud, K. 2014. Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation* 20(3), 368–385.
- Reichborn-Kjennerud, K. & Johnsen, Å. 2011. Auditors' understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme. *Evaluation* 17(3), 217–231.
- Reichborn-Kjennerud, K. & Johnsen, Å. 2018. Performance audits and supreme audit institutions' impact on public administration: The case of the office of the auditor general in Norway. *Administration & Society* 50(10), 1422–1446.
- Simunic, D. 1980. The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research* 18(1), 161–190.
- Skærbæk, P. 2009. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society* 34(8), 971–987.
- Tagesson, T. & Eriksson, E. 2011. What do auditors do? Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management* 27(3), 272–285.
- Tagesson, T. & Grossi, G. 2015. Public Sector Accounting and Auditing in Sweden. Teoksessa Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Manes Rossi, F. (toim.) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*. The Challenge of Harmonisation.
- Tagesson, T., Glinatsi, N. & Prahl, M. 2015. Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition. *Public Money & Management* 35(4), 273–280.
- Tagesson, T., Klugman, M. & Lindvall Ekström, M. 2013. What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports. *Journal of Management and Governance* 17, 217–235.
- Tepalagul, N. & Lin, L. 2014. Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30(1), 101–121.
- Uoti, A. & Heikkilä, L. 2019. Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi muuttuvan kunnallisen itsehallinnon kontekstissa. *Focus Localis* 47(2), 25–50.
- Van Thiel, S. & Leeuw, F. L. 2002. The performance paradox in the public sector. *Public Performance & Management Review* 25(3), 267–281.
- Vinnari, E. & Näsi, S. 2008. Creative accrual accounting in the public sector: 'Milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management* 24(2), 97–116.
- Vinnari, E. & Näsi, S. 2013. Financial and technical competence of municipal board members: Empirical evidence from the water sector. *Critical Perspectives on Accounting* 24, 488–501.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. 1983. Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The Journal of Law and Economics* 26(3), 613–633.
- Williamson, O.E. 1985. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: Simon & Schuster.
- Zimmerman, J.L. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 107–144.

## **Säädökset**

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/24/EU, annettu 26 päivänä helmikuuta 2014, julkisista hankinnoista ja direktiivin 2004/18/EY kumoamisesta.

Kommunallag 2017:725

Kommunestyrelsesloven, LBK No. 47 of 15/01/2019

Kuntalaki 410/2015

Laki julkishallinnon- ja talouden tarkastuksesta 1142/2015

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016

Neuvoston direktiivi 2011/85/EU, annettu 8 päivänä marraskuuta 2011, jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista.

Tilintarkastuslaki 1141/2015



## II Arviointi ja valvonta



# 8

## Luottamusta vai valvontaa?

### Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten valvonnan kehittämiseksi

*Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö*

*Artikkelissa tarkastellaan valtionapuja luottamuksen ja valvonnan käsitteiden ja niiden tarkoituksenmukaisen mitoittamisen näkökulmasta. Artikkelin perustuu vuosina 2017–2018 tehtyyn tapaustutkimukseen opetus- ja kulttuuriministeriön toimialan valtionavuista. Päähuomio tapaustutkimuksessa on luottamuksen ja valvonnan käsitteissä sekä niiden välisten yhteyksien problematisoinnissa. Luottamus tai sen puute valtionapujen saajiin nähden muodostuu erilaisten valvontamekanismien tuottaman informaation perustalta. Luottamus tulee ansaita, eikä sitä tapaustutkimuksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyitä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen, ja niiden välisten yhteyksien järjestely edellyttää kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoillaan tapauskohtaisesti luottamuksen ja valvonnan mitoituksissa toimivan kombinaation löytämiseksi.*

*Avainsanat: valtionavut, luottamus, valvonta, valvonnan ja tarkastuksen organisointi*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 127–145.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>



## Johdanto

Tampereen yliopiston tutkijat toteuttivat selvityksen opetus- ja kulttuuriministeriön toimialan harkinnanvaraisten valtionavustusten ja valtionosuuksien valvonnan ja tarkastustoiminnan kehittämiseksi vuonna 2017. Tässä artikkelissa kuvataan selvityksen keskeisiä johtopäätöksiä ja päätelmien taustalla vaikuttavia keskeisiä valvonnan ja tarkastuksen käsitteitä. Artikkelin päähuomio suuntautuu luottamuksen ja valvonnan käsitteisiin sekä niiden välisten yhteyksien problematisointiin.

Loppuraportissa esitettiin ministeriölle useita kehittämissuhteita valtionapujen valvonnan ja tarkastuksen kehittämiseksi. Ehdotukset koskivat muun muassa tarkastuksen- ja valvonnan suunnittelujärjestelmän kehittämistä strategiseen suuntaan riskiperusteiseksi, valtionavustussääntöjen ja menettelyjen yhtenäistämistä, rahoituksen saajien omavalvonnan kehittämistä, uuden valvontayksikön perustamista, integroidun tietovarannon kehittämistä sekä ulkoisen tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen lisäämistä, jotta valtionosuusviranomaisella on valtakunnallisesti arvioiden luotettava ja ajantasainen käsitys rahoitettavan toiminnan oikeellisuudesta. Ohjelmistorobotiikan käyttöönotto erityisesti valtionavustuksissa nähtiin keinona prosessien tehostamiseen. Robotiikka-automaatiolla voidaan lisätä ja kohdentaa uudelleen valvontaan käytettäviä resursseja. Integroitu tietovaranto, joka sisältäisi sekä VOS-järjestelmän että OPH:n keräämät tiedot, tarjoaisi toisessa vaiheessa robottiautomaation ja tekoälyn mahdollistaman analytiikan VOS-seurannassa. Selvitykseen sisältyi myös pohjoismainen vertailu, sillä tanskalainen riskiperusteinen ja dialogiin perustuva valvonta tuettuna ammattimaisella ulkoisella tilintarkastuksella tarjoaa hyvän referenssin kotimaisen valvonnan ja tarkastuksen kehittämiseen.

Selvityksen loppuraportti luovutettiin ministeriölle helmikuussa 2018. Tämä artikkeli hyödyntää selvityksen aikana hankittua ja kerättyä monipuolista dokumentti- ja haastatteluaineistoa. Tarkastelu rajautuu siihen osaan aineistoa ja analyysiä, joka keskittyi pohtimaan luottamuksen ja valvonnan sekä vakiintuneen toimintakulttuurin välisiä suhteita ja ongelmia.

Artikkeli perustuu edellä mainittuun tapaustutkimukseen. Sen tarkoitus on analysoida valtionapurahoituksen ongelmallisuutta ja kehittämistä. Tästä näkökulmasta sillä on myös kehittämistutkimuksen tiedonintressi. Siinä kysytään, missä määrin on tarkoituksenmukaista kehittää reaaliaikaista valvontajärjestelmää jälkikäteisten kontrollijärjestelmien ja tarkastamisen sijaan. Toisaalta se selvittää, missä määrin rahoituksen saajien omavalvonnan kehittäminen on edellytys luottamuksen kulttuurille. Analyysi nojautuu valvontakulttuurin ja luottamuksen käsitteisiin, joita pyritään tulkitsemaan case-tapauksen valossa.

Artikkelin aloittaa lyhyt käsite- ja kirjallisuuskatsaus. Seuraavassa osiossa selostetaan tapaustutkimuksen konteksti ja menetelmät. Sen jälkeisessä osiossa kootaan eri

tekijät, joiden hallinta on edellytyksenä valvonnan ja luottamuksen tasapainoiselle järjestelylle. Viimeisessä osiossa selostetaan tapaustutkimuksen johtopäätökset valvonnan kehittämisen näkökulmasta.

## Käsitteet ja kirjallisuuskatsaus

Perinteisesti johdon tekemä valvonta on nähty toimintana, jonka avulla pyritään vähentämään tavoitteiden saavuttamiseen liittyvää variaatiota (Aaltola 2018). Samalla on jo pitkään huomioitu, että valvonnan tulee mahdollistaa niukkojen voimavarojen oikea suuntaaminen ja silti säilyttää toiminnan tuloksellisuuden ennakoiti (ks. esim. Simons 1994). Sisäisen valvonnan määrittelemine on sen moninaisuuden taakia koettu ongelmalliseksi, ja siksi sillä on luontevasti useita määritelmiä. Toisaalta voidaan huomata, että tunnetuimpien määritelmien sisällöt vähintään kohtuullisesti limittyvät, jolloin sen ongelmallisuudesta huolimatta käsitteestä valitsee monilta osin yksimielisyys. Sisäiset tarkastajat ry (2020a) esittää kansainvälisiin viitekehyksiin perustuen sisäiselle valvonnalle seuraavaa määritelmää:

Sisäinen valvonta voidaan kuvata prosessina, jonka avulla pyritään varmistamaan organisaation tavoitteiden saavuttamisesta. Tavoitteet voidaan ryhmitellä seuraaviin neljään luokkaan:

- Strategiset – korkean tason tavoitteet, jotka ovat organisaation toiminta-ajatuksen mukaisia ja sitä tukevia
- Toiminnalliset – organisaation voimavarojen tehokas ja taloudellinen käyttö
- Raportointia koskevat – raportoinnin luotettavuus
- Vaatimustenmukaisuutta koskevat – sovellettavien lakien ja määräysten noudattaminen.

Sisäinen valvonta käsittää kaikki toimenpiteet ja menettelyt, joiden avulla tavoitteiden saavuttaminen pyritään varmistamaan. Sisäiseen valvontaan kuuluvat organisaation sisäinen toimintaympäristö, tavoiteasetanta, riskienhallinta, valvontatoimenpiteet, tiedonkulku ja viestintä sekä seuranta.

Määritelmä korostaa prosessinomaisuutta ja tavoitteiden saavuttamisen varmistamista. Tyypillisenä voidaan pitää myös tavoitteiden jakamista eri ryhmiin sekä sisäisen valvonnan osa-alueiden esittämistä.

Sisäisen tarkastuksenkaan määrittelemine ei ole täysin ongelmattonta, koska esimerkiksi eri puolilla maailmaa voi olla tarpeen painottaa eri asioita. Tästä huolimatta kansainvälisen sisäisten tarkastajien yhteisön (IIA) esittämä määritelmä on nykyisin laajasti käytössä. Sen mukaan sisäisen tarkastus määritellään seuraavasti (Sisäiset tarkastajat ry 2020b):

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.

Edellä esitetyssä sisäisen tarkastuksen määritelmässä painottuvat muun muassa riippumattomuus, objektiivisuus ja lisäarvon tuottaminen. Lisäksi keskiössä on selkeä yhteys sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan. Näin voidaankin todeta, että sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen käsitteet eroavat huomattavasti toisistaan, mutta kytkeytyvät silti toisiinsa.

Kun viitataan yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan määritelmään, viittauksen kohteena ovat usein tunnetut kansainväliset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehykset. Näitä toisiaan lähellä olevia viitekehyksiä ovat esimerkiksi COSO Internal Control (COSO IC), COSO Enterprise Risk Management (COSO ERM) ja ISO 31000 Riskienhallinta (Suomen Standardisoimisliitto SFS ry. 2017). Kuten edellä todettiin, viitekehykset sisältävät varsin samankaltaisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan määritelmän (Jokipii 2010).

Kansainvälisten viitekehysten mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta kuvataan tavoitteiden saavuttamista varmentavana prosessina. Viitekehyksistä voidaan löytää ajatus toiminnan tuloksellisuuden, vaatimustenmukaisuuden ja tiedon oikeellisuuden tärkeydestä organisaatioille. (International Federation of Accountants 2006.) Muita tunnistettavia elementtejä ovat valvontaympäristö, riskienarviointi, kontrollit, tiedonkulku sekä seuranta (COSO 2013). Yhtäläisyydestä voidaan myös johtaa ajatus mallien geneerisyydestä, eli mallit eivät voi antaa yksityiskohtaista organisaatiotasois- ta ohjeistusta. (Ks. esim. Länsiluoto, Jokipii & Eklund 2016.)

Kuten sisäisen valvonnan myös johtamis- tai valvontakulttuurin määrittelemineen on jossain määrin ongelmallista. Uudistettu COSO Internal Control – Integrated Framework Principles sisältääkin tekijöitä, joiden voidaan tulkita sisältyvän kaikenlaisten organisaatioiden valvontakulttuuriin ja sen arviointiin. Näitä tekijöitä ovat ainakin organisaation sitoutuminen rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin, henkilöstön pätevyys sekä valvonnan asianmukainen järjestäminen. Edellisten lisäksi selkeät ja toimivat johtamis- ja valvontarakenteet sekä tilivelvollisuuden toteutuminen voidaan nimetä valvontakulttuurin tekijöiksi (COSO 2013). Johtamis- ja valvontakulttuuri on siten tulkittavissa perustaksi, jolle sisäinen valvonta organisaatiossa suunnitellaan ja jonka ohjaamana se toimeenpannaan.

Valvontajärjestelmän toimivuudella ja luottamuksella on tunnistettu yhteys. Valvottava voi esimerkiksi parantaa valvojan luottamusta omaa toimintaansa kohtaan osoittamalla uskottavasti kykynsä noudattaa annettuja ehtoja. Toisaalta oikeisiin

asioihin keskittyvä ja yhteistyökykyinen valvonta voi parantaa valvotun luottamusta valvojaan. Tällöin keskinäinen kommunikointi voi aktivoitua ja ajantasaistua. Luottamus voidaan siis tulkita merkityksellisenä asiana myös valvonnan näkökulmasta. (Goold & Quinn 1990, 54.)

Viime vuosina omavalvonnan käsite on ollut vahvasti esillä julkisen toiminnan valvonnan kehittämisessä. Erityisesti maakuntalakiesitysluonnos (HE 15/2017 vp) nosti aiheen yleiseen keskusteluun. Luonnoksessa esitettiin muun muassa seuraavaa:

Omavalvontaohjelma on osaltaan johtamisen väline. Omavalvonnalla tarkoitetaan järjestelyä, jonka avulla varmistetaan, että toiminta ja palvelut järjestetään lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Sen tarkoituksena on myös varmistaa toiminnan ja järjestettävien palvelujen suunnitelmallisuus ja korkeatasoinen asiakas- ja potilasturvallisuus ja muu laatu, palvelujen saavutettavuus sekä palveluja käyttävien henkilöiden yhdenvertaisuus.

Omavalvonnalla odotetaan olevan siis olennainen merkitys hallinnon laadun turvaajana. Toisaalta on helppo tunnistaa, että monimutkaisessa toiminnassa pelkästään keskitettyyn tai jälkikäteiseen ulkopuoliseen valvontaan tukeutuminen on ongelmallista. Esimerkiksi rahoituksen saajan omavalvonnan kehittämisen tulisi merkitä myös jälkikäteisen valvonnan ylikorostuksen vähenemistä. Tausta-ajatuksena on, ettei rahoittaja kykene valvomaan riittävän tehokkaasti rahoituksen saajien toimintaa, ellei perustana ole rahoituksen saajien asianmukainen oma sisäinen valvonta.

Organisaation itsensä toteuttama valvonta on siis keskeinen osatekijä tavoitteiden saavuttamisen varmistamisessa. Käytännössä monet rahoittajat (esim. Business Finland) pitävät kiinni oikeudesta tarkastaa jälkikäteen esimerkiksi, onko projekti-rahoituksissa noudatettu rahoittajan asettamia ehtoja. Tarkistusoikeudella voidaan nähdä ennaltaehkäisevä vaikutus, mutta toki ehtojen noudattaminen myös tosiasiaassa on oltava mahdollista tarkistaa.

Esimerkiksi Lilja (2016) on tutkinut mahdollisuutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käyttämiseen hyödyntavoittelussa. Sisäinen valvonta voidaan tulkita yhdeksi tavaksi, jolla johto voi tuottaa hyötyä. Hyötyä voidaan tuottaa tavoitteiden saavuttamisen varmistamisella. Samalla tulee toki tunnistaa myös tuloksellisuuteen liittyvä mahdollinen potentiaali. Hyödyn tuottamisen mahdollisuus ohjaakin siten tunnistamaan riskienarvioinnin tärkeän roolin sisäisessä valvonnassa. (Lilja 2016, 229–230.)

Edellä mainitun sisäisen valvonnan viitekehyksen rinnalle on tarkennettu riskienhallinnan viitekehys, joka nostaa juuri riskienhallinnan seikkaperäisempään tarkasteluun (COSO 2017). Myös se on tarkoitettu universaaliksi viitekehykseksi, vaikka eräät tutkimukset osoittavat COSO:n mallien kokonaisvaltaisuudessaan ja alun perin yritysmaailmasta lähteneinä kohtaavan hankaluuksia esimerkiksi siiloutuneessa valtionhallinnossa tai kunnallishallinnossa (Oulasvirta, Paananen, Kiviaho & Sand-

ström 2014; Oulasvirta & Anttiroiko 2017). Toisaalta valvonnassa ja riskienhallinnassa voidaan erottaa erilaisia maturiteetin eli kehittyneisyyden portaita, joita pitkin organisaatiossa voidaan edetä (Paape & Speklé 2012).

Chalmers, Hay ja Khlif (2019) ovat kuitenkin tutkimukseen perustuen todenneet, että sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta voidaan saada merkittäviä hyötyjä. Heidän tutkimuksensa mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta voi kehittää hallintoa ja päätöksentekoa. Samoin Peterson (2018) on todennut, että tarkoituksenmukainen sisäinen valvonta ja riskienhallinta on tärkeässä osassa organisaatioiden ongelmien vähentämisessä. Valvonta ja riskienhallinta täytyy kuitenkin kontingenssiteorian hengessä sovittaa organisaatioiden sisäisiin ja ympäristöllisiin erityispiirteisiin (Gordon, Loeb & Tseng 2009; Woods 2009; Mikes & Kaplan 2013). Näistä lähtökohdista tämä tapaustutkimus tutkii valtionapurahoituksen valvontaa ja riskienhallintaa ministeriön organisaatiossa ja sen toimialalla.

## Tutkimusmenetelmä ja case-kohteen kuvaus

Tämän artikkelin tutkimusmenetelmänä on tapaustutkimus. Se perustuu yhden tapauksen ja tapausympäristön tutkimiseen pääosin kvalitatiivisin menetelmin, dokumenttianalyysiin, tutkimuksen ohjausryhmän kokouskeskusteluihin sekä haastatteluihin tukeutuen (Yin 1994). Tutkimuksessa haastateltiin sekä rahoituksen antajatahon että saajatahon edustajia. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidulla teemahaastattelumallilla. Haastateltavien valintaa ohjasivat OKM:n edustajien kanssa pidetyt suunnittelukokoukset. Varsinaisia haastatteluja tehtiin OKM:ssä (4 kpl), OPH:ssa (4 kpl), Tredussa (2 kpl) ja Karvissa (2 kpl). Paikan päällä toteutetut henkilöhaastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Lisäksi kaikista pidetyistä palavereista tehtiin muistiinpanoja.

Tutkimuksen taustalla oli tilanne, jossa Opetushallituksessa hoidetaan ministeriössä tehdyn työnjaon mukaan kuntasektorin valtionosuuksien myöntäminen ja toimeenpano, kun taas ministeriön toiminta painottuu harkinnanvaraisten valtionavustusten myöntämiseen, valvontaan ja tarkastuksiin. Valtionavustuslain 15 §:n mukaan valtionapuviranomaisen on huolehdittava valtionavustuksen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta hankkimalla valtionavustuksen käyttö- ja seurantatietoja sekä muita tietoja samoin kuin tekemällä tarkastuksia. OKM:n myöntämien valtionavustusten tarkastus jakaantuu taloustarkastukseen ja avustuksen myöntämistä valmistelevan esittelijän asiataarkastukseen. Valtionavustuslajit jakautuvat kahteen pääryhmään eli yleis- ja erityisavustuksiin. Yleis- ja erityisavustuksen tarkastamisessa ei ole käytännössä tämän tutkimuksen näkökulmasta suurta eroa.

Laskennallinen valtionosuusjärjestelmä noudattaa opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslainsäädäntöä. Laskennallisia valtionosuuksia lakisääteisistä tehtävistä jaetaan kunnille ja muille palvelujen järjestäjille opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain, vapaasta sivistystyöstä annetun lain, museolain sekä teatteri- ja orkesterilain perusteella. Koulutuksen järjestäminen on säännösten mukaisesti luvanvaraista, ja kulttuurin rahoituksen saajat sekä osa liikunnan rahoituksen saajista hyväksytään ensin valtionosuuden saajiksi. Laskennallisissa valtionosuussysteemissä toteutetaan ajantasaisesti rahoituksen valvontaa osana OPH:n hoitamaa rahoitusprosessia. Opetushallituksen valtionosuusyksikön vastuulla on laskennallisen valtionosuusjärjestelmän tarvitsema tiedonkeruu ja tietovarannon ylläpito, rahoituksen laskenta ja maksatus oppilaitosten ylläpitäjille ja muille laskennallisten valtionosuuksien saajille (museot, teatterit jne.). Toisaalta valtionosuuksien saajien talouteen ja toimintaan kohdistuva tarkastus kuuluu ministeriön työjärjestyksen mukaan ministeriön talousyksikölle (Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus opetus- ja kulttuuriministeriön työjärjestyksestä 30.4.2014/359). VOS-puolella on tarkastettu ammatillista koulutusta (ml. oppisopimuskoulutus), vapaata sivistystyötä, perus- ja lukiokoulutusta, ulkomaankouluja sekä orkesteri- ja teatterisektoria. Haastattelujemme perusteella laskennallisissa valtionosuuksissa esiintyneet ongelmat ovat olleet lähinnä väärinkäytöstapauksia, joita on tullut ilmi ammatillisessa oppisopimuskoulutuksessa. Väärinkäytöstapaukset ovat liittyneet hyväksyttävien oppilaiden määriin yksikköhintarahoitusta mitoitettaessa, yksikköhintarahoitukseen lisän tuovien erityisoppilaiden määriin sekä ulkomaisiin kouluihin ja niiden kotimaisen valtionosuuden ehdot täyttävien oppilaiden määriin.

Valtionosuuksien tarkastuksen volyyymi on ollut vähäinen, mikä on perustunut luottamukseen ja siihen, että valtionosuusviranomaisen lakisääteinen velvoite tarkastukseen ei ole niin voimakas kuin valtionavustuksissa. Valtionosuuksien tarkastus on kuitenkin olennaisilta osin liian vähäistä toiminnan laajuuteen nähden – tämä on todettu ministeriön sisäisen tarkastuksen tekemissä arvioinneissa (SITA 2017). Luottamuksen kulttuuri ei ole toisaalta heijastunut samalla tavalla valtionavustusten saajiin, jotka jakautuvat kaikkiin yhteiskunnan sektoreihin, kuntien lisäksi kolmanteen sektoriin ja yksityisen sektoriin.

Ministeriön eli rahoittajan näkökulmasta valvonnalla on kaksi perustarkoitusta eli valvoa, että:

- 1) raha on käytetty siihen tarkoitukseen, johon se myönnetty, ja että mahdollisia ao. kustannusten tukikelpoisuusehtoja on noudatettu, ja että
- 2) raha on käytetty toiminnan tavoitteisiin nähden vaikuttavasti, tarkoituksemukaisesti ja kustannustehokkaasti. Tähän liittyy myös se, että annetut ao. tiedot ovat oikein ja luotettavat.

Valtionosuussektorilla isoa muutosta merkitsi vuonna 1993 toteutettu kuntasektorin valtionosuusjärjestelmän uudistus, joka perustui korostetusti kuntien itsehallinnon voimistamiseen ja yksityiskohtaisen valtionapujen valvonta- ja tilitysjärjestelmän lakauttamiseen. Uudistus heijasti siirtymistä tarkasta valvontakulttuurista luottamuksen kulttuuriin eli siihen, että itsehallinnolliset kunnat toimeenpanevat lakisääteiset tehtävät lähtökohtaisesti huolellisesti ja kuntalaisten parhaaksi. Luottamus siis rakentuu pitkälti sen varaan, että itsehallinnolliset kunnat ja kuntalaiset oman valvontansa avulla varmistavat lakisääteisten toimintojen lainmukaisuuden. Voimassa olevan kuntalain (410/2015) 123 §:n 3 kohdan mukaan myös tilintarkastajan on tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikein, näin siis myös opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuuksien suhteen.

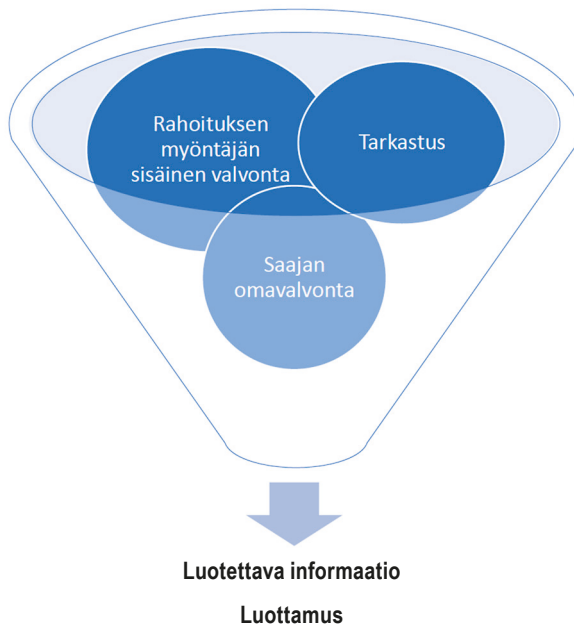
Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain 58 § mukaan kunnan, kuntayhtymän ja yksityisen toiminnan järjestäjän on toimitettava valtionapuviranomaiselle rahoituksen määräämiseksi tarvittavat talousarvioon, taloussuunnitelmaan, tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen perustuvat tiedot sekä muut rahoituksen määräämiseksi tarpeelliset kustannuksia, toiminnan laajuutta ja rahoituksen perusteena käytettäviä muita suoritteita koskevat tiedot. Valtionapuviranomainen päättää näiden tietojen oikeellisuuden toteamiseksi suoritettavista rahoituksen saajan talouteen ja toimintaan kohdistuvista tarkastuksista. Opetus- ja kulttuuriministeriö voi antaa tarkastuksen Opetushallituksen tehtäväksi. Valtionapuviranomainen voi antaa tarkastuksen myös ulkopuolisen tilintarkastajan tehtäväksi. Käytännössä näitä ulkopuolisen tilintarkastajan tarkastuksia on haastattelujen mukaan tilattu hyvin vähän, joten tähän asti niillä ei ole ollut valvonnan kannalta laajempaa merkitystä.

VAS-rahoituksessa eli harkinnanvaraisten valtionavustusten kohdalla myöntämisen perusteita, valvontaa ja takaisinperintää säätelee yleislakina valtionavustuslaki (27.7.2001/688). Valtionavustuslain 8 §:n nojalla olisi mahdollista antaa valtioneuvoston asetuksella tarkempia säännöksiä lain soveltamisalaan kuuluvan valtionavustuksen talousarvion mukaisesta myöntämisestä, maksamisesta ja käytöstä. OKM:n hallinnonalalla ei ole ollut käytäntönä valmistella mainittuja asetuksia. OKM:n hallinnonalalla tuen ehdot on määritetty tarkasti ministeriön antamissa yleisavustusten ja erityisavustusten ohjeissa. Valtion talousarviossa voi olla edelleen valtionavustusten tarkoituksiin ja käyttöön liittyviä sitovia määräyksiä (Laki valtion talousarviosta 423/1988, Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Valtionavustusten kategoriassa rahoituslainsäädäntö sekä toisaalta valtionavun myöntäjäviranomaisen päätökset määrittävät tiukasti rahan käytön tarkoitukset ja ehdot päinvastoin kuin laskennallisten valtionosuuksien kategoriassa. VAS-rahoituksessa enemmän kuin puolet jää kuitenkin selvityksemme tekoaikaan ministeriön tarkastustoiminnan ulkopuolelle. Ministeriön tarkastustoimen tekemä valtionavustusten taloustarkastus kattoi esimerkiksi vuonna 2016 euromääräisesti 48 prosenttia ministeriön valtionavustusten volyyymistä ja niiden kappalemäärästä yhden viidesosan (OKM tarkastustoimesta saatu tieto).

## Luottamusta vai kontrollia?

Tässä tapaustutkimuksessa tehtyjen päätelmien perusteella vaikuttaa siltä, että luottamuksen ja saajien autonomian korostaminen on myös osa vallitsevaa käytäntöä harkinnanvaraisten valtionavustusten järjestelmässä. Tässä kategoriassa luottamusperusteisuus aiheuttaa ongelmia, jollei luottamukseen nojautumisen käytänteen asianmukaisuutta riittävästi todenneta. Myös selvityksen aikana esillä olleet valtionavustusten väärinkäytöstopaukset ja niitä koskevat oikeustapaukset vahvistavat tämän ongelman rahoituksen valvonnassa. Selvityksessä saadut tiedot vahvistivat myös toisen ongelmakohdan eli sen, että hallinnonalan yksikkörajojen ylittävän yhteistyön puute haittaa valvonnan ja tarkastuksen tehokkuutta.

Luottamukseen vahvasti nojaavaan valvontakulttuuriin sisältyy riskejä (vrt. COSO 2014 ja COSO 2017), jollei luottamuksen perusteltavuutta todenneta käytännössä riittävän usein ja riittävässä laajuudessa. Alla oleva kuvio 8.1 korostaa sitä, että luottamuksen rakentumiseen vaikuttavat eri osapuolet ja että rahoituksen saajien luotettavaksi todennettu oma-valvonta vaikuttaa luottamusprosessissa positiivisesti.



Kuvio 8.1. Luottamuksen rakentuminen.



Selvityksemme johtopäätöksiin lukeutui ehdotus, että valvonta- ja tarkastusresurssit tulee kohdistaa OKM:n hallinnonalan tavoitteiden ja tehdyn riskiarvioinnin kannalta tarkoituksenmukaisesti. Saatujen rahojen käyttöön liittyvän tiedon läpinäkyvyys ja yleinen saatavuus todettiin myös tärkeäksi seikaksi.<sup>1</sup>

Tavoitteena on oltava saattaa rahoittajan valvonta ja tarkastus, rahoituksen saajien omavalvonta sekä luottamus saajien rahankäyttöön tehokkaalla tavalla tasapainoon. Tähän liittyvät seikat selostetaan seuraavissa jaksoissa: 1) ennakollisen, jatkuvan ja jälkikäteisen kontrollin tasapaino, 2) ulkoinen tilintarkastus, 3) saajan kokonaisvaltainen valvonta sekä 4) sisäinen tarkastus johdon valvonnan apuna.

### *1) Ennakollinen, rahoitusprosessien aikainen ja jälkikäteinen valvonta*

Ennakollinen ja ennaltaehkäisevä valvonta on usein kustannustehokkaampaa kuin jälkikäteinen valvonta, jossa korjataan tapahtuneita virheitä, jolloin sama asiaa tehdään siis kahdesti. Pelkästään keskitetyn ja jälkikäteisen valvonnan varaan rakentaminen ei siten ole optimaalinen tapa kehittää valvontaa. Rahoituksen saajan omavalvonnan kehittäminen merkitsee myös jälkikäteisen valvonnan ylikorostuksen vähenemistä. Toisaalta tämänsuuntainen kehitys edellyttää rahoituksen saajien aktiivista ohjaamista ja mahdollisesti velvoitetta kehittää ja ylläpitää tarkoituksenmukaista omaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tausta-ajatuksena on realismi, jonka mukaan rahoittaja ei pysty valvomaan riittävän hyvin olemassa olevilla resursseilla rahoituksen saajien toimintaa, ellei perustana ole rahoituksen saajien asianmukainen oma sisäinen valvonta (ja mahdollisesti myös omavalvontasuunnitelma).

Rahoituksen aikaista valvontaa edistäisivät uudet määräykset ja ohjeet saajien omavalvontavelvoitteista erityisesti valtionavustuspuolella (lakisääteisten valtionosuuksien saajilla on jo lainsäädännöllä asetetut velvoitteet itsearviointiin). Samoin voitaisiin ohjeistaa jatkuvan kommunikaation ylläpitoon myöntäjätahon ja rahoituksen saajien välillä, jolloin saajien omavalvonta tulisi paremmin seurantaan.

---

<sup>1</sup> Selvityksen mukaan (OKM 2017, 65): ”Valtionavustustoiminnan läpinäkyvyyden ja prosessin tehokkuuden kannalta on tärkeätä, että tiedot avustusohjelmista, avustettavasta toiminnasta, myönnettyistä avustuksista ja avustetun toiminnan tuloksellisuudesta avataan helppokäyttöisesti kaikkien saataville. Tätä varten luodaan kansallinen valtionavustustietovaranto ja ryhdytään toteuttamaan siihen tukeutuvia yhteisiä palveluja. Valtionavustustietovaranto perustuisi viranomaisten avustustoiminnan yhteiseen tietoarkkitehtuuriin. Se sisältäisi kaiken olennaisen avustusprosessissa syntyvän tiedon, mukaan lukien asiakastiedon, ja olisi kaikkien avustustoimintaan kytkeytyvien viranomaisten käytettävissä. Tiedonsiirrot viranomaisten operatiivisista avustusjärjestelmistä tapahtuisivat reaaliaikaisesti rajapintojen kautta Suomi.fi-palveluväylää hyödyntäen”.

## *2) Ulkoisen tilintarkastuksen kehittäminen*

Jälkikäteinen tarkastus, kun se on rahoituksen saajien tiedossa, toimii myös ennaltaehkäisyn välineenä ohjaus- ja valvontajärjestelmässä. Tämän valvontavälineen roolia voitaisiin lisätä velvoittamalla rahoitusten saajia hankkimaan tilintarkastajalta varmennusraportti. Kyseessä ei siis olisi tavanomainen lakisääteinen tilintarkastus vaan niin sanottu liitännäispalvelu, jonka valtionavun saaja hankkii (ks. Tilintarkastuslaki 2015/1141 ja JHTT-yhdistys 2017). Kansainvälisen liitännäispalveluja koskevan standardin (ISRS 4400) mukaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot (IFAC 2017).

Tähän ratkaisuun liittyy seuraavia etuja:

- Ulkopuoliset auktorisoidut tilintarkastajat voisivat varmentaa kattavasti suurimpien rahoitusten saajien sovittujen ehtojen noudattamisen.
- Tarkastuksen laatu varmennettaisiin vaatimalla sen toteuttamista taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta annetun kansainvälisen standardin (IFAC 2017: ISRS 4400) mukaisesti.
- Ammattitilintarkastajien tekemillä rahoituksensaajien hakemuksiin kohdistuvilla tarkastuksilla on todennäköisesti luottamusta lisäävä ja saajien omavalvontaa tehostava vaikutus.

Selvityksessä suositeltiin harkitsemaan tietyn avustusmäärän ylittävien päätösten yhteyteen vaatimusta tilintarkastajan raportista ennen maksatusta. Tällä voidaan saada merkittäviä hyötyjä valvonnan kokonaisuuden tehostamisessa. Selvityksessä ehdotettujen varmennusraporttien perusteella OKM:n hallinnonalan keskitetty valvontayksikkö voisi kohdentaa omia tarkastuksiaan ja mahdollisia kenttäkäyntejään riskiperusteisesti saajaorganisaatioihin.

Selvityksessä ehdotettiin myös opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta ja vapaasta sivistystyöstä annettujen lakien laskennallisten valtionosuuksien kohdalla jälkikäteisen tarkastuksen volyymin laajentamista siten, että tietty osuus koulutuksen ja kulttuurin eri sektoreiden järjestäjistä tulee tarkastettua vuosittain. Tarkastuksia tulee voida toteuttaa myös kohteissa, joiden kohdalla ei ole epäilyä tai piiriteitä rahoituksen käyttötarkoituksen vastaisesta toiminnasta. Näin valtionosuusviranomaisella on valtakunnallisesti arvioiden perusteltu käsitys rahoitettavan toiminnan oikeellisuudesta. Tässä tarkoitettuja tarkastuksia tekisivät oman tarkastustoiminnan lisäksi myös valtionapuviranomaisen toimeksiannosta hyväksytyt ulkoiset tilintarkastajat erillisen varmennuspalvelun muodossa

### **3) Kokonaisvaltainen saajien valvonta**

Yhtenä haastatteluihin perustuvana kehittämissuunnitelmana esitettiin, että jatkossa rahoitus tarkastetaan kokonaisuutena saajakohtaisesti. Tarkastusten kohdistaminen olisi lähtökohtaisesti riskiperusteista, jotta niukat valvontaresurssit saadaan optimaalisesti hyödynnettyä. Valtionosuuksien saajien valvontaa tehostetaan erityisesti niissä toiminnoissa, joissa on havaittu väärinkäytöksiä (erityisesti ammatillisessa koulutuksessa) (ks. JHTT-yhdistys 2016).

VOS-rahoituksessa on yhä enemmän toiminnan suorituksia ja tuloksia koskevia elementtejä. Valtionosuuksien ajantasaisessa valvonnassa voitaisiin käyttää ohjelmistorobotiikka, joka automaattisesti tiedottaa esimerkiksi oppisopimuskoulutettavissa ja rahoituksen perustana olevissa suoritemäärissä tapahtuvat muutokset ajantasaisesti. Haastattelujen mukaan (6.11.2017) OKM:n tarkoitus onkin lisätä strategisuutta avustamisessa esimerkiksi niin, että sama avustuksen saaja ei saisi enää yleisavustusta ja useaa eri erityisavustusta saman vuoden aikana – rahoitusta ajateltaisiin siis aiempaa paremmin kokonaisuutena.

Yllä esitettyjä kehityssuunnitelmia täydentää valtionavustusten saajien haastatteluisa esiin noussut toivomus päästä pirstaleisesta projektikohtaisesta rahoituksen hakemisesta ja projektitoteutuksista suurempiin kokonaisuuksiin, joissa lähtökohtana olisi saajan strateginen, proaktiivinen ja riittävän pitkäjänteinen kehittäminen. Robotiikka saattaisi vapauttaa valvoja ja tarkastajia myös paikan päälle saajien luokse tehtäviin kenttäkäynteihin nykyistä enemmän. Ministeriön yhteisestä taloustarkastuksesta saadun tiedon avulla voitaisiin edesauttaa myös hallinnonalan substanssi-osastojen asiataarkastamista: mitä enemmän valvonta pystyy tuottamaan tietoa ennen kuin uusia avustuksia myönnetään, sen parempi. Erityisesti taloustarkastus tuottaa tietoa siitä, onko taloudellinen tarveharkinta onnistunut jälkikäteen arvioituna.

Hallinnonalan virastojen toiminnassa tarkastustoimen resursointi, menettelytavat ja tulkinnat ovat vaihdelleet huomattavasti. Tavoitteena tulisi olla, että OKM:ssä ja sen hallinnon alaisissa virastoissa olisi jatkossa samat avustusehdot ja rajoitukset sekä yhteneväinen menettelytapa. Myös työnjakoa tulisi tarkistaa. Nykyinen työnjako, jossa tarkastustoimen laatiman perintäpäätöksen ratkaisee osasto, ei ole kaikilta osin ongelmaton. Rahoituksen myöntämisessä tunnistetun läheisyyskysymyksen hallintaa voitaisiin kehittää niin, että otettaisiin käyttöön esittelijöiden rotaatio. Rahoituksen saaja ja antaja voivat tulla vuosien mittaan liian läheisiksi, jolloin objektiivisuus voi kärsiä. Seurauksena voi olla vääränlainen luottamuksen kulttuuri.

### **4) Johdon valvonta ja sisäinen tarkastus**

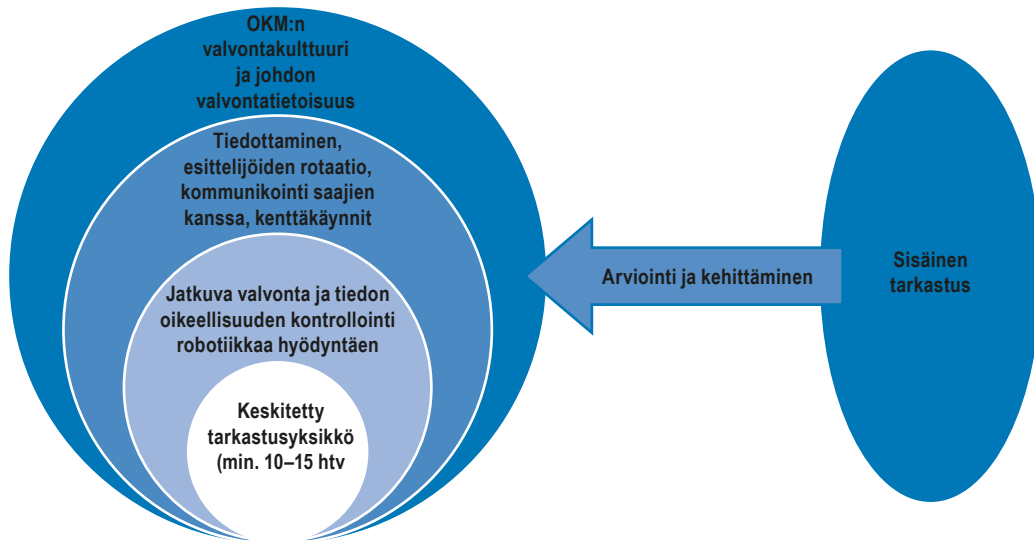
Riskienhallinta on osa viraston johtamisen ja toiminnan prosesseja sekä niiden suunnittelua ja seuranta. Päätöksentekoa varten tarvitaan ajantasainen, oikea ja riittävän

kattava käsitys riskeistä. Riskienhallinta korostuu muutostilanteissa, kun luodaan uusia toimintamalleja ja luovutaan vanhoista. Johdon näkemys sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkityksestä ja toimiminen esimerkkinä luo perustan hyvän hallinnon toimivuudelle koko organisaatiossa. Ministeriöiden riskienhallinnan tulee kattaa myös ohjauksessa olevista virastoista, talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista, valtion liikelaitoksista ja valtionyhtiöistä ministeriölle mahdollisesti aiheutuvat riskit. (Valtiovarainministeriö 2017.)

Talousarvioasetuksen (1243/1992) 69 §:n mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt. Hyvin toimiva sisäinen valvonta ja riskienhallinta muodostavat parhaimmillaan asianmukaisen, tasapainoisen ja kaikki olennaiset osa-alueet kattavan prosessin tavoitteiden toteutumisen varmistamiseksi. Toimivan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteena on näin ollen samalla rahoituksen vaikuttava ja muutenkin asianmukainen käyttö.

Koska ei voitane odottaa, että OKM:n hallinnonalan toteuttama valvonta- ja tarkastustyö voisivat turvata sellaisenaan rahoituksen saajien hyvän hallinnon toteutumisen, hyvä sisäinen valvonta on pyrittävä saamaan myös osaksi rahoituksen saajien johtamista (ks. Lilja 2016). Rahoituksen saajien ohjaamisella kehittämään ja ylläpitämään tarkoituksenmukaisesti omaa sisäistä valvontaansa on olennainen merkitys valvontakokonaisuuden kehittämiseksi. (Vrt. esim. maakuntalakiluonnoksen oma-valvonta-ajattelu, HE 15/2017.)

Johtamiseen kytkeytyvän sisäisen valvonnan ohella tarkastustoimijoilla on tärkeä osa tavoitteiden saavuttamisen varmistamisessa: 1) sisäinen tarkastus arvioi ja pyrkii tuomaan kehitysehdotuksia prosessien kehittämiseksi, 2) valvontayksikkö tekee rahoituksen saajiin kohdistuvia tarkastuksia, ja 3) tilintarkastajien toteuttamat liitännäispalvelut täydentävät kokonaisuutta. Kokonaisuudessa huomioidaan myös ohjelmistorobotiikan mahdollisuudet ja riskit automaattisen valvonnan järjestämisessä, jolloin valvontaa pyritään kehittämään ajantasaisempaan ja ennaltaehkäisevään suuntaan. Tämä mahdollistaisi virheiden estämisen tai korjaamisen nopeasti ja pienentäisi virheiden lykkäytyneestä korjaamisesta aiheutuvia negatiivisia vaikutuksia. Sisäinen valvonta muodostuu monista erilaisista osa-alueista, joiden toteutumista on tarpeen arvioida systemaattisesti (COSO 2013, ks. myös esim. Lilja 2016). Kuviossa 8.2 havainnollistetaan sisäisen valvonnan monikerroksisuutta.



Kuvio 8.2. Sisäisen valvonnan monikerroksisuus.

Sisäisen tarkastuksen tehtävä on tukea organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen (Sisäiset tarkastajat ry 2017). Tehtävänä on muun muassa tarkastaa ohjauksessa olevien virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa (vrt. Valtiovarainministeriö 2017). Ministeriön ja OPH:n nykyiset sisäisen tarkastuksen resurssit ovat riittämättömät edellä mainitun tehtävän ja muun muassa hallinnonalan rahoituksen laajuuden ja merkittävyyden kannalta. Hankkeen aikana OPH:ssa on yksi sisäinen tarkastaja ja ministeriössä yksi sisäinen tarkastaja, jonka työstä huomattava osa menee rahoituksen väärinkäytöksiä käsitteleviin oikeusprosesseihin ministeriön edustajana. Sisäisen tarkastuksen tehokkuutta lisäisi hallinnonalan yhteisen sisäisen tarkastuksen yksikön perustaminen OKM:n ylimmän johdon alaisuuteen, koska tällöin työ olisi kohdennettavissa aiempaa suunnitelmallisemmin.

## Johtopäätökset

Tapaustutkimuksessa OKM:n valtionapujen valvonnan ja tarkastuksen organisointiin ja toteuttamistapoihin löydettiin useita kehittämisehdotuksia, jotka kietoutuivat luottamuksen ja valvonnan käsitteiden ympärille. Haastatteluissa ja dokumenttiaineiston analyysissä todettiin, että johdonmukainen ja kustannustehokas sisäinen valvonta sekä tarkastustoiminta edellyttävät riskiperusteisen tarkastusresurssien kohdentamisen edelleen kehittämistä. Selvityksessä todettiin, että hallinnonalalle perustettavalla

*integroidulla valvontayksiköllä* koordinoitun strategisen ja riskiperusteisen suunnittelun edellytykset paranisivat. Havainnoista voidaan päätellä, että valvontatoiminnan ja organisaation ydintoiminnan kiinteällä yhteydellä voidaan havaita olevan valvonnan tuloksellisuuteen positiivisia vaikutuksia. Toisaalta integroitu valvontayksikkö saattaisi vaikuttaa positiivisesti rahoituksen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointiin. Selvityksessä tarkoituksenmukaisimpana organisointivaihtoehtona nähtiin valtionosuuksien valvonnan ja valtionavustustarkastusten yhdistämistä hallinnonalan integroituun valvontayksikköön. Valvontayksikön olisi mahdollista kohdistaa riskiperusteisesti tarkastuksia rahoitusta saaviin yksiköihin. Tarkastus voisi kohdistua kaikkiin relevantteihin näkökulmiin (toiminta, talous, vaatimustenmukaisuus, raportointi). Tarkastuksessa käytäisiin tällöin lähtökohtaisesti läpi rahoituksen saajan kaikki hallinnonalalta myönnettyt rahoitukset.

Jälkikäteisvalvonnan uudelleenorganisoinnin ohella valvontatoiminnan kokonaisvaltaisessa kehittämisessä on syytä kiinnittää huomiota myös ohjeistuksen selkeyteen, eheään tiedonkulkuun sekä tarkastuskohteiden tukemiseen jo rahoituksen haku- ja käyttövaiheissa. Tapaustutkimuksessa todettiin, että hallinnonalan valtionavustusten ehtoihin, rajoituksiin ja valvontaan olisi tarkoituksenmukaista lisätä yhdenmukaisia sääntöjä ja menettelyjä. Tämä auttaisi valvontayksikön valvontaa, ja se voitaisiin toteuttaa ministeriön ja OPH:n omilla määräyksillä, ohjeilla ja päätöksillä. Havainto on linjassa kansainvälisten sisäisen valvonnan viitekehysten määritelmiin sisäisestä valvonnasta, sillä myös ne tunnistavat informaation ja tiedonkulun kiinteänä osana sisäistä valvontaa (ks. COSO 2013).

Kun valtionapujen saajaorganisaatio saa sekä valtionosuuksia että valtionavustuksia, tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella harkinnanvaraisten valtionavustusten valvontatyötä tekevillä tulisi olla pääsy siihen järjestelmään, johon valtionosuuksista on kerätty raportointitietoa. Tämä takaisi osaltaan yhtenäisen tietovarannon rahoituksen valvonnassa. Rahoituksen kokonaistarkastelu saajakohtaisesti edesauttaisi sitä, että niukat valvontaresurssit saadaan optimaalisesti hyödynnettyä. Tarkastustoiminnan kustannustehokkuusnäkökulma nousi siten myös tässä tapaustutkimuksessa havaintojen keskiöön.

Sisäisen valvonnan keskeisiin kohdealueisiin erityisesti julkisen sektorin organisaatioissa voidaan lukea erilaisten esteellisyyksymysten hallinta. Tapaustutkimuksessa havaittiin, että myös OKM:n kohdalla rahoituksen myöntämisessä tunnistetun läheisyyksymyksen hallintaa tulisi kehittää. Tämä voitaisiin toteuttaa esimerkiksi siten, että otetaan käyttöön valtionavustusten *esittelijöiden rotaatio* tietyin väliajoin. Näin varmistettaisiin se, että yksittäinen valmistelija ei voi liian pitkään valmistella samojen saajien hakemuksia ja tarkistaa valtionavustusten selvityksiä. Kontrollinäkökulmasta menettelytapa voidaan luokitella ennaltaehkäiseväksi kontrolliksi, sisäistä valvontaa vahvistavaksi mekanismiksi sekä keinoksi vähentää vääränlaista luottamusta.

Robottiikka-automaation ja tekoälyn kustannushyödyt ja toteutusmahdollisuudet rahoituksen seurannassa ja ennaltaehkäisevässä monitoroinnissa olisivat ilmeisiä. Robottiikka-automaatiolla voitaisiin lisätä ja kohdentaa uudelleen valvontaan käytettävää resurssia. Tapaustutkimuksessa suositeltiin ensivaiheessa ohjelmistorobotiikan käyttöönottoa erityisesti valtionavustuksissa ja tätä varten robottiautomaation pilotointia. Automatisoitujen valvontamekanismien kehittyessä robottiautomaation rooli saattaa tulevaisuudessa kasvaa varsin merkittävään rooliin organisaatioiden sisäisessä ja ajantasaisessa valvonnassa.

Tässä tutkimuksessa esiin nostetuista keskitettyä valvontaa puoltavista näkökulmista huolimatta pelkästään keskitetyn valvonnan varaan rakentaminen ei myöskään tämän tutkimuksen kohdeorganisaation näkökulmasta ole optimaalista. Rahoituksen saajien omavalvonnan kehittäminen merkitsisi jälkikäteisen valvonnan ylikorostumisen vähentämistä. Rahoituksen saajia voidaan aktiivista ohjata ja velvoittaa kehittämään sekä ylläpitämään tarkoituksenmukaista omaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa ministeriön ja OPH:n omilla määräyksillä, ohjeilla ja päätöksillä. Tällaisilla mekanismeilla kohdeorganisaatioissa olisi mahdollista varmistua valvontamenettelyiden kattavuudesta läpi organisaatioiden eri tasojen ja toimintojen. Tämä olisi omiaan tukemaan laadukkaan sisäisen valvontajärjestelmän rakentumista. Tutkimusten valossa juuri valvonnan ja riskienhallinnan menettelyiden toimeenpanon ja jalkauttamisen (ks. mm. Oulasvirta & Anttiroiko 2017 ja siinä mainittu kirjallisuus) onnistuminen liittyy läheisesti paitsi organisaation piirteisiin myös sen sovittamiseen laajempaan ympäristöön, OKM:n tapauksessa ministeriön oman organisaation lisäksi rahoituksen saajaorganisaatioiden oman valvonnan tilaan ja kehittämiseen.

Myös ulkoiselle tarkastustoiminnalle annettiin tässäkin tutkimuksessa keskeinen rooli toimivan kokonaisvalvontajärjestelmän muotoutumisessa. Selvityksessä päädyttiin suosittelemaan tietyn avustusmäärän ylittävien päätösten yhteyteen vaatimusta auktorisoidun tilintarkastajan raportista ennen maksatusta. Tällä voitaisiin saada merkittäviä hyötyjä valvonnan kokonaisuuden tehostamiseksi. Näiden ulkoisten tarkastajien laatimien varmennusraporttien perusteella OKM:n hallinnonalan keskitetty valvontayksikkö voisi kohdentaa omia tarkastuksiaan ja mahdollisia kenttäkäyntejään riskiperusteisesti saajaorganisaatioihin.

Tapaustutkimuksen yhtenä arviointikohteena on sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäisen tarkastuksen osalta selvityksessä päädyttiin esittämään hallinnonalan yhteisen sisäisen tarkastuksen yksikön perustamista OKM:n ylimmän johdon alaisuuteen. Tällainen organisoititapa on nähty myös aiemmissa tutkimuksissa sisäisen tarkastuksen tuloksellista järjestämistä tukevaksi mekanismiksi (ks. Rönkkö 2019). Keskitetyllä yhteisellä sisäisen tarkastuksen yksiköllä voitaisiin yhtenäistää ja kohdistaa entistä paremmin hallinnonalan sisäisen tarkastuksen voimavarat. Ottaen huomioon riippumattoman sisäisen tarkastuksen tuoman lisäarvon hallinnonalan sisäisessä valvonnassa ja EU-varojen valvonnassa, selvityksessä päädyttiin ehdottamaan sisäi-

sen tarkastuksen henkilöstövoimavarojen lisäämistä. Suositus on linjassa hyvän hallinnon suositusten kanssa (ks. esim. Arvopaperimarkkinayhdistys 2020).

Kokonaisuutena tapaustutkimus nosti esiin lukuisia valvonnan ja tarkastuksen organisointiin ja käytännön menettelytapoihin liittyviä kehitysehdotuksia ja havaintoja. Valvonnan ja luottamuksen käsitteiden yhteydestä artikkeli esitti, että luottamus rakentuu erilaisten valvontamekanismien tuottaman informaation myötä. Luottamus tulee siten ansaita, eikä sitä tapaustutkimuksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyitä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen. Käsitteiden välisten yhteyksien tapauskohtainen järjestely edellyttää kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoiltaan tapauskohtaisesti luottamuksen ja valvonnan laajuudella toimivan kombinaation löytämiseksi.



## Lähteet

- Aaltola, P. 2018. Investing in strategic development Management control of business model and managerial innovations. *Qualitative Research in Accounting & Management* 15(2), 206–230.
- Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020. Listayhtiöiden hallinnointikoodi. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2019/11/hallinnointikoodi-2020.pdf>
- Chalmers, K., Hay, D. & Khlif, H. 2019. Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature* 42, 80–103.
- COSO 2017. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2017. Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance Executive Summary. <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> (12.4.2021)
- COSO 2013. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013. Internal Control – Integrated Framework Executive Summary. <https://dair.nps.edu/handle/123456789/2964>
- Goold, M. & Quinn, J. J. 1990. The Paradox of Strategic Controls. *Strategic Management Journal* 11(1), 43–57.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. & Tseng, C-Y. 2009. Enterprise risk management and Firm Performance: A Contingency Perspective. *Journal of Accounting and Public Policy* 28, 301–327.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2006. Internal Controls – A Review of Current Developments. Information Paper, August 2006.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2017. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017 ja Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016, Osa II. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- JHTT-yhdistys. 2016. Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta. <https://tilintarkastajat.fi/suosituks/suositus-valtionosuuksien-tarkastamisesta/>
- JHTT-yhdistys. 2017. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. <https://tilintarkastajat.fi/jasenyys/suomen-tilintarkastajat-ryn-suositukset-ja-mallit/julkishallinnon-tilintarkastuksen-suositukset/>
- Jokipii, A. 2010. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theorybased analysis. *Journal of Management & Governance* 14(2), 115–144.
- Lilja, M. 2016. *Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan*. Acta Universitatis Tamperensis 2242. Tampere: Tampere University Press.
- Länsiluoto, A., Jokipii, A. & Eklund, T. 2016. Internal control effectiveness – a clustering approach. *Managerial Auditing Journal* 31(1), 5–34.
- Mikes, A. & Kaplan, R. 2013. Managing Risks: Towards a Contingency Theory of Enterprise Risk Management. Working Paper 13-061, January 16. Harvard Business School, USA.
- OKM 2017. Opetus- ja kulttuuriministeriö 2017. Valtionavustusten digitalisoinnin esiselvitys. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2017:46. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-263-525-9>
- Oulasvirta, L. & Anttiroiko, A.-V. 2017. Adoption of comprehensive risk management in local government. *Local Government Studies* 43(3), 451–474.
- Oulasvirta, L., Paananen, M., Kiviaho, M. & Sandström, J. 2014. Kokonaisvaltaisen riskienhallinnan käsite ja nykytila kunnissa ja kuntayhtymissä. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 3/14.

- Paape, L. & Speklé, R. F. 2012. The Adoption and Design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study. *European Accounting Review* 21(3), 533–564.
- Peterson, A. N. 2018. Differences in internal control weaknesses among varying municipal election policies. *Journal of Accounting and Public Policy* 37, 191–206.
- Rönkkö, J. 2019. *Sisäinen tarkastus. Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?* Tampere: Tampereen yliopisto. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-1143-8>
- Simons, R. 1994. Strategy, control, and the CFO. *CFO the magazine for chief financial officers* 10(12), 12.
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2017. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2020a. Sisäinen valvonta ja riskien hallinta. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/>
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2020b. Sisäisen tarkastuksen määritelmä. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>
- SITA 2017. Sisäisen tarkastuksen muistio (24.10.2017) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen nykytilasta. Saatua 25.10.2017 tutkimuksen käyttöön.
- Suomen Standardisoimisliitto SFS ry 2017. [https://www.sfs.fi/julkaisut\\_ja\\_palvelut/tuotteet\\_valokeilassa/iso\\_31000\\_riskienhallinta](https://www.sfs.fi/julkaisut_ja_palvelut/tuotteet_valokeilassa/iso_31000_riskienhallinta)
- Valtiovarainministeriö 2017. Valtiovarain controller-toiminnon suositus valtionhallinnon riskienhallintapolitiikkamallista 3.5.2017.
- Woods, M. 2009. A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System Within Birmingham City Council. *Management Accounting Research* 20, 69–81.
- Yin, R. K. 1994. *Case Study Research Design and Methods: Applied Social Research and Methods Series*. Second ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.

## **Säädökset**

Asetus valtion talousarviosta 1243/1992

Kuntalaki 410/2015

Laki valtion talousarviosta 423/1988

Laki vapaasta sivistystyöstä 632/1998

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslaki 1705/2009/1705

Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus opetus- ja kulttuuriministeriön työjärjestyksestä 30.4.2014/359

Tilintarkastuslaki 2015/1141

Valtionavustuslaki 688/2001

Valtioneuvoston asetus opetus- ja kulttuuriministeriöstä 30.4.2010/310

## **Lain esityöt**

HE 15/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle maakuntien perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.



# 9

## Valtiontuet ja niiden valvonta Euroopan unionissa

*Jani Wacker*

*Artikkelissa tarkastellaan valtiontukien oikeudellista sääntelyä ja valvontaa Euroopan unionissa. Valtiontuella tarkoitetaan julkisesta taloudesta yksityisille yrityksille suunnattua tukea. Euroopan unionin oikeussääntelyssä valtiontukiin suhtaudutaan melko tiukasti: lähtökohta on, että valtiontuen myöntäminen on kiellettyä, ellei sitä erikseen sallita. Valtiontukien EU-oikeudellisella sääntelyllä on tarkoitus estää kilpailun vääristyminen unionin sisämarkkina-alueella. Valtion myöntämien tukien lisäksi valtiontukisääntelyn piiriin kuuluvat myös esimerkiksi kuntien myöntämät avustukset. Vuoden 2020 koronaviruspandemian vuoksi Euroopan komissio ilmoitti tilapäisesti joustavoittavansa valtiontukisääntelyä koskevaa tulkintalinjaansa.*

*Avainsanat: valtiontuet, valtiontukien valvonta, Euroopan unionin oikeussääntely*

## Johdanto

Valtiontuki tarkoittaa Euroopan unionin terminologiassa julkisten varojen kanavoimista yritysten taloudelliseen toimintaan. Valtiontuessa ei siis ole kyse valtion EU:lta saamasta tuesta tai muusta valtioon kohdistuvasta tukitoimesta, vaan sen sijaan valtiolta tai muulta julkisyhteisöltä yritykselle suuntautuvasta tuesta. Euroopan unionissa valtiontukipolitiikka on osa kilpailupolitiikkaa, jolla tähdätään unionin sisämarkkinoiden moitteettomaan toimivuuteen (Siikavirta & Parikka 2010, 1).

Artikkelissa valtiontukia tarkastellaan *oikeudellisesta* näkökulmasta. Tutkimustehtävänä on systematisoida ja tulkita niitä oikeudellisia säännöksiä, joilla säännellään valtiontukien myöntämistä ja valvontaa. Kirjoituksen tavoitteena on tehdä selkoa valtiontukien myöntämisen oikeudellisista reunaehdoista, joita erityisesti Euroopan unionin oikeussääntelystä seuraa. Koska tarkoituksena on selvittää valtiontukia koskevaan päätöksentekoon sekä tukien valvontaan osallistuvien toimijoiden asemaa ja tehtäviä, voidaan artikkelin tarkastelunäkökulmaa kutsua tältä osin institutionaaliseksi. Metodologiselta luonteeltaan artikkeli on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Keskeisenä tarkastelun kohteena on näin ollen valtiontukia sääntelevän voimassa olevan oikeuden sisältö.

Kirjoituksessa tehdään selkoa EU:n valtiontukisääntelyn tarkoituksesta, keskeisestä sisällöstä sekä valtiontukien valvonnasta. Valvonnan osalta tarkastellaan ensisijaisesti sitä valvontaa, joka kohdistuu valtiontukia myöntävien suomalaisten viranomaisten toimintaan. Artikkelissa pohditaan myös EU:n valtiontukinormien merkitystä Suomen täysivaltaisuuden kannalta. Kirjoituksen loppupuolella käsitellään koronaviruspandemian vaikutuksia valtiontukisääntelyyn ja sen soveltamiseen, sillä artikkelin kirjoittamishetkellä vuonna 2020 asia on ajankohtainen pandemian vuoksi myönnettyjen poikkeuksellisten tukien vuoksi.

## Valtiontukisääntelyn tausta ja tavoitteet

Euroopan taloudellisen yhdentymisen keskeinen idea on ollut *yhteismarkkinoiden toteuttaminen*, jolla tarkoitetaan yhteisönsisäisten kaupankäynnin esteiden poistamista ja yhteisen markkina-alueen muodostamista. Yhteismarkkinoiden ytimen muodostavat tulliliitto sekä niin sanottu neljän vapauden periaate eli tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus. (Joutsamo, Aalto, Kaila & Maunu 2000, 404–405; Wacker 2009, 70–71.)

Unionia edeltäneessä Euroopan yhteisössä asetettiin 1980-luvun puolivälissä tavoite yhteismarkkinoiden täysimääräisestä toteuttamisesta. Tätä varten käynnistettiin ohjelma sisämarkkinoiden loppuun saattamisesta vuoden 1992 loppuun men-

nessä. Hankkeen myötä siirryttiin käyttämään yhteismarkkinoista (*common market*) nimitystä sisämarkkinat (*internal market, single market*). Euroopan komissio julkaisi vuonna 1985 lainsäädäntösuunnitelman eli niin sanotun valkoisen kirjan sisämarkkinoiden toteuttamisesta. Se johti Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muutoksiin, jotka toteutettiin vuonna 1987 voimaan tulleella Euroopan yhtenäisasiakirjalla (Single European act). (Joutsamo ym. 2000, 6–10, 404–408; Ojanen 2016, 14.)

Sisämarkkinoiden toteuttamisen eräs väline EU:ssa on kilpailuoikeudellinen lainsäädäntö, johon myös valtion tukitoimia koskeva oikeussääntely kuuluu. Oikeudenaalana kilpailuoikeus sijoittuu julkisoikeuden ja yksityisoikeuden rajapintaan eli kilpailuoikeudessa on piirteitä näistä molemmista oikeudenaaloista. (Nykänen 2019, 28; Kuoppamäki 2018, 43; Joutsamo ym. 2000, 513–514.) Erityisesti valtiontukia koskevassa säännöstössä voidaan nähdä julkisoikeudellisia piirteitä, sillä kyse on pitkälti kahden julkisen vallan edustajan – EU:n ja sen jäsenvaltion – keskinäissuhteen sekä näiden kahden tahon oikeuksien ja velvollisuuksien sääntelystä.

Kuoppamäen mukaan valtiontukien sääntely on tärkeä osa Euroopan laajuisten yhteismarkkinoiden toimintaa. Valtiontukisääntelyn tarkoituksena on varmistaa, etteivät jäsenvaltioiden viranomaiset myönnä yhteisille sisämarkkinoille soveltumattomia ja kilpailua vääristäviä tukia. Alkio ja Hyvärinen toteavat, että Euroopan unionissa valtiontukien sääntely on kilpailupolitiikan keskeinen osa-alue ja yksi sisämarkkinaoikeuden kulmakivistä. (Kuoppamäki 2018, 65; Alkio & Hyvärinen 2016, 17.)

Valtiontukien sääntelyllä ja valvonnalla pyritään tehokkaaseen kilpailuun, vapaa-kaupan toimivuuteen sekä julkisten voimavarojen tuhlauksen estämiseen. Keskeisenä tavoitteena on taata yrityksille tasapuoliset kilpailuedellytykset sisämarkkinoiden alueella. Kilpailun suojaamisen lisäksi tarkoitus on estää se, että jäsenvaltiot houkutelisivat tukien avulla yrityksiä alueelleen. Säännöksillä pyritään näin ollen turvaamaan yritysten välistä kilpailua, mutta samalla hillitsemään jäsenvaltioiden välistä kilpailua. (Alkio & Hyvärinen 2016, 20–21.)

Euroopan komission vuonna 2005 julkaisemassa valtiontuen toimintasuunnitelmassa komissio muistutti, että valtiontuki ei ole ilmaista: valtiontuen rahoittavat lopulta veronmaksajat. Yritysten tukeminen julkisilla varoilla merkitsee sitä, että yhteiskunnan muiden toimintalohkojen rahoitus vähenee. Komission mukaan perusteettomien ja valikoivien etujen antaminen joillekin yrityksille hidastaa tai estää markkinavoimien toimintaa, jolloin kilpailukykyisimmät yritykset eivät välttämättä menesty parhaiten. Valtiontukien ongelmana onkin pidetty juuri sitä, että ne häiritsevät markkinoilla yritysten välillä tapahtuvaa niin sanottua luovan tuhon prosessia, jossa vain kustannustehokkaiden ja innovatiivisten yritysten kuuluu menestyä. (Euroopan komissio 2005; OECD 2010, 20; Alkio & Hyvärinen 2016, 21.) Valtiontukisääntelyn uudistamista koskevassa tiedonannossaan vuonna 2012 komissio lausui, että Euroopassa vallinneen talous- ja rahoituskriisin myötä on tärkeää, että julki-

sia menoja olisi kohdennettava tehokkaammin ja vaikuttavammin kasvua tukevaan politiikkaan (Euroopan komissio 2012; Alkio & Hyvärinen 2016, 22–23).

## Valtiontukien kielto EU-oikeudellisena lähtökohtana

Valtiontukien EU-oikeudellisen sääntelyn kulmakivi löytyy Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen<sup>1</sup> (SEUT) 107–109 artikloista. Vaikka Euroopan unionin sekä aikaisemman Euroopan yhteisön perussopimuksia on vuosien varrella uudistettu, on valtiontukisääntelyn perussisältö pysynyt ennallaan aina alkuperäisestä vuoden 1957 Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksesta saakka (Traité instituant la Communauté économique européenne, 92–93 art.). Valtiontukisääntelyn merkityksen on kuitenkin sanottu olleen nykyistä vähäisempää Euroopan yhteisön ensimmäisinä vuosikymmeninä. (Alkio & Hyvärinen 2016, 26.)

Euroopan unionin oikeussääntelyssä käsite valtiontuki ei tarkoita pelkästään valtionhallinnon maksamia tukia, vaan käsite pitää sisällään lähtökohtaisesti kaikkien julkisen sektorin toimijoiden myöntämät tuet. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla ”valtion varoista myönnetyllä tuella” tarkoitetaan siis valtion viranomaisten myöntämien tukien lisäksi esimerkiksi kuntien ja maakuntien myöntämiä tukia. Myös julkisyhteisöjen määräysvallassa olevien yritysten myöntämät tuet voivat kuulua valtiontuen käsitteen piiriin, mikäli julkinen yritys ei ole tuesta päättäessään riippumaton, vaan tuesta on tosiasiallisesti päättänyt viranomainen. (Euroopan yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimien, yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-103/00; Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, asia C-248/84; Euroopan komissio 2016, kohta 48; Siikavirta & Parikka 2010, 18–19; Alkio & Hyvärinen 2016, 43–64; Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 3.)

Valtiontuki voi olla muodoltaan esimerkiksi rahallinen avustus, verohelpotus, markkinahintaa edullisempi laina tai markkinahintaa alhaisempi vuokra tai myyntihinta. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 3; Siikavirta & Parikka 2010, 21.) Veroetuuk-sien ja Euroopan unionin valtiontukisääntelyn välistä suhdetta käsiteltiin julkisuu-dessa runsaasti vuonna 2016, kun komissio totesi Irlannin antaneen Apple-yhtiölle laitonta veroetua 13 miljardin euron arvosta (Komission päätös 30.8.2016; Euroopan komission lehdistötiedote 30.8.2016; Yle Uutiset 30.8.2016).

Valtiontukisääntelyn tärkein EU-oikeudellinen säännös on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohta, joka kuuluu sanatarkasti seuraavasti: ”Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kil-

<sup>1</sup> Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (SEUT) on toinen EU:n niin sanotuista perussopimuksista. Toinen näistä on sopimus Euroopan unionista (SEU).

pailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan”. Artiklatekstin kohta ”ei sovellu sisämarkkinoille” tarkoittaa, että tukea ei SEUT 107.1 artiklan nojalla sallita.

SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohta on se oikeussääntö<sup>2</sup>, jonka valossa valtion yksittäisen tukitoimen laillisuutta Euroopan unionissa ensimmäisenä arvioidaan. Artiklan sanamuoto ei kuitenkaan määrittele yksityiskohtaisesti tai tyhjentävästi sitä, millaiset valtiontukimuodot ovat kiellettyjä. Tämä määrittely tapahtuu pitkälti Euroopan komission tulkintalinjausten sekä unionin tuomioistuinten oikeuskäytännön kautta. Tulkintakäytännössä on ryhmitelty SEUT 107 artiklan sisällön perusteella neljä tunnusmerkkiä, joiden on kaikkien täytyttävä, jotta tuki katsotaan kielletyksi valtiontueksi. (Siikavirta & Parikka 2010, 17–18; Alkio & Hyvärinen 2016, 44; Euroopan komissio 2017, 5.)

Nämä kielletyn valtiontuen ominaisuudet ovat seuraavat: 1) kyse on valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä, 2) tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, 3) toimenpide on valikoiva (selektiivinen) eli sillä annetaan etua toimenpiteen kohteelle ja 4) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua. (Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, C-345/02, kohta 33; Siikavirta & Parikka 2010, 17–18; Alkio & Hyvärinen 2016, 44; Van de Castele 2016, 187–188.)

Näiden kriteerien lisäksi EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisen edellytyksenä on, että tuensaaja on yritys. Unionin valtiontuki-terminologiassa yrityksen käsite ymmärretään erittäin laajasti: yrityksellä tarkoitetaan kaikkia taloudellista toimintaa harjoittavia yksiköitä riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta. Valtiontukisääntelyn näkökulmasta yrityksiä voivat yhtiöiden ja yksityisten elinkeinonharjoittajien ohella olla esimerkiksi yhdistykset, urheiluseurat ja julkisyhteisöjen omistamat liikelaitokset. (Siikavirta & Parikka 2010, 22–23; Alkio & Hyvärinen 2016, 46–48; Euroopan komissio 2017, 5; Komission päätös 11.12.2007 (Destia-päätös), kohdat 211 ja 272.)

## Sallitut tuet

Mikäli yksittäinen tuki tai tukiohjelma ei täytä aiemmin mainittuja SEUT 107.1 artiklan mukaisia valtiontuen tunnusmerkkejä, ei tukea yleensä pidetä lainkaan valtiontueksi. Kyseessä on tällöin sallittu tukimuoto. Jos taas tietty tuki todetaan 107.1

<sup>2</sup> Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklaa vastaava EY:n perustamis-sopimuksen säännös oli ennen 1.12.2009 voimaan tullutta Lissabonin sopimusuudistusta artikla 87, ja ennen vuoden 1997 Amsterdamin sopimusuudistusta artikla 92. Tämän vuoksi valtiontukiasioissa viitataan ajankohdasta riippuen eri artiklanumeroihin esimerkiksi EY:n ja EU:n tuomioistuinten oikeuskäytännössä. (Tosin vuoden 1997 jälkeenkin tuomioistuin on ratkaisuisaan viitannut vanhaan artiklanumeroon 92, ks. esim. C-345/02.)



artiklassa tarkoitetuksi valtiontueksi, on kyseessä lähtökohtaisesti kielletty tuki (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 3).

Kuitenkaan kaikki julkisen sektorin maksamat tuet eivät ole kiellettyjä. Vaikka tuki katsottaisiin SEUT 107.1 artiklan mukaiseksi valtiontueksi, se voi silti olla sallittu 107 artiklan 2 ja 3 kohtien nojalla. Näissä säännöksissä säädetään poikkeuksista eli tilanteista, joissa valtiontuki soveltuu sisämarkkinoille. (Siikavirta & Parikka 2010, 17.) Tällaisia sallittuja tukimuotoja ovat esimerkiksi luonnonmullistusten ja muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttamien vahinkojen korvaamiseksi myönnettävät tuet, taloudellisissa ongelmissa olevien alueiden kehityksen edistämiseen ja jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen tarkoitettut tuet sekä kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseksi myönnettyt kilpailuneutraalit tuet. Lisäksi voidaan sallia tapauskohtaisesti tuki tietyn taloudellisen toiminnan edistämiseen.

Mainittuja poikkeussäännöksiä sovellettiin vuonna 2020 koronaviruspandemian vuoksi maksettuihin tilapäisiin valtiontukiin. Myös suomalaista Destiaa (aikaisemmalta nimeltään Tieliikelaitos) koskeva tapaus vuodelta 2007 on esimerkki tilanteesta, jossa tietty tuki on lähtökohtaisesti SEUT 107.1 artiklan nojalla kiellettyä valtiontukea, mutta tuki silti sallitaan 107 artiklan 2–3 kohtien poikkeussäännösten nojalla. Suomen valtion varoista Tieliikelaitokselle maksettu tuki oli komission mukaan periaatteessa EY:n perustamissopimuksen 87.1 artiklan (nykyisen SEUT 107.1 artiklan) nojalla kiellettyä valtiontukea. Komissio kuitenkin päätyi arvioinnissaan siihen, että Tieliikelaitokselle maksettu tuki oli yhteismarkkinoille soveltuva eli sallittua 87 artiklan 3 kohdan (nykyisen SEUT 107.3 artiklan) c alakohdan poikkeussäännöksen nojalla (tuki tietyn taloudellisen toiminnan edistämiseen).<sup>3</sup>

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdissa suoraan mainittujen poikkeusten lisäksi sallittuja julkisen sektorin myöntämiä tukia ovat vähämerkityksiset tuet eli *de minimis* -tuot sekä komission yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (N:o 651/2014) nojalla sallituiksi säädettyt tuet. Näitä tukia tarkastellaan artikkelissa tarkemmin myöhemmin.

## Valtiontuet Suomen kansallisessa lainsäädännössä ja WTO:n sääntelyssä

Suomen kansalliseen lainsäädäntöön ei sisälly kovinkaan monia säädöksiä, jotka koskevat valtiontukia kilpailuoikeudellisessa mielessä. Suomessa on säädetty laki eräi-

---

<sup>3</sup> Komission päätös 11.12.2007, johdanto-osan kohdat 287 ja 337. Vaikka komissio katsoi osan Destian valtiolta saamista etuuksista sallituksi tueksi, piti komissio yhteismarkkinoille soveltumattomana sitä, että liikelaitosmuodossa toimivaan Destiaan ei sovellettu konkurssilainsäädäntöä eikä tavanomaista yhteisöverotusta. Nämä asiat korjaantuivat Destian yhtiöittämisellä, josta Suomi oli ilmoittanut jo ennen komission päätöstä.

den valtion tukea koskevien Euroopan unionin säännösten soveltamisesta (300/2001). Tämä laki on lyhyt ja sillä on tarkoitus varmistaa EU-oikeudessa kiellettyjen valtiontukien tehokas kansallinen valvonta. (Alkio & Hyvärinen 2016, 43–44.)

Suomalaisessa valtionavustuslaissa (688/2001) säädetään kansallisesta menettelystä muun muassa avustuksen myöntämisen, valvonnan ja mahdollisen takaisinperinnän osalta. Joissakin valtionavustuslain pykälissä viitataan EU-oikeudellisiin velvoitteisiin. Valtionavustuslain 6.3 §:n mukaan valtionavustus ei saa yhdessä muiden julkisten tukien kanssa ylittää EU:n tai Suomen lainsäädännössä säädettyä valtionavustuksen tai muun julkisen tuen enimmäismäärää. Lain 19 ja 22 §:ssä säädetään valtionapuviranomaisen mahdollisuudesta keskeyttää maksaminen ja ryhtyä avustuksen takaisinperintään, mikäli EU:n lainsäädännössä niin edellytetään.

Vaikka kuntien myöntämät tuet kuuluvat SEUT 107 artiklan valtiontuki-käsitteen piiriin, kuntalaki (410/2015) ei sisällä yleistä normia Euroopan unionin valtiontukimääräysten ulottumisesta kuntien maksamiin tukiin ja avustuksiin. Unionin valtiontukisäännöksiin viitataan sen sijaan yksittäisissä kuntalain kohdissa. Kunnan on otettava unionin valtiontukimääräykset huomioon myöntäessään lainaa, vakuutta tai takausta sekä luovuttaessaan omistamansa kiinteistön ja määriteltessään vuokrasopimuksen yhteydessä markkinaperusteisen vuokratason (kuntalaki 129–131 §). Valtiontukisääntely on huomioitava myös kunnan maksaessa palveluntuottajalle korvauksia kuntalain 131 §:n mukaisen palveluvelvoitteen suorittamisesta.

Euroopan unionin jäsenyyden ohella Suomeen kohdistuu valtiontukia koskevia kieltoja myös Maailman kauppajärjestön (WTO) jäsenyyden seurauksena. Euroopan unionin valtiontukimääräyksiä on pidetty ankarampina kuin WTO:n vastaavia säännöksiä. Valtiontukia koskevassa julkisessa keskustelussa onkin noussut esiin kysymys siitä, asettaako Euroopan unionin WTO:n sääntelyyn verrattuna tiukempi valtiontukisääntely unionin jäsenmaat epäedulliseen asemaan kansainvälisillä markkinoilla. Huomiota on kiinnitetty esimerkiksi Kiinaan, joka tukee merkittävästi yrityksiään julkisilla resursseilla, mutta samalla hyötyy kansainvälisestä vapaakaupasta. (Valtioneuvosto 2019; Alkio & Hyvärinen 2016, 36.)

Maailman kauppajärjestön keskeiset valtiontukisäännökset löytyvät WTO:n perustamissopimuksesta ja erityisesti siihen liitetystä tukia ja tasoitustulleja koskevasta sopimuksesta eli SCM-sopimuksesta (WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures)<sup>4</sup>. WTO:n sääntelyssä valtiontukien hyväksyttävyyden arvioinnissa tärkeitä ovat erityisyys- eli selektiivisyyskriteerit: kiellettyjä tukia ovat sellaiset, jotka kohdistuvat vain tiettyihin yrityksiin. Näin ollen peruslähtökohta on yhtäläinen EU:n valtiontukisääntelyn valikoivuuskriteerin kanssa. Euroopan unionin

---

<sup>4</sup> Maailman kauppajärjestön perustamissopimus liitteinen löytyy Suomen säädöskokoelman sopimussarjasta: Asetus Maailman kauppajärjestön perustamissopimuksen ja sen liitesopimusten voimaansaattamisesta sekä näiden eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta, SopS 5/1995.

valtioneukien valvonta eroaa Maailman kauppajärjestön (WTO:n) valtioneukivalvon-  
nasta siten, että EU:n valvonta sisältää sekä ennakkollisen (*ex ante*) että jälkikäteisen  
(*ex post*) ulottuvuuden, kun taas WTO:ssa tukien valvonta rajoittuu jälkikäteiseen  
valvontaan. (OECD 2010, 9; Alkio & Hyvärinen 2016, 35–39.)

## Valtioneukisääntelyn merkitys Suomen täysivaltaisuuden kannalta

Vaikka Euroopan unionin valtioneukisääntelyllä on myönteisiä vaikutuksia unionin  
alueen yritysten kilpailun edistämisen näkökulmasta, valtioneukinormit toisaalta ka-  
ventavat Suomen taloudellista itsemääräämisoikeutta. Unionin valtioneukisääntelyn  
oikeudelliset vaikutukset ovat samalla osa EU-jäsenyyden oikeudellisia vaikutuksia<sup>5</sup>.  
Kun Suomi liittyi Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alussa, alkoivat unioni-  
jäsenyyden oikeudelliset vaikutukset pääsääntöisesti tuosta hetkestä<sup>6</sup>.

Euroopan unioniin liittyessään Suomi luopui vapaaehtoisesti osasta valtion täysi-  
valtaisuutta eli suvereenisuutta, jotta Suomi pääsi osalliseksi myönteisiksi katsotuis-  
ta EU:n jäsenyyden vaikutuksista. Unionijäsenyyden aiheuttama Suomen valtiosääntö-  
oikeudellisen suvereenisuuden kaventuminen ilmenee useiden kansallisten  
valtaoikeuksien rajoittumisena. EU-jäsenyyden myötä rajoituksia kohdistuu esimer-  
kiksi lainsäädäntövaltaan, finanssivaltaan, tuomiovaltaan ja ulkopoliittiseen valtaan  
(HE 135/1994 vp, 20–25). Unionin valtioneukisääntely ja sen nojalla annetut toimival-  
tuudet vaikuttavat erityisesti lainsäädäntövaltaan ja finanssivaltaan, jotka ovat mo-  
lemmat Suomen eduskunnan keskeisiä valtaoikeuksia.

Toimivalta säätää valtioneukisäädöksiä on merkittävä osa Euroopan unionin  
lainsäädäntövaltaa (VNS 2/1991, 91; Jääskinen 1992, 274–277). Kilpailuoikeus, johon  
valtioneukisääntely luetaan mukaan, on eräs EU:n yksinomaisen toimivallan aloista  
(SEUT 3 art.). Yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvien alojen osalta ainoastaan unioni  
voi säätää oikeudellisesti velvoittavia säädöksiä (SEUT 2 art.). Jäsenvaltion rooliksi  
lainsäädäntötoimien osalta jää tällöin EU-säädösten täytäntöönpano. Mikäli jäsen-  
valtio haluaa EU:n yksinomaisen toimivallan alalla säätää muita kuin täytäntöönpano-  
säädöksiä, tulee tähän saada valtuutus unionilta.<sup>7</sup>

Näin ollen EU:n valtioneukisääntelyä koskevat valtaoikeudet merkitsevät rajoitusta  
Suomen kansalliseen lainsäädäntövaltaan. Koska Suomi on EU:n jäsenvaltio, Suomen

<sup>5</sup> Jäsenyyden vaikutuksen käsitteestä ks. Wacker 2009, 5–8.

<sup>6</sup> On kuitenkin huomattava, että valtaosaan EU:n (tuolloin EY:n) valtioneukisääntelystä Suomi oli sidottu jo vuotta aikaisemmin 1.1.1994 Euroopan talousalueeseen (ETA) liittyessään, ks. VNS 2/1991, 62.

<sup>7</sup> Yksinomaisesta toimivallasta (*exclusive competence*) ks. myös Bulletin of the European Communities N:o 10/1992, 17, 117–126.

eduskunta ei voi säätää vapaasti valtiontukia koskevaa lainsäädäntöä, vaan sen on otettava huomioon EU-oikeudelliset reunaehdot.

EU:n valtiontukisääntely rajoittaa myös kansallista finanssivaltaa.<sup>8</sup> Sen osa-alueita ovat budjettivalta eli valta päättää valtion talousarviosta, julkisten varojen valvontavalta sekä verolainsäädäntövalta. Suomen perustuslain (731/1999) 3 §:n ja 81–83 §:n nojalla ylintä finanssivaltaa käyttää Suomessa eduskunta. (Wacker 2009, 40–44; Myllymäki 2007, 56–57; Purhonen 1961, 38–39.)

Eduskunnan budjettivaltaa EU:n valtiontukisääntely rajoittaa siten, että valtiontukea ei välttämättä voida Suomessa myöntää eduskunnan tahtomalla tavalla. Suomen eduskunta voi kyllä sisällyttää valtion talousarvioon tietyn määrärahan jollekin valtiontuelle, mutta tuen päätyminen sen lopullisille saajille ei ole EU-jäsenyyden aikana eduskunnan määräysvallassa. On nimittäin mahdollista, että eduskunnan ja tuen lopullisen saajan välissä tuen maksu pysähtyy esimerkiksi ministeriöön, jonka on tiettyissä tilanteissa joko todettava valtiontuki EU-oikeuden säännösten vastaiseksi tai sitten haettava tuelle ennen sen maksamista Euroopan komission hyväksyntä.

Unionin valtiontukisääntelyn vaikutukset suhteessa eduskunnan verolainsäädäntövaltaan voidaan nostaa omaksi vaikutusryhmäkseen aiemmin käsitellyistä lainsäädäntövaltaa koskevista vaikutuksista. Kansallisen verolainsäädännön tulee olla EU:n valtiontukisääntelyn mukaista eikä Suomen eduskunta voi säätää sellaisista verotuista ja veroeduista, jotka olisivat luonteeltaan EU-oikeuden kieltämää valtiontukea.

## Ennakkoilmoitusjärjestelmä

Euroopan unionin tasolla valtiontukia valvovat Euroopan komissio, Euroopan unionin tuomioistuin ja unionin yleinen tuomioistuin<sup>9</sup>. Valtiontukien valvontavalta on keskitetty Euroopan komissiolle, jolla on yksinomainen toimivalta päättää valtiontuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille (Bacon 2017, 441; Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, C-354/90, C-39/94; Euroopan unionin tuomioistuin, C-284/12, C-526/14; Siikavirta & Parikka 2010, 131; Alkio & Hyvärinen 2016, 230).

Komissiolla on toisin sanoen valta päättää siitä, onko tietty tuki sallittu SEUT 107 artiklan nojalla. Unionin tuomioistuinten tehtävänä on käsitellä komission päätöksiin liittyvät muutoksenhaut. Euroopan komission ylikansalliset valtaoikeudet valtiontukiasioissa ovat poikkeuksellisen suuret, sillä yleensä EU-oikeuden tulkinnasta, soveltamisesta ja täytäntöönpanosta jäsenvaltioissa vastaavat jäsenvaltion omat viranomaiset ja tuomioistuimet (Ojanen 2016, 98–99).

---

<sup>8</sup> Kansalliseen finanssivaltaan liittyy finanssisuvereniteetti, joka merkitsee valtion taloudellista itseään määräämisoikeutta. Finanssisuvereniteetin käsitteestä ks. Wacker 2009, 66–68.

<sup>9</sup> Unionin yleinen tuomioistuin käsittelee ensimmäisenä oikeusasteena tiettyjä kanneasioita (SEUT 256 art.).

Komission valvontavallan oikeusperusta löytyy Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklasta. Jo käytössä olevien kansallisten tukijärjestelmien valvonnasta säädetään SEUT 108 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan ”komissio seuraa jatkuvasti jäsenvaltioiden kanssa niiden voimassa olevia tukijärjestelmiä”.

Komission keskeinen keino valvoa uusia valtiontukia ja käytössä olevien tukien muutoksia on ennakoilmoitusmenettely, jonka oikeudellisesta lähtökohdasta säädetään SEUT 108 artiklan 3 kohdassa: ”Komissiolle on annettava tieto tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa”. Jäsenvaltiolla ja sen itsehallinnollisilla toimijoilla, kuten kunnilla, on velvollisuus ilmoittaa komissiolle ennakkoon valtiontuesta tai sellaiseksi epäilemästään tuesta (neuvoston menettelyasetus 1589/2015, 2 art.). Ilmoituksen jälkeen komissio ratkaisee, onko tuki EU:n valtiontukisäännösten nojalla sallittu. (Siikavirta & Parikka 2010, 100.)

Ennakoilmoituksen alustavan tutkinnan jälkeen komissio voi aloittaa niin sanotun muodollisen tutkintamenettelyn. Sen perustana pidetään SEUT 108 artiklan 2 kohtaa, jossa säädetään komission oikeudesta päättää tuen soveltavuudesta sisämarkkinoille. Tarkemmin tutkintamenettelystä säädetään neuvoston menettelyasetuksen (1589/2015) 2–11 artikloissa. Menettelyn aikana komissio kuulee asianomaista jäsenvaltiota ja mahdollisesti pyytää tietoja myös muilta tahoilta. Tutkintamenettelyn lopussa komissio tekee päätöksen tuen hyväksyttävyydestä. (Alkio & Hyvärinen 2016, 492–502; Bright & Schmidt 2005, 176–178.)

Valtiontukia myöntävien jäsenvaltion viranomaisten sekä tukia saavien yritysten on tarpeen tuntea EU:n valtiontukimääräysten keskeinen sisältö, sillä vastoin säännöksiä myönnetty tuki voidaan jälkikäteen määrätä komission päätöksellä perittäväksi takaisin korkoineen. Takaisinperinnän täytäntöönpano on sääntöjenvastaiseksi todetun valtiontuen myöntäneen jäsenvaltion vastuulla. (Siikavirta & Parikka 2010, 99, 121; Alkio & Hyvärinen 2016, 507–518.) Takaisinperinnästä säädetään neuvoston menettelyasetuksen (1589/2015) 16 artiklassa sekä EU:n valtiontukisäännösten soveltamisesta annetun suomalaisen lain (300/2001) 1 §:ssä.

Ennakoilmoitukseen perustuvan valvonnan onnistumisen kannalta eräs ratkaiseva asia on ymmärrettävästi se, ilmoittaako tuen myöntämistä suunnitteleva jäsenvaltio komissiolle tuesta vai ei. Käytännössä ei ole mitenkään harvinaista, että jäsenvaltion taholta jätetään ennakoilmoitus tekemättä esimerkiksi siksi, että tukitoimen ei jäsenvaltiossa katsota kuuluvan EU:n valtiontukisääntelyn piiriin. Tällöinkin tukiasia voi tulla komission käsittelyyn esimerkiksi tuensaajan kilpailijayrityksen tekemän kantelun perusteella. (Alkio & Hyvärinen 2016, 461.)

Kantelun komissiolle säännöstenvastaisesta tuesta voivat tehdä menettelyasetuksen (1589/2015) 24 artiklan mukaan ”asianomaiset osapuolet”, joilla tarkoitetaan asetuksen 1 artiklan mukaan jäsenvaltiota sekä tuensaajia, kilpailevia yrityksiä, alan järjestöjä ja muita sellaisia tahoja, joiden etuihin tuen myöntäminen voi vaikuttaa. Pe-

riaatteessa myös kuka tahansa muukin voi ilmoittaa komissiolle epäilyistä sääntöjenvastaisesta tuesta (menettelyasetus 12 art.). Kuitenkin vain mainittujen asianomaisten osapuolten tekemät kantelut, jotka on tehty komission virallisella kantelulomakkeella, johtavat automaattisesti komission tutkintaprosessin käynnistymiseen. (Siikavirta & Parikka 2010, 68, 130–131; Alkio & Hyvärinen 2016, 519–520.)

Suomessa valtiontukiasioita hallinnoi ja koordinoi työ- ja elinkeinoministeriö, joka osallistuu myös valtiontukisääntelyn kehittämiseen EU:n tasolla (valtioneuvoston asetus työ- ja elinkeinoministeriöstä 1024/2007, 1 §). Kuitenkin maa- ja metsätaloutta sekä kalataloutta koskevissa valtiontukiasioissa vastuuministeriönä toimii maa- ja metsätalousministeriö (asetus maa- ja metsätalousministeriön työjärjestyksestä 658/2016, 14 §). Valtiontuki-ilmoituksiin liittyvästä kansallisesta menettelystä säädetään valtioneuvoston asetuksessa 89/2011. Suomessa tuen myöntäjätahon tulee toimittaa asetuksen 2 §:n mukaisesti ennakkoilmoitus pääsääntöisesti työ- ja elinkeinoministeriölle, joka välittää sen edelleen komissiolle. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 13.)

## Valtiontukien muu valvonta

Komission tekemät valtiontukia koskevat päätökset voidaan riitauttaa Euroopan unionin yleisessä tuomioistuimessa (SEUT 256 ja 263 art.). Valittajina voivat tällöin olla jäsenvaltioiden ja niiden instituutioiden ohella tuensaajat sekä sellaiset muut yksityiset tahot, joiden etuihin tuen myöntäminen saattaa vaikuttaa (Euroopan yhteisöjen tuomioistuin, C-78/03). Unionin yleisen tuomioistuimen antamista ratkaisuista on puolestaan mahdollista edelleen valittaa unionin tuomioistuimeen, mutta SEUT 256 artiklan mukaan ainoastaan laintulkintakysymyksistä, eikä esimerkiksi tosiseikkojen todenperäisyyden osalta (Alkio & Hyvärinen 2016, 525).

Toisaalta komissio voi itse viedä valtiontukiasian SEUT 108.2 artiklan tai 258 artiklan nojalla Euroopan unionin tuomioistuimeen tilanteissa, joissa jäsenvaltio ei noudata komission valtiontukipäätöstä. Valtiontukiasia voi tulla Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi myös jäsenvaltion tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön perusteella (SEUT 267 art.) tai toisen jäsenvaltion nostaman kanteen nojalla (SEUT 108 art.). (Alkio & Hyvärinen 2016, 525–528.)

Komission yksinomaista toimivaltaa valtiontukien alueella korostaa se, että EU:n tuomioistuimen tutkintavaltuudet ovat näissä asioissa rajoitetut. Tuomioistuin rajoittuu oman ilmoituksensa mukaan tutkimaan vain, onko asiassa tapahtunut vakavia menettelyvirheitä tai ilmeistä arviointivirhettä, onko harkintavaltaa käytetty väärin ja onko tapauksessa esitetty oikeat tosiseikat. (Euroopan yhteisöjen ensimmäisen asteen tuomioistuin, T-171/02, kohta 97; Siikavirta & Parikka 2010, 132–133.)

Jäsenvaltioiden kansalliset tuomioistuimet eivät voi arvioida sitä, onko tietty tukitoimenpide EU:n valtiontukisääntelyn mukainen, sillä tämä tehtävä kuuluu Euroopan komissiolle. Kansalliset tuomioistuimet voivat kuitenkin esimerkiksi kieltää tuen täytäntöönpanon ennen komission hyväksymispäätöstä tai turvata laittomasti maksetun tuen takaisinperintäpäätöksen täytäntöönpanon toteutumisen. (Alkio & Hyvärinen 2016, 538–540; Drijber 2018, 36–37.)

Suomessa valtion myöntämiä tukia voi valvoa Valtiontalouden tarkastusvirasto, vaikka yksittäisten kansallisten tukien ennakoivalvonta kuuluukin Euroopan komissiolle edellä kuvatulla tavalla. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 1 §:n mukaan viraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastustoimet voivat näin ollen kohdistua esimerkiksi niihin ministeriöihin, jotka myöntävät varoja tietyille tuensaajille valtion talousarviosta. Esimerkiksi vuonna 2017 tarkastusvirasto laati laillisuustarkastuskertomuksen yritystuista (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2017). Tarkastusviraston tarkastus voi viranomaisten lisäksi kohdistua myös tuensaajiin, sillä virastolla on oikeus tarkastaa valtiolta varoja tai muuta taloudellista tukea tai etua saaneita tahoja (laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 2 §).

Kilpailusääntelyn noudattamista Suomessa valvovalla Kilpailu- ja kuluttajavirastolla (KKV) ei ole toimivaltaa valvoa Euroopan unionin valtiontukisäännösten noudattamista. Julkisen sektorin elinkeinotoimintaan KKV voi kyllä puuttua esimerkiksi kustannusvastaamattoman hinnoittelun tai elinkeinotoiminnan harjoittamismuodon osalta. Tällöin ei ole kuitenkaan kyse valtiontuista, vaan kilpailun tasapuolisuuden turvaamisesta julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. (Kuoppamäki 2018, 63; Alkio & Hyvärinen 2016, 168–169.)

## *De minimis* -tuet ja ryhmäpoikkeusasetuksen mukaiset tuet

Ennakoilmoitusvelvollisuuden poikkeuksen tekevät vähämerkityksiset tuet eli *de minimis* -tuet sekä komission yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (651/2014) nojalla sallituiksi säädetyt tuet (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016, 7). Vähämerkityksisistä tuista säädetään komission niin sanotussa *de minimis* -asetuksessa (1407/2013).

*De minimis* -tuet ovat rahamääräiseltä arvoltaan siinä määrin alhaisia, että ne eivät komission mukaan vääristä kilpailua eivätkä vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Näissä tuissa ei siis ole kyse SEUT 107.1 artiklan kieltämästä valtiontuesta. *De minimis* -asetuksen 3 artiklan mukaan yhdelle yritykselle voidaan myöntää vähämerkityksistä tukea yhteensä enintään 200 000 euroa kolmen perättäisen vuoden aikana. Jäsenvaltion ei tarvitse pyytää *de minimis* -tuen myöntämiselle Euroopan komissiolta

hyväksyntää ennakkoilmoitusmenettelyllä. Vaikka komissio ei systemaattisesti valvo *de minimis* -tukia, jäsenvaltion on kuitenkin asetuksen 6 artiklan mukaan toimitettava myönnettyä vähämerkityksistä tukea koskevia tietoja jälkikäteen komissiolle, mikäli komissio tätä kirjallisesti pyytää. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 8–9; Siikavirta & Parikka 2010, 48–50; Alkio & Hyvärinen 2016, 235; Heimler & Jenny 2012, 355; Grozea-Knuth 2016, 376.)

Komission yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa<sup>10</sup> (651/2014) luetellaan tukimuotoja, jotka ovat sallittuja eli myös nämä tuet ovat poikkeuksia SEUT 107.1 artiklan valtiontukien kieltoon. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2014, 5–7.) Ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla sallittuja tukia ovat esimerkiksi tietyt alueelliset tuet, pienille ja keski suurille yrityksille myönnetyt investointituet, ympäristönsuojeluun myönnettävät tuet, koulutustuet, urheiluinfrastruktuureille myönnetty tuet sekä kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen myönnetty tuet. Kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistäminen mainitaan myös SEUT 107 artiklan 3 kohdassa, mutta ryhmäpoikkeusasetuksella tarkennetaan kyseisen tuen sallittavuuden edellytyksiä.

Kuten *de minimis* -tuista, myöskään yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisista tuista jäsenvaltion ei tarvitse tehdä komissiolle ennakkoilmoitusta, eli komission lupaa tukien myöntämiselle ei tarvita. Komissio kuitenkin valvoo ryhmäpoikkeusasetuksessa säädettyjen tukiedellytysten täyttymistä jälkikäteen. Jäsenvaltion on raportoitava ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisista tuista komissiolle 20 työpäivän kuluessa tukitoimenpiteen voimaantulosta. Mainittuja tukia koskevat tiedot on sisällytettävä myös jäsenvaltion komissiolle toimittamaan vuosiraporttiin, josta säädetään komission asetuksessa N:o 794/2004. (Siikavirta & Parikka 2010, 58–59; Nicolaidis 2014, 403–404.)

On huomattava, että yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa säädetään eri tukilajeja koskevista kynnsarvoista eli euromääräisistä rajoista (4 art.). Jos kyseisen tuen määrä ylittää kynnsarvon, ei kyseessä tällöin ole ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla sallittu tukimuoto, jolloin tuelle on haettava ennakkolupaa komissiolta. Esimerkki tällaisesta tuesta on Tampereen monitoimiareenalle myönnetty tuki.

Suomen valtio lupasi vuonna 2016 Tampereen monitoimiareenan rakentamiseen 18 miljoonan euron valtionavustuksen (Yle Uutiset 31.5.2016). Urheilu- ja monitoimi-infrastruktuureille myönnettävä avustus kuuluu komission ryhmäpoikkeusasetuksessa (651/2014) lueteltuihin sallittuihin tukiin. Tampereen monitoimiareenan tuen osalta ennakkolupa komissiolta oli kuitenkin pyydettävä, sillä tuen määrä ylitti ryhmäpoikkeusasetuksen 4 artiklassa tämänkaltaiselle tukilajille asetetun 15 miljoonan euron kynnsarvon. Komissio hyväksyi vuonna 2017 Tampereen monitoimiareenalle myönnetyn tuen (Yle Uutiset 1.8.2017).

<sup>10</sup> Valtuus komissiolle antaa ryhmäpoikkeuksia koskevia säädöksiä annetaan neuvoston asetuksessa 1588/2015 (ent. asetus 994/98).



Ryhmäpoikkeusasetuksessa säädetään myös suuria tukiohjelmiä koskevasta arviointisuunnitelmasta, joka jäsenvaltion tulee toimittaa komissiolle (asetuksen johdanto-osan 8 kohta ja 1.2 art.). Tukitoimien arviointia on yleensäkin painotettu EU:ssa viime vuosina aiempaa enemmän. Perinteisesti EU:n valtioneuvoston on ollut pääasiassa laillisuusvalvontaa. Pelkän laillisuusvalvonnan puutteena on pidetty sitä, että tällöin komissio ei tarkastele niitä vaikutuksia, joita tuella on esimerkiksi yrityksiin tai markkinoihin (Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2011, 43). Tukien jälkikäteisarviointilla pyritäänkin selvittämään se, mitä kullakin tuella on tosiasiallisesti saavutettu: onko tuki esimerkiksi parantanut ympäristönsuojelun tai aluekehityksen tasoa. (Alkio & Hyvärinen 2016, 264.)

## Koronaviruspandemian vaikutus valtiontukien sääntelyyn ja sen tulkintaan

Vuonna 2020 puhjennulla koronaviruksen aiheuttamalla COVID-19-pandemialla on ollut terveys- ja hyvinvointivaikutusten lisäksi taloudellisia seurauksia. Pandemiasta seurannut tarve poikkeuksellisille yritystuille on merkinnyt muutoksia myös julkisen sektorin myöntämien yritystukien sääntelyyn ja sääntelyn tulkintaan.

Euroopan unionissa komissio joustavoitti pandemian vuoksi valtiontukimääräyksiä ja voimassa olevan sääntelyn tulkintaa. Komissio antoi 19.3.2020 tiedonannon valtiontukitoimenpiteiden tilapäisistä puitteista talouden tukemiseksi COVID-19-epidemiassa. Myöhemmin komissio on täydentänyt uusilla tiedonannoillaan näitä tilapäisiä ja joustavampia valtiontukimääräyksiä sekä jatkanut niiden voimassaoloaikaa. (Euroopan komission tiedonannot 19.3.2020, 3.4.2020, 8.5.2020, 29.6.2020, 13.10.2020 ja 28.1.2021.)

Komission valtiontuki-tiedonannoissa on oikeudellisesti kyse siitä, että komissio informoi jäsenvaltioita etukäteen omista tulkintalinjauksistaan. Euroopan unionin valtiontukisääntelyn peruspilarit ovat COVID-19-tilanteessakin pysyneet entisenlaisina. Komissio otti tiedonannoissaan kantaa siihen, mitkä tukitoimenpiteet se katsoo poikkeustilanteen aikana sallituiksi SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohtien nojalla. Tuki voidaan sallia esimerkiksi SEUT 107.3 artiklan b alakohdan perusteella: sisämarkkinoille soveltuvana voidaan pitää jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen tarkoitettua tukea.

Tiedonannoillaan komissio yksilöi tukitoimia, joita se pitää poikkeusolojen aikana SEUT 107 artiklan sallimina tukina. Tällaisia ovat muun muassa koronavirukseen liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan tarkoitettut tuet sekä verojen ja sosiaaliturvamaksujen maksuunpanon lykkäyksiä toteutuvat tuet. Mikro- ja pienyrityksille myönnetyn tuen ehtoja komissio lievensi kesällä 2020 niin, että tällaiselle yritykselle

voidaan myöntää tukea, vaikka kyseinen yritys olisi ollut taloudellisissa vaikeuksissa jo ennen koronaviruspandemiaa. Syksyn 2020 tiedonannolla komissio mahdollisti tuen myöntämisen yrityksille, joiden liikevaihto oli supistunut koronaviruspandemian vuoksi merkittävästi vuoden 2019 vastaavaan ajanjaksoon verrattuna. (Euroopan komission verkkosivut: Valtiontukeen liittyvät toimet; Euroopan komission tiedonanto 13.10.2020.)

Komissio ilmoitti ensimmäisessä COVID-19-tiedonannossaan sallivansa yhdelle yritykselle enintään 800 000 euron suorat avustukset tai veroetuudet. Myös markkinahintaa edullisemmat lainat ja takaukset yrityksille ovat mahdollisia. Tuen yleistä enimmäismäärä nostettiin vuoden 2021 tammikuussa 1,8 miljoonaan euroon. Lisäksi kiinteisiin kustannuksiin myönnettävän tuen enimmäismääräksi määritettiin 10 miljoonaa euroa. (Euroopan komission tiedonannot 19.3.2020 ja 28.1.2021.)

On huomattava, että koronavirustautitilanteen aikanakin jäsenvaltioiden on tehtävä tukitoimista ennakoilmoitus komissiolle tilanteissa, joissa ilmoitus normaalioloissakin vaadittaisiin. Suomen osalta komissio hyväksyi 24.4.2020 Suomen 3 miljardin euron suuruisen puitetukiohjelman koronavirusepidemiaan liittyville valtiontukitoimenpiteille. (Euroopan komission päätös 24.4.2020; Työ- ja elinkeinoministeriön tiedotteet 20.3.2020 ja 25.4.2020.)

Koronaviruspandemian aikana Euroopan komissio tasapainottelee valtiontukisääntelyä soveltaessaan kahden erisuuntaisen tavoitteen välillä. Toisaalta komissio pyrkii tukemaan yritysten toimintakykyä poikkeusoloissa sallimalla riittävät valtiontuet jäsenvaltioissa, toisaalta taas komissio yrittää samalla estää sen, etteivät sisämarkkinat häiriintyisi yritystukien seurauksena (Siikavirta 2020).

Suomessa yritysten taloudellisia häiriöitä on pyritty COVID-19-pandemian aikana estämään ja lieventämään tietyillä sääntelytoimilla. Hallitus antoi kesäkuussa 2020 eduskunnalle esityksen laiksi yritysten määräaikaisestä kustannustuesta (HE 91/2020 vp). Eduskunta käsitteli ja hyväksyi lakiesityksen nopealla aikataululla, ja tasavallan presidentti vahvisti lain 26.6.2020 (laki 508/2020). Lain voimassaoloajaksi säädettiin aluksi 1.7.2020–31.12.2020, mutta myöhemmin säädöksen voimassaoloa jatkettiin 31.12.2021 saakka (laki 280/2021). Hallituksen esityksessä todettiin kustannustukilain olleen sopusoinnussa Euroopan komission Suomen puitetukiohjelmasta 24.4.2020 antaman päätöksen kanssa (HE 91/2020 vp, 13).

Kustannustuen tavoitteena on turvata yritysten maksuvalmiutta ja näin pienentää konkurssiin ajautuvien yritysten määrää COVID-19-pandemian aikaansaamassa tilanteessa. Tuki on tarkoitettu yrityksille, joiden liikevaihto on pudonnut merkittävästi koronaviruspandemian vuoksi (HE 91/2020 vp, 3 ja 7). Kustannustuen yrityskohtainen suuruus lasketaan lain 5 §:ssä olevan kaavan avulla.

Toinen esimerkki koronavirustautitilanteen vuoksi perustetuista kansallisista tukimuodoista on yksinyrittäjälle eli yksin taloudellista toimintaa harjoittavalle yrittäjälle myönnettävä avustus. Kyse oli kuntien maksamasta tuesta, jota yksinyrittäjän

oli mahdollista hakea kotikunnastaan. Avustuksen maksaminen oli kunnille vapaaehtoista, mutta työ- ja elinkeinoministeriö lupasi turvata yksinyrittäjien avustuksen riippumatta yrittäjän kotikunnasta. Avustuksen suuruus oli 2000 euroa yritystä kohden, joten tuki oli EU:n valtiontukisäännösten näkökulmasta vähämerkityksistä tukea eli niin sanottua *de minimis* -tukea, josta ei tarvinnut tehdä Euroopan komissiolle ennakoilmoitusta. (Työ- ja elinkeinoministeriön ohje 8.4.2020.) Valtio korvasi kunnille avustuksesta aiheutuvat kustannukset. Tästä kunnille maksettavasta valtionavustuksesta säädettiin valtioneuvoston asetuksessa 199/2020.

## Päätelmät

Euroopan unionissa valtiontuet eli jäsenvaltioiden julkisen sektorin myöntämät yrityksille suunnatut tuet pohjautuvat perussopimustason säännöksiin. Valtiontuista säännellään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107–109 artikloissa. Valtiontukien sääntelyllä ja valvonnalla pyritään varmistamaan Euroopan unionin sisämarkkina-alueen tehokas kilpailu ja vapaakaupan toimivuus.

Valtiontukisäännösten korkeasta normihierarkkisesta asemasta huolimatta sääntelyn tapauskohtaisella tulkinnalla on käytännössä ratkaiseva merkitys. Perussopimusartiklat määrittelevät yleiset reunaehdot kielletyille ja sallituille tuille, mutta valtiontuen tapauskohtainen hyväksyttävyyden ratkaistaan Euroopan komission päätöksenteossa. Valtiontukien valvontavaltaa EU:ssa on komission lisäksi unionin yleisellä tuomioistuimella, joka käsittelee komission valtiontukipäätöksistä tehdyt valitukset. Yleisen tuomioistuimen ratkaisuihin on puolestaan mahdollista hakea muutosta unionin tuomioistuimelta.

Komission valtiontukivalvonnan tärkeä keino on ennakoilmoitusmenettely, jossa jäsenvaltio pyytää komissiolta valtiontuelle etukäteen hyväksyntää. Valtiontukiin liittyvää hallinnointia ja byrokratiaa ovat vähentäneet säädökset tietyistä tukityypeistä, joiden myöntäminen ei edellytä ennakoilmoituksen tekemistä komissiolle. Tällaisia tukia ovat vähämerkityksiset tuet eli *de minimis* -tuet sekä komission yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla sallituiksi säädetyt tuet.

Valtiontukisääntelyn ”tiukkuuden” oikean tason löytäminen on olennaista. On tärkeää, että kansallisen hallinnon voimavaroja ei kulu kohtuuttomasti EU:n valtiontukimääräysten täyttämiseen. Jäsenvaltioiden kantoja tulisikin säännöllisesti kuulla sen suhteen, millaisten tukien osalta EU:ssa on tarkoituksenmukaista edellyttää komissiolle tehtävää ennakoilmoitusta.

Valtiontukisääntelyssä ja -päätöksenteossa joudutaan hakemaan tasapainoa toisaalta jäsenvaltioiden taloudellisen itsemääräämisoikeuden ja toisaalta sisämarkkinoiden vapaan kilpailun turvaamisen välillä. Suomen valtiosääntöoikeudellisen

täysivaltaisuuden näkökulmasta EU:n valtiontukinormit rajoittavat kansallista lainsäädäntövaltaa ja finanssivaltaa.

Koronaviruspandemian aikana Euroopan komissiolla on ollut näkyvä rooli valtiontukisääntelyn tulkitsijana. Komissio on antanut tilanteen aikana useita tiedonantoja valtiontuki-linjauksistaan melko nopeassa aikataulussa, mikä osoittaa komission kykenevän varsin joutuisaan toimintaan kriisitilanteessa. Toisaalta pandemian aika on myös alleviivannut komission yksinomaista toimivaltaa Euroopan unionin valtiontukiasioissa. Komission määritellessä uusia valtiontukilinjauksiaan unionin ylimmät lainsäätäjät eli ministerineuvosto ja Euroopan parlamentti ovat olleet lähinnä katselijan roolissa.

Myös koronavirustilanteessa jäsenvaltioiden on pitänyt hyväksyttää yrityksille suunnattuja tukitoimenpiteitä etukäteen komissiolla. Jäsenvaltioiden mahdollisuudet myöntää valtiontukia riippuvat siis sekä poikkeus- että normaalioloissa usein komission tapauskohtaisesta harkinnasta. Tämän vuoksi voidaan kysyä, onko komissiolla valtiontukiasioissa liiankin vahva asema. Oikeusvarmuuden näkökulmasta ei nimitäin ole ihanteellista, mikäli yritystuen myöntämistä harkitsevan jäsenvaltion viranomaisen on vaikea ennakoida, millaisen valtiontukipäätöksen komissio yksittäisessä tilanteessa tekee. Onkin tarpeen kiinnittää huomiota siihen, säädetäänkö EU:n lainsäädännössä tällä hetkellä riittävän tarkasti niistä kriteereistä, joiden perusteella komissio tekee päätöksensä valtiontuen sallittavuudesta.

## Lähteet

- Alkio, M. & Hyvärinen, O. 2016. *Valtiontuet*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy. [https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/FAFBDXFUG#kohta:VALTIONTUET\(2\)](https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/FAFBDXFUG#kohta:VALTIONTUET(2))
- Bacon, K. 2017. *European Union Law of State Aid*. 3. painos. New York: Oxford University Press.
- Bright, C. & Schmidt, J. 2005. State Aid. Teoksessa Willis, P. R. (toim.) *Introduction to EU Competition Law*. Informa Law from Routledge, 171–179.
- Bulletin of the European Communities 10/1992. Volume 25. Commission.
- Completing the Internal Market – White Paper from the Commission to the European Council (Komission valkoinen kirja Eurooppa-neuvostolle sisämarkkinoiden toteuttamisesta). Milano, 28.–29. kesäkuuta 1985. COM (85)0310 final, 14.6.1985.
- Drijber, B. J. 2018. The Role of National Courts in Enforcing the EU State Aid Rules. *Competition Law & Policy Debate* 4(3), 36–45.
- Euroopan komissio. 2005. Valtiontuen toimintasuunnitelma. Valtiontukien vähentäminen ja tarkempi kohdentaminen: suunnitelma valtiontuen uudistamiseksi vuosina 2005–2009. KOM (2005) 107 lopullinen.
- Euroopan komissio. 2012. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle. EU:n valtiontuki uudistus. COM (2012) 209 final.
- Euroopan komissio. 2016. Euroopan komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä. EUVL N:o C 262, 19.7.2016.
- Euroopan komissio. 2017. Komission yksiköiden valmisteluasiakirja. Euroopan rakenne- ja investointirahastoista saaduilla varoilla perustettujen rahoitusvälineiden valtiontukea koskevat ohjeet ohjelmakaudelle 2014–2020. Bryssel 2.5.2017. SWD (2017) 156 final.
- Euroopan komission lehdistötiedote 30.8.2016. Valtiontuki: Irlanti antanut Appellelle laitonta veroetua 13 miljardin euron arvosta. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/IP_16_2923) (25.6.2020).
- Euroopan komission tiedonanto 19.3.2020. Tilapäiset puitteet valtiontukitoimenpiteille talouden tukemiseksi tämänhetkisessä covid-19-epidemiassa. C(2020) 1863 final. EUVL N:o C 91 I, 20.3.2020.
- Euroopan komission tiedonanto 3.4.2020. Muutokset valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkisessä covid-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin. C(2020) 2215 final. EUVL N:o C 112 I, 4.4.2020.
- Euroopan komission tiedonanto 8.5.2020. Muutokset valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkisessä covid-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin. C(2020) 3156 final.
- Euroopan komission tiedonanto 29.6.2020. Kolmas muutos valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkisessä covid-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin. C(2020) 4509. EUVL N:o C 218. 2.7.2020.
- Euroopan komission tiedonanto 13.10.2020. Neljäs muutos valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkisessä covid-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin ja muutokset Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta lyhytaikaisesti vientiluottovakuutuksiin annetun komission tiedonannon liitteeseen 2020/C 340 I/01. C(2020) 7127. EUVL N:o C 340 I. 13.10.2020.

- Euroopan komission tiedonanto 28.1.2021. Viides muutos valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkessä covid-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin ja muutokset Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta lyhytaikaisiin vientiluottovakuutuksiin annetun komission tiedonannon liitteeseen 2021/C 34/06. C(2021) 564. EUVL N:o C 34. 1.2.2021.
- Euroopan komission verkkosivut: Valtiontukeen liittyvät toimet. [https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases\\_fi](https://ec.europa.eu/info/live-work-travel-eu/coronavirus-response/jobs-and-economy-during-coronavirus-pandemic/state-aid-cases_fi) (14.4.2021).
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin. 2011. Erityiskertomus nro 15. Varmistetaanko komission toteuttamalla menettelyillä valtiontuen valvonnan vaikuttava hallinnointi? [https://www.eca.europa.eu/Lists/News/NEWS1112\\_15/NEWS1112\\_15\\_FI.PDF\(7.7.2020\)](https://www.eca.europa.eu/Lists/News/NEWS1112_15/NEWS1112_15_FI.PDF(7.7.2020))
- Grozea-Knuth, C. 2016. De minimis. Teoksessa Pesaresi, N., Van de Castele, K., Flynn, L. & Siaterli, C. (toim.) *EU Competition Law. Volume IV. State Aid*. Book One. 2. painos. Deventer: Claves & Casteels Law Publishers, 375–415.
- Heimler, A. & Jenny, F. 2012. The Limitations of European Union Control of State Aid. *Oxford Review of Economic Policy* 28(2), 347–367.
- Joutsamo, K., Aalto, P., Kaila, H. & Maunu, A. 2000. *Eurooppaoikeus*. 3. uudistettu painos. Kauppakaari Oyj.
- Jääskinen, N. 1992. EY-jäsenyyden vaikutus eduskunnan valtaan. *Politiikka* 3, 271–279.
- Kuoppamäki, P. 2018. Uusi kilpailuoikeus. 3., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy. [https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/HABBBXDTEB#/kohta:Uusi\(20\)kilpailuoikeus](https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/HABBBXDTEB#/kohta:Uusi(20)kilpailuoikeus)
- Myllymäki, A. 2007. *Finanssiahallinto-oikeus*. Helsinki: WSOYpro.
- Nicolaides, P. 2014. An Economic Assessment of the Usability of the New General Block Exemption Regulation for State Aid (Regulation 651/2014). *European Competition Journal* 10 (3), 403–417.
- Nykänen, P. 2019. Oikeusjärjestys ja sen erityispiirteet. Teoksessa Nykänen, P. (toim.) *Johdatus oikeusjärjestykseen*. Tampere: Tampereen yliopisto, Johtamisen ja talouden tiedekunta, 11–67.
- OECD. 2010. Policy Roundtables. Competition, State Aids and Subsidies. <http://www.oecd.org/daf/competition/sectors/48070736.pdf> (17.6.2020).
- Ojanen, T. 2016. *EU-oikeuden perusteita*. 3., uudistettu laitos. Helsinki: Edita Publishing Oy. <https://shop-edita-fi.libproxy.tuni.fi/digikirja/37-7168-3>
- Purhonen, E. 1961. *Eduskunnan budjettivalta*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Siikavirta, K. 2020. Koronavirusepidemia ja valtiontuki lainsäädännön silmin. Puuvillatehtaan puntari -blogi 5.6.2020. <https://blogs.univaasa.fi/puntari/2020/06/05/koronavirusepidemia-ja-valtiontuki-lainsaadannon-silmin/> (2.7.2020).
- Siikavirta, K. & Parikka, J. 2010. *EU:n valtiontukisäännöt*. Helsinki: Edita Publishing Oy. <https://www.edilex-fi.libproxy.tuni.fi/kirjat/8325.pdf> (2.7.2020).
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2014). EU:n valtiontukisäännöt. [https://tem.fi/documents/1410877/2851861/EUn\\_valtiontukisaannot\\_lokakuu2014.pdf/2a030b24-77d7-4979-a898-55b027ea3ae1](https://tem.fi/documents/1410877/2851861/EUn_valtiontukisaannot_lokakuu2014.pdf/2a030b24-77d7-4979-a898-55b027ea3ae1) (12.6.2020).
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2016. Opas de minimis -tuista. EU:n valtiontukisäännöt. TEM oppaat ja muut julkaisut 21/2016. [https://tem.fi/documents/1410877/2851861/Opas+de+minimis-tuista+\(2015\)/d1c03961-09db-4f81-af50-3dfae57c4c6](https://tem.fi/documents/1410877/2851861/Opas+de+minimis-tuista+(2015)/d1c03961-09db-4f81-af50-3dfae57c4c6) (29.6.2020).
- Työ- ja elinkeinoministeriön ohje 8.4.2020. Yksinyrittäjien korona-avustus -ohje kunnille valtionavustuksen hakemisesta sekä avustuksen myöntämisestä yksinyrittäjille. <https://tem.fi/documents/1410877/21836369/Ohje+KUNNILLE+YY-avustus+9.4.2020+final+TEM+kirjepohja.pdf/dc74bab6-1b72-5ac5-2018-5606c8ef9d2c/Ohje+KUNNILLE+YY-avustus+9.4.2020+final+TEM+kirjepohja.pdf> (15.4.2021).

- Työ- ja elinkeinoministeriön tiedote 20.3.2020. EU:n valtiontukisääntöihin tilapäistä joustoa koronavirustilanteessa. <https://tem.fi/-/eu-n-valtiontukisaantoihin-tilapaista-joustoa-koronavirustilanteessa> (15.4.2021).
- Työ- ja elinkeinoministeriön tiedote 25.4.2020. Komissio hyväksyi Suomen puitetukiohjelman koronaepidemiaan liittyville valtiontukitoimenpiteille. <https://tem.fi/-/komissio-hyvaksyi-suomen-puitetukiohjelman-koronaepidemiaan-liittyville-valtiontukitoimenpiteille> (2.7.2020).
- Valtioneuvosto. 2019. Tiedote 15.4.2019. Tieto markkinoita vääristävistä valtiontuista auttaa tasaamaan pelikenttää suomalaisyrityksille. <https://valtioneuvosto.fi/-/1410877/tieto-markkinoita-vaaristavista-valtiontuista-auttaa-tasaamaan-pelikenttaa-suomalaisyrityksille> (21.6.2020).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto. 2017. Yritystuet. Laillisuustarkastuskertomus 14/2017. <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/05/31081523/yritystuet-14-2017.pdf> (16.7.2020).
- Van de Castele, K. 2016. The Concept of State Aid. Teoksessa Pesaresi, N., Van de Castele, K., Flynn, L. & Siaterli, C. (toim.) *EU Competition Law. Volume IV. State Aid*. Book One. Second Edition. Claves & Casteels Law Publishers, 187–199.
- VNS 2/1991 vp. Valtioneuvoston selontekoon eduskunnalle EY-jäsenyyden vaikutuksista Suomelle 9.1.1992. Suomi ja Euroopan yhteisön jäsenyys.
- Wacker, J. 2009. *Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tutkimus unionin vakaussäätelyn oikeudellisesta merkityksestä*. Tampere: Tampere University Press.
- Yle Uutiset 30.8.2016. EU-komissio tuomitsi Irlannin perimään Applelta yli 13 miljardia euroa laitonta veroetua. <https://yle.fi/uutiset/3-9130682> (25.6.2020).
- Yle Uutiset 1.8.2017. ”Palikat alkavat olla kohdallaan” – Euroopan komissio hyväksyi Tampereen monitoimiareenalle myönnettävän tuen. <https://yle.fi/uutiset/3-9751581> (25.6.2020).
- Yle Uutiset 31.5.2016. Valtio lupaa 18 miljoonaa Tampereen monitoimiareenan rakentamiseen. <https://yle.fi/uutiset/3-8919884> (25.6.2020).

## Säädökset

- Asetus Maailman kauppajärjestön perustamissopimuksen ja sen liitesopimusten voimaansaattamisesta sekä näiden eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta. SopS 5/1995.
- Euroopan yhtenäisasiakirja. Euroopan yhteisöjen virallinen lehti N:o L 169, 29.6.1987.
- Komission asetus N:o 794/2004 (21.4.2004) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 täytäntöönpanosta. EUVL N:o L 140 30.4.2004.
- Komission asetus N:o 1407/2013 (18.12.2013) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen. EUVL N:o L 352, 24.12.2013.
- Komission asetus N:o 651/2014 (17.6.2014) tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti. EUVL N:o L 187, 26.6.2014.
- Komission päätös 11.12.2007, C 7/06, valtiontuesta, jonka Suomi on myöntänyt Tieliikelaitokselle/Destialle. EUVL N:o L 270, 10.10.2008.
- Komission päätös 30.8.2016, 2017/1283, C (2016) 5605, valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle. EUVL N:o L 187, 19.7.2017.
- Komission päätös 24.4.2020. State Aid SA.56995 (2020/N) – Finland COVID-19: Framework Scheme for State aid measures (Section 3.1 of the Temporary Framework). C (2020) 2778 final.
- Kuntalaki 410/2015.

- Laki eräiden valtion tukea koskevien Euroopan unionin säännösten soveltamisesta 300/2001.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- Laki yritysten määräaikaisesta kustannustuesta 508/2020.
- Laki yritysten määräaikaisesta kustannustuesta annetun lain muuttamisesta 280/2021.
- Maa- ja metsätalousministeriön asetus maa- ja metsätalousministeriön työjärjestyksestä 658/2016.
- Neuvoston asetus N:o 1588/2015 (13.7.2015) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin. EUVL N:o L 248, 24.9.2015.
- Neuvoston asetus N:o 1589/2015 (13.7.2015) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. EUVL N:o L 248, 24.9.2015.
- Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Konsolidoitu versio. Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 202 7.6.2016.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- Traité instituant la Communauté économique européenne (1957). Alkuperäinen Euroopan talousyhteisön perustamissopimus. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957E/TXT&from=FI> (21.6.2020).
- Valtioneuvoston asetus työ- ja elinkeinoministeriöstä 1024/2007.
- Valtioneuvoston asetus valtiontukien ilmoittamisessa komissiolle noudatettavista menettelyistä. 89/2011.
- Valtioneuvoston asetus yksinyrittäjien tukemiseen tarkoitetuista valtionavustuksista kunnille 199/2020.

## ***Oikeuskäytäntö***

- Euroopan unionin tuomioistuin. C-284/12. Deutsche Lufthansa AG vastaan Flughafen Frankfurt-Hahn GmbH. ECLI:EU:C:2013:755.
- Euroopan unionin tuomioistuin. C-526/14. Tadej Kotnik ym. vastaan Državni zbor Republike Slovenije. EU:C:2016:570.
- Euroopan yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin (nykyisin unionin yleinen tuomioistuin). Yhdistetyt asiat T-92/00 ja T-103/00 Territorio Histórico de Álava. ECLI:EU:T:2002:61.
- Euroopan yhteisöjen ensimmäisen asteen tuomioistuin. T-171/02. Regione autonoma della Sardegna vastaan Euroopan yhteisöjen komissio. ECLI:EU:T:2005:219.
- Euroopan yhteisöjen tuomioistuin (nykyisin Euroopan unionin tuomioistuin). C-248/84. Saksan liittotasavalta vastaan Euroopan yhteisöjen komissio. ECLI:EU:C:1987:437.
- Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. C-354/90. Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon vastaan Ranskan tasavalta. ECLI:EU:C:1991:440.
- Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. C-39/94. Syndicat français de l'Express international (SFEL) ym. vastaan La Poste ym. ECLI:EU:C:1996:285.
- Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. C-345/02. Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV ja Rinck Opticiens BV vastaan Hoofdbedrijfschap Ambachten. ECLI:EU:C:2004:448.
- Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. C-78/03. Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum eV. ECLI:EU:C:2005:761.



***Lain esityöt***

HE 135/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.

HE 91/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalla laiksi yritysten määräaikaisesta kustannustuesta.

# 10

## Kuntien tilinpäätöskäytännöt murroksessa:

### EPSAS-standardien potentiaaliset vaikutukset rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaisissa kunnissa

*Jaakko Rönkkö ja Veera Anttila*

*Tarve vahvemmalle taloudelliselle valvonnalle sekä luotettavampien taloustilastojen tuottamiselle on käynnistänyt hankkeen julkisen sektorin taloudellisen raportoinnin harmonisoimiseksi Euroopan unionin alueella. Valmisteilla olevat EPSAS-standardit (European Public Sector Accounting Standards) ovat suoriteperusteiset julkiselle sektorille suunnitellut tilinpäätösstandardit. Tämän artikkelin tavoitteena on tarkastella EPSAS-standardien potentiaalisia vaikutuksia rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaisissa kunnissa tilinpäätösraportointi on perinteisesti nojannut tuloslaskelmakeskeisiin laskentanormistoihin. Toistaiseksi kansainvälisillä tasekeskeisillä tilinpäätösnormistoilla, kuten IFRS- ja IPSAS-standardeilla, on ollut hyvin pieni vaikutus suomalaisien kuntien tilinpäätösraportointiin. Tässä eri tilinpäätösviitekehyksien soveltamiskäytäntöjä vertailevassa tutkimuksessa kuitenkin todetaan, että valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimukset ja nykyinen kunnan hyvä kirjanpito tapa Suomessa*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 169–188.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

*näyttäisivät eroavan merkittävästi rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyn osalta. Tilinpäätösraportoinnin EU-harmonisoinnin toteutuessa suomalaisten kuntien rahoitusleasingsopimuksilla hankkimat omaisuuserät ja vastaavat velkaerät tultaisiin sisällyttämään kuntien taseisiin nykyisen liitetietoesittämisen sijaan. Tilinpäätösraportointiin tulevien muutosten ohella valmisteilla oleva harmonisointihanke näyttäytyy siirtymänä tuloslaskelmakeskeisemmistä laskentanormistoista tasekeskeisempiin laskentanormistoihin.*

*Avainsanat: EPSAS-standardit, kuntien tilinpäätösraportointi, rahoitusleasingsopimus*

## Johdanto

Julkisen hallinnon taloustiedon tuotanto on jatkuvien muutospaineiden alla. Euroopan unionin keskeisenä tavoitteena on vahvistaa jäsenmaidensa taloudenhoidon valvontaa, läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta harmonisoimalla jäsenvaltioissa noudatettavaa tilinpäätössääntelyä (Euroopan komissio 2020). Läpinäkyvyyden ja luotettavuuden tavoittelulle on löydetävissä kannustimia muun muassa Kreikan tuottamien taloustietojen epäluotettavuudesta. Tutkimuskirjallisuudessa on esitetty argumentteja talouslukujen manipuloinnista sekä luotettavan talousinformaation tärkeydestä Kreikan taloudelliselle tilanteelle (esim. Rauch, Götttsche, Brähler & Engel 2011; Kazarian & Pelagidis 2015). Läpinäkyvyyden ja luotettavuuden lisäämiseen talousinformaation tuottamisessa komissio pyrkii harmonisoimalla Euroopan unionin jäsenvaltioiden tilinpäätössääntelyä valmisteilla olevien European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) -standardien avulla (Euroopan komissio 2013). Tilinpäätössäännösten harmonisointi pohjautuu Euroopan unionin neuvoston direktiiville 2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Direktiivin mukaan ennakoedellytys korkealaatuisille ja vertailukelpoisille tilastoille EU-jäsenvaltioiden talouksista on harmonisoida julkisen tilinpidon käytänteitä myös kaikilla julkisen sektorin alasektoreilla (Euroopan unionin neuvosto 2011/85/EU). Tilinpäätössäännösten eurooppalainen harmonisointihanke on siten omiaan vaikuttamaan tulevaisuudessa paitsi valtion myös suomalaisten kuntaorganisaatioiden tilinpäätössääntelyyn.

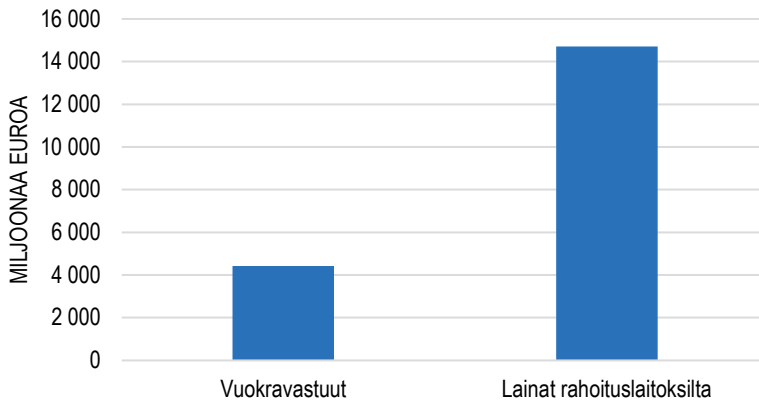
Tässä artikkelissa keskitytään tarkastelemaan tilinpäätössääntelyn eurooppalaisten muutospaineiden vaikutuksia erityisesti rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaisten kuntien taloustilanne on viime vuosina kiristynyt tuntuvasti (Valtiovarainministeriö 2019a), ja keväällä 2020 puhjennut maailmanlaajuinen COVID-19-pandemia on omiaan voimistamaan kuntien negatiivista talouskehitystä. Rahoitusleasingsopimukset ovat yleistyneet kuntien investointien rahoitusmuotona samalla kun paineet velanottoon kasvavat (ks. esim. YLE 2012; YLE 2014). Tässä artikkelissa selvitetään, voisivatko suomalaiset kunnat mahdollisten harmonisoitujen eurooppalaisten tilinpäätösstandardien myötä olla tulevaisuudessa velvoitettuja esittämään taseissaan myös rahoitusleasingsopimuksin hankitut omaisuuserät. Valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimuksia pyritään tulkitsemaan valmistelutyön pohjana käytettävien IPSAS-standardien (International Public Sector Accounting Standards) sekä EPSAS-standardien valmisteluaineiston avulla. Lopuksi valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimuksia vertaillaan nykyiseen suomalaisten kuntien tilinpäätössääntelyyn, jonka muodostavat soveltuvin osin kuntalaki (410/2015), kirjanpitolaki (1336/1997 ja 1620/2015) sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kannanotot. Vertailuaineistoon

sisällytetään myös suomalaiseen kirjanpitolainsäädäntöön vahvasti vaikuttavat kansainväliset tilinpäätösstandardit, IFRS-standardit (International Financial Reporting Standards).

Investointeja rahoitetaan julkisella sektorilla perinteisesti tulo- tai lainarahoituksella. Perinteisempien keinojen lisäksi investointeja on kuitenkin mahdollista rahoittaa myös erilaisin yksityisrahoitusmallein, joista Suomessa yleisimpiä ovat erilaiset elinkaarimallit ja leasingjärjestelyt. Elinkaarihanke-käsitteen alle mahtuu niin elinkaarimallin mukaisia hankkeita kuin leasingrahoitukseen perustuvia hankkeita. Valtioneuvoston raportin arvion mukaan erilaiset yksityisrahoitusmallit ovat yleisyydessä myös Suomessa. (Valtioneuvosto 2016, 17–24.) Leasingrahoituksen levinneisyydestä suomalaisissa kunnissa ei voida kuitenkaan tehdä tarkkoja päätelmiä tilinpäätöstietojen perusteella, sillä kunnat raportoivat niistä tilinpäätöksen liitetiedoissa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisesti (KILA Kuntajaosto 2019). Tilinpäätöksen liitetietojen vuokravastuihin sisältyy kuitenkin edellä mainitun yleisohjeen mukaan myös muut kunnan vuokravastuut leasingvastuiden ohella. Tilastokeskuksen vuoden 2019 ennakkolisten tilinpäätöstietojen mukaan suomalaisten kuntien vuokravastuiden määrä on yhteensä noin 4,4 miljardia euroa. On kuitenkin huomattava, että luku sisältää muutkin kuin leasingjärjestelyistä aiheutuneet vuokravastuut. Tilastokeskuksen kuntataloustiedot eivät siten anna suorita tietoja ilmiön yleisyydestä, mutta niiden perusteella voidaan muodostaa yleiskuva leasingrahoitusmallien laajuudesta suomalaisissa kunnissa. (Kuvio 10.1.) Yksittäisistä kaupungeista merkittävimpänä Tampereen vuokravastuut 31.12.2019 tilanteessa olivat noin 590 miljoonaa euroa, kun vastaavasti Helsingin kaupungin vuokravastuut olivat 237 miljoonaa euroa (Tilastokeskus 2020). Vuokravastuiden merkitys kuntien talouden tasapainon seurannassa korostuu jatkossa myös niin sanottujen kriisikuntakriteerien muuttuessa vuodesta 2022 alkaen siten, että yhtenä kriteerinä mitataan asukasta kohti laskettua kuntakonsernin lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää (Kuntaliitto 2020).

Tämän artikkelin menetelmä nojaa käsiteanalyysiin. Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyn kehityssuuntia lähestytään peilamalla valmisteilla olevien EPSAS-standardien ohjeluonnoksia kuntien tällä hetkellä soveltamiin kirjanpitolakiin (1336/1997 ja 1620/2015), kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeistukseen sekä toisaalta IPSAS- ja IFRS-standardeihin. Näiden eri tilinpäätösviitekehyksien ratkaisukäytäntöjä vertailevaan tutkimukseen sovelletaan tässä artikkelissa siten tulkitsevaa käsiteanalyysiä.

Kuntien vuokravastuiden ja rahoituslaitoslainojen määrä 2019 tilinpäätöksessä



Kuvio 10.1. Vuokravastuiden ja rahoituslaitoslainojen määrät kaikissa Suomen kunnissa ulkoisten tilinpäätöslaskelmien mukaan vuoden 2019 ennakkollisten emokuntien tilinpäätöstietojen mukaan (Tilastokeskus 2020).

## Tilinpäätössääntelyn teoreettisia lähtökohtia

Kirjanpidon teoreettiset lähtökohdat on tutkimuskirjallisuudessa pyritty jaottelemaan karkeasti tasekeskeisiin staattisen kirjanpidon teorioihin ja tuloslaskelmakeskeisiin dynaamisen kirjanpidon teorioihin (ks. esim. Saario 1965; Scott 2015). Tasekeskeiset ja tuloslaskelmakeskeiset kirjanpidon teoriaperinteet poikkeavat toisistaan myös tilinpäätöksen laadintaan liittyvissä valinnoissaan, sillä muun muassa tilinpäätöksessä käytettävät arvostusmenetelmät poikkeavat näiden kahden eri kirjanpitosuuntauksen välillä. Kirjanpitolain uudistuksessa 1973 Suomessa siirryttiin staattisen perinteen taseyhtälöteoriasta dynaamisempaan tuloslaskelmakeskeiseen meno–tulo-teoriaan. Sittemmin, tilinpäätössääntelyn kansainvälisen kehityksen myötä Suomessa pitkään vallinnut meno–tulo-teoreettinen ajattelutapa on saanut hiljalleen väistyä (Virtanen 2009, 364–366).

Tasekeskeinen staattinen kirjanpitoteoria esittää, että kirjanpidon tarkoitus on seurata omaisuuden ja pääomien lisäyksiä sekä vähennyksiä. Tilikauden tulos nähdään teorian mukaan tilikauden aikana tapahtuneen nettovarallisuuden muutoksena, jolloin pääomien arvostuskysymykset nousevat keskeiseen rooliin. Erillinen tuloksenlaskenta ei siten painotu omana keskeisenä osa-alueenaan. Tilikauden tulos mielletään enemmänkin taseen omaisuuserissä tapahtuvien muutosten kautta: tulot kasvattavat varoja ja vähentävät vastuita, kun taas menot vähentävät varoja ja kasvattavat vastuita. Näiden tilikauden aikaisten tulojen ja menoja myötä nettovarallisuudessa tapahtuu muutos, jonka voidaan katsoa olevan tilikauden tulos (Saario 1965, 8–9).

Tuloslaskelmakeskeinen dynaaminen kirjanpito teoria korostaa tuloksenlaskennan merkitystä. Teorian mukaan kirjanpidon ydintehtävä on tilikaudelle jaksotettujen tuottojen ja kulujen välisen erotuksen eli tuloksen laskenta. Taseeseen puolestaan kirjataan sellaiset erät, jotka eivät ole edellä kuvatusti tulosvaikutteisia. Tase toimii siten eräänlaisena erien siirtäjänä tilikaudelta toiselle. Martti Saarion meno–tulo-teoria on tunnettu suomalainen dynaamiseen perinteeseen kuuluva kirjanpito teoria. Meno–tulo-teorian mukaan kirjanpidossa tapahtuvien jatkuvien muutoksien vuoksi taseyhtälöteoria ei sovellu kirjanpidon laadintaan. (Saario 1965, 19–24, 87.)

Taseen omaisuuserien toisistaan poikkeavilla arvostusmenetelmillä on luonnollisesti merkittävä vaikutus tilinpäätösinformaation lukijalleen antaman kokonaiskuvan kannalta. Eri tilinpäätössääntelykehikoiden taustalla vaikuttavat erilaiset teoreettiset lähestymistavat – ja näillä teoreettisilla lähestymistavoilla on luontainen vaikutus tilinpäätöksen laatijalla käytettävissä oleviin arvostusmenetelmiin. Nykyarvomenetelmän tavoitteena on pyrkiä arvostamaan tase-erät, varat ja velat, niiden markkina-arvoihin. Hyödykkeen nykyarvo voidaan määritellä käyttöarvona perustuen potentiaaliseen tulevaan tulontuottamiskykyyn tai vaihtoehtoisesti käypään arvoon eli potentiaaliseen myyntihintaan. Nykyarvomenetelmän puutteet kumpuavat siitä, että ideaalit olosuhteet eivät käytännössä toteudu, kun tilinpäätösinformaation käyttäjillä ei olekaan jatkuvasti käytettävissään ajantasaista ja täydellistä markkinainformaatiota. (Scott 2015, 37–56.) Julkisen sektorin organisaatioiden tilinpäätösinformaation käytettävyyden näkökulmasta nykyarvomenetelmää kohtaan voidaan esittää myös perusteltua kritiikkiä, sillä julkisen sektorin toimijoiden lähtökohtaisena tavoitteena on palvelutuotannon järjestäminen kansalaisille, ei voitontavoittelu ja hyödykkeiden luovuttaminen markkinahintoihin.

Historialliseen hankintameno perustuvan arvostusmenetelmän mukaan tilinpäätöksessä varat ja velat arvostetaan niiden historialliseen hankintameno. Uudelleenarvostus tapahtuu vasta hyödykkeen luovutushetkellä, kuten myyntihetkellä myyntihintaan. Historialliseen hankintameno perustuvan arvostusmenetelmän etuna voidaan pitää sitä, että tilinpäätöksessä esitetyt omaisuuserien arvot perustuvat varmistettuihin lukuihin arvioiden ja todennäköisyyksien sijaan. Myös historialliseen hankintameno perustuvaa arvostusmenetelmää voidaan pitää luotettavuudeltaan korkeana, mutta informatiivisuudeltaan se ei vastaa nykyarvoon perustuvia menetelmiä, sillä hyödykkeiden arvot muuttuvat markkinamekanismien vaikutuksista. Historialliseen hankintameno perustuvan arvostusmenetelmän heikkoutena voidaan siten pitää hyödykkeiden arvojen erkaantumista omaisuuserien todellisista arvoista, jolloin tase ei enää kuvaa tarkasteluhetken varallisuuden määrää kovin tarkasti. (Scott 2015, 56–58.)

Tasekeskeisemmät staattiset kirjanpito teoriat korostavat siis taseen omaisuuserien oikea-aikaista arvostamista. Tällöin tilinpäätösraportointi perustuu vahvemmin omaisuuserien nykyarvoihin, sillä keskeisenä tavoitteena on omaisuuden arvojen ja

pääomien riittävyden seuranta. Dynaamisten kirjanpitoteorioiden pääpaino ei ole taseen luvuissa, vaan huomio kiinnittyy tuloksen muodostumiseen. Tällöin tase-erien oikea-aikainen arvostaminen ei ole keskiössä. Näin ollen on perusteltua, että omaisuuserien arvostaminen ja tilinpäätösarviointi ylipäätään nojaavat vahvemmin historiallisiin hankintamenoihin perustuviin arvostusmenetelmiin. Käytännössä organisaatiot soveltavat nykyisin kahden edellä esitetyn arvostusmenetelmän yhdistelmää. Yhdistelemällä nykyarvoihin perustuvia ja historiallisiin hankintamenoihin perustuvia arvostusmenetelmiä kirjanpitovelvolliset voivat saada tilinpäätösraportoinnissaan aikaan erilaisia mahdollisia haluamiaan lopputulemia. (Scott 2015, 37–59.) Tilinpäätössäännöt kuitenkin asettavat rajoituksia yksittäisten kirjanpitovelvollisten tekemille valinnoille sovellettavista laatimisperiaatteista, ja esimerkiksi suomalainen kirjanpitolainsäädäntö painottaa yleisissä tilinpäätösperiaatteissaan johdonmukaisuuden periaatetta, jonka mukaan valittuja laatimisperiaatteita ja -menetelmiä tulee soveltaa johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen (ks. Kirjanpitolaki 1336/1997 myöhempien muutoksineen). Tässä artikkelissa selvitetään, millaisia vaikutuksia valmistella olevilla kansainvälisillä julkisen sektorin tilinpäätössäännöksillä voi olla suomalaisen kuntien rahoitusleasingsopimuksilla hankkimien omaisuuserien tilinpäätöskäsitelyyn.

## Katsaus kuntien tilinpäätösraportointia koskevaan sääntelyyn

Kunnan talousprosessi voidaan jakaa reaalityönteeseen ja rahatalouteen samaan tapaan kuin yrityksen talousprosessi. Kunnan reaalityönteeseen kuuluu tuotannon tekijöiden liikkeitä eli niiden luovutuksia ja vastaanottamisia. Rahatalous taas seuraa rahan liikkeitä eli kunnan menoja ja tuloja, sekä kunnan ulkopuolelta tulevaa rahoitusta. Kunnan talousprosessi eroaa kuitenkin merkittävästi yrityksen talousprosessista toiminnan verorahoitteisuuden vuoksi. Tuotannon tekijöiden luovuttamisesta ei aina synny tuloa, eikä tulon vastaanottamisesta tuotannon tekijän luovuttamista, sillä kunnat tarjoavat asukkaalleen myös maksuttomia palveluita. Kunnan palveluiden maksaja ei aina ole sama luonnollinen henkilö tai yhteisö kuin sen käyttäjä. (Leppänen 2001, 9–10.) Verorahoitteisuus myös korostaa tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden periaatteita kunnan toiminnassa.

Julkisyhteisöjen tilinpäätössääntelyn kansainvälisten kehityshankkeiden yhtenä taustavaikuttajana voidaan pitää julkisella sektorilla korostuvaa tilivelvollisuusvaadetta. Tilivelvollisuuden merkitystä korostaa erityisesti toiminnan verorahoitteisuus. Veronmaksajat haluavat tietää, mihin heidän maksamansa verorahat on käytetty, ja julkisen sektorin toimijat ovat velvollisia raportoimaan toiminnastaan veronmak-



sajille. Julkisyhteisöjen raportoinnin yhdenmukaistamistarpeet Euroopan unionin alueella pyrkivät ratkaisemaan näitä tilivelvollisuuteen kytkeytyviä tiedontarpeita.

## Kuntien tilinpäätösraportointia koskevan sääntelyn nykytila

Kuntien hallinnon ja talouden järjestämisessä noudatetaan ensisijaisesti kuntalakia (Kuntalaki 410/2015, 2 §). Kirjanpidossaan kunnat soveltavat kuntien hyvää kirjanpitoa, joka koostuu kuntalaista, kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeista ja lausunnoista, kirjanpitolaista sekä kirjanpitoasetuksesta, JHS:n antamista kuntien kirjanpitoa koskevista suosituksista ja muista kirjanpitoa koskevista soveltuvista ohjeista ja suosituksista. Kunnissa kuntalaki on kirjanpitolakiin nähden erityisasemassa ja lakien ollessa ristiriidassa noudatetaan kuntalain säännöksiä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ohjeistaa kuntia kirjanpitolain noudattamisessa yleisohjeillaan sekä lausunnoillaan. (KILA Kuntajaosto 2019.)

Kunnan tilinpäätös koostuu taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta, niiden liitetiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta (Kuntalaki 113.2 §). Jos kunta muodostaa kuntakonsernin, se on velvollinen laatimaan myös konsernitalinpäätöksen tilinpäätöksensä yhteydessä. Konsernitalinpäätökseen pitää myös sisällyttää konsernin tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma sekä niitä koskevat liitetiedot (Kuntalaki 114 §). Kuntakonserniin liittyvät olennaiset asiat tulee lisäksi esittää toimintakertomuksessa (Kuntalaki 115.1 §).

Kirjanpidollisesti kunnat toteuttavat neljää eri tehtävää, erilläänpitotehtävää, talousarvion toteutumisen seuranta, tuloksenlaskentaa ja hyväksikäyttotehtävää. Riippumatta siitä, miten toiminta on järjestetty, kunta on kokonaisuutena talousyksikkö. Kunnan ulkopuolella olevat talousyksiköt ovat kunnasta erillisiä talousyksiköitä. Erilläänpitotehtävän mukaan kunnan tulee pitää taloutensa erillisenä muista talousyksiköistä. Tämä tarkoittaa sitä, ettei kunnan tule sekoittaa tulojaan, menojaan, omaisuuttaan tai velkojaan toisen talousyksikön vastaaviin. Konsernitalinpäätöksessä kuntakonserniin kuuluvat talousyksiköt kuitenkin yhdistellään yhdeksi kokonaisuudeksi. (Leppänen, 2001, 7–8.) Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan kunnan talousarviossa asetettujen toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen sekä tulo- ja menoarvioiden toteutumista (KILA Kuntajaosto 2019). Kirjanpidon tuleekin tuottaa sellaista tietoa, että talousarvion toteutumista pystytään luotettavasti seuraamaan. Kuntalain mukaan kunnan taloussuunnitelman tulee olla joko tasapainossa tai ylijäämäinen ja kunnan tulee kattaa mahdolliset kertyneet alijäämät enintään neljän tilikauden aikana (Kuntalaki 410/2015, 110 §). Tuloksenlaskentatehtävällä ei kunnassa olekaan samanlaista merkitystä kuin yksityisellä sektorilla, sillä kunnat eivät tavoittele toiminnallaan voittoa. Edellisten lisäksi kirjanpidolla on hyväksikäyttotehtävä. Useiden kirjanpitoon liittyvien lakisääteisten velvoitteiden lisäksi se toimii laajana

perustietorekisterinä ja antaa tietoa kunnan taloudesta ja toiminnasta sidosryhmille sekä kunnan sisäiseen käyttöön. (Leppänen 2001, 8–9.)

## Julkishallinnon tilinpäätössäännösten kansainväliset harmonisointihankkeet

Julkishallinnon tilinpäätössäännösten harmonisointi ei ole uusi hanke. Tilinpäätössäännöstöjä on yritetty harmonisoida aikaisemminkin esimerkiksi IFAC:n (International Federation of Accountants) alaisen erillisen Public Sector Committeeen kautta. Harmonisointitavoite kuitenkin epäonnistui. Myöskin Public Sector Committeeen seuraajan IPSASB:n (International Public Sector Accounting Standards Board) luomat IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen paljon kritiikkiä. Standardit on valmisteltu yksityiselle sektorille suunniteltujen IFRS-standardien pohjalta. Kritiikkiä on kohdistettu esimerkiksi siihen, etteivät standardit ota tarpeeksi hyvin huomioon julkishallinnon erityispiirteitä (Euroopan komissio, 2013). IPSAS-standardien noudattaminen on EU:ssa vapaaehtoista, eivätkä ne ole laajalti käytössä julkisella sektorilla.

Nykyisellään harmonisointitavoite on saanut alkunsa vuonna 2011 Euroopan neuvoston ”Six-Pack” -säännöskokoelmasta, joka sääntelee julkisensektorin taloutta. Itse harmonisointitavoite pohjautuu Euroopan unionin neuvoston direktiiville *2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista*. Direktiivin mukaan vertailtavien ja korkealaatuisten tilastojen tuottaminen vaatii jäsenvaltioissa täydelliset ja ennakoitavat tilinpäätössäännöt kaikilla julkisyhteisöjen alasektoreilla (Euroopan unionin neuvosto 2011/85/EU). Tilinpäätössäännösten harmonisointia ja EPSAS-standardien kehityshanketta ajavat EU:n komissio sekä tilastoja Euroopan unionin käyttöön tuottava Eurostat. Valmistelua varten on kehitetty vuonna 2015 oma työryhmä, EPSAS Working Group. Työryhmä koostuu julkisen sektorin standardien asettajista ja jäsenvaltioiden julkishallinnon kirjanpidon asiantuntijoista. Työryhmään osallistuu myös tarkkailevia jäseniä Euroopan keskuspankista, Maailmanpankista, Euroopan tilintarkastustuomioistuimesta, Accountancy Europesta ja IPSAS Boardista. Standardien valmistelu on jaettu kahteen vaiheeseen. Ensimmäisessä vaiheessa kehitetään standardien puiteasetusta sekä lisätään taloudellista läpinäkyvyyttä suoriteperusteisista standardeista tiedottamalla. Jäsenvaltioita avustetaan suoriteperusteisen kirjanpidon käyttöönottamisessa. Puiteasetus sisältää hallinnon ja kirjanpidon periaatteet sekä standardit. Toisessa vaiheessa valmiit EPSAS-standardit otetaan käyttöön kaikissa jäsenmaissa. (Euroopan komissio 2019.) Standardien käyttöönotto helpottuu, mikäli jäsenvaltioissa noudatetaan jo kirjanpidossa suoriteperusteisuutta. Suomessa valtiovarainministeriö on perustanut työryhmän EPSAS-hankkeen valmistelun seuraamiseksi. EU:n julkisen sektorin yhteisten tilin-

päätösstandardien (EPSAS) kansallinen valmistelu -työryhmän tehtäviä ovat hankkeen etenemisen seuraaminen, komission tiedonantojen avustaminen, Suomen kantojen valmistelu sekä hankkeeseen liittyviin kyselyihin ja selvityksiin vastaaminen ja niiden koordinointi. Tarvittaessa työryhmä myös kuulee ja tiedottaa hankkeen sidosryhmiä. (Valtiovarainministeriö 2019b.) Standardien valmistelu on toistaiseksi vielä kesken.

EPSAS-standardit ovat suoriteperusteisen julkisen sektorin tilinpäätösstandardit, joiden tavoitteena on harmonisoida Euroopan unionin talousalueen tilinpäätösraportointia. Standardien on tarkoitus laajentaa ymmärrystä julkisen hallinnon taloudellisesta asemasta ja suorituskyvystä, mutta myös tehostaa tilastoja, valvontaa sekä riskienhallintaa ja kehittää integraatiota ja tehokkuutta markkinoilla. (Euroopan komissio 2019.) Suoriteperusteisiin standardeihin siirtymisessä suurin muutos on edessä sellaisilla julkisilla talouksilla, jotka edelleen noudattavat kassaperusteista kirjanpitoa. Suurin osa EU-alueen julkisen sektorin talouksista kuitenkin noudattaa jo suoriteperusteista kirjanpitoa. Harmonisoinnin tavoitteena on, että jäsenvaltioissa siirrytään jo standardien valmisteluvaiheessa suoriteperusteiseen kirjanpitoon, jolloin standardien valmistuessa voidaan siirtyä noudattamaan niiden mukaista tilinpäätösraportointia. Suomessa kunnat ovat noudattaneet suoriteperusteista kirjanpitoa vuodesta 1997 ja valtio vuodesta 1998. Valmisteilla olevat EPSAS-standardit luodaan jo olemassa olevien IPSAS-standardien pohjalta. Harmonisointihanke on kuitenkin saanut osakseen myös kritiikkiä (ks. esim. Biondi 2017). Lisäksi suoriteperusteiseen kirjanpitoon siirtyminen on kallista sekä aikaa vievää (PwC 2014, 57–79). Toisaalta sen on myös tutkimuksissa osoitettu parantavan kuntien tehokkuutta (Lampe, Hilgers & Ihl 2015).

Euroopan neuvosto on direktiivissään huomionnut myös IPSAS-standardit tulevien EPSAS-standardien pohjana. Direktiivissä todetaankin, että komission tulisi arvioida julkisen sektorin tilinpäätösstandardien eli IPSAS-standardien asianmukaisuutta tulevien standardien pohjaksi. Vuonna 2012 komissio teetti kyselytutkimuksen, jossa selvitettiin IPSAS-standardien soveltuvuutta jäsenvaltioiden julkiselle sektorille. Tutkimuksen tuloksena todettiin, etteivät IPSAS-standardit sovellu sellaisenaan jäsenvaltioiden käyttöön, mutta niitä voidaan pitää lähtökohtana yhteisten standardien luomiselle. (Euroopan komissio 2013.) IPSAS 13 -standardi käsittelee leasingrahoitusta. Komission tilaamassa selvityksessä arvioitiin myös yksittäisten standardien soveltuvuutta jäsenvaltioiden käyttöön. IPSAS 13 -standardin todettiin olevan käyttökelpoinen joko sellaisenaan tai vähäisin muutoksin. (PwC 2014, 135.)

## Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely

Leasingvuokrauksella viitataan vuokrasopimukseen, jonka avulla kirjanpitovelvollinen hankkii käyttöönsä käyttöomaisuutta. Kyseessä on yleensä pitkäaikainen vuokrasopimusjärjestely. Leasingrahoitus ei ole tilinpäätösesittämisen näkökulmasta organisaatiolle vierasta pääomaa, vaan leasingjärjestelyitä hyödyntämällä kirjanpitovelvollisella voi olla käytössään taseen ulkopuolisia omaisuuseriä, joihin liittyy etuja ja riskejä. Leasingrahoitus jaetaan tyyppillisesti käyttöleasingiin (*operating lease*) ja rahoitusleasingiin (*financial lease*). Rahoitusleasingillä tarkoitetaan vuokrasopimusta, jolla vuokralle antaja siirtää vuokrauskohteeseen liittyvät riskit ja edut sopimus-suhteen vastapuolelle sopimuskauden alkaessa (Ihantola & Leppänen 2018, 87–88). Käyttöleasingille ei sen sijaan ole olemassa eksaktia määritelmää, sillä siihen luetaan leasingjärjestelyt, jotka eivät täytä esitetyn rahoitusleasingin määritelmää. Yleisesti käyttöleasingiin katsotaan kuuluviksi sellaiset leasingjärjestelyt, joista aiheutuvat riskit ja hyödyt jäävät vuokranantajalle.

Leasingrahoitusta käsitellään kansainvälisissä IPSAS 13 ja IFRS 16 -standardeissa sekä Suomen kirjanpitolaissa. Kunnat noudattavat kirjanpidossaan ja tilinpäätösraportoinnissaan kuntien hyvää kirjanpitolakia. Kirjanpitolakia (1336/1997) noudatetaan kuntien tilinpäätösraportoinnissa vain soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta toteaa, että kuntien ei tule soveltaa kirjanpitolain 5:5b §:n mukaisia IFRS-standardeista tulevaa merkitsemistapaa kirjanpidossaan (KILA Kuntajaosto 2016, 15). Kunnat kirjaavat leasingrahoituksella hankitun hyödykkeen sopimuksen mukaiset maksupostit tuloslaskelmavaikutteisesti vuokramenoiksi, eikä rahoitusleasingsopimuksella ole kunnissa tasevaikutusta. Koska kunnan hyvä kirjanpitolakia asettaa rajoitteita kirjanpitolain soveltamiselle, kunnissa käsitellään kirjanpitolakia myös erillisenä osanaan, vaikka se sisältyykin kuntien hyvään kirjanpitolakiaan. Kirjanpitolaki sallisi kuitenkin myös IFRS-standardien mukaisen tilinpäätösesittämisen eli hyödyke voidaan lain mukaan kirjata kuin se olisi ostettu tai myyty (KPL 1336/1997, 5:5b §). Kirjanpitolautakunnan antaman lausunnon mukaan tätä voidaan soveltaa myös IFRS 16 -standardin mukaisesti niin rahoitusleasingiin kuin käyttöleasingiin (KILA Lausunto 2018).

Vuonna 2016 julkaistun kansainvälisen tilinpäätösstandardin IFRS 16 Vuokrasopimukset myötä luokittelu rahoitusleasingiin ja muihin vuokrasopimuksiin vuokralle ottajien tilinpäätöskäsittelyssä on IFRS-raportoinnin osalta poistunut. IFRS 16 -standardi on astunut voimaan vuoden 2019 alussa. Uuden standardin mukaan kaikki vuokralle ottajan vuokrasopimukset käsitellään kuten ne olisi myyty tai ostettu. Vuokralleantaja sen sijaan jaottelee edelleen leasingsopimuksensa käyttö- ja rahoitusleasingiin. Muutoksen taustalla on esitetty olevan haasteet vuokrasopimusten luokit-

telussa ja mahdollisuus tarkoitushakuisiin järjestelyihin. IAS 17 -standardi sai ennen uudistusta osakseen kritiikkiä muun muassa siitä, että omaisuuseriä ja vastuuta jäi vuokralle ottajan taseen ulkopuolelle. (Halonen ym. 2017, 373.) Myös IPSAS-standardit ovat kohdanneet samansuuntaista kritiikkiä käyttöleasingin ja rahoitusleasingin väliseen jakoon liittyen. IASB onkin suosittanut standardin uudelleen arviointia, mutta toistaiseksi IPSAS 13 -standardiin ei ole näiltä osin tehty muutoksia. (Müller-Marqués Berger 2012, 113.) IPSAS 13 -standardin osakseen saamaa kritiikkiä ei ole kuitenkaan nähty ongelmalliseksi EPSAS-standardien valmistelutyössä (PwC 2014, 129). Tämä voidaan nähdä merkittävänä eroavaisuutena IFRS- ja IPSAS-standardien välillä. Tällä hetkellä vaikuttaisi siltä, että rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelyn osalta EPSAS-standardit noudattelisivat ennemminkin IPSAS-standardien viitoittamaa tietä IFRS-standardien mukaisen soveltamiskäytännön sijaan.

Nykyinen IFRS 16 -standardi ei enää jaottele käyttöleasingia ja rahoitusleasingia, vaan sen mukaan molemmat leasingjärjestelyt kirjataan vuokralle ottajan näkökulmasta samalla tavalla. Vuokralle antaja erottelee edelleen rahoitusleasingsopimuksen ja käyttöleasingsopimuksen. Tähän sovelletaan samoja kriteereitä kuin IPSAS-standardissa sekä IFRS 16 -standardia edeltäneessä IAS 17 -standardissa. Suomen kirjanpitolaki määrittelee käyttöleasingin ja rahoitusleasingin eron, mutta kirjanpitolain määritelmä on hyvin suppea verrattuna standardien määritelmiin. Kirjanpitolain mukaan rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen liittyvät riskit ja edut siirtyvät merkittävältä osin vuokralleottajalle (KPL 1336/1997, 5:5b §). Hallituksen esityksessä kirjanpitolain (HE 89/2015) viitataan lisäksi IFRS-standardien mukaiseen esittämistapaan. Näin ollen käyttö- ja rahoitusleasingin tarkemmassa määrittelyssä voidaan käyttää IFRS 16 tai IAS 17 -standardien mukaisia kriteerejä silloin, kun jako näiden kahden välillä on tarpeellista. Rahoitusleasingin ja käyttöleasingin käsitteellisessä määrittelyssä on suomalaisessa tilinpäätössääntelyssä hyödynnetty myös IPSAS 13 -standardia, joka sisältää määritelmät leasingjärjestelyiden eroista. Edellä mainitut tilinpäätössäännökset eivät ole ristiriidassa keskenään, vaan kaikissa määritellään rahoitusleasing sellaiseksi sopimukseksi, jolla vuokralle antaja siirtää vuokrauskohteeseen liittyvät olennaiset hyödyt ja riskit vuokralle ottajalle. Käyttöleasingilla puolestaan viitataan sopimukseen, joilla hyödyt ja riskit eivät siirry vuokralle ottajalle. (Ks. KPL 1336/1997 5:5b §; IPSAS 13.12; IAS 17.8; IFRS 16.61–66.)

Määrittelyyn liittyy muitakin ehtoja, joiden täyttyessä sopimusjärjestely voidaan luokitella rahoitusleasingiksi. Rahoitusleasingiksi tulkitaan lähtökohtaisesti sellaiset sopimukset, joiden päättyessä hyödykkeen omistusoikeus siirtyy vuokralle ottajalle tai vaihtoehtoisesti vuokralle ottajalla on oikeus hankkia hyödyke itselleen käypää arvoa alemmalla arvolla. Myös tilanteissa, joissa voidaan pitää suhteellisen varmana, että hyödyke lunastetaan vuokralle ottajalle sopimusjakson päättyessä, on kyse rahoitusleasingista. Edelleen, jos leasingsopimus kattaa suuren osan hyödykkeen

taloudellista elinkaarta, voidaan puhua rahoitusleasingista. Lisäksi vuokranmaksu-  
postien tulisi kattaa vähintään hyödykkeen käypää arvoa vastaava rahamäärä. Ra-  
hoitusleasingista voidaan tulkita olevan kyse myös silloin, kun vuokrattu hyödyke on  
luonteeltaan sellainen, että vain vuokralle ottaja voi käyttää hyödykettä ilman suu-  
ria muutoksia eikä vuokrattua hyödykettä ole helppoa korvata toisella hyödykkeellä.  
(IPSAS 13.15; IAS 17.10.) Rahoitusleasingiksi voidaan tulkita myös leasing sopimus,  
jossa vuokralle ottajan aiheuttamista sopimusrikkomuksista aiheutuneet tappiot voi-  
daan lukea vuokralle ottajan aiheuttamiksi, jäännösarvon käyvän arvon muutoksista  
johtuvat voitot ja tappiot aiheutuvat vuokralle ottajalle tai jossa vuokralle ottajalla  
on sopimusjakson päätyttyä mahdollisuus jatkaa vuokrasopimusta markkinahintaa  
alemmalla hinnalla. (IPSAS 13.16; IAS 17.11.) Edellä kuvatut rahoitusleasingin tun-  
nusmerkit eivät kuitenkaan ole aukottomia. Jos leasingin muiden ominaisuuksien  
perusteella on ilmeistä, ettei sopimus siirrä sopimuksesta aiheutuvia riskejä ja hyö-  
tyjä vuokralle ottajalle, ei kyseessä ole rahoitusleasing, vaikka joku edellä luetelluista  
tunnusmerkeistä täyttyisikin. (IPSAS 13.17; IAS 17.12.) Leasingjärjestelyjen luokitte-  
leminen rahoitusleasingiin ja käyttöleasingiin vaatii siis tilinpäätösraportoijilta koko-  
naisvaltaista tulkintaa jo leasing sopimuksen tekovaiheessa.

Edellä kuvattuihin rahoitusleasingin ja käyttöleasingin määritelmiin liittyy myös  
joitakin poikkeuksia. Käytäntö on osoittanut, että erilaiset rahoitusleasingin ja käyt-  
töleasingin yhdistelmät ovat mahdollisia. Esimerkiksi tilanteessa, jossa leasing sopi-  
muksen avulla on hankittu sekä kiinteistö että kiinteistöllä sijaitseva rakennus, tulee  
leasing sopimuksen luonne kiinteistön (maa-alueen) osalta punnita tarkkaan. Näin  
erityisesti siksi, että maa-alueen osalta kyseessä on pysyväisluonteinen hyödyke, josta  
ei kirjanpidossa tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Tällöin samalla sopimuksella  
hankitut hyödykkeet voivat olla leasing sopimuksen luonteen näkökulmasta toisistaan  
poikkeavassa asemassa. (IPSAS 13.20A–13.) Vuokralle ottajan on myös mahdollista  
luokitella käyttöleasing sopimuksella hankittu kiinteistö sijoituskiinteistöksi, jolloin  
sitä käsitellään kirjanpidossa rahoitusleasingin tavoin (IPSAS 13.24). Elinkaarimallia  
noudattavien sekä *Private Public Partnership* (PPP) -järjestelyihin liittyvien vuokra-  
sopimusten ei katsota kuuluvan IPSAS 13 -standardin alle, vaan niiden tilinpäätöskä-  
sittelystä säädetään erikseen IPSAS 32-standardissa (IPSAS 13.25–27).

## Vaihtoehtoja rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelylle kunnissa eri sääntelykehikoiden pohjalta

Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely voi saada hyvin erilaisia esittämistapavaihtoehtoja riippuen siitä, mitä tilinpäätösstandardeja omaisuuseriä rahoitusleasingsopimuksella hankkinut yhteisö soveltaa. Tässä luvussa luodaan kattava katsaus suomalaisten kirjanpitovelvollisten yhteisöjen soveltamiin säännöksiin. Nykytilanteessa suomalaisen kuntaorganisaation kohdalla kirjanpitolaki ja sen soveltamisohjeistusta antavan työ- ja elinkeinoministeriön alaisen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston soveltamisohjeet muodostavat sovellettavan tilinpäätösnormiston. Kirjanpitolain kuntia koskevan soveltamisohjeistuksen lisäksi tässä luvussa käsitellään kansainvälisten tilinpäätösstandardien eli IFRS-standardien ohjeistus koskien rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyä. IFRS-standardien merkitys on kasvanut suomalaisessa tilinpäätöskäytännössä, sillä vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksen yhteydessä kirjanpitolain 5:5b §:ään otettiin suora viittaus IAS-asetuksella hyväksytyihin tilinpäätösstandardeihin eli IFRS-standardeihin. Kyseistä pykälää ei kuitenkaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston linjauksella voida soveltaa kuntien tilinpäätöskäytännössä, joten suora yhteyttä IFRS-standardeilla ei nykytilanteessa ole kuntien tilinpäätöskäytäntösiin. Huomion arvoista kuitenkin on, että IFRS-standardit vaikuttavat vahvasti kansainvälisten julkissektorin tilinpäätösstandardien eli IPSAS-standardien taustalla. IPSAS-standardit puolestaan vaikuttavat Euroopan unionin yhteisten julkissektorin tilinpäätösstandardien eli EPSAS-standardien taustalla. Tässä luvussa luodaan näin ollen seikkaperäinen katsaus IPSAS- ja EPSAS-standardien säännöksiin koskien rahoitusleasingsopimuksilla hankittuja omaisuuseriä.

### Kirjanpitolain soveltamisen nykytila suomalaisissa kunnissa

Suomalaiset kunnat soveltavat rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen hyödykkeiden kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyssä kirjanpitolakia (1336/1997) soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on linjannut yleisohjeessaan *kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, että kunnat eivät sovelle kirjanpitolain IFRS-viittauksia, eivätkä näin ollen myöskään kirjanpitolain 5:5b §:n mukaista IFRS-standardeihin nojaavaa esittämistapaa tilinpäätöksissään (KILA Kuntajaosto 2016, 15). Kunnat kirjaavat leasingrahoituksella hankitut hyödykkeet kirjanpidossaan tulosvaikutteisesti vuokrakuluiksi. Tulevat leasingvuokravastuut puolestaan esitetään tilinpäätöksen liitetietona. Kirjanpitolaki (1336/1997) sallisi myös IFRS-standardien mukaisen kir-

jaamisen, jolloin leasingrahoituksella hankittu hyödyke voitaisiin kirjata kuin se olisi ostettu (KPL 1336/1997, 5:5b §). Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan kirjanpitolvelvollinen voi soveltaa IFRS 16 -standardin mukaista kirjaustapaa, jossa vuokralle ottaja ei erottele käyttöleasingia ja rahoitusleasingia toisistaan, vaan kirjaa molemmat kuin ne olisi ostettu (KILA Lausunto 2018). Tämänkaltaisen kirjaustapa ei kuitenkaan aikaisemmin esitetyn kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan ole sallittu suomalaisille kunnille. Käytännössä suomalaisten kuntien tilinpäätösesittämisen nykytila on rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien osalta varsin selkeä, sillä ainoastaan tulosvaikutteisten kulukirjausten ja liitetietoinformaation yhdistelmä on sallittua.

## IFRS-säännösten näkökulma

Artikkelin tässä osiossa käsitellään lyhyesti voimassa olevan IFRS-säännösten näkökulmaa leasingvuokrasopimuksella rahoitettujen omaisuuserien tilinpäätöskäsitteilyyn, sillä IFRS-standardien tulkintojen ymmärtäminen on keskeisessä roolissa myös julkisen sektorin tilinpäätössääntelyn kehityksen sisäistämisen kannalta. Vuonna 2016 julkaistiin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi, jonka myötä vuokralle otettujen IFRS-raportoinnista poistui luokittelu rahoitusleasingiin ja muihin vuokrasopimuksiin. Standardi astui voimaan vuoden 2019 alussa. Uuden IFRS 16 -standardin velvoittamana kaikki vuokralle ottajan vuokrasopimukset käsitellään kuten ne olisi myyty tai ostettu. Standardimuutoksen taustalla ovat vaikuttaneet haasteet erilaisten vuokrasopimusten luokittelussa sekä tarkoitushakuisille järjestelyille jääneet mahdollisuudet. Aikaisempi IAS 17 -standardi sai osakseen kritiikkiä myös omaisuuserien ja velvoitteiden jäämisestä taseen ulkopuolelle. (Halonen ym. 2017, 373.)

## EPSAS- ja IPSAS-standardien näkökulma

Leasingrahoitusta käsitellään IPSAS 13-standardissa. Vanhan IAS 17 -standardin tavoin myös IPSAS-standardit ovat saaneet osakseen kritiikkiä liittyen jakoon käyttöleasingiin ja rahoitusleasingiin. International Accounting Standards Board (IASB) onkin suosittanut standardien uudelleen arviointia, mutta IPSAS 13-standardiin ei ole toistaiseksi tehty muutoksia. (Müller-Marqués 2012, 113.) EPSAS-standardien valmistelyssä tätä IPSAS 13 -standardiin kohdistuvaa kritiikkiä ei kuitenkaan ole nähty ongelmallisena (PwC 2014, 129). Euroopan komission tekemän selvityksen mukaan IPSAS 13 -standardi tulee leasingrahoitusta käsittelevän EPSAS-standardin pohjaksi joko sellaisenaan tai vähäisin muutoksin (Euroopan komissio 2013). Selvityksen yhteydessä standardista todetaan, ettei se koske ei-uusiutuvien resurssien tutkimista



(*exploring non-regenerative resources*), lisenssisopimuksia koskien älyllistä pääomaa ja tekijänoikeuksia (*licencing agreements for intellectual property and copyrights*), sijoituskiinteistöjä (*investment property*) eikä joitakin leasingjärjestelyitä liittyen biologisiin varoihin (*biological assets*) (Euroopan komissio 2012, 21).

## Leasingjärjestelyllä hankittujen omaisuuserien tilinpäätösesittämisen potentiaaliset muutokset EPSAS-standardiluonnoksen valossa

Edellä kuvattiin eri tilinpäätössäännösten tulkintoja siitä, miten rahoitusleasing-sopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittely tulisi tehdä. Tämän artikkelin keskeisenä tavoitteena on ollut luoda katsaus niihin potentiaalisiin muutoksiin, joita valmisteilla olevat eurooppalaiset julkisen sektorin tilinpäätösstandardit (EPSAS-standardit) voisivat aikaansaada suomalaisten kuntien kirjanpitokäytännössä. Merkittävin muutos EPSAS-standardien sisällössä verrattuna suomalaisten kuntien tämänhetkiseen tilinpäätösesittämistapaan on, että EPSAS-standardeja sovellettaessa kuntien tulisi kirjata rahoitusleasing-sopimuksensa tämänhetkisen IPSAS-standardin vaatimusten mukaisesti eli kuten hyödyke olisi ostettu. Tämä tarkoittaisi kuntien tilinpäätösinformaation näkökulmasta sitä, että taseen pysyvät vastaavat ja toisaalta vieras pääoma kasvaisivat verrattuna nykyisin sovellettavaan esittämistapaan. Kuntien lainamäärien kasvulla olisi potentiaalisia vaikutuksia esimerkiksi erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevien kuntien eli niin sanottujen kriisikuntien luokittelun taustalla vaikuttavien tunnuslukujen arvoihin (Kuntalaki 410/2015, 118 §). Tällä hetkellä kunnat eivät kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan saa edes vapaaehtoisesti noudattaa IFRS-standardeihin pohjautuvaa kirjanpitotapaa, vaikka Suomen kirjanpitolainsäädäntö (KPL 5:5b §) sen salliikin. (KILA Kuntajaosto 2016, 15.) Tilinpäätössääntelyn teoreettisista lähtökohdista tarkasteltuna rahoitusleasing-sopimuksilla rahoitettujen omaisuuserien hankinnan kirjausmuutokset tarkoittaisivat siirtymää tuloslaskelmakeskeisestä ajattelutavasta tasekeskeiseen.

## Päätelmät

Vertailemalla keskenään kunnan hyvän kirjanpitotavan ja kirjanpitolain muodostamaa kansallista kirjanpitokäytäntöä (1336/1997) muun muassa IPSAS- ja IFRS-standardien edustamaan kansainväliseen tilinpäätössääntelysuuntaukseen voidaan nähdä periaatteellinen ero suomalaisen käytännön ja kansainvälisen suuntauksen välillä. Suomalainen kirjanpitoperinne on korostanut tuloksenlaskennan merkitystä sekä tase-erien arvostamista historiallisiin hankintamenoihinsa. Tase toimii linkkinä tili-

kausien välillä. Kansainväliset standardit, kuten IFRS- ja IPSAS-standardit korostavat vahvemmin taseen merkitystä ja erien oikea-aikaista arvostamista. Tase-erät pyritään arvostamaan nykyarvoihinsa, ja nettovarallisuuden muutokset mittaavat kirjanpito-velvollisten taloudellista suoriutumiskykyä. Tilinpäätössääntelyn kansainvälistymisen myötä Suomessa pitkään vallinnut meno-tulo-teoreettinen ajattelutapa on siten alkanut hiljalleen väistyä taka-alalle (Virtanen 2009, 364–366).

Tämän artikkelin keskeisenä tavoitteena oli tarkastella kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista erityisesti valmisteilla olevien EPSAS-standardien potentiaalisia vaikutuksia suomalaisten kuntien tilinpäätösraportointiin ottamalla tarkastelun kohteeksi rahoitusleasingilla hankitut hyödykkeet. Artikkelissa havaittiin, että kuntien leasingvastuita koskeva sääntely näyttäisi eroavan Suomessa voimassa olevan tilinpäätössääntelyn ja valmisteilla olevien EPSAS-standardien välillä. Tilinpäätösraportoinnin sääntelyn kehityksessä on havaittavissa omaisuuseriä ja pääomia korostavia elementtejä. Toistaiseksi kuntien hyvä kirjanpitolaki on ollut melko immuuni kansainvälisille vaikutteille, eivätkä esimerkiksi Suomen kirjanpitolakiin (1620/2015) säädettyt suorat IFRS-viittaukset ole kuntien soveltamisalan piirissä. Siten esimerkiksi leasingjärjestelyiden osalta suomalaiset kunnat eivät ole oikeutettuja noudattamaan rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätösesittämisessä IFRS-standardien mukaista kirjaustapaa, vaikka se kirjanpitolain mukaan onkin sallittua. IFRS-standardit edustavat selvästi tasekeskeisempää ajattelutapaa kuin esimerkiksi kunnan hyvä kirjanpitolaki. IPSAS-standardit ja Suomen kirjanpitolaki (1336/1997) sijoittuvat kirjanpitoteoreettisesti näiden kahden standardiston väli- maastoon. Kuviossa 10.2. on pyritty havainnollistamaan eri tilinpäätösnormistojen ja standardien sijoittumista tasekeskeisten ja tuloksenlaskentaa korostavien kirjanpidon teoriasuuntausten välille. Se näyttää, että suomalaista kirjanpitokäytäntöä edustavat kirjanpitolaki ja kuntien hyvä kirjanpitolaki asettuvat vahvemmin tuloksenlaskentaa korostavien teoriasuuntausten puolelle, kun taas kansainvälisiä laskentanormistoja edustavat IFRS-, IPSAS- ja EPSAS-standardit edustavat tasekeskeisempää ajattelumallia. Kuviota 10.2. tarkastellessa tulee kuitenkin huomioida, että eri laskentanormistoissa on luonnollisesti elementtejä, jotka ilmentävät sekä tuloksenlaskentaa korostavaa että tasekeskeistä ajattelumallia. Kuvio tuo silti esiin keskeisen periaatteellisen eron kuntien nykyisin soveltaman tilinpäätösraportoinnin ja kansainvälisten standardien välillä. Tämä ei voi olla vaikuttamatta siihen, mihin suuntaan kuntien soveltama tilinpäätössääntely saattaa lähivuosina kehittyä.



Kuvio 10.2. Kunnan rahoitusleasingilla hankkiman hyödykkeen tilinpäätöskäsittelyyn vaikuttavat laskentanormistot

Jos EPSAS-standardiluonnokset säädettäisiin nyky muodossaan voimaan, muuttuisi leasingjärjestelyillä rahoitettujen omaisuuserien käsittely kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätösesittämisessä merkittävästi. Leasingvuokravastuiden esittäminen on tähänkin asti ollut pakollista kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa, joissa kirjanpitovelvollisen on tullut esittää jäljellä olevien leasingvuokravastuiden yhteismäärät (KILA Kuntajaosto 2019, 28–38). EPSAS-standardiluonnoksen mukaan vastuuliitetiedot korvattaisiin kirjaamalla rahoitusleasingilla hankitut hyödykkeet siten kuin hyödyke olisi ostettu. Muutoksen myötä erä tulisi siis näkymään kunnan taseessa omaisuuseränä ja toisaalta vastattavaa-puolella vieraassa pääomassa. Kirjaustavan muutos kasvattaisi siten merkittävästi niiden kuntien taseita, joissa rahoitusleasingia on hyödynnetty investointien rahoittamisessa. Tällainen kirjaustapa antaa tilinpäätöksessä kokonaisvaltaisemman kuvan kunnan käytössä olevista pysyvistä vastaavista ja toisaalta osoittaa taseessa selkeästi kunnan velvoitteiden kokonaismäärän. Näin merkittävien kirjausmuutosten voimaantuloon suomalaisissa kunnissa liittyy kuitenkin monia keskeneräisiä kysymyksiä, sillä EPSAS-standardien valmistelussa on vielä useita epävarmuustekijöitä. Lisäksi on aiheellista kysyä, toisiko muuttunut tilinpäätöskäsittely lisäarvoa tilinpäätösinformaation käyttäjille suhteessa nykyiseen käytäntöön, jossa vastuulinformaatio esitetään taseen ulkopuolisena eränä liitetiedoissa.

## Lähteet

- Biondi, Y. 2017. Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics & Law* 7(2), 117–123.
- Euroopan komissio. 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).
- Euroopan komissio. 2019. Reporting on the progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT. Accompanying the document (SWD(2019) 204 final).
- Euroopan komissio. 2020. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas> (1.5.2020).
- Halonen, J., Jaatinen, I., Jalkanen-Steiner, J., Johansson, N., Lähdemäki, J., Mäkinen, K., Pyykönen, R-L., Rantanen, H., Sundvik, P., Suomela, M., Toivonen, P., Torkkel, T., Torniainen, T., Tuomala, M. & Uttula, S. 2017. *IFRS – käytännön käsikirja*. Helsinki: Edita.
- IAS 17 – Vuokrasopimukset.
- IFRS 16 – Vuokrasopimukset.
- Ihantola, E. & Leppänen, P. 2018. *Yrityksen kirjanpito. Liiketaapahtumista tilinpäätökseen*. 4. laitos. Helsinki: Gaudeamus.
- IPSAS 13 – Vuokrasopimukset.
- Kazarian, P. B. & Pelagidis, T. 2015. Greece’s new agreement with Europe: Is this time different? *Intereconomics* 50(5), 281–287.
- Kirjanpitolautakunta 2018. Lausunto KPL 5:5b §:n soveltamisesta. 1998. <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/lausunto-kpl-5-5b-n-soveltamisesta-1> (29.11.2019).
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2016. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2019. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.
- Kuntaliitto 2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu/uudet-kriisikuntakriteerit> (5.8.2020).
- Lampe, H. W., Hilgers, D. & Ihl, C. 2015. Does accrual accounting improve municipalities’ efficiency? Evidence from Germany. *Applied Economics* 47(41), 4349–4363.
- Leppänen, P. 2001. *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös*. Helsinki: Oy Auditor Ab.
- Müller-Marqués Berger, T. 2012. *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. 2. painos. Chichester: Wiley, and Ernst & Young.
- PwC 2014. Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. 2013/S 107-182395.
- Rauch, B., Götsche, M., Brähler, G. & Engel, S. 2011. Fact and Fiction in EU-Governmental Economic Data. *German Economic Review* 12(3), 244–254.
- Saario, M. 1965. *Kirjanpidon meno-tulo-teoria*. Helsinki: Otava.
- Scott, William R. 2015. *Financial Accounting Theory*. 7. painos. Toronto: Pearson.
- Tilastokeskus 2020. Suomen virallinen tilasto: Kuntatalous (verkkojulkaisu). ISSN=2343–4147. Helsinki: Tilastokeskus. <http://www.stat.fi/til/kta/> (22.7.2020).
- Valtioneuvosto. 2016. Talouspolitiikan säännöstö ja julkisten investointien rahoitus. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2/2016.

- Valtiovarainministeriö. 2019a. Kuntatalousohjelma 2020–2023, syksy 2019. [http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161818/VM\\_52\\_2019\\_Kuntatalousohjelma\\_2020-2023\\_Syksy\\_2019\\_WEB.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161818/VM_52_2019_Kuntatalousohjelma_2020-2023_Syksy_2019_WEB.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (1.5.2020).
- Valtiovarainministeriö. 2019b. EU:n julkisen sektorin yhteisten tilinpäätösstandardien (EPSAS) kansallinen valmistelu -työryhmä. VM034:00/2014. <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM034:00/2014> (3.11.2019).
- Virtanen, A. 2009. Revealing financial accounting in Finland under five historical themes. *Accounting History* 14(4), 357–379.
- YLE. 2012. Leasing-rahoitus yleistyy kuntien hankkeissa. <https://yle.fi/uutiset/3-6348446> (29.9.2019).
- YLE. 2014. Kunnat yrittävät välttää talouden kriisiytymistä leasaamalla. <https://yle.fi/uutiset/3-7491349> (29.9.2019).

### **Säädökset**

- Euroopan unionin neuvosto. 2011. Neuvoston direktiivi 2011/85/EU Jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Bryssel 8.11.2011.
- Kirjanpitolaki 1336/1997
- Kuntalaki 410/2015
- Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1620/2015

### **Lain esityöt**

- HE 89/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.

# 11

## Hybridien hallinta ja arvonluonti

*Jan-Erik Johanson ja Jarmo Vakkuri*

*Hybridihallinta kattaa laajan ja moniaineksisen yritystoimintaa, julkista toimintaa ja vapaaehtoistoimintaa yhdistävän kentän, jonka menestys liittyy olennaisesti hybridien kykyyn hyödyntää moninaisia voimavaroja ja yhdistää joskus ristiin meneviä tavoitteita ja keinoja. Instituutioiden sekoittuminen merkitsee kuitenkin sitä, että epämääräisyyden sietokyvyllä on lisääntyvää kysyntää. Yksi usein kysytty kysymys koskee sitä, ovatko hybridit toimivia hallinnan tapoja. Tämän esityksen ja aikaisemman tutkimuskirjallisuuden perusteella hybridisyys ei ole yksioikoisesti parempi tai huonompi kuin julkinen tai yksityinen toiminta. Hybridisyys ei ole yleisavain kaikkien yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisuun, mutta se ei ole myöskään tapahtumistaan odottava katastrofi. Muuttuvan yhteiskunnan ja talouden ymmärtäminen edellyttää monipuolista ja laaja-alaista hybridihallinnan jäsentämistä. Tämä koskee niin hybridisyyden piirteiden tunnistamista yhteiskunnassa ja taloudessa, hybridien erilaisten arvonluontin mekanismien ja tuloksellisuusperiaatteiden haltuunottoa kuin myös uudenlaisten valvontaan ja kontrolliin liittyvien prosessien syvällistä analyysiä.*

*Avainsanat: arvonluonti, hybridihallinta, hybridisyys*

## Johdanto

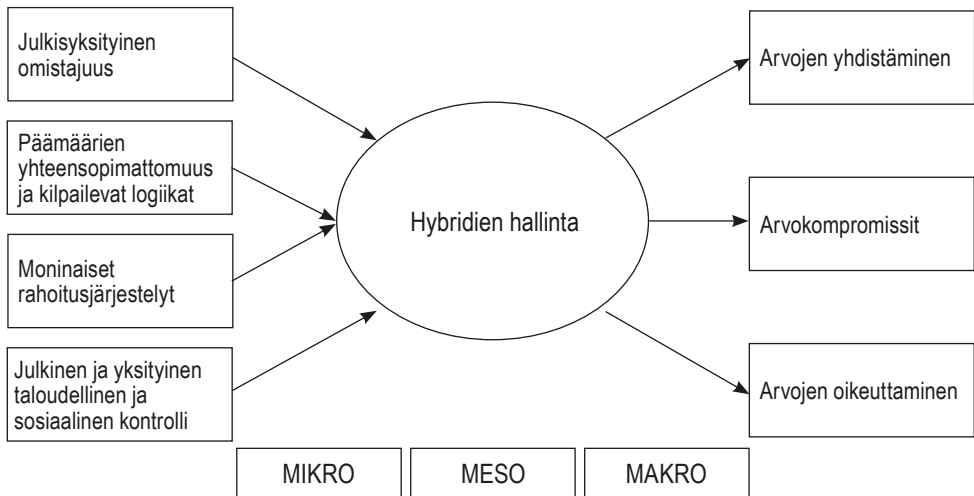
*Helsingin Sanomat* raportoi 27.4.2019 tapauksesta, jossa Hyvinkään Heponiityn ratsastuskouluun oli hankittu Laku-niminen hevostamma Puolasta vuotta aiemmin. Koululla ei tiedetty tamman olevan tiineenä, ja kun varsomisen aika koitti keväällä, hämmästys oli vielä suurempi. Vastasyntynyt pienokainen ei ollutkaan hevonen, vaan muulivarsa, joka on hevosen ja aasin hybridi eli risteymä. Koululla tapauksesta ei oltu aluksi erityisen innostuneita, koska muulilla ei ole käyttöä ratsastuksen opetuksessa ja majoitustilaakin oli eläimille niukasti tarjolla. Aikaisempaa kokemusta muuleista Heponiityn omistajilla ei ollut, mutta Sisu-Salmiakiksi nimettyä varsaa lähdettiin alusta asti kasvattamaan ja hoitamaan kuten hevosvarsoja. ”Se on hirveän terävä ja rohkea ja tulee ihmisten kanssa todella hyvin toimeen. Käytökseltään se ei hevosista eroa, mutta toki ulkonäkö on erilainen, sillä on aasin rakenne. Sen äänikin eroaa hevosista, se pitää sellaista omaa muulimölinää.” Tähän mennessä muuli on jo ehtinyt kerätä suuren kannattajajoukon, ja siitä on tullut ratsastuskoulun maskotti, josta koulun omistajat eivät enää luopuisi. (*Helsingin Sanomat* 27.4.2019.)

Edellä esitetty kuvaus kertoo kouriintuntuvasti hybridisyyden synnystä suvullisen seuraamisen ketjussa. Tämä artikkeli käsittelee puolestaan hybridien arvonluontia ja sen piirteitä hallinnan ongelmana. Se perustuu aiempiin hybrideitä käsitteleviin tutkimuksiin (Johanson & Vakkuri 2017; Vakkuri & Johanson 2020) ja Suomen Akatemian rahoittamaan Hyper-tutkimusprojektiin, joissa on tarkasteltu yhtäältä hybridien olo-  
muotoja ja toisaalta hybridien arvonluontia maailmanlaajuisena ilmiönä. Esitys täydentää osaltaan aiempaa suomenkielistä hybridien yleiskuvausta (Vakkuri, Johanson, Kokko, Laihonen & Rajala 2019). Joitakin tämän esityksen teemoja on esitelty tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa 13.–14.6.2019 Tampereen yliopistossa.

Hybridisyyden taustalla on useita ajattomia ja ajankohtaisia mekanismeja (Johanson & Vakkuri 2017). Esimerkki hybridisyyteen liittyvästä ajankohtaisesta ilmiöstä on viime vuosikymmeninä toteutetut julkisen hallinnon uudistukset. Uuden julkisjohtamisen ajattelutavan mukaisesti julkisen hallinnon yksiköistä on pyritty tekemään entistä enemmän yksityisen yrityksen kaltaisia tehokkuuden lisäämiseksi ja voimavarojen säästämiseksi. Julkisesta hallinnosta on samalla tullut aktiivinen poliittisen toiminnan kohde, jonka toimintaan kiinnitetään entistä enemmän huomiota. Nyt vuosikymmeniä jatkuneiden tulostavuuksiin, liikelaitostamisen ja yksityistämisen seuraukset ovat jo selkeästi nähtävissä. Julkisen hallinnon toimintatavat ovat muuttuneet, mutta julkisista organisaatioista ei ole kehittynyt pelkästään yrityksen kaltaisia voittoa tavoittelevia yksiköitä, vaan poliittiset päämäärät yhdistyvät niissä entistä useammin (liike)taloudellisella tuloksella ohjaamiseen. Näin julkisen hallinnon yksiköistä on tullut julkisen ja yksityisen risteytymiä. Vastaavanlaisia kehityspiirteitä sisältyy verkostomaisen hallinnan yleistymiseen. Verkostoissa on mukana monenlai-

sia toimijoita, joiden tavoitteissa yhdistyy julkisen edun vaalinta, voitontavoittelu ja yhteisön kiinteiden ylläpito. Verkostoissa mielenkiintoista on myös se, että hybridisyyttä voidaan tarkastella yritysten tai kansalaisyhteiskunnan vapaaehtoistoiminnan näkökulmasta, ja siinä mielessä yritysten sosiaalista ja yhteiskunnallista vastuuta koskevat pohdinnat ja järjestötoiminnan kuvaukset ovat hybridisyyden kannalta järkeviä tutkimuksen kohteita.

Käsittelytapa on seuraavanlainen. Esitelemme ensiksi, mitä hybridisyys on, ja käsittelemme sen jälkeen arvonluonnin muotoja ja niiden kokemukseräisiä olomuotoja hybrideissä. Ennen hybridien tulevaisuuden tarkastelua pohdimme hybridien piirteiden ja arvonluonnin välisiä yhteyksiä sekä hybridisyyden esiintymismuotojen ja yhteiskunnan tasojen välistä suhdetta. Hybridisyyden hallinnan luonnetta noudatteleva esityksen rakenne on esitetty kuviossa 11.1.



Kuvio 11.1. Hybridien hallinnan keskeiset piirteet.

## Hybridisyys hallinnan ilmiönä

Hybridisyys viittaa kahden tai useamman asian sekoittumiseen. Tyypillisesti hybridisyydellä tarkoitetaan suvullisessa seuraamisessa esiintyvää risteytymistä. Tätä kuvaa hyvin myös sekasikiö hybridin vaihtoehtoisena suomenkielisenä vastineena. Muuli on hevosen ja aasin risteytys ja labradoodle on labradorinnoutajan ja puudelin risteytys. Joskus ajatellaan, että risteymät ovat puhtaita alkumuotojaan parempia, kuten muulin aasia tai hevosta suurempi kantokyky ja sitkeys tai labradoodlen muita koirarotuja vähäisempi allergisoiva vaikutus osoittavat. Kun siirrytään yhteiskunnan kulttuuriin todellisuuteen periaatteessa mikä tahansa asioiden yhdistelmä voi olla hybridi



(Stross 1999). Autoissa, sodankäynnissä tai kulkutautien torjunnassa voidaan turvautua hybridisyyteen, vaikka itse hybridisyys merkitsee hyvin eri asioita täsmällisissä käyttöyhteyksissään. Kulttuurisessa ja sosiaalisessa ympäristössä hybridisyys sisältää myös hankaluuksia. Jane Jacobs (1992) on omintakeisessa teoksessaan pohtinut valtion ja markkinoiden välistä suhdetta. Sekä julkisessa hallinnossa että markkinoissa on omat hyvät ja huonot puolensa, mutta hänen mukaansa niiden sekoittaminen tuottaa arvaamattomasti toimivia hirviöitä, koska julkisen ja yksityisen sekoittaminen altistaa politiikan lahjonnalle ja vääristää tervettä voitontavoittelua. Yksityiset vankilat ovat vääristyneen sekoittumisen yksi ilmiö. Kun yksityisen vankilan etu määrittyy vankimäärän perusteella, vankilalaitoksen on edullista painostaa päättäjiä antamaan yhä ankarampia ja pidempiä vankeusrangaistuksia, vaikka siitä ei olisikaan yhteisölle kokonaisuutena vastaavaa hyötyä.

Miten hybridihallintaa voidaan tunnistaa hallinnan tutkimuksen tarpeisiin? Tarkastellaan tätä neljän tutkimuksessa esille nostetun ajatuksen avulla (Johanson & Vakkuri 2017).

1. *Julkisyksityinen omistajuus.* Näemme omistajuuteen perustuvaa hybridihallintaa, kun seuraamme valtionyhtiöiden tai kunnallisten liikelaitosten toimintaa. Voidaan miettiä esimerkiksi energian toimitus- ja jakeluketjujen organisoinnin muotoja maailmanlaajuisesti. Nämä yhteiskunnille elintärkeät taloudelliset toiminnot järjestetään usein julkisomisteisiksi yhtiöiksi, joiden tavoitteena on yhdistää kansakuntien poliittiset tavoitteet liiketoiminnan logiikkaan. Silti kansainvälisten järjestöjen käsi- kirjat (World Bank 2014; OECD 2015) korostavat erityisesti poliittisten prosessien ja yritystoimintojen yhdistämisen mahdollisia epäkohtia.

2. *Päämäärien yhteensopimattomuus ja kilpailevat institutionaaliset logiikat.* Tunnistamme institutionaaliin logiikkoihin pohjautuvaa hybridihallintaa, kun mietimme terveyspalveluyritystä, joka toimii liiketaloudellisen kannattavuuden periaatteella ja pyrkii edistämään osakkeenomistajiensa taloudellista arvoa. Samalla se voi tosiasiallisesti tuottaa julkista terveyspalvelua, kun kunta tai kaupunki on ulkoistanut palvelutuotannon yritykselle. Organisaation toiminta pohjautuu kahteen erilaiseen toimintalogiikkaan, jotka toimivat samanaikaisesti. Joskus nämä logiikat voivat viestiä toimintaa yhteiseen suuntaan, joskus logiikat voivat olla keskenään ristiriitaisia ja tuottaa näin uudenlaisia johtamisen, taloudellisen arvioinnin ja tilivelvollisuuden ongelmia (esim. Helsingin Sanomat 30.1.; Helsingin Sanomat 28.3.)

3. *Julkisen ja yksityisen rajaa rikkovat rahoitusjärjestelyt.* Suuret infrastruktuurihankkeet toteutetaan yhä enenevässä määrin julkisen ja yksityisen sektorin yhteisrahoitukseen perustuen, esimerkiksi erilaisten allianssimallien avulla. Modernit megaprojektit, kuten Beijing–Shanghai-luotijunayhteyden rakentaminen tai Airbus A380 -lentokoneen valmistaminen, vaativat valtavan määrän voimavaroja, mutta ne edellyttävät myös useiden julkisten ja yksityisten toimijoiden institutionaalista yhteistyötä. Vaikka nämä hankkeet voivat olla muodollisesti julkisessa tai yksityisessä

omistuksessa, ne kohtaavat erilaisia epäselvyyksiä, joissa julkisen politiikan ja yritys-toiminnan logiikat esiintyvät rinnakkain (Grossi, Reichard, Thomasson & Vakkuri 2017). Tämä voi aiheuttaa yhteensovittamisen ja valvonnan ongelmia, mutta usein mahdollistaa sen, että yhteiskunnan toiminnan kannalta merkittäviä hankkeita kyetään ylipäättään toteuttamaan.

4. *Julkinen ja yksityinen taloudellinen ja sosiaalinen kontrolli.* Yhteensovittamisen ja valvonnan tavat ovat entistä enemmän julkisen ja yksityisen sekamuotoja, joissa julkinen valvoo yksityistä, mutta joissa myös yksityinen voi valvoa julkista. Ajatellaanpa vaikka suomalaista kuntien ja kaupunkien tilintarkastuksen järjestelmää, jossa keskeinen osa demokraattisen päätöksentekoprosessin avoimuutta tuotetaan yksityisten tilintarkastusyhtiöiden palvelutoiminnan avulla (Vakkuri, Meklin & Oulasvirta 2006). Tarkemmin mietittyään aika moni päättyy helposti esimerkkeihin, joissa erilaiset valvonnan ja kontrollin sekamuodot ovat toimineet jo pitkään. Näin esimerkiksi ammattiryhmien itsemääräämisoikeuden ja johtamisen välinen jännite tuottaa alati uusia ammattiryhmiä ja myös muokkaa olemassa olevien ammattiryhmien keskinäisiä suhteita (Pekkola, Pinheiro, Geswind, Siekkinen, Carvalho & Pulkkinen 2020).

## Arvonluontia, hybridien arvonluontia

Periaatteessa hybridien on mahdollista kytkeä yhteen hyvin erilaisia arvonluonnin tapoja, koska ne yhdistävät yhteisön kiinteydestä syntyviä etuja liiketoimintaan ja julkisen arvon luomiseen. Samalla moninaiset edut voivat myös vaikeuttaa arvonluontia ja tehdä arvonluonnin tarkastelusta monimutkaista. On kuitenkin myös niin, että näkemykset arvosta ja sen luomisesta ovat itsessään epäselviä. Käytännön toiminnassa keskitytään pääsääntöisesti pohtimaan, miten arvoa voidaan saada aikaan, mutta ei jäädä miettimään kovinkaan tarkasti sitä, mitä sillä itse asiassa tarkoitetaan.

Usein ajatellaan, että arvo liittyy talouteen ja rahaan vastakohtana sosiaalisiin arvoihin. Näin ajateltuna arvo on jotain, joka syntyy rahan välittämässä markkinavaihdossa ja sen käytössä ostajien ja myyjien välillä, kun taas sosiaaliset arvot liittyvät hyödykkeiden tai palvelun vaikutuksiin sidosryhmiin ja edunsaajiin. Taloudellisesti mitattu laskennallinen arvo ei silti ole irrallaan arvoista, joita pidämme itsellemme tärkeinä. Toisin sanoen se, mitä pidämme arvokkaana, on myös moraalinen kannanotto siitä mikä on oikein tai väärin (Stark 2009). Kun arvojen tarkastelua laajennetaan arvostuksiin, niin voidaan puhua arvonluonnin maailmoista, joihin kuuluu markkinoiden voiton ja lyhyen tähtäimen tarkastelun ohella myös pitkän tähtäimen tuotannon arvo, kodin, maineen, kansalaisuuden tai vihreyden arvo, joiden mittareina voivat olla voiton ohella tehokkuus, turvallisuus, tunnettuus, yhdenvertaisuus tai ympäristön kestävyys (Boltanski & Thévenot 2006). Arvonluonti on tässä mielessä

sosiaalisen vuorovaikutuksen tulos, joka ei ole etukäteen määritelty ja on altis muutoksille. Arkiajattelussa julkisella ja yksityisellä sektorilla on tyypillisiä niitä erityisesti kuvaavia arvoja. Puolueettomuus ja kuuliaisuus liittyvät julkiseen toimintaan, kun taas voitontavoittelu ja kekseliäisyys kuvaavat yksityisten yritysten toimintaa. Toisaalta tehokkuus ja läpinäkyvyys voivat olla institutionaaliset rajat ylittäviä yhteisiä arvoja.

Arvoa voidaan tarkastella kahdesta eri lähtökohdasta. Hallinnon tutkimuksen näkökulma arviointiin on yksi keskeinen tapa arvon määrittämisessä. Siinä arvoa lähestytään valikoitujen kriteerien perusteella ulkoapäin tarkastellen. Arvioinnin, englanninkielisessä merkityksessä ”*evaluation*”, arvolla on kriteerien tuottamat tunnusmerkit, jotka paljastavat arvon olemuksen. Toinen tapa lähestyä arvoa liittyy toimintaan, joka ei vain ”totea” arvoa, vaan itsessään pyrkii synnyttämään tai lisäämään arvoa. Arvo, englanninkielisessä merkityksessä ”*valorisation*”, on luomisen ja lisäämisen kohde, jota työestetään aktiivisesti. Jos arviointi on arvon suhteellisen passiivista toteamista suhteessa ulkoa käsin määriteltyihin arvottamisen kriteereihin, niin arvonluonti on sen aktiivista lisäämistä ja tähän liittyvää ”tekemistä” (Vatin 2013).

Monet julkiseen hallintoon liittyvät arvonluonnin ajatukset korostavat puolueetonta suhtautumista arvoihin. Hallinnon lähtökohdista tavoitteet ja keinot voidaan ajatella toisistaan irrallisiksi. Tämä soveltuu hyvin jäsentämään poliittisten päätösten ja niiden toimeenpanon välistä eroa. Ei pohdita sitä, miten asioiden pitäisi olla, vaan keskitytään kuvailemaan, miten ne ovat. Arvoneutraalisuus on ollut hallinnon tutkimuksen tieteenalalla läsnä kiistakysymyksenä, joka on liittynyt siihen, mikä on tieteellisyyden ja ammatillisen käytännön välinen suhde hallinnon tarkastelussa. Arvoneutraalisuuden paine on vaikuttanut tieteelliseen keskusteluun arvonluonnista myös niin, että useiden tieteenalojen tutkimus on keskittynyt pääsääntöisesti tarkastelemaan arvon aktiivista tuottamista ja tekemistä. Ei siis tutkita niinkään sitä mitä arvojen tulisi olla, vaan sitä millaisten mekanismien ja prosessien avulla arvoa pyritään luomaan. Seuraava taulukko kuvaa tämän ”tekemisen” moninaisuutta, yksinkertaistaen sitä laajaa verbien kokoelmaa, jolla arvonluontia on pyritty englanninkielisessä tutkimuskirjallisuudessa käsitteellistämään ja pilkkomaan osiin. Samalla taulukko 11.1 luo myös pohjaa hybridien arvonluonnin ongelmien jäsentelylle. (Vakkuri & Johanson 2020.)

Taulukko 11.1. Miten arvoa ”tehdään”? Arvonluonnin ajattelutapojen moninaisuus aiemmassa tutkimusperinteessä.

Arvon tekemisen muoto	Määritelmä	Esimerkkejä tutkimuksista
Arvon tuottaminen	Vaiheittaisesti järjestävä, transitiivinen, usein organisaatiolähtöinen prosessi, jonka pyrkimyksenä on synnyttää mitattavissa ja rahamääräistettävissä olevaa arvoa.	Ramirez 1999
Arvon käyttö	Käyttäjien palveluun tai hyödykkeeseen liittämä laatuominaisuus, jota käyttäjät arvottavat suhteessa odotuksiinsa ja tarpeisiinsa.	Bowman & Ambrosini 2000
Arvon vaihdanta	Vaihdantaprosessin avulla synnytetty arvokäsitys, jota voidaan tarkastella sekä myyjän että ostajan näkökulmasta.	Lepak, Smith & Taylor 2007; Mazzucato 2018
Arvon luominen	Prosessi, jossa yksilö, organisaatio tai yhteiskunta kehittää uusia ja innovatiivisia ratkaisuja erilaisiin käyttötarkoituksiin. Prosessissa jo tunnettuja resurssikombinaatioita valjastetaan uusien innovatiivisten tuotteiden lähtökohdiksi.	Lepak ym. 2007
Arvon sieppaaminen	Toimijat, jotka eivät ole olleet osallisia arvonluonnin prosessissa, sieppaavat arvoa tätä luoneilta toimijoilta. Taloudessa tämä toteutuu esimerkiksi kilpailumekanismien avulla.	Coff 1999; Jacobides, Knudsen & Augier 2006
Arvon tuhoaminen	Toimijoiden ja organisaatioiden vuorovaikutuksen epäonnistumisesta johtuva palveluprosessi, joka tuottaa negatiivisia tai dysfunktionaalisia vaikutuksia, negatiivista arvoa, kansalaisille ja käyttäjille.	Plé & Gáceres 2010
Arvon säilyttäminen	Toimijan pyrkimys ja kyky ylläpitää ja hyödyntää arvoa, jota se on itse luonut. Esimerkiksi organisaatio pystyy säilyttämään asiakkaat, joita se on aiemmin hankkinut.	Lindgreen, Hingley, Grant & Morgan 2012
Arvon valuminen	Toimija menettää osan luomastaan arvosta esimerkiksi asiakkaiden tai sidosryhmien hyväksi, mutta ei saa tätä koskevaa taloudellista kompensatiota. Käyttöarvo on tällöin suuri, mutta vaihtoarvo pieni.	Bos-De Vos, Volker & Wameling 2019
Arvosta luopuminen	Prosessi, jossa esimerkiksi vahvan markkina-aseman kautta syntyneestä arvosta luovutaan asiakkaiden hyväksi.	Agafonow 2015
Arvon muuntuminen	Prosessi, joka muuttaa luotavan arvon perusteita prosessin aikana. Esimerkiksi markkinaperusteiset reformit julkisessa hallinnossa eivät muuta toimintoja yritysten toiminnoiksi, vaan julkisen ja yksityisen sekamuodoiksi, hybrideiksi.	Johanson & Vakkuri 2017
Arvon jakaminen	Luotua arvoa pyritään tietoisesti jakamaan sidosryhmien ja erilaisten yhteisöjen kesken, vaikka tätä ei välttämättä edellytetä.	Porter & Kramer 2011
Arvon yhdistäminen	Arvon elementtien yhdistely tavalla, jossa uudet arvot eivät ole enää palautettavissa alkuperäisiin arvon elementteihin. Tämä voi koskea esimerkiksi taloudellisen ja sosiaalisen arvon yhdistelmiä.	Polzer, Meyer, Höllerer & Seiwald 2016; Emerson 2003; Nicholls 2009
Arvon täydentäminen	Olemassa olevaa toimintaa täydentävien resurssien etsintä ja hyödyntäminen pyrkimyksenä luoda uudenlaista arvoa.	Jacobides ym. 2006
Arvon (arvojen) kilpailu	Arvonluonti sisältää monia erilaisia arvotähtökohtia, jotka ovat keskenään kilpailevia. Organisaatiot pyrkivät hyödyntämään monenlaisia strategioita tämän arvokilpailun hallinnassa.	Thornton & Occasio 1999; Reay & Hinings 2009
Arvon (arvojen) taistelu	Toiminnan arvot ovat keskenään ristiriitaisia ja vastakkaisia. Tällöin voi syntyä sekä toimijoiden omien strategioiden perusteella että institutionaalisen kentän sääntelyn tms. vaikutuksesta. Vastakkaisuus voi aiheuttaa merkittäviä ongelmia pitkällä aikavälillä.	Pache & Santos 2013; Reay & Hinings 2009

Arvon värähtely	Arvokokonaisuuden pilkkoutuminen pienempiin elementteihin värähtelyjen vaikutuksesta, millä voi olla vaikutusta arvонуonnin pitkän aikavälin edellytyksiin.	Jay 2013
Arvon kerrostuminen	Alkuperäisten arvokonstellaatioiden muuntuminen uusiksi yhdistelmiksi. Näissä yhdistelmissä arvонуonnin Aiemmat historialliset sedimentit ovat vielä nähtävissä.	Polzer ym. 2016
Arvon tasapainottaminen	Uudenlaisten, toimivien arvoyhdistelmien tietoinen etsintä, joilla voidaan edistää erilaisten toimijoiden, ryhmien ja institutionaalisten logiikoiden välisiä kompromisseja.	Pirson 2012
Arvon yhteistuottaminen	Arvонуonnin tapa, joka korostaa monitoimijaisia verkostoja sekä asiakkaiden, sidosryhmien ja kansalaisten mukaan ottamista yhteiskunnalliseen toimintaan ja arvонуonnin prosessiin.	Ostrom, Parks, Whitaker & Percy 1978; Ostrom 2009; Ramirez 1999; Osborne 2007
Arvon oikeuttaminen	Arvонуonnin legitimoinnin prosessi, joka perustuu moninaisen arvolähtökohdan, "arvon erilaisten maailmojen" huomioottamiseen ja joka nojaa erilaisten ryhmien ja toimijaverkostojen väliseen dialogiin.	Boltanski & Thévenot 2006; Stark 2009

Arvонуonti tarkoittaa eri asioita eri ihmisille, organisaatioille ja instituutioille, ja siksi sitä leimaa moniselitteisyys ja epämääräisyys. Monet arvонуonnin määritelmistä liittyvät aktiiviseen toimintaan, jossa yhdistetään aiemmin esiintyneitä tai käsillä olevia arvoja toisiinsa. Se auttaa osaltaan ymmärtämään, miksi arvонуonnin yhteydessä puhutaan arvojen yhdistämisestä (*blend*), jakamisesta (*share*), sekoittamisesta (*mix*) ja yhteistuotannosta (*co-production*). Keskustelussa julkisesta hallinnosta keskustelun kohteeksi on noussut julkisen arvon käsite. Siinä julkisella arvolla viitataan oikeutettuun ja hyväksytyyn toimintaan, joka on asiakkaalle ilmaista (Moore 1995). Julkinen arvo ei palaudu yksityiseen arvoon, eikä sitä voida jäsentää pelkästään markkinavaihtojen perusteella. Hartleyn, Alfordin, Kniesin ja Douglassin (2017) mukaan keskustelussa julkisesta arvosta on kolme pääaluetta 1) arvon tuottaminen yhteiseen käyttöön, 2) julkisten instituutioiden tuottama arvонlisä ja 3) julkisten johtajien strateginen arvoa etsivä mielikuvitus. Jos julkisen arvon ajatus ulotetaan laajemmalle kuin perustellusti mitattavissa oleviin suureisiin niin päädytään vielä laajempaan joukkoon arvон määritelmiä. Jorgensen ja Bozeman (2007) tunnistivat 72 erilaista julkista arvoa, jotka liittyvät seitsemään suhteen tyyppiin 1) julkisen sektorin merkitys yhteiskunnalle, 2) etujen välittyminen julkiseen päätöksentekoon, 3) viranhaltijoiden ja poliitikkojen välinen suhde, 4) julkisen hallinnon ja ympäristön välinen suhde, 5) julkisten organisaatioiden sisäiset suhteet, 6) julkisten viranhaltijoiden käyttäytyminen ja 7) julkisen hallinnon ja kansalaisten välinen suhde.

Talouden ja johtamisen piirissä arvoa jäsennetään yleisesti vaihtoarvon ja käyttöarvon perusteella. Vaihtoarvo tulee esiin rahan välittämässä vaihtoprosesseissa. Myyjän kannalta on kyse rahallisen suorituksen vastaanottamisesta ja ostajan kannalta sijoituksen tekemisestä vaihtosuhteessa. Vastaavasti käyttöarvo määrittyy uuden

tuotteen tai palvelun arvosta suhteessa mahdollisten käyttäjien odotuksiin. Arvo tulee näin näkyväksi tavaran tai palvelun käytön yhteydessä.

Millaiset arvonluonnin mekanismit ovat sitten erityisen hyödyllisiä pyrittäessä ymmärtämään arvonluonnin ongelmaa hybridihallinnan viitekehyksessä? Aiemman arvonluontiin liittyvän keskustelun perusteella olemme löytäneet kolme arvonluonnin perustavaa näkökulmaa, jotka liittyvät erityisen hyvin hybridien toimintaan. Yhdistäminen, kompromissit ja oikeuttaminen kattavat mahdollisimman suuren osan julkisen ja yksityisen rajamaastoon kuuluvasta toiminnasta, jossa myös kolmannen sektorin toiminnalla on oma osuutensa. Näitä kolmea arvonluonnin tapaa ei ole johdettu aksiomaattisesti yleisemmistä periaatteista, vaan niiden ajatus on tuottaa mahdollisimman laaja analyttinen kattavuus hybridien tutkimukselle. Kokemuspäisesti hybridien arvonluontia käsittelevä teos (Vakkuri & Johanson 2020) sisältää hybridihallinnan tapausesimerkkejä eri puolilta maailmaa. Esimerkeissä korostuvat osin ennakoimattomat ilmentymät ja satunnaiset yhteistoiminnan seuraukset. Seuraavassa esitellään hybridien arvonluontiin keskeisesti liittyviä arvonluonnin muotoja ja käsitellään joitakin hybriditeoksessa käsiteltyjä tapauksia.

1. *Yhdistäminen* viittaa julkisen ja yksityisen arvonluonnin sekoittamiseen tai sekoittumiseen. Ne ovat voineet syntyä yhtä hyvin sattuman (*by default*) kuin tietoisien suunnittelun (*by design*) tuloksena, mutta lopputulos on se, että sama toiminnallinen yksikkö tai rakenne tuottaa hyötyä maksavien asiakkaiden ohella sekä yhteisölle että yhteiskunnalle. Kansalliset innovaatiojärjestelmät ja yliopistoja, paikallisyhteisöjä ja yritystoimintaa yhdistävät Triple Helix -yhteistoiminnan muodot yhdistävät joustavasti eri tason hallinnan rakenteita uuden tiedon, innovaatioiden ja yritystoiminnan tueksi. Mikrolainayhteisöt (Ebrahim, Battilana & Mair 2014) ovat tuottaneet sekä taloudellista hyötyä jäsenilleen että auttaneet ylläpitämän yhteisöjen kiinteyttä. Historiallisena muistutuksena varhaisemmista kokemuksista Rooman tasavallassa ennen ajanlaskun alkua kultakautensa nähneet publikaanit ovat yhdistämisen varhainen lähtökohta. Publikaanit vastasivat suurimmasta osasta julkisia tehtäviä, kuten julkisten rakennusten pystyttämisestä, armeijan huollosta ja ennen kaikkea veronkannosta. Publikaanien yhtiöiden oletetaan perustuneen osakkeenomistajuuteen, ja yhtiöt kilpailivat keskenään, mutta niiden asiakkaana oli ainoastaan julkinen sektori. Samaan aikaan muuta yksityistä toimintaa varten ei ollut olemassa selvää tunnistettavissa olevaa organisaatorakennetta. Publikaanien toiminnan syntymekanismeista ei ole täyttä selvyyttä, mutta niiden taantumista edesauttoi siirtyminen senaatin harvinaisesta keisarin yksinvaltaan ja keskitetyn virkakoneiston kehittyminen (Badian 1983).

Xu ja Lu (2020) kuvaavat mielenkiintoisella tavalla julkisten ja yksityisten tavoitteiden yhdistymistä julkisessa liikenteessä. Kaupunkien saastumisen ehkäisemiseksi ja ilmanlaadun parantamiseksi Kiinan kaupungit ovat kannustaneet yksityisiä yrityksiä kehittämään yhteiskäyttöisiä polkupyöriä. Toiminnan mittakaava on valtava. Noin

20 yhtiötä vastasi yli 20 miljoonan pyörän yhteiskäytöstä Kiinan suurissa kaupungeissa vuonna 2017. Julkisten viranomaisten ja yksityisten yritysten ongelmia ovat olleet pyörien liiallinen tarjonta sekä pyörien säilytyksen ja varastoinnin ongelmat. Julkiset viranomaiset ovat toisinaan olleet liiankin innokkaita kannustamaan yhteiskäyttöpyörien tarjontaan, mikä on heikentänyt yritysten elinvoimaa. Toisaalta pyörät vaativat paljon säilytystilaa, mikä edellyttää viranomaisilta ratkaisuja tilojen järjestämisessä ahtaissa kaupunkiolosuhteissa. Myös rikkoutuneet ja käytöstä poistetut pyörät ovat tuottaneet hankaluuksia, kun niiden kierrätykseen ei ole osattu kiinnittää riittävä huomiota. Käytännössä pyörien hautausmaat ovat täyttäneet laajoja aina avaruuteen näkyviä maa-alueita ja niiden purkamiseen on tarvittu mittavaa julkista tukea.

Godenhjelm ja Sjöblom (2020) käsittelevät projektiorganisaatioita julkisen arvonluonnin lähteenä. Väliaikaiset projektiorganisaatiot pystyvät kytkemään yhteen hyvin erilaisia organisaatioita yli institutionaalisten rajojen. Luottamuksen rakentuminen, molemminpuolinen oppiminen ja sopeutuminen muuttuviin olosuhteisiin voivat olla projektitoiminnan arvonluonnin etuja, mutta vastaavasti toisilta opittuja tapoja ei ole aina helppo siirtää pysyvien organisaatioiden käytäntöihin. Näin toisiaan täydentävien voimavarojen väliaikaisen yhdistämisen hyödyt voivat myös jäädä väliaikaisiksi.

2. *Kompromissit* arvonluonnin perustana viittaavat sopimukseen, jonka perusteella arvonluonti täyttää samanaikaisesti useita tavoitteita. Lähtökohtana sopimuksellisuus viittaa muodolliseen tasa-arvoon toimijoiden välillä. Samalla kompromissin ulottuvuus merkitsee, että sopijaosapuolet joutuvat tinkimään jonkin verran omista tavoitteistaan. Suomalaiset alkoholin myyntiin ja rahapelien järjestämiseen liittyvät monopoliyhtiöt ovat kompromissien malliesimerkki. Yhtiöiden kannattavuuden nimissä alkoholin myyntiä ja rahapelaamista olisi suotuisaa edistää, mutta kansanterveyden ja sosiaalisten syiden takia niitä olisi syytä rajoittaa. Poliittiset näkemyserot vaikuttavat siihen, mihin suuntaan yhtiöiden toimintaa kulloinkin ohjataan. Mielenkiintoista on myös se, että kansalaisjärjestöjen etuna on rahapelaamisen kannustaminen, koska niiden yhteiskunnallinen tuki riippuu osaltaan pelaamisen tuotoista.

Campanale, Cinquini ja Grossi (2020) tutkivat sosiaalipalveluiden tulostuottoa Italiassa. Tarkastelun kohteena ovat kaikkein haavoittuvimmat ihmiset, joiden ääni ei kanna yritysten johtoon tai poliittisen päätöksenteon ytimeen. Sosiaalipalveluiden organisointia leimaa molemminpuolinen solidaarisuus johtamisessa ja kansalaisten osallistumisen järjestämisessä. Yhteisön kiinteys, molemminpuolisuus ja hyvinvointi ovat osa tuloksellisuuden mittaristoa. Sen sijaan tehokkuuden tai palveluiden standardisoinnin mittarit puuttuvat tuloksellisuuden indikaattoreista. On helppo ajatella, että kyseessä on epäsuhtainen kompromissi hyvinvoinnin ja tehokkuuden välillä. Epäsuhtaisen kompromissin ongelma piilee siinä, ettei rahoittajien ääni tule näin esiin toiminnan arvioinnissa, ja asia on omiaan vaikeuttamaan mahdollisten uusien rahoittajien houkuttelua.

Rajala (2020) käsittelee Tampereen hyvinvointiallianssin toimintaa rajaesineen (rajaobjektin) käsitteen avulla. Hyvinvointiallianssin toiminnassa on mukana yksityisen, julkisen ja kolmannen sektorin toimijoita. Hyvin eri lähtökohdista tulevien kumppanien yhteinen arvonluonti edellyttää muodollisten organisaatorajojen ylittämistä, mutta tavoitteiden, mittaamisen menetelmien ja toimintatapojen eroavuudet vaikeuttavat keskinäistä ymmärtämistä. Tässä mielessä tulostavoitteet toimivat rajaesineinä erityyppisten organisaatioiden välillä. Esimerkki tällaisesta on tyytyväisyyden käsite, joka on luonteeltaan riittävän yleinen ja koskee hyvinvointiallianssin erilaisilla institutionaalisilla logiikoilla toimivia organisaatioita. Samalla kyseistä käsitettä on mahdollista myös sovittaa erilaisten organisaatioiden yksityiskohtaisiin tarpeisiin ja odotuksiin. Näin ollen, kun toimijat keskustelevat keskenään siitä, millaisia tyytyväisyystavoitteita heillä toiminnalleen on, he alkavat ymmärtää toistensa näkemyksiä tuloksellisuuden ehdoista. Tämä ei tarkoita sitä, että keskustelun perusteella saavutetaisiin jonkinlainen kompromissi sovitusta tavoitteista, vaan sitä, että tulostavoitteen kaltainen rajaesine tuottaa välineen, jolla toisten toiminta tulee ymmärrettäväksi. Se voi puolestaan olla ensi askel kehittyvään yhteisymmärrykseen.

Katoh (2020) esittelee monimutkaista hybridijärjestelmää Japanissa. Green Fund Akita on monipolvinen löyhästi kytkeytynyt organisaatorakenne, johon kuuluu kolmannen sektorin vapaaehtoistoimintaa ympäristötuhojen korjaamiseksi ja elinympäristön parantamiseksi, liiketoimintaa uusiutuvan energian hyödyntämiseksi sekä osuustoimintaa kulutustarvikkeiden tuottamiseksi. Monimutkaisten ja osin eri suuntiin vetävien tavoitteiden yhdistäminen edellyttää ilmeisen taitavaa kompromissien tekemistä. Voi olla, että monimutkainen eri toimijoita yhdistävä organisaatorakenne tuottaa sovittelua helpottavia mekanismeja ja foorumeita samaan tapaan kuin japanilainen Keiretsu-rakenne tuotti kilpailuetua japanilaiselle teollisuustuotannolle 1980-luvulla.

3. *Oikeuttaminen* arvonluonnin lähteenä viittaa ulkopuolisiin yleisöihin. Siinä vastaanottajan tulkinnalla arvonluonnista on suuri merkitys. Perinteisesti on ajateltu, että oikeutus, ”legitimiteetti”, syntyy kolmenlaisten mekanismien perusteella. Ensinnä oikeuttaminen voi syntyä siksi, että toiminta on jatkunut pitkään (perinne), toiseksi se voi liittyä siihen, että menettelytapa toimii käytännössä (rationaalis-legaalinen) tai siihen, että yhteisö luottaa pystyvien henkilöiden kyvykkyyteen hoitaa tehtävä menestyksellä (karisma) (Suddaby, Bitektine & Haack 2017). Hybridien kannalta olennaista on se, että yleisö hyväksyy sen moninaisen toimintatavan. Yliopistot ovat yksi kuvaava esimerkki siitä, miten moninaiset arvonluonnin tavat voivat yhdistyä yhdessä kokonaisuudessa. Yliopistot tuottavat arvoa opiskelijoilleen tuottamalla työelämässä arvokkaita taitoja. Ne täyttävät yhteiskunnallisia koulutuspoliittisia tavoitteita sopeutumalla poliittisiin määräyksiin ja ohjeisiin, ja toisaalta ne tuottavat yritystoiminnalle arvoa uusien ajattelutapojen ja innovaatioiden muodossa, sen lisäksi että ne toimivat tieteellisen tiedon tuottajina akateemisen harvainvallan hyväksymien periaatteiden



nojalla (Clark 1998). Käytännössä hybridit voivat hakea oikeutusta monin eri tavoin. Kun yleisöjä on monia, hybridit voivat korostaa joitakin arvonluonnin muotoja toisten kustannuksella ja kätkeä toisia arvonluonnin tapoja. Löyhästi kytkeytyvät hybridirakenteet ovat myös otollisia vilpilliselle käytökselle, jossa yleisölle luvataan yhtä, vaikka tosiasiaa tehdään toista (Brunsson 1989).

Habersam, Piber ja Skoog (2020) esittelevät Itävallan julkisten yliopistojen toimintaa yritystoiminnallisten periaatteiden leviämisen kannalta. Alun perin valtion toimintaohjelma tietämykseen perustuvien voimavarojen mittaamiseksi johti osin tarkoittamatta myös muun toiminnan entistä tarkempaan määrälliseen mittaamiseen. Näin yliopistojen toimintaan tuli entistä enemmän keskinäistä kilvoittelua julkaisujen tuotannossa, ulkopuolisen rahoituksen hankinnassa ja kansainvälisten yhteyksien luomisessa. Mittaamisen laajentumista voi pitää rationalismihengen ilmentymänä, ja sen perusteella myös toiminnan mittaamisesta on ylipäätään tullut aiempaa hyväksyttävämpää. Tuloksena on ollut myös myönteisiä vaikutuksia esimerkiksi siinä, että kansainvälinen yhteistyö on lisääntynyt, kun siihen on mittaamisessa kiinnitetty entistä enemmän huomiota.

Sorsa (2020) tutki kahden lähtökohdiltaan varsin samanlaisen eläkehybridin kehityskaaren, jossa oikeutettu toiminta muuttaa järjestelmää eri suuntaan. Perustaltaan samanlaisissa Alankomaiden ja Suomen työeläkejärjestelmissä muutos on ollut sellainen, että Alankomaissa työnantajat ja työntekijät ovat päätyneet, osin kansainvälisten instituutioiden mallin mukaisesti, kaventamaan ja rajoittamaan omaa arvonluontiaan. Sen sijaan Suomessa työeläkejärjestelmä, pääosin keskinäisen sopimisen perusteella, on päätenyt laajentamaan arvonluontiaan. Molemmat kehityssuunnat ovat olleet oikeutettuja, koska ne ovat saavuttaneet laajan kansallisen hyväksynnän.

## Hybridien tasot ja moottorit

Hybridien arvonluontiin kuuluu olennaisena osana arvonluonnin tasot. Modernin hallinnan jako makro-, meso- ja mikrotasoon toimii tässä luontevana tarkastelun tapana. Silti itse merkityksellisten tasojen määrä vaihtelee tieteenalojen ja tutkimuskohteen mukaan. Sosiologiassa tyypillisessä tasotarkastelussa selvittää kaksitasoisella jäsenyyksellä mikro- ja makrotasoon (Coleman 1990), mutta tasoja voi myös olla enemmän. Itse tasojen merkitys myös vaihtelee tieteenalan mukaan. Yksilöt sijaitsevat organisaatiotutkimuksessa alhaisella tarkastelun tasolla, kun taas psykologiassa yksilöt edustavat jo varsin korkeaa tarkastelun tasoa.

Yhden ja ainoan analyttisen tason paikantaminen on hybridisyyden arvonluonnin kannalta kiperä kysymys. Arvot ovat sidoksissa siihen missä niitä voidaan ilmaista, arvioida ja mitata. Hybridit ylittävät jo määritelmänsä mukaan institutionaalisia

rajoja julkisen sektorin, talouden ja kansaisyhteiskunnan välillä. Sekä analyttisen tukinnan että käytännön toiminnan kannalta hankaluudeksi muodostuu se, että tasojen merkitys on hyvin erilainen taloudessa, julkisella sektorilla ja kansaisyhteiskunnassa. Joskus on myös merkityksellistä, mitkä ovat institutionaaliset rajat, joiden yli hybridisyys kulloinkin ulottuu. Yritysvastuun toteuttaminen tai julkisyksityiset infrastruktuurihankkeet ylittävät talouden ja julkisen sektorin rajoja, yhteisön kehittämishankkeet voivat toteutua kansaisyhteiskunnan ja yritysten kesken ja politiikan ja kansaisyhteiskunnan yhteistoiminta voi varjella helposti kuluja yhteisiä voimavaroja, kuten kalastusalueita tai metsävarantoja (ks. Steurer 2013).

Edellä kuvatuissa hybridin lähtökohdissa ja tapausesimerkeissä tulee kouriintuntuvasti esiin erilaisia hybridisyyden ilmentymiä, joista joissakin keskeinen toimija on yritys, toisissa julkiseen sektoriin kuuluva organisaatio ja joissakin korostuu kolmannen sektorin vapaaehtoistoiminnan merkitys ja näiden erilaiset yhdistymisen tavat. Joskus on niin, että järjestelmän hybridisyys tulee näkyviin vasta, kun sen purkaa tasojen mukaan pienempiin osasiin. Suomen työeläkejärjestelmä (Tyel) on tässä mielessä mielenkiintoinen rakenne. Yksityiset eläkeyhtiöt ovat aidossa kilpailutilanteessa kilpaillensaasi asiakkaista tuotteella, joka on kuitenkin kaikille asiakkaille sama. Käytännössä työnantajat ja työntekijät hallitsevat yhteisesti työeläkejärjestelmää, mutta se on silti muodollisesti lakisäätöinen pakollinen julkinen järjestelmä (Johanson & Sorsa 2010). Hybridisyys ei ole eläkejärjestelmässä yksittäisen toimijan tai tason ominaisuus, vaan koko sen kokonaisuutta jäsentävä olemus.

Jos ajatellaan, että taloudessa, julkisella sektorilla ja kolmannen sektorin piirissä voidaan tunnistaa suuremmasta pienempään mikro-, meso- ja makrotasoja, niin päädytään nopeasti pohtimaan tasojen merkitystä arvonluonnin moottorina. Hybridisyyden kannalta esimerkiksi tietoverkkojen kehitys liittyi Yhdysvaltain armeijan viestintäteknologian kehitykseen, johon sisältyi perustutkimuksellisia piirteitä ja teknologista riskinottoa. Tietämys ja teknologia läikkyi ajan kuluessa vertikaalisesti käyttöön yrityksille, jotka pystyivät hyödyntämään sitä omassa liiketoiminnassaan. Näin julkinen viranomaisen loi perustan yritysten arvonluonnille (Mazzucato 2015).

Talouden ja kolmannen sektorin tapauksessa talous kokonaisuutena, ”kansantalous”, tai vapaaehtoistoiminta, ”kolmas sektori”, edustavat omien sektoriensa makrorakenteita, joissa yhdistyy aggregaatinomaisesti hyvin erilainen toiminta. Talous kokonaisuutena tai kolmas sektori ei ole moottori, joka tekee valintoja eri vaihtoehtojen välillä. Sen sijaan julkisen sektorin piirissä eduskunnalla ja ylimmillä valtioelimillä on suuri ohjausvaikutus, joka säteilee julkisen sektorin ohella myös talouteen ja kolmannen sektorin piiriin.

Mesotasolla talouden piirissä esiintyy toimialarakenteita ja kolmannen sektorin piirissä etujenvälitysorganisaatioita. Toimialan merkitys yrityksen tuloksen määrittelyssä on olennaisesti vähentynyt viime vuosikymmenien aikana (Rumelt 1991), mutta joidenkin näkemysten mukaan epämuodollisilla yhteisiin sääntöihin perustu-

villa yhteisöillä on talouden piirissä keskeinen merkitys (Dopfer, Foster & Potts 2004). Vapaaehtoistoiminnan piirissä puolueiden tai työmarkkinajärjestöjen tapaisilla toimijoilla on merkitystä. Sen sijaan julkisen sektorin piirissä politiikka-alueet, kuten terveyspolitiikka, sosiaalipolitiikka tai koulutuspolitiikka, ovat pikemmin erilaisten organisaatioiden ja toiminta-alueiden kokonaisuuksia kuin valintoja itsenäisesti tekeviä toimijoita.

Kun siirrytään mikrotasolle, talouden piirissä esiintyy yrityksiä, julkisella sektorilla laajassa mielessä virastoiksi kutsuttavia julkisia organisaatioita ja kolmannen sektorin piirissä vastaavanlaisia organisaatioita edustavat tiiviit paikallisyhteisöt. On selvää, että yksityiset yritykset voivat olla talouden keskeisiä moottoreita ohjaamalla valinnoillaan tavoitteitaan ja toimintaansa samaan tapaan kuin paikallisyhteisöt pystyvät ajamaan tavoitteitaan yhteisön kiinteyden antaman tuen turvin (Putnam, Leonardi & Nanetti 1994). Sen sijaan julkisen sektorin virastoilla on vain rajallinen itsemääräämisoikeus ja lakiin perustuvia rajoitteita, jotka ohjaavat sitä, miten virasto oman toimintansa järjestää. Jos ajatellaan virastojen olevan pelkästään poliittisten päätösten tahdottomia toteuttajia, päädytään samalla naiviin ajatukseen politiikan ja hallinnon dikotomiasta, joka korostaa liiallisesti politiikan ja hallinnon erillisyyttä (Aberbach, Putnam & Rockman 1981). Virastot ovat itsessään poliittisen kamppailun tuloksia (Moe 1989), mutta ne myös pystyvät navigoimaan ristiriitaistenkin etujen välissä.

Lyhyenkin vertailun perusteella näyttää selvältä, että talouden ja kolmannen sektorin keskeiset moottorit sijaitsevat meso- ja mikrotasoilla, kun taas julkisen sektorin piirissä keskeinen moottori sijaitsee makrotasolla. Hybridisyyden kannalta tasojen toiminnan vertailu on tärkeää, koska hybridisyys antaa mahdollisuuden siihen, että toiminnassa yhdistyvät hyvin eritasoiset toimijat, joiden moottorit ovat voimiltaan epäsuhtaisia. Valtion arvonluonnin pyrkimykset kohtaavat yrityksen voiton kaappaamisen pyrkimykset ja kolmannen sektorin yhteisöjen pyrkimykset etujen rajaamiseen omille jäsenilleen. Yritysten kannalta hybridisten järjestelyjen hankaluudeksi voi koitua virastojen kyvyttömyys sopeuttaa toimintaansa julkisyksityiseen yhteistoimintaan, ja kansalaisyhteiskunnan kannalta pitkäjänteinen sitoutuminen yhteistoimintaan voi kilpistyä siihen, että vapaaehtoistoiminnassa järjestöillä on käytössään vain hyvin niukasti voimavaroja. Projektiorganisaatioiden piirissä on havaittu (Godenhjelm 2016), että julkisen sektorin syytösten välttämisen strategia (*blame avoidance*) (Weaver 1986; Hood 2010) johtaa helposti siihen, että projektien tavoitteet asetetaan lähtökohtaisesti riittävän alhaisiksi, jotta ne voidaan saattaa kunnialla päätökseen.

Kiinan kaupunkien pyörien yhteiskäyttökokeilut ovat tasojen kannalta mielenkiintoinen esimerkki. Taustalla on toisaalta Kiinan valtion pyrkimys vähentää ympäristön saastekuormitusta pahoin saastuneilla kaupunkialueilla. Yritykset on tässä mielessä valjastettu tavoittelemaan julkisia päämääriä. Samalla ympäristönsuojelusta tulee

järkevää liiketoimintaa, jossa voitontavoittelu tuottaa yleistä etua koko yhteiskunnalle. Tämä heijastelee laajemmin ympäristöongelmien muuttumista liiketoimintatilaisuuksiksi (Cooke 2008), joissa julkinen ja yksityinen arvo yhdistyvät luontevalla tavalla toisiinsa.

## Hybridien tulevaisuus

Tämän esityksen alussa käsitelty muulivarsan tarina kertoi kouriintuntuvasti, miten hybridisyys etenee suvullisen seuraamisen ketjuissa. Sosiaalisessa ja yhteiskunnallisessa todellisuudessa hybridisyyteen ja sen tulkintaan liittyy enemmän sopimuksenvaraisia piirteitä, joissa on sekä hyvät että huonot puolensa. Hallinnon maailmassa hybridit eivät lisäännä suvullisesti eikä niillä ole elämän kestoa säätelevää geneettistä rakennetta. Siksi organisaatioiden maailmassa hankitut ominaisuudet, kuten tiedot ja taidot, voivat periytyä jälkeen tuleville organisaatioille. Yksi keskeinen tulkinnallinen hankaluus taas piilee siinä, että hybridisyys määrittyy tavalla tai toisella puhtaiden perustyyppien perusteella. Jos julkista sektoria, yritystoimintaa ja vapaaehtoisuuteen perustuvaa kansalaistoimintaa yhdistävät järjestäytymisen muodot ovat uusi normaali toimintatapa, niin hybrideistä muodostuu ajan kuluessa uusia perustyyppettä hallinnon evoluutiossa. Näin hybridisyys ei ole samalla tavalla vakaasti ennakoitavissa kuin suvullisessa seuraamisessa.

Hybridisyydellä on myös yhteiskunnallisessa todellisuudessa rajansa. On olemassa joitakin ehtoja, jotka määrittelevät, mitä voimme kutsua hybridiksi. Jotta jokin toimintatapa tai organisoinnin muoto edustaa hybridisyyttä, on lähtökohtien oltava riittävän erilaisia, jotta voimme puhua jostain yhdistävästä tyyppistä, mutta riittävän samanlaisia, jotta yhdistävä tyyppi on älyllisesti järkeenkäypää (Stross 1999). Sosiaali- ja terveystalouden uudistus on tästä mielenkiintoinen esimerkki. Julkisessa keskustelussa kahta toiminnaltaan erilaista politiikka-aluetta on käsitelty yhtenä kokonaisuutena, vaikka joissakin näkemyksissä on tuotu esiin se, että uudistuksissa näytetään etenevän terveystalouden uudistuksen ehdoilla. Lailliset ja poliittiset kiistat eivät ole kuitenkaan kohdistuneet politiikka-alueiden väliseen eroavuuteen, vaan siihen, millä ehdoilla yksityiset sosiaali- ja terveystalousohjaukset voivat osallistua palveluiden tuotantoon. Poliittisten alueiden väliset erot näyttävät tulkintojen perusteella olevan niin vähäisiä, ettei hybridisyydestä siinä yhteydessä tarvitse puhua, kun taas julkisen ja yksityisen tuotannon sekoittuminen edusti niin perustavaa hybridisyyttä, että se kaatoi koko uudistuksen toteutumisen.

Kokemusperäisessä maailmassa hybridisyys kohtaa olemassaolonsa liittyviä esteitä. Esimerkiksi Yhdistyneiden kansakuntien laatimassa kansainvälisessä kansantalouden tilinpidon standardissa (European Commission ym. 2009) hybridisyyttä on

vaikea tunnistaa omaksi talouden alueekseen, koska tilinpito noudattaa jakoa julkiseen ja yksityiseen. Viimeisessä vuoden 2008 uudistuksessa tilinpitoon ilmaantuivat julkisyksityiset yhteistoimintahankkeet (PPP), mutta ne jaotellaan taloudellisen riskin kannalta joko julkiseksi tai yksityiseksi toiminnaksi. Uudet, aiemmin vähämerkityksiset ilmiöt ovat aina ongelma tilastoinnille. Vastaavanlaisia hankaluuksia tilinpidolle ovat aiemmin tuottaneet esimerkiksi tietotekniikan, vapaaehtoistoiminnan ja ympäristönsuojelun huomioiminen. Näyttää siltä, että hybrideistä on tilastoinnin kannalta tullut osa näkyvää toimintaa, mutta niille ei silti ole vielä omaa taloudellista toiminta-aluetta.

Arvon luominen ei ole itsessään yksiselitteinen ilmiö, ja jos laajennamme siihen liittyviä näkemyksiä muuhun kuin taloudellisen toiminnan piirissä omaksuttuun laskenta-ajatteluun, niin tulkinnalle avautuu laaja kirjo arvonluonnin lähtökohtia. Arvonluontia laajentavat näkemykset voivat omalta osaltaan houkutella yhdistämään arvonluonnin tapoja toisiinsa ja lisätä hybridisyiden ilmiäsuja. Arvonluonnin ajatuksen laajentaminen asettaa julkiselle hallinnolle uusia sopeutumisen tarpeita. Kun päämäärät ja niiden toteuttamiseen käytettävät keinot ovat aiempaa moninaisempia, myös toimeenpanon kysymykset sisältävät entistä enemmän arvovalintoja, joissa pelkkä tosiasioiden keskinäinen punninta ei riitä.

Yksi usein kysytty kysymys koskee sitä, ovatko hybridit toimivia hallinnan rakenteita. Tämän esityksen ja aikaisemman tutkimuskirjallisuuden perusteella hybridisyys ei ole automaattisesti parempi tai huonompi kuin julkinen tai yksityinen toiminta. Hybridisyys ei ole yleisavain kaikkien yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisuun, mutta se ei ole myöskään tapahtumistaan odottava katastrofi. Kokonaisuutena hybridisyys kattaa varsin laajan ja heterogeenisen yritystoimintaa, julkista toimintaa ja vapaaehtoistoimintaa yhdistävän kentän, jonka menestys liittyy olennaisesti hybridien kykyyn hyödyntää moninaisia voimavaroja ja yhdistää joskus ristiin meneviä tavoitteita ja toimintatapoja. Instituutioiden sekoittuminen merkitsee kuitenkin sitä, että epämääräisyyden sietokyvyllä on lisääntyvää kysyntää.

Ulkoapäin tarkasteluna hybridit voivat näyttää monimutkaisilta, koska niiden tavoitteet, rakenteet ja arvonluonnin tavat ovat tavallista monimutkaisempia. Hallinnollisesta näkökulmasta verkostojen epämääräiset rakenteet tai yksiselitteisten tavoitteiden puute antavat viitteitä mahdollisista ongelmista ja tehottomuuden vaaroista. Sisältäpäin tarkasteluna eri suuntaisten tavoitteiden toteuttaminen voi silti olla hyvinkin yksinkertaista. Yhteistyö viranomaisten, yritysten ja kolmannen sektorin järjestöjen kanssa on erilaista, mutta organisaatiot pystyvät työnjaon ja erikoistumisen avulla hallitsemaan myös muita kuin hierarkkisia suhderakenteita. Yksittäisen työntekijän kannalta samojen työtehtävien suorittaminen välillä julkisena ja välillä yksityisenä palveluna on perinteisesti toteutunut joustavasti pitkälle erikoistuneita taitoja edellyttävien ammattikuntien työssä.

On helppo ajatella, että hybridisyys on erityisesti organisaation ominaisuus, jossa yhdistyy yhtäaikaista monenlaisia ja ristiriitaisiaakin tavoitteita ja arvonluonnin tapoja. Keskittyminen organisaatioihin ei kuitenkaan tee riittävästi oikeutta hybridisyyden moninaisuudelle. Hallinnan monipolviset verkostot, joissa on mukana yrityksiä, virastoja ja vapaaehtoisjärjestöjä, eivät ole organisaatioita muodollisessa merkityksessä, mutta ne ylittävät silti instituutioiden välisiä rajoja. Myös yritysten toimialarakenteet voivat sisältää hybridisyyden piirteitä. Esimerkiksi kansainvälisessä lentoliikenteessä kilpailevat yritykset sisältävät yhtä hyvin julkisomisteisia, yksityisiä kuin julkisyksityisiä yhtiöitä ja vastaavasti jokaista kahta pistettä yhdistävää reittiä varten on solmittava valtiosopimus. Toisaalla on ajateltu, että yliopistojen, paikallisyhteisöjen ja yritysten muodostamat yhteistyön muodot, ”*triple helix*”, ovat omiaan lisäämään taloudellista toimintaa edistäviä uudistuksia ja innovaatioita.

Tämän esityksen tarkoituksena oli kuvata hybridien keskeisiä piirteitä, niiden arvonluonnin tapoja ja hybridisyyden tasoja institutionaalisessa yhteydessään. Yhtäältä hybridien ymmärtäminen edellyttää risteytymistä synnyttävien mekanismien tunnistamista järjestäytyneessä toiminnassa. Toisaalta hybridien toiminnan syvällinen arviointi johtaa tarpeeseen pohtia arvoa ja arvonluonnin muotoja huomattavasti laajemmin kuin perinteisenä institutionaalis-taloudellisena kysymyksenä, jota ohjaa tiukka mustavalkoinen jako julkiseen ja yksityiseen toimintalogiikkaan. Hybridit yhdistävät instituutioita toisiinsa sekä horisontaalisesti talouden, julkisen sektorin ja paikallisyhteisöjen välillä, mutta myös vertikaalisesti ruohonjuurisen yhteistoinnin muodoista ja yrityksistä aina poliittisen päätöksenteon ytimiin asti. Kun yhteiskuntaa ryhtyy ajattelemaan yhdistämisen, kompromissien ja oikeuttamisen perusteella, myös puhtaaksi ajatellut organisoitumisen perusmuodot, kuten julkiset virastot, yksityiset yritykset ja paikallisyhteisöt, asettuvat uuteen valoon niin, että nekin näyttävät entistä moniulotteisemmilta.

## Lähteet

- Aberbach, J.D., Putnam, R.D. & Rockman, B.A. 1981. *Bureaucrats and politicians in western democracies*. Cambridge, MA & London: Harvard University Press.
- Agafonow, A. 2015. Value creation, value capture, and value devolution: Where do social enterprises stand? *Administration & Society* 47(8), 1038–1060.
- Badian, E. 1983. *Publicans and sinners: Private enterprise in the service of the Roman republic, with a critical bibliography*. Ithaca: Cornell University Press.
- Boltanski, L. & Thévenot, L. 2006. *On justification: Economies of worth*. Princeton: Princeton University Press.
- Bos-de Vos, M., Volker L. & Wamelink, H. 2019. Enhancing value capture by managing risks of value slippage in and across projects. *International Journal of Project Management* 37(5), 767–783.
- Bowman, C. & Ambrosini, V. 2000. Value creation versus value Capture: towards a coherent definition of value in strategy. *British Journal of Management* 11(1), 1–15.
- Brunsson, N. 1989. *The organization of hypocrisy: Talk, decisions, and actions in organizations*. Chichester & New York, Wiley.
- Campanale, C., Cinquini, L. & Grossi, G. 2020. Multiplicity of values in measuring performance of hybrids: the case of social care. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 115–136.
- Clark, B. 1998. *Creating entrepreneurial universities: Organizational pathways of transformation. Issues in higher education*. New York: Elsevier
- Coff, R.W. 1999. When competitive advantage doesn't lead to performance: the resource-based view and stakeholder bargaining power. *Organization Science* 10(2), 119–133.
- Coleman, J. 1990. *Foundations of social theory*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Cooke, P. 2008. Cleantech and an analysis of the platform nature of life sciences: Further reflections upon platform policies. *European Planning Studies* 16(3), 375–393.
- Dopfer, K., Foster, J. & Potts, J. 2004. Micro-meso-macro. *Journal of Evolutionary Economics* 14(3), 263–279.
- Ebrahim, A., Battilana, J. & Mair, J. 2014. The Governance of Social Enterprises: Mission Drift and Accountability Challenges in Hybrid Organizations. *Research in Organizational Behavior* 34, 81–100.
- European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, & World Bank. 2009. System of national accounts 2008. New York, United Nations. <http://documents.worldbank.org/curated/en/417501468164641001/System-of-national-accounts-2008>
- Godenhjelm, S. 2016. *Project organisations and governance: Processes, actors, actions, and participatory procedures*. Helsinki: Publications of the Faculty of Social Sciences.
- Godenhjelm, S. & Sjöblom, S. 2020. Temporary organisations as hybrids – challenges and mechanisms for public value creation. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 92–112.
- Grossi, G., Reichard, C., Thomasson, A. & Vakkuri, J. 2017. Theme: Performance measurement of hybrid organizations – emerging issues and future research perspectives. *Public Money & Management* 37(6), 379–386.

- Habersam, M., Piber, M. & Skoog, M. 2020. The hybrid state of public universities in Austria. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 183–201.
- Hartley, J., Alford, J., Knies, E. & Douglas, S. 2017. Towards an empirical research agenda for public value theory. *Public Management Review* 19(5), 670–685.
- Helsingin Sanomat*. Esperri Caren entiset päälliköt kertovat, että hoitajien vähyys ei ole yhtiön virhe vaan sen toimintamallin ydin. <https://www.hs.fi/kotimaa/art-2000005982433.html> (30.1.2019)
- Helsingin Sanomat*. Hoidon laadun parantaminen sai Attendon kurssin syöksyyn: Osake halpeni 19 prosenttia. <https://www.hs.fi/talous/art-2000006050902.html> (28.3.2019.)
- Helsingin Sanomat*. Laku-ponin ei pitänyt olla edes tiineenä, mutta todellinen järkytys koettiin, kun se synnytti – ”Huomasin heti pitkät korvat ja ajattelin, että ei hemmetti”. <https://www.hs.fi/kaupunki/hyvinkaa/art-2000006085338.html> (27.4.2019).
- Hood, C. 2010. *The blame game: Spin, bureaucracy, and self-preservation in government*. Princeton & Oxford: Princeton University Press.
- Jacobides, M.G., Knudsen T. & Augier M. 2006. Benefiting from innovation: value creation, value appropriation and the role of industry architectures. *Research Policy* 35, 1200–1221.
- Jacobs, J. 1992. *Systems of survival: A dialogue on the moral foundations of commerce and politics*. New York: Random House.
- Jay, J. 2013. Navigating paradox as a mechanism of change and innovation in hybrid organizations. *Academy of Management Journal* 56(1), 136–159.
- Johanson, J.E. & Sorsa, V.P. 2010. *Pension Governance in Finland-A Case Study on Public and Private Logics of Governance in Pension Provision*. Helsinki: Finnish Centre for Pensions Reports, (2).
- Johanson, J.E. & Vakkuri, J. 2017. *Governing hybrid organisations. Exploring the variety of institutional life*. New York & Abingdon: Routledge.
- Jørgensen, T. & Bozeman, B. 2007. Public values: An inventory. *Administration & Society* 39(3), 354–381.
- Katoh, T. 2020. Complexity of value proposition in hybrids – the Japanese experience. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 152–164.
- Lepak, D.P., Smith, K.G. & Taylor, M. 2007. Value creation and value capture: a multilevel perspective. *Academy of Management Review* 32(1), 180–194.
- Lindgreen, A., Hingley, M.K., Grant, D.B. & Morgan, R.E. 2012. Value in business and industrial marketing: Past, present, and future. *Industrial Marketing Management* 41(1), 207–214.
- Mazzucato, M. 2015. *The entrepreneurial state. Debunking public vs. private sector myths*. New York: Public Affairs.
- Mazzucato, M. 2018. *The value of everything. Making and taking in the global economy*. Milton Keynes: Allen Lane; Penguin books.
- Moe, T. 1989. The politics of bureaucratic structure. Teoksessa Chubb, J. & Peterson, P. (toim.) *Can the government govern?* Washington, DC: Brookings Institution, 267–329.
- Moore, M. 1995. *Creating public value: Strategic management in government*. Cambridge: Harvard University Press.
- Nicholls, A. 2009. ‘We do good things, don’t we?’: ‘Blended value accounting’ in social entrepreneurship. *Accounting, Organizations and Society* 34(6-7) 755–769.
- OECD. 2015. *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*. Paris, OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264244160-en>
- Osborne, S.P. 2007. The new public governance? *Public Management Review* 8(3), 377–387.



- Ostrom, E. 2009. *Beyond markets and states: polycentric governance of complex economic systems*. Nobel Prize Lecture, 8 December 2009.
- Ostrom, E., Parks, R.B., Whitaker, G.P. & Percy, S.L. 1978. The public service production process: A framework for analyzing police services. *Policy Studies Journal* 7(1), 381–389.
- Pache, A. & Santos, F. 2013. Inside the hybrid organization: selective coupling as a response to competing institutional logics. *Academy of Management Journal* 56(4), 972–1001.
- Pekkola, E., Pinheiro, R., Geswind, L., Siekkinen, T., Carvalho, T. & Pulkkinen, K. 2020 Nested hybridity and value definition in public higher education: a conceptual view. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 59–80.
- Pirson, M. 2012. Social entrepreneurs as the paragons of shared value creation? A critical perspective. *Social Enterprise Journal* 8(1), 31–48.
- Plé, L. & Gáceres, R.C. 2010. Not always co-creation: introducing interactional co-destruction of value in service-dominant logic. *Journal of Services Marketing* 24(6), 430–437.
- Polzer, T., Meyer, R.E., Höllerer, M.A. & Seiwald, J. 2016. Institutional hybridity in public sector reform: replacement, blending, or layering of administrative paradigms. *Research in the Sociology of Organizations* 48B, 69–99.
- Porter, M.E. & Kramer, M.R. 2011. *The big idea creating shared value*. Harvard Business Review 89, 2–17.
- Putnam, R., Leonardi, R. & Nanetti, R. 1994. *Making democracy work: Civic traditions in modern Italy*. Princeton: Princeton University Press.
- Rajala, T. 2020. Performance goals as boundary objects – a compromise between different value definitions in hybrids. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 137–151.
- Ramirez, R. 1999. Value co-production: intellectual origins and implications for practice and research. *Strategic Management Journal* 20, 49–65.
- Reay, T. & Hinings, C. 2009. Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization Studies* 30(6), 629–652.
- Rumelt, R. 1991. How much does industry matter? *Strategic Management Journal* 12(3), 167–185.
- Sorsa, V.P. 2020. Value that matters: expansive and restrictive hybridity in public-private pension schemes. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 167–182.
- Stark, D. 2009. *The sense of dissonance: Accounts of worth in economic life*. Princeton: Princeton University Press.
- Steurer, R. 2013. Disentangling governance: A synoptic view of regulation by government, business and civil society. *Policy Sciences* 46(4), 387–410.
- Stross, B. 1999. The hybrid metaphor: From biology to culture. *The Journal of American Folklore* 112(445), 254–267.
- Suddaby, R., Bitectine, A. & Haack, P. 2017. Legitimacy. *Academy of Management Annals* 11(1), 451–478.
- Thornton, P.H. & Ocasio, W. 1999. Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: executive succession in the higher education publishing industry, 1958–1990. *American Journal of Sociology* 105(3), 801–843.
- Vakkuri, J., Meklin, P. & Oulasvirta, L. 2006. Emergence of markets – Institutional change of municipal auditing in Finland. *Nordic Organization Studies* 8(1), 31–56.
- Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.). 2020. *Hybrid governance, organisations and society. Perspectives on value creation*. New York & Abingdon: Routledge.

- Vakkuri, J., Johanson, J.E., Kokko, P., Laihonen, H. & Rajala, T. 2019. Hybridihallinta terveyden ja hyvinvoinnin palvelujen järjestämisessä. *Hallinnon Tutkimus* 39(3), 226–231.
- Weaver, R. 1986. The politics of blame avoidance. *Journal of Public Policy*, 371–398.
- World Bank. 2014. *Corporate Governance of State-Owned Enterprises: A Toolkit*. Washington DC., World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/228331468169750340/Corporate-governance-of-state-owned-enterprises-a-toolkit>
- Vatin, F. 2013. Valuation as evaluating and valorizing. *Valuation Studies* 1(1), 31–50.
- Xu, G. & Lu, Q. 2020. Integrating the private economy with the public transport sector in China. Teoksessa Vakkuri, J. & Johanson, J.E. (toim.) *Hybrid governance, organisations and society. Value creation perspectives*. Abingdon & New York: Routledge, 81–91.



# 12

## Tuomarista maailmanparantajaksi: Arvioinnin muuttuva rooli kompleksisessa maailmassa

*Petri Uusikylä, Kirsi Hyytinen ja Mari Räcköläinen*

*Arvioinnin rooli ja merkitys ovat kiinteästi sidoksissa politiikan ja hallinnon toimintatapoihin sekä arvioiteja tilaavien instituutioiden tiedon tarpeisiin ja käyttötarkoituksiin. Tässä artikkelissa tarkastellaan arvioinnin muuttunutta roolia matkalla positivistisesta arviointiperinteestä osallistavaan, valmentavaan ja tuloksia hyödyntävään toimintakulttuuriin. Kompleksinen toimintaympäristö ja arvioinnin kohteena olevien politiikkojen monimutkaistuminen ja yhteenkietoutuminen ovat viime vuosina asettaneet arvioinnille aivan uudenlaisia haasteita. Artikkelissa hahmotetaan miten arviointitoimintaa tulisi kehittää, jotta sen kautta voitaisiin löytää ratkaisuja yhteiskunnan pirullisiin ongelmiin. Samalla myös arvioitsijoiden osaaminen ja kyky hahmottaa nopeasti muuttuvia ja keskinäisriippuvaisia ilmiöitä joutuvat koetukselle. Artikkelin lopussa esitetään, että arvioitsijoiden tulee rohkeasti osallistua globaaliin keskusteluun, haastaa mekanistisia tulkintoja, tarjota uusia näkökulmia ja viitekehyksiä sekä toimia asiantuntevina välittäjinä ja vuoropuhelun synnyttäjinä kansalaisten, päätöksentekijöiden ja muiden globaalia muutosta suuntaavien toimijoiden kesken.*

*Avainsanat: arviointi, oppiminen, systeeminen näkökulma, kompleksisuus*

## Johdanto

Arvioinnilla on keskeinen merkitys organisaation oppimisen tukemisessa. Perinteisessä hyvän hallinnon arvioinnissa on ymmärretty, että kokonaisvaltainen ymmärrys organisaation oppimisen tukemisessa merkitsee yksisilmukaisen oppimisen (toiminta) ja kaksisilmukaisen (rakenteet) oppimisen lisäksi myös kolmatta silmukkaa eli metaoppimisen kykyä ja tiedostamista. Ilmiöiden keskinäisriippuvuus ja moninaisuus haastavat tapaamme hahmottaa jatkuvasti muuttuvaa maailmaa ja erityisesti sitä, minkälaiset järjestelmät, rakenteet ja tavat tehdä yhteistyötä toimivat kompleksisessa maailmassa. Resilienssin merkitys korostuu tällaisessa tilanteessa. Koronapandemia on osoittanut konkreettisesti sen, että organisaatioissa resilienssi ei ole vain sitä, että etukäteen varaudutaan tulevaan vaan ennen kaikkea se on järjestelmän kykyä toimia mukautuvasti ja ketterästi yllättävissä tilanteissa. Arviointi kehittyy ajassa ja on yhteydessä muuhun yhteiskunnan kehitykseen sekä oppimis- ja tietokäsityksissä tapahtuviin muutoksiin. Arvioinnit eroavat toisistaan siinä, mikä on niiden tarkoitus, miksi ne tehdään ja mikä on niiden tavoite. Arvioinnin määritelmässä korostetaan, ettei arviointi voi olla spontaania päättelyä kokemusten pohjalta, vaan sillä on aina oltava jokin tarkoitus. Usein määrittelyissä painotetaan, että arviointi on aina myös jollakin tavoin hyödyllistä, käytännöllistä, eettistä sekä tarkoituksenmukaista arviointitiedon käyttäjälle, jolloin arviointia tehdään jonkin toiminnan edistämiseksi.

Pari vuosikymmentä sitten tehokkuuden ja tuottavuuden vaatimus sekä niitä tukeva uusi julkishallinnon johtamistapa nostivat taloudelliset vaikutukset keskeisiksi arvioinnin kriteereiksi myös julkisella sektorilla. Arviointitoiminta oli kehittynyt pitkälti osana tilivelvollisuusraportointia ja siihen liittyvää mittaamista. Sitä oli alettu pitää toimijoiden ja toimenpiteiden olemassaolon oikeuttamisen eli legitimoinnin välineenä. Keskeisenä tavoitteena oli vakuuttaa, että julkisia varoja käytetään tarkoituksenmukaisesti ja että kansalaiset saavat vastinetta maksamilleen veroeuroille. Julkisten varojen käytön seuraaminen on erittäin tärkeää, mutta vanhaan maailmaan sovitettujen arviointikäytännöt eivät riitä yhä monimutkaistuvassa maailmassa. Kapea tilivelvollisuusarviointi tai tulospainotteinen arviointi onkin viime vuosina korvautunut systeemillä arviointinäkökulmalla. Sen tarkoituksena on tuoda arviointiin uudenlaisia tulkintakehikoita ja arviointikriteereitä, joiden kautta olisi mahdollista ylittää mekanistinen ja usein todellisuutta liiaksi yksinkertaistava lineaarinen kausaalijattelu. Viimeistään COVID-19-pandemia laajoine yhteiskunnallisine vaikutuksineen on havahduttanut meidät kompleksisen maailman systeemiseen tarkasteluun. Tästä seuraakin kysymys: miltä osin tämä näkyy arviointiparadigman muutoksena?

Tarkastelemme artikkelissamme arvioinnin murroskohtia ja sitä, miten nämä murrosvaiheet ovat haastaneet arvioinnin menetelmien ja lähestymistapojen kehittämistä. Ensimmäisessä murrosvaiheessa (1980- ja 1990-lukujen vaihteessa) perintei-

nen positivistinen arviointiparadigma alkoi saada haastajia vahvasti osallistavuutta korostavilta konstruktivisteilta. Ajan myötä liikaa yhteisen tulkinnan ja osallisuuden syövereihin uponnut konstruktivismi sai kuitenkin luovuttaa tilaa hyödynnettävyyttä, tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta korostavalle suuntaukselle. Tämän tulossuuntautuneen arviointiparadigman takana olivat vahvasti kansainväliset organisaatiot kuten OECD, Maailmanpankki sekä YK:n alaiset järjestöt. Voimakkaasti osallisuuden pohjautuvaa kehittävää arviointia, joka tähtää muutokseen, voidaan puolestaan pitää siirtymänä seuraavaan murrokseen. Ruvettiin korostamaan oppimista arvioinneista ja arviointien aikana.

Kolmannessa murrosvaiheessa systeemisyyden ja ilmiölähtöisyys nostivat polttopisteeseen monikriteeriarvioinnin, joka integroitiin erilaisiin systeemiin lähestymistapoihin. Uusimmassa, käsillä olevassa murrosvaiheessa myös systeemistä lähestymistapaa aletaan haastaa liian staattisena, luonnontieteistä omaksuttuna mallina, ja tilalle tarjotaan uudenlaista kompleksisuusarvioinnin käsitteistöä ja viitekehystä. Arvioitsijoille kasataan myös paineita rakentaa uudenlaisia kompleksisen järjestelmän arviointiin soveltuvia malleja ja arviointiasetelmia. Heitä vaaditaan osallistumaan planetaarisiin missioihin (vrt. Pattonin *Blue Marble Evaluation*) sekä toimimaan globaaleissa kehittäjäverkostoissa kriittisinä ääminä.

Saattaa olla, että olemme siirtyneet tai siirtymässä arviointiajattelussa adaptiiviseen ajatteluun, jossa arvioinnin merkitys näyttäytyy nimenomaan osana organisaatioiden kykyä vahvistaa ennakoivasti resilienssiä, jotta niiden toiminta kompleksisissa ja epälineaarisissa konteksteissa mahdollistuisi.

## Tilivelvollisuuden arvioinnista oppimisen ja muutoksen tukemiseen

Arvioinnin perinteisenä funktiona on pidetty tilivelvollisuuden varmistamista eli tulosvastuun toteutumisen arviointia ja seuranta. Tällaisen arvioinnin ensisijaisena tavoitteena on ollut näyttää asioiden tila ja osoittaa, miten ennalta asetetut tavoitteet on saavutettu. Arvioinnin tarkoituksena voi olla myös tiedon lisääminen ja tietoperustan vahvistaminen, jolloin arvioinnilla pyritään lisäämään ymmärrystä arvioitavasta ilmiöstä, sen taustalla vaikuttavista tekijöistä ja siitä, miten nämä tekijät, suunnitellut toimenpiteet ja ohjelmat liittyvät yhteen (esim. Chelimsky 1997; Chelimsky & Shadish 1997; Stern 2005). Arviointi voidaan nähdä myös kiinteänä osana toiminnan kehittämistä. Tällöin arvioinnin tarkoituksena on tukea instituutiota ja organisaatioita tai edistää ohjelmien ja projektien toimeenpanoa sekä vahvistaa arvioinnin kohteiden osallisuutta oman elämänsä parantamiseen. (Esim. Husen 1999; Patton 1994, 2002; Stern 2005.)

Arviointitraditioiden arviointiasetelmissa ilmenee arvioinnin tavoite sekä se, millaisin menetelmin arviointitietoa hankitaan, millainen on arvioijan tehtävä ja arvioijan ja arvioinnin kohteen välinen suhde ja miten arvioinnin tuloksia käytetään. Vallinnat arviointiasetelmissa ilmentävät muun muassa sitä, miten vahvasti arvioinnin kohde on osallisena arvioinnissa ja onko arviointi lähtökohdiltaan kontrolloivaa vai luottamukseen pohjautuvaa. Arvioinnin tarkoituksen lisäksi juuri arviointisuhteen luonne erottaa eri arviointitraditiot toisistaan (Rökköläinen 2011; Rökköläinen & Räisänen 2013).

Arviointiparadigma käsittää ne kriteerit, joiden perusteella arvioinnin kysymyksiä määritetään ja valitaan ja miten niitä lähestytään arviointiteoreettisesti ja metodologisesti. Paradigma on aikansa ja yhteisönsä tuottama, ja sitä voidaan tarkastella esimerkiksi arvioinnin sukupolvina (esim. Guba 1990; Guba & Lincoln 1989). Arviointinäkemys kuvaa muun muassa arvioijien ja arviointiyhteisöjen käsitystä arviointitiedon luonteesta, käsitystä siitä, mitä on mahdollista tietää, miten tietoa tuotetaan ja miten sitä voidaan käyttää. Arviointinäkemykset kehittyvät, kun syntyy kritiikkiä aikaisempaa arviointiajattelua kohtaan. Tällöin arvioinnin perusteissa alkaa syntyä jännitteitä, jotka liittyvät erityisesti arviointitarpeen määrittelyyn, arvioinnin tarkoitukseen sekä arvioijan ja arvioinnin kohteen rooleihin ja niiden keskinäisiin suhteisiin. (Rökköläinen 2011.)

Mittaamiseen, tulostavoitteisiin ja ennalta määriteltyihin standardeihin nojaviin ja objektiivisuutta painottaviin arviointien jälkeen ryhdyttiin korostamaan, että arviointitieto syntyy arvioijan ja arvioitavan välisessä vuorovaikutuksessa, jossa se konstruoidaan aina uudelleen. Arvioijakin on silloin toimiva subjekti eikä ulkopuolinen, riippumaton tarkkailija. Arvioijan tehtävänä on toimia oppimisprosessin virittäjänä ja keskustelun johtajana, jolloin tavoitteena on eri osapuolten konsensus ja uuden oppiminen. Tämän lähestymistavan taustalla on vahva konstruktivistinen paradigma, jonka edustajat kritisoiivat edellisiä sukupolvia arvioitavan kohteen yksipuolistamisesta ja passivoinnista. Konstruktivistisessä näkemyksessä painotettiin, ettei todellisuus ole objektiivinen eikä yhtenäinen, vaan siihen vaikuttavat monet inhimilliset, sosiaaliset ja kulttuuriset seikat. (Ks. esim. Guba & Lincoln 1989; Rökköläinen 2011.)

Myös käsitys arvioijan roolista sekä arvioijan ja arvioinnin kohteen välisestä suhteesta alkoi muuttua, jolloin ryhdyttiin painottamaan arvioinnin kohteen aktiivista roolia arviointien toteuttamisessa ja voimaantumista omassa asiassaan. Osallistumisesta edistävissä ja voimaannuttavissa arvioinneissa keskeiseksi vaikuttavaksi tekijäksi on nähty luottamus arvioijan ja arvioinnin kohteen välillä, koska arviointiin osallistuvien suhde ei perustu ulkopuoliseen kontrolliin, vaan yhteistoiminnallisuuteen, vuorovaikutukseen ja tasavertaisuuteen. Arvioijan tehtävänä on silloin toimia oppimisprosessin virittäjänä. Samaan aikaan ryhdyttiin painottamaan myös kontekstuaalisen analyysin ja autenttisen arvioinnin merkitystä erityisesti työssä oppimisessa ja oppivissa organisaatioissa. (Ks. Fetterman 2001; House 1993; 1997; Rossi, Freeman

& Lipsey 1999; Patton 1994; 1997; 2016; Poikela 2004; Poikela & Rökköläinen 2006; Rökköläinen 2011.)

Myös perinteiset käsitykset arviointitiedon yleistettävyydestä ja arviointitiedon käytöstä ovat muuttuneet. Tulosten yleistettävyyden ja ”objektiivisen” totuuden sijaan uusimmissa kontekstisidonnaisuutta ja osallistumista painottavissa arvioinneissa korostuvat erityisesti arvioinnin merkitys arvioinnin kohteelle ja arvioitavalle asialle sekä arviointien hyödyllisyys ja arviointien seuraamukset (ks. Patton 1997 *utilization focused evaluation* ja Fettermann 2001 *empowerment evaluation*). Osallistavassa ja kehittävässä arvioinnissa korostuvat erityisesti arvioinnin seuraamukset, kun kiinnostus kohdistuu siihen, mikä merkitys arvioinnilla on arvioitavalle asialle, esimerkiksi oppimiselle. Osittain kritiikkinä sellaista käsitystä vastaan, että tieto syntyy vain yksilöllisen ja yhteisöllisen konstruoinnin tuloksena, arvioinnissa vahvistui realistinen lähestymistapa. Realistisessa arvioinnissa nähtiin, että objektiivinen ja tiedostettavissa oleva maailma on olemassa, jolloin on mahdollista selvittää myös asioiden todellinen tila ja jopa kausaalisuhteita. Arvioinnin tarkoituksena on tällöin muutokseen vaikuttavien mekanismien ymmärtäminen. (Esim. Anttila 2005; Saari 2002; ks. myös Kushner 2005.) Tätä lähestymistapaa on puolestaan kritisoitu merkityksen tarkastelun puutteesta, arvioitavan kohteen esineellistämistä, vallitsevien olojen liiallisesta vakiinnuttamisesta ja siitä, etteivät arvioinnin tulokset siirry käytännön ratkaisuiksi (ks. esim. Rajavaara 2007; Vedung 1997).

Niin sanotut teoriaperustaiset arvioinnit (*theory-based evaluation*, ks. esim. Stame 2004ab) syntyivät kritiikkinä liian menetelmäpainotteisia arviointeja kohtaan. Teorian korostaminen liittyy myös tavoitteeseen vahvistaa arviointien yleistettävyyttä ja arvioinneista oppimista. Ajatuksena on, että arvioinneista on mahdollista oppia, kun vahvistetaan yleistettävyyttä tuottamalla teoreettisia jäsennyksiä arvioitavasta kohteesta, kuten kehittämisohjelmasta tai uudistuksesta. Samalla voidaan vastata kehittämishankkeisiin usein liittyvään suureen tiedon tarpeeseen. Näin voidaan myös kehittää teoreettisesti perusteltu rakenne, viitekehys tai prosessi arvioinnin toteuttamiseksi. Liikkumalla teorian ja empirian välillä ja muodostamalla hypoteeseja voidaan ylittää arviointien kertaluonteisuus ja vahvistaa tulosten kestävyttä. Luovissa kehittämishankkeissa arviointi voi olla tutkivaa toimintaa ja se voidaan nähdä ongelmanratkaisuprosessina, joka tukee käytännön kehittämistyötä tuottamalla tietoa siitä, miten hankkeet toimivat, miksi ja missä olosuhteissa (ks. myös Anttila 2005).

Painotettaessa osallisuutta arvioinnissa tavoitteena on tukea ihmisiä ja organisaatioita käyttämään arviointia hyödyllisenä, käytäntöihin vaikuttavana työvälineenä. Osallisuuden ja arviointitiedon käytön välinen yhteys on kuitenkin monitahoinen ja kysymys hyödyllisyydestä jännitteinen. Keitä ovat ”osallistujat” tai ”osalliset”? Ovatko he arvioinnin tilaajia ja maksajia vai heitä, joiden toimintaa arvioidaan tai jotka ovat arvioitavien palveluiden kohderyhmää ja ”loppukäyttäjiä”? Painotettaessa arvioinnin hyödyllisyyttä ja käyttökelpoisuutta voidaan esimerkiksi korostaa, että arviointi on



toteutettava läheisessä yhteistyössä arvioinnin tuloksia käyttävien, kuten arvioinnin tilaajan tai rahoittajan kanssa, jotta arvioinnin tuloksia ylipäättänsä voidaan ja halutaan käyttää (esim. Patton 1997 *utilization-focused evaluation*). Toisaalta osallistumista voidaan tarkastella arvioijan ja eri intressiryhmien/asianosainten (*stakeholders*) välisenä suhteena, jolloin arvioijan tulee olla tietoinen eri tahoista ja sisällyttää arviointisuunnitelmaan toimenpiteitä, joilla varmistetaan keskeisten yhteistyötahojen osallistuminen arvioinnin toteutuksessa. Siten arviointeihin tulisi osallistua niiden henkilöiden, joiden toimintaan arviointi kohdistuu ja joihin uudistusten vaikutukset ulottuvat (esim. Rossi, Freeman & Lipsey 1999). Syvästi osallistava ja yhteistoiminnallinen arviointi voi lisätä yksilöiden ja yhteisöjen voimaantumista, vapautta, luovuutta ja vaikutusmahdollisuuksia. Tällöin arviointia ei toteuteta vain hyödyllisen arviointitiedon saamiseksi, vaan tavoitteena on auttaa arviointiin osallistuvia toteuttamaan arviointia itsenäisesti, käyttämään arvioinnin tuloksia oman asiansa ajamiseen ja muutoksen toteuttamiseen, ja näin edistää yksilöiden ja yhteisöjen vaikutusmahdollisuuksia omaa elämää koskevassa asiassa. Voimaannuttavaan arviointiin liittyy olennaisesti tulevaisuuden tarkastelu ja tavoitteiden asettaminen kehittämistyötä varten muutosten aikaansaamiseksi (esim. Fetterman 2001; Saunders 2006).

Osallisuuden, arviointikohteen aktiivisuuden ja voimaantumisen vahvistuminen arviointitraditioissa merkitsee, että arviointiasetelmissa ja -järjestelmissä siirrytään kontrollista luottamukseen. Voidaan puhua jopa luottamukseen perustuvasta arviointikulttuurista. Osallistumisen syvyyden, luottamuksen ja oppimisen välillä on yhteys. Osallisuus arviointiprosessin kaikissa vaiheissa arviointitarpeen määrittämisestä ja arviointikysymysten muotoilusta aina arviointitulosten tulkintaan ja käyttöön asti vahvistaa luottamusta arviointisuhteessa, mikä puolestaan edistää oppimista ja arviointitulosten käyttöä muutosvoimana. Luottamus, osallisuus ja osallistava laadunvarmennus vaikuttavat myönteisesti tulosten hyödyntämiseen ja oppimiseen. Arviointitiedon osuvuus, validiteetti, on merkityksellisempää oppimiselle kuin kaiken kattava läpinäkyvyys ja yleistettävyyys. Myös liiallinen standardisointi ja tulosten kontrolli heikentävät oppimisen tuloksia. (Rökköläinen 2011; Räisänen & Rökköläinen 2014; Rökköläinen & Räisänen 2013; ks. myös Gardner 2006.)

Osallisuutta ja voimaantumista pidetään kehittävän arvioinnin keskeisinä tavoitteina ja jopa laatuvaatimuksina ja välttämättöminä ehtoina. Kehittävän arvioinnin kriteerinä on, ettei arviointia tehdä vain hyödyllisen arviointitiedon saamiseksi, vaan arviointiprosessin tarkoituksena on erityisesti tukea osallistujia oman toimintansa kehittämisessä ja lisätä heidän vaikutusmahdollisuuksiaan omassa asiassaan. Voimaannuttava arviointi painottaa syvän ja laajan osallistumisen lisäksi käytännön elämään vaikuttamista ja konkreettisten muutosten aikaansaamista. Kehittävässä arviointitraditiossa olennaista on, että arviointi on muutosvoima ja oppimista tapahtuu jo arviointiprosessin aikana. Jopa tilivelvollisuus voi olla viisasta (*”intelligent accountability”*), mikäli se vahvistaa luottamusta, edistää osallisten identiteettiä ja

auttaa asettamaan pitkän tähtäimen tavoitteita ja katsomaan tulevaisuuteen. Tämä muuttaa perinteistä tilivelvollisuuden arviointisuhdetta niin, että myös osalliset kantavat vastuuta arvioinnista ja jakavat sen riskit arvioitsijoiden kanssa. Voimaannuttavissa, oppimista edistävissä arvioinneissa käytetään tiedon tuottamiseksi usein itsearviointia ja reflektiota. (Crooks 2002; O’Neil 2002; Rökköläinen 2011; Rökköläinen & Räisänen 2013; Poikela & Rökköläinen 2006; ks. myös Patton 1997; 2002.)

Luottamus ilmenee erityisesti arvioinnin kohteen ja arvioijan suhteen luonteessa. Luottamusta edistävässä arvioinnissa arvioijan rooli muuttuu ohjaavaksi eikä täydellinen kontrolli eikä objektiivisuus (arvioijan ulkopuolisuus) ole mahdollista, vaan myös arvioija on osallisena arviointiprosessissa. Arvioinnin hyödyllisyys ja käyttökelpoisuus edellyttävät, että arviointi toteutetaan läheisessä yhteistyössä arviointitiedon tuottajien, arvioinnin kohteen ja tiedon käyttäjien kanssa ja arviointi kehittää samalla arvioitavaa toimintaa. Arvioijan tehtävänä on varmistaa sekä arvioinnin kohteen osallisuus arviointikysymysten asettamisessa että arviointitulosten oikeudenmukainen käyttö. Palaute on olennainen osa kehittävää ja luottamusta edistävää arviointia, ja ihmisillä tulee olla mahdollisuus itse tarkistaa ja arvioida tiedon luotettavuus. Arvioinnin kohteena olevat ovat oman toimintansa aktiivisia reflektioijia, he ovat osallisina arviointiprosessissa ja heillä on siinä vastuuta ja vaikutusvaltaa (ks. esim. O’Neil 2002). Luottamusta edistävässä arviointikulttuurissa painotetaan organisaatioiden ja yhteisöjen omaa laadukasta hallinnointia eikä niinkään kontrollia ulkoapäin. Tällöin arviointitarve nousee ja arviointikysymykset asetetaan toiminnan sisältä. Osallistava arviointi perustuu yhdessä neuvoteltuun arvoperustaan. (Ks. esim. Rökköläinen 2011.)

Osallistavista ja voimaannuttavista arvioinneista on siirrytty uudelleen painottamaan arviointien tulosten hyödyntämistä ja arvioinnin tuloksista oppimista muutosvoiman lähteenä. Näkemykset siitä, että uutta tietoa antava arviointiprosessi on hyödyllinen väline päätöksentekijöiden työssä ja sovellettaessa kehittämistyön tuloksia uusissa kehittämiskohteissa, ovat voimistuneet organisaatioiden vahvistaessa tiedolla johtamista (*knowledge management*) ja oppimista tuloksista (esim. Mayne 2008; 2011; Vähämäki 2017; Vähämäki, Schmid & Molander 2011; Vähämäki & Verger 2019). Tiedon tuottamisen tapana on entistä useammin itsereflektio ja aktiivinen dokumentointi eli arvioinnin kohde itse tuottaa arviointitietoa aktiivisesti ja systemaattisesti ja on vahvasti osallisena arviointiprosessissa. Tällöin arvioinnin käyttökelpoisuus (*utility*) tarkoittaa, että arviointi palvelee käyttäjän tiedontarpeita ja arviointitulokset ovat luotettavia, jotta niiden pohjalta on mahdollista tehdä muutoksia. Arvioinnin toteuttamiskelpoisuus viittaa arvioinnin käytännön toteuttamisen järkevyyteen ja realismuuteen (vrt. myös Patton 2002; 2016; Rossi ym. 2005).

Arviointia osana tiedolla johtamista ja tuloksista oppimista on ryhdytty painottamaan esimerkiksi kehityspolitiikkaan ja kehitysyhteistyöhön kohdistuvissa kehitysevaluoinneissa (OECD 2016; 2019; USAID 2017; Ministry for Foreign Affairs of

Finland 2019). Sen lisäksi, että arviointia pidetään välttämättömänä läpinäkyvyyden ja hyvän hallinnoin varmistamiseksi, sillä nähdään olevan tärkeä merkitys demokraattisten prosessien edistämiseksi. Usein arvioinnin kohteena on avun, rahoituskanavien, hankkeiden, ohjelmien ja aloitteiden tehokkuus ja vaikuttavuus. Painotus on ollut tilivelvollisuudessa sekä politiikkatavoitteiden, strategisen suunnittelun ja päätöksenteon varmistamisessa. Myös näkemys tulosperustaisuudesta ja selkeiden arviointikriteerien tarpeesta vahvistui vaikuttavan kehitysyhteistyön ja sen arvioinnin perustana. Kehitysevaluoinnit toteutetaan usein kuitenkin hyvin kompleksisissa tilanteissa, läpileikkaavien teemojen ja (poliittisten) vaatimusten ristipaineissa ja ongelmat ovat hyvinkin viheliäisiä (*wicked problems*), eikä muutosta ole yksiseitteistä todentaa. Viime aikoina onkin ryhdytty entistä painokkaammin edellyttämään jälleen arvioinnin hyödyllisyyttä, kehittävyttä ja oppimisen mahdollistamista. Tällöin evaluoinnin lähtökohtana on kontekstuaalisuus eli tarvelähtöisyys ja tulosten soveltaminen paikallisiin olosuhteisiin. Käytäntöyhteisöt (*communities of practice*) ovat nimitäin merkittäviä tiedon jalostamisessa, tiedon muuntamisessa ymmärrykseksi (esim. Bester 2016; 2008). Myös oppimisen ja tulosohtauksen (ns. *results-based management*) yhteyttä on ryhdytty painottamaan kehitysyhteistyön toimeenpanossa vaikuttavien tulosten välttämättömänä ehtona (esim. OECD 2014; 2016; 2019).

On osoittautunut, että evaluointien yhteydessä oppimisesta puhutaan kuitenkin hyvin yleisesti eikä useinkaan erotella sitä, kenen oppimisesta on kysymys (yksilön, yhteisön vai organisaation vai kokonaisten systeemien). Usein painottuu myös evaluointien tulosten hyödyntäminen eikä niinkään oppiminen arviointiprosessissa. Oppiminen määritellään helposti kapeasti tulosten levittämisenä ja hyvien käytäntöjen jakamisena. Lisäksi tuloksista oppiminen on harvoin mielletty tekemällä oppimisena omassa työssä. (Ks. esim. Vähämäki 2017; Vähämäki & Verger 2019.) Tämän vuoksi monimutkaistuvissa ympäristöissä muutosta tukevaa systeemistä ymmärrystä on ollut evaluoinneissa vaikea tavoittaa. Ulkoministeriö toteutti laaja-alaisen evaluoinnin tietojohtamisesta, tuloksista oppimisesta ja oppien hyödyntämisestä Suomen kehityspolitiikassa ja yhteistyössä (Ministry for Foreign Affairs of Finland 2019). Evaluoinnin mukaan tarvitaan sekä dokumentoitua että hiljaista tietoa tuloksista (mitä?) ja tulosten saavuttamiseen vaikuttavista tekijöistä (miksi? ja miten?). Tulostieto ei siten ole vain indikaattoreita ja dataa saavutuksista, vaan se käsittää myös ymmärryksen siitä, mistä tulokset muodostuvat, miten ne syntyvät, keitä on mukana ja miten niistä opitaan. Oppiminen organisaatiossa puolestaan edellyttää motivaatiota, kannustimia, osaamista sekä mahdollisuuksia ja institutionaalista kysyntää tuloksista oppimiselle. Evaluointi oli teoriaperusteinen, ja se vahvisti ymmärrystä tulosohtaukseen vaikuttavista rakenne- ja prosessitekijöistä ja auttoi selkiyttämään siihen liittyvää käsitteistöä.

Kompleksisten systeemien haastavuus on ohjannut systeemisen johtamisen malleja kohti kestävästä kehitystä. Niissä yksi keskeinen elementti on oppiminen, mutta muutoksen johtamista ei nähdä kronologisena prosessina, vaan sitouttaminen, moti-

vointi, vakuuttaminen sekä läpinäkyvyyden vahvistaminen ja tilivelvollisuusvaateisiin vastaaminen toistuvat siinä usein sykleinä ja eri vaiheet voivat olla samanaikaisia (esim. Dreier, Nabarro & Nelson 2019; ks. myös OECD 2019).

Seuraavaksi tarkastelemme lähemmin arvioinnin murrosta, jossa siirrytään kohti systeemistä ymmärrystä arvioitavista ilmiöistä.

## Muutoksen tukemisesta sen systeemisen ymmärrykseen

Jo ensimmäisten arviointisukupolvien aikana eroteltiin käsitteellisesti summatiivinen, kokoava arviointi ja formatiivinen, kehittävä arviointi. Summatiivinen arviointi tarkoittaa vaikutusten ja tulosten arviointia ja formatiivinen puolestaan prosessiarviointia. Summatiiviset arvioinnit ovat lähtökohtaisesti useimmiten ulkopuolisen arvioijan tekemiä, kun taas formatiiviset arvioinnit itse- ja prosessiarviointeja. (Ks. esim. Scriven 1967; Cronbach 1982.) Voidaan ajatella, että kehittävä arviointi – sellaisena kuin se alun perin nousi esiin (Patton 1994; 1997; 2011) – muotoutui eräänlaiseksi kolmanneksi arviointityypiksi summatiivisen ja formatiivisen arvioinnin rinnalle.

Sittemmin kehittävä arviointi on edelleen kehittynyt arviointiajatteluksi, joka pyrkii erityisesti vastaamaan arvioinnin haasteisiin monimutkaistuvassa yhteiskunnassa, jota luonnehtivat yhteiskunnan monimutkaiset vuorovaikutussuhteet sekä jatkuvat ja nopeat muutokset (ks. Todd & Wolpin 2010; Weijermars & Wesemann 2013). Kehittävän arvioinnin pääasiallisena tavoitteena on yhtäältä tuoda kokonaisvaltaista ymmärrystä monimutkaisen maailman ilmiöistä ja siihen liittyvien eri tekijöiden ja toimijoiden välisistä monimutkaisista ja dynaamisista vuorovaikutussuhteista. Toisaalta se pyrkii tuottamaan reaaliaikaisesti tietoa ja ymmärrystä yhteiskunnan muutos- ja sopeutumiskykyä vahvistamaan. Se nojaa menetelmällisesti sekä ennakointiin, reflektointiin, sopeuttamiseen että moninäkökulmaiseen arviointiin. Nämä lähestymistavat pyrkivät varmistamaan, että arviointi on lähtökohtaisesti moninäkökulmaista, ottaa huomioon useat erilaiset vaihtoehtoiset tulevaisuudet ja vaikutukset sekä on keskeinen osa strategista päätöksentekoa ja organisaation oppimista (Patton 2011; Hyytinen 2017).

Arviointitoiminta on kehittynyt edellisessä luvussa kuvatulla tavalla osana tilivelvollisuusraportointia ja siihen liittyvää mittaamista. Siksi siitä kehittyi vuosien saatossa toimijoiden ja toimenpiteiden olemassaolon oikeuttamisen väline. Arvioinneilla pyrittiin pitkään ennen kaikkea vakuuttamaan, että julkisia varoja käytetään tarkoituksenmukaisesti ja kansalaiset saavat vastinetta maksamilleen veroeuroille. Usein tätä kuvaavat mittarit ovat nojanneet perinteisiin tuottavuutta ja tehokkuutta kuvaaviin mittareihin. Tilivelvollisuus oli pitkään julkisen hallinnon pääasiallinen arvioinnin lähestymistapa.

Julkisten varojen käytön seuraaminen on erittäin tärkeää, mutta perinteisten, mitareihin nojaavien arviointikäytäntöjen on todettu olevan riittämättömiä systeemisiä haasteita tarkasteltaessa ja niiden vaikutuksia hahmotettaessa. Ne perustuvat suoraviivaiseen panos-tuotos-vaikutus-tyyppiseen ajatusketjuun, joka sopii hyvin rajattuihin ilmiöihin, joiden syy-seuraussuhteet tunnetaan. Ne eivät kuitenkaan tuota riittävän reaaliaikaista eivätkä kokonaisvaltaista tietoa systeemisessä kontekstissa.

Perinteisesti arviointi kohdistuu arvojen ja onnistumisten tarkasteluun kapea-alaisesti: tyypillisesti arvioinneissa tarkastelun kohteena on muutos teknologian kehityksessä ja tuottavuudessa. Sen sijaan laaja-alaiset vaikutukset laajempien yhteiskunnallisten arvojen tai kansalaisiin kohdistuvien hyötyjen näkökulmasta, joista esimerkkinä voi mainita yksilön hyvinvointiin ja elämän laatuun liittyvät vaikutukset, ovat jääneet vähäiselle huomiolle. Arvioinnin kohdentuminen vaikutusten teknis-taloudellisiin ulottuvuuksiin johtuu siitä, että niiden muutokset ovat mitattavissa kvantitatiivisesti (Dahlberg 2018). Teknisiin ja taloudellisiin vaikutuksiin kohdentuva lähestymistapa on kuitenkin liian kapea-alainen laajojen systeemisten ja dynaamisten muutosten ja vaikutusten arvioimiseksi (Djellal & Gallouj 2013a; Hyytinen 2017). Yhteiskunnan isot systeemiset haasteet ja niiden vaatimat laaja-alaiset ratkaisut ovatkin vauhdittaneet tarvetta kehittää myös uudenlaisia arvioinnin lähestymistapoja, joilla vaikutusten systeeminen ja dynaaminen luonne saadaan esiin.

Kehittävän arvioinnin konkretisoiminen ja saattaminen käytäntöön arviointityössä edellyttää konkreettisten menetelmien ja lähestymistapojen kehittämistä. Muutostarve on luonut pohjan monikriteeriarvioinnin kehittämiseksi, jossa systeemiin ilmiöihin liittyvää muutosta sekä eri toimijoille syntyvää arvoa ja vaikuttavuutta tarkastellaan monien eri arvojen näkökulmista (Djellal & Gallouj 2013a). Perinteisten teknisten ja taloudellisten arvojen rinnalla monikriteeriarvioinnissa huomio kiinnitetään myös ratkaisujen sosiaaliseen ja systeemiseen luonteeseen sekä niiden synnyttämään laatuun ja arvoon laajemmin yhteiskunnallisesta tai kansalaisten saaman hyödyn näkökulmasta. (Gadrey 2010; Djellal & Gallouj 2010; 2013a; Rubalcaba, Michel, Sundbo, Brown & Reynoso 2012.) Tavoitteena on tehdä näkyväksi sellaiset vaikutukset, jotka eivät ole materiaalisia tai helposti numeroilla mitattavissa monimutkaisessa ja systeemisessä toimintaympäristössä.

Perustelu uudenlaisen ja laajemman arvioinnin lähestymistavan tarpeelle nojaa tukevasti ”laaja-alaista innovaatiota” koskevaan keskusteluun (Dosi, Freeman, Nelson, Silverberg & Soete 1988; Kline & Rosenberg 1986; Lundvall 1992; Nelson & Winter 1982). Keskustelu nostaa polttopisteeseen ratkaisujen systeemisyiden: yhteiskunnan isoihin haasteisiin vastaavien ratkaisujen kehittäminen ja käyttöönottoaminen ovat luonteeltaan monimutkaisia ja vuorovaikutteisia prosesseja, jotka sisältävät paljon epävarmuustekijöitä. Systeemisyys ei liity yksinomaan kehittämisprosessin vaan myös ratkaisujen luonteeseen. On itsestään selvää, että isojen haasteiden ratkaiseminen edellyttää useiden eri teknologioiden ja niihin kiinnittyvien palvelujen

yhdistelmiä (Harrison, Klein & Browne 2010). Sen lisäksi niiden käyttöönotto ja leviittäminen edellyttää laajasti muutoksia järjestelmän eri tasoilla aina päätöksenteosta kansalaisten arjen valintoihin asti (Geels 2002, 2004; Geels & Kemp 2007).

Palveluinnovaatioita käsittelevässä kirjallisuudessa (Djellal & Gallouj 2013b; Rubalcaba ym. 2012) monikriteeriarvioinnin keskeisiksi vaikuttavuuden ulottuvuuksiksi on tunnistettu kuusi näkökulmaa, joiden kannalta hyötyjä ja vaikutuksia tarkastellaan. Näkökulmat ovat (1) teknologinen, (2) talouden sekä markkinoiden kehitys, (3) uudet innovaatiot, (4) vuorovaikutukseen liittyvät tekijät, (5) kansalaisten saamat ja (6) maineeseen liittyvät hyödyt. Monikriteeriarviointia on sovellettu ja kehitetty edelleen erilaisissa systeemisten ilmiöiden konteksteissa vaikuttavuuden varmistamiseksi ja osoittamiseksi. Esimerkiksi yhteiskunnallisten kokeilujen yhteydessä mallia on sovellettu integroimalla monikriteeriarviointia kehittävää arviointia ja oppimista tukevaan vuorovaikutteiseen oppimisprosessiin (Hyytinen, Saari & Elg 2019). Moninäkökulmaisuus arvioinnissa tekee näkyväksi kokeilujen kokonaisvaltaiset ja laaja-alaiset vaikutukset. Se kiinnittää huomiota tasapainoisesti kokeilujen sosiaalisiin (ihmiseen ja yhteisöön liittyviin) ja teknistaloudellisiin piirteisiin. Kokeilun arvo on punnittava myös sen kautta, millaisia kokemuksia se on saanut aikaan käyttäjissä ja lähiyhteisössä. Kokeilujen laaja-alaisia vaikutuksia tarkastellaan mallissa seuraavien ulottuvuuksien avulla: vaikutukset kansalaisiin, työntekijöihin ja väestöön sekä brändiin, palvelujen ja teknologioiden integroitumiseen sekä talouteen. Mallin vuorovaikutteisuus (Patton 2011; Saari & Kallio 2011) tuo yhteisen pöydän ääreen kokeilun toteuttajat, niiden käyttäjät ja kokeilutoimintaa resursoivat tahot. Yhdessä he punnitsevat kokeilujen onnistumista ja tunnistavat keinoja niiden hyötyjen ja vaikutusten varmistamiseksi toteutuksen eri vaiheissa. Parhaimmillaan aktiivinen vuorovaikutus toimijoiden kesken toimii kehittäjäjoukon yhteisenä oppimisalustana sekä tukee jatkuvaa oppimista ja toiminnan suuntaamista läpi kokeilun.

Systeemisyyden tarkastelemiseksi ja ymmärtämiseksi on kehitetty useita erilaisia menetelmiä ja lähestymistapoja, joita arviointitoiminnassa on enenevästi viime vuosina hyödynnetty. Agenttipohjainen mallinnus, verkostanalyysi ja systeemidynamiikka ovat esimerkkejä lähestymistavoista, joilla systeemin osatekijöiden välistä vuorovaikutusta pyritään ymmärtämään (Hanneman & Riddle 2011; Helbing 2012; Holz ym. 2015; Williams & Hummenbrunner 2011). Eri lähestymistavoilla on omat perustelunsa ja kannattajansa; lähestymistavan valinta myös perustuu tarkastelun käyttökohteeseen (Helbing 2012; Williams & Hummenbrunner 2011).

Yleisesti tarkasteltuna systeemiajattelu tarjoaa vaihtoehdoisen lähestymistavan ymmärtää vaikutusten syntymistä ja vaikutusketjuja verrattuna perinteiseen input-output-analyysiin. Systeemiset lähestymistavat tekevät näkyväksi muutoksen mekanismit, joiden välityksellä interventiot ja panostukset muuttuvat tuloksiksi ja vaikutuksiksi (Chen 2005, 231). Toisin sanoen ne pureutuvat niin sanottuun arvioinnin mustaan laatikkoon. Perinteinen loogiseen malliin perustuva arviointi ei auta ym-

märtämään niitä mekanismeja ja osatekijöitä, joilla on merkitystä vaikuttavuuden aikaansaamisessa (Dyehouse, Bennett, Harbor, Childress & Dark 2009, 187), kun taas systeemimallit kiinnittävät hyvinkin yksityiskohtaisesti huomion eri tekijöiden ja toimijoiden välisiin monimutkaisiin kytkentöihin ja dynaamisiin vuorovaikutussuhteisiin, jotka puolestaan auttavat ymmärtämään tekijöitä jotka yhtäältä estävät tai toisaalta vauhdittavat vaikuttavuuden syntymistä (Merrill ym. 2013).

Vaikka viime vuosina systeemiseen arviointitapaan on kohdistunut paljon kiinnostusta (Cabrera ym. 2008; Dyehouse ym. 2009; Mayne 2012; Nieminen, Hyytinen, Salminen & Ruutu 2020; Nieminen & Hyytinen 2015; Patton 2011; Williams & Hummelbrunner 2011), se ei vielä ole valtavirtaa arvioinnissa ja siksi on saattanut jäädä vieraaksi monille arvioinnin ammattilaisille. Tätä on selitetty kirjallisuudessa yhtäältä lähestymistapojen moninaisuudella (Hargreaves & Podems 2012) ja toisaalta perinteisten tieteellisten raja-aitojen olemassaololla – lähestymistapojen epistemologisten perusteiden eroista erilaisiin tutkimusstrategioihin. Siksi erilaisia lähestymistapoja ei ole lähdetty yhdistämään ja hyödyntämään erityisesti yhteiskuntatieteelliseen tradition nojaavien arvioitsijoiden keskuudessa (Hargreaves & Podems 2012). Systeemiset lähestymistavat perustuvat tyypillisesti luonnontieteelliseen tutkimusperinteeseen ja pyrkivät luomaan kuvan vaikutusten syntymisestä selkeiden vuorovaikutus- ja riippuvuussuhteiden kautta. Huolimatta siitä, että ylläkuvatut systeemiset arviointitavat antavat dynaamisen kuvan muutoksesta ja eri tekijöiden ja toimijoiden välisestä vuorovaikutuksesta, saattavat ne yksinkertaistaa liiaksi koko ajan monimutkaistuvia ilmiöitä. Haasteista huolimatta on tärkeää, että arvioinnin ammattilaiset tutustuvat systeemijatteluun ja hyödyntävät arvioinnin kohteeseen sopivia systeemisiä menetelmiä ja lähestymistapoja (Cabrera ym. 2008; Williams & Imam 2007).

Erilaisten systeemisten lähestymistapojen hyödyntäminen tukee yhteiskunnan toimintojen kokonaisvaltaista kehittämistä. Tällöin ymmärretään, että kokonaisuus on enemmän kuin osiensa summa. Esimerkiksi suomalaisen innovaatiojärjestelmän kehittäminen ei voi rajautua vain TKI-toimintojen tai rahoituksen kehittämiseen, vaan se on samaan aikaan sidoksissa myös koulutusjärjestelmän toimivuuteen, kaupunkisuunnitteluun, liikenteen ja logistiikan ratkaisuihin, kokonaisturvallisuuteen tai sosiaaliseen tasa-arvoon. Ilmiölähtöisessä tarkastelussa (ks. Raisio, Jalonen & Uusikylä 2018; Lähteenmäki-Smith & Virtanen 2020) siirrytään väistämättä rajatusta systeemisestä arvioinnista laajempaan kompleksisuuden arviointiin.

## Arviointia kaaoksen reunalla – kuinka kompleksisuus haastaa arvioinnin?

Edellä on kuvattu sekä osallisuuden ja oppimisen merkitystä arvioinnissa että monitahoarvioinnin ja systeemisen arvioinnin erityispiirteitä suhteessa tavoitteiltaan perinteisempään tilivelvollisuuden arviointiin. Tarkastelussa todettiin, että systemisessä arvioinnissa kiinnitetään huomiota ilmiöiden keskinäisriippuvuuksiin ja ymmärretään, että yhteen kytkeytyneessä maailmassa kokonaisuus on enemmän kuin osiensa summa. Systeemisen arviointiajattelun taustalla on usein luonnontieteellisestä (ekologisesta) ajattelusta kumpuava käsitys siitä, että häiriötilojen jälkeen systeemi pyrkii aina takaisin tasapainotilaan. Tässä osiossa haluamme haastaa tämän käsityksen ajatuksella, että systeeminen epätasapainotila ei ole mikään hetkittäinen poikkeama, vaan jatkuvan emergenssin ja kompleksisuuden aikaansaama normaali tila. Ei ole tasapainotilaa uutena normaalina, johon päädytään sen jälkeen, kun häiriötilasta on selvitty. Kaaoksen reuna on eräänlainen transiitotila järjestyksen ja epäjärjestyksen välillä. Tämä siirtymävyöhyke on rajatun epävakauden alue, joka saa aikaan jatkuvan dynaamisen vuorovaikutuksen järjestyksen ja häiriön välillä. Tämä nostaa esiin kysymyksiä: Millainen arviointi soveltuu kompleksiseen, keskinäisriippuvaiseen ja jatkuvassa muutoksessa olevaan maailmaan? Miten näkemys haastaa perinteisiä arviointitiedon hyödyntämiseen ja oppimiseen liittyviä konventioita?

Kompleksisuusajattelua on viimeisen parinkymmenen vuoden aikana sovellettu mitä erilaisimpien ilmiöiden yhteydessä (Mitleton-Kelly 2003; Byrne & Callaghan 2014; Bale, Vargara & Foxon 2015; Stroh 2015; Ison & Straw 2020). Sen avulla on jäsennetty muun muassa poliittishallinnollisten instituutioiden haasteita, organisatoristen muutosprosessien läpivientiä, innovaatioiden syntymistä ja omaksumista, liiketoimintaverkostojen toimintaa sekä uusien teknologioiden leviämistä. Kompleksisuuslinssit auttavat näkemään ongelmat ja haasteet uudessa valossa, mikä on välttämätöntä vaikuttavien uusien ratkaisujen löytämiselle. Väitämme, että kompleksisuuslinssin avulla voidaan rakentaa kielellinen silta eri alan tutkijoiden, arvioijien, päättäjien ja kansalaisten välille tavalla, joka auttaa tunnistamaan ratkaisevia käännteitä ja tekee epävarmuudessa ja tietämättömyydessä tarpomisesta paitsi siedettävää, myös hyödyllistä. Kompleksisuusajattelussa maailma näyttää monitulkintaisena kokonaisuutena. Siinä on lukematon määrä toisistaan riippuvaisia alkuarvoja. Se toimii oman historiansa kokemuksista, tulevaisuutensa oletuksista ja nykyhetken tulkinnoista käsin. Asian ydin on tavoittaa, mitä nämä eri tulkinnot ja näkökulmat synnyttävät vuorovaikutuksessa keskenään ja miten ne muokkaavat laajempaa kokonaisuutta.

Kompleksisuuden käsite korostaa, että järjestelmän osatekijät voivat itseorganisoi-  
tua ja synnyttää näennäisesti koordinoitua ja adaptiivista käyttäytymistä jopa ilman keskushallintoa tai keskitettyä johtoa (Klijn 2008) ja näin vahvistaa järjestelmän resi-



lienssiä (Duit & Galaz 2008; Duit, Galaz, Eckerberg & Ebbeson 2010). Organisaatioissa resilienssi ei ole vain sitä, että etukäteen varaudutaan tulevaan, vaan ennen kaikkea se on järjestelmän kyky toimia mukautuvasti ja ketterästi yllättävissä tilanteissa. Ei riitä, että johto varautuu tulevaan luomalla vaihtoehtoisia tulevaisuuden skenaarioita. Järjestelmän rakenteiden ja yhteistyön muotojen tulisi lähtökohtaisesti olla resiliентtejä (Hyytiälä 2020). Arvioinnin näkökulmasta ollaan perustavaa laatua olevien kysymysten äärellä. Siirryttäessä arvioimaan systeemisii ominaisuuksia, kuten emergenssiä, epälineaarisuutta ja adaptaatiota, joudutaan väistämättä tarkistamaan monia arvioinneissa usein esiintyviä pinttyneitä oletuksia tai käytettyjä menetelmiä: tulosperustaisuutta, kustannus–hyöty-ajattelua, lineaarista tai syklistä oppimisenäkökulmaa sekä muutosteoriaa ja niin edelleen. (Uusikylä 2019.) Arvioitsijoiden tai arviointitukijoiden kiinnostus kompleksisuutta kohtaan näkyy aihealueen julkaisumäärissä. Google Scholar -haku sanoilla [evaluation&complexity&governance] vuosina 2016–2020 antaa yhteensä 159 000 osumaa. Vaikka mukana onkin tämän artikkelin kannalta vähemmän relevantteja osumia, kertoo se kuitenkin yleisestä kiinnostuksesta aiheeseen arviointitukijoiden keskuudessa. Seuraavassa pyritään lyhyesti hahmottamaan, mistä kompleksisuusteoriassa on kyse ja mitä kompleksisuusajattelun peruskäsitteet voisivat tarkoittaa arvioinnin näkökulmasta.

Kompleksisen vaikuttavuusarvioinnin lähtökohtana on muutoksen dynamiikan hahmottaminen keskinäisriippuvaisten ilmiöiden ja toimijoiden vuorovaikutuspintojen kautta. Tällöin muutos ei ole lineaarista, vaan palautemekanismit limittyvät ilmiöiden rajapintoihin. Samoin muutoksen dynamiikka ei noudata volyyymiin pohjautuvaa vaikutusajattelua vaan spiraalista kehittymispolkua, jossa pienillä toimintakäytäntöihin, mentaalimalleihin ja käyttäytymiseen vaikuttavilla muutoksilla saattaa olla systeemisellä tasolla hyvinkin merkittävä vaikutus. Mallin lähtökohtana on holistinen ajatus siitä, että kokonaisuutta ei voida johtaa osien summasta. Useimmat seuranta- ja indikaattorijärjestelmät (esim. kilpailukykyindeksit, Pisa-mittaukset jne.) kuitenkin perustuvat juuri vanhakantaiseen reduktionistiseen ajatteluun. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin se, että panoksia ja tuotoksia/vaikutuksia analysoimalla tai panos–tuotos- tai panos–vaikutus-suhteita tarkastelemalla emme vielä ymmärrä, millaisten mekanismien kautta muunto tapahtuu. Toiminnan kehittämisen ja oppimisen näkökulmasta tämä on kuitenkin välttämätöntä. Mikäli haluamme vapautua vaikuttavuusharhasta ja siitä mahdollisesti seuraavista virhepäätelmistä, meidän on avattava makrotason kausaalinen suhde meso- ja mikrotason muuntomekanismien kautta (Uusikylä ym. 2018; Uusikylä 2019).

Jotta vaikuttavuustavoitteen (esim. yritysten kilpailukyvyyn kasvu, maahanmuuttajien kotoutumisen toteutuminen, kehitysmaiden naisten yhteiskunnallisen aseman parantuminen) alla toteutetuilla toimenpiteillä (lainsäädäntöuudistukset, kokeilut, pilotit, ohjelmat, keskustelunavaukset jne.) voitaisiin saavuttaa haluttuja vaikutuksia tai vaikuttavuutta, tulee toimintaan osallistuneiden organisaatioiden tai yksilöiden si-

säistää ne ja ottaa mallit tai uudet ajatukset osaksi toimintaa. Vaikutusketju voi edetä organisaation kautta (esim. strategiat tai prosessit) yksilötasolle tai ilman organisaation välitystä henkilöltä toiselle. Sisäistetyt innovaatiot tai uudenlainen ajattelutapa eivät kuitenkaan välttämättä vaikuta konkreettisesti, elleivät ne johda ole käyttäytymisen muutokseen. Vasta kun yksilöt alkavat toimia toisin, voi systeeminen muutos levitä. Perinteisesti organisaation toiminnan on katsottu muuttuvan yksilöiden toiminnan muutoksen summana. Tuoreessa organisaatiokirjallisuudessa (Centola 2018) on korostettu, että käyttäytyminen leviää yksilöltä toiselle tehokkaimmin ”tartunnan kautta”, esimerkiksi voimakkaiden mielipidevaikuttajien tai muutosagenttien vaikutuksesta. Tällainen tartunta voi lähteä hyvinkin nopeaan, jopa eksponentiaaliseen kasvuun tietyn kynnyksarvon ylittyessä. Tällöin tapahtuu niin sanottu *tipping point* -ilmiö. Tietyn ajallisen viiveen jälkeen yksilö- ja organisaatiotason toiminnallinen muutos näkyy järjestelmätasoisena muutoksena.

Seuraavassa tarkastelemme keskeisten kompleksisuusteoreettisten käsitteiden yhteyttä arviointien käsitemaailmaan ja arvioinneissa käytettyihin menetelmiin. Tarkastelu on tiivistetty taulukkoon 12.1.

Taulukko 12.1. Kompleksisuusteoreettiset käsitteet arvioinnissa.

Käsite	Määritelmä	Merkitys arvioinnin kannalta
<b>Emergenssi</b>	Emergenssi (ilmaantuminen) viittaa uusien, odottamattomien rakenteiden, mallien tai prosessien syntyymiseen kompleksisessa järjestelmässä. Syntyvää kokonaisuutta ei voida ennustaa sen perusteella, mitä sen osista tiedetään. Näennäisesti asiat vain tapahtuvat ilman mitään erityistä ja tunnistettavissa olevaa syytä. Syntyvä kokonaisuus ei koostu vain osatekijöistä. Syntyvät yksiköt voivat olla vuorovaikutuksessa niiden osien kanssa, joista ne ovat syntyneet.	Emergenssiä voi lähestyä parhaiten formatiivisen arvioinnin lähtökohdista. Siinä arviointi on tiiviissä yhteydessä toiminnan kautta muotoutuvaan kokonaisuuteen. Monet reaaliaikaisen arvioinnin asetelmat pyrkivät myös samaan. Ongelmaksi saattaa muodostua puutteellinen ymmärrys emergenssin tekijöistä ja näiden välisistä interaktioista (vrt. alaspäin suuntautuva kausaatio)
<b>Itseohjautuvuus</b>	Itseohjautuvuus on enemmän tai vähemmän spontaani prosessi ilman ulkoista pakottamista tai hallintaa. Itseohjautuvuutta tapahtuu, kun järjestelmät vaihtavat tietoja, ryhtyvät toimiin ja sopeutuvat jatkuvasti toisten toimiin sen sijaan, että jokin keskitetty taho asettaisi sitovaa suunnitelmaa. Vaikka suunnittelua tai hallintaa ei ole keskitetysti, järjestäytyminen tapahtuu jatkuvasti mukautuen toimintaympäristön parhaimman sopivuuden löytämiseksi.	Perinteinen tavoitteisiin sidottu arviointi ei kykene ottamaan huomioon itseohjautuvuutta, ellei se nimenomaisesti ole ennakkoon määritelty toiminnan tavoite tai päämäärä. Itseohjautuvuuden tunnistaminen edellyttää arvioinnilta adaptiivista lähestymistapaa. Tähän on yhdistettävä myös arvioinnin oma itsereflektio, so. arviointijoiden tulee kaiken aikaa kriittisesti tarkastella oman ymmärryksensä muodostumista ja arvioinnin sekä kohteen välisen dialogin toimivuutta.

<b>Kytkeytyneisyys ja keskinäisriippuvuus</b>	Suurin osa järjestelmistä on sisäkkäin muissa järjestelmissä ja monet järjestelmät ovat pienempien järjestelmien osia. Tavat, joilla järjestelmän toimijat muodostavat yhteyden ja liittyvät toisiinsa, ovat kriittisiä järjestelmän selviytymisen kannalta, koska näistä yhteyksistä muodostuvat toimintamallit ja kaavat sekä takaisinkytkennät.	Arvioinnissa toimijoiden väliset suhteet ja suhderakenteen ovat joskus tärkeämpiä kuin toimijat itse. Kaikki järjestelmät ovat olemassa omassa ympäristössään, ja ne ovat myös osa tätä ympäristöä. Arvioinnin kannalta voi olla vaikeaa erottaa, mikä on ympäristön vaikutus toimintaan ja toiminnan vaikutus ympäristöön koska ne muokkaavat toisiaan samanaikaisesti.
<b>Epälineaarisuus ja palautemekanismit</b>	Epälineaarisuus tarkoittaa, että järjestelmän käyttäytyminen ei välttämättä riipu alkutilojen arvoista. Epälineaarisuus voi aiheuttaa epäsuhtaa syiden ja seurausten välillä – ts. vähäpätöiset syyt tai toimenpiteet voivat saada aikaan merkittäviä vaikutuksia ja päinvastoin. Palaute vaikuttaa järjestelmän käyttäytymiseen. Positiivinen palaute parantaa järjestelmän kykyä (stimulointi), kun taas negatiivisen palautteen vaikutukset ovat päinvastaiset (tasapainottaminen). Positiivinen ei liity ”hyvään” eikä negatiivinen ”huonoon” vaan ne ovat systeemisistä vaikutuksia.	Tämä haastaa vaikuttavuusarviointien kausaalimallit, muutoksenteoriat ja loogiset viitekehukset. Näissä ns. <i>logic</i> -malleissa pyritään <i>a priori</i> -tiedon pohjalta kuvaamaan vaikutusketjuja. Kompleksisessa arvioinnissa näiden tulisi löytyä aineiston ja sen tulkinnan kautta.
<b>Dissipatiiviset rakenteet ja kaaoksen reuna</b>	Joskus järjestelmässä voi tapahtua merkittävä muutos uuteen vaiheeseen, jota hallitsevat erilaiset attraktorit. Dissipatiiviset rakenteet viittaavat vaihesiirtoon, symmetrian rikkoutumiseen ja useiden vaihtoehtojen avautumiseen. Kompleksinen järjestelmä ajautuu toistuvasti kohti kaaoksen reunaa tai kauemmaksi tasapainotilasta.	Arvioinneissa attraktoreiden ja dissipatiivisten rakenteiden tunnistaminen vaatii järjestelmän herkkää ymmärrystä ja äärimmäisen hienovaraisia menetelmiä, joiden kautta systeemidynaamiset siirtymät voidaan havaita. Useimmiten näiden perustaksi ei ole löydettävissä perinteisessä mielessä vahvaa empiiristä evidenssiperustaa.

Taulukossa 12.1 on kuvattu eräiden kompleksisuusteoreettisten käsitteiden sisältöä ja niiden suhdetta arviointiin. Kompleksisessa arvioinnissa (ks. Byrne 2005; 2013; Patton 2011; Uusikylä 2019) arvioitsija ei voi tukeutua perinteisen, reduktionistisen ohjelma-arvioinnin kausaalimalleihin tai kokeellisiin asetelmiin. Byrne (2013) toteaa, että tutkijoiden tai arvioijien tulisi keskittyä pidemmän ajan muutosanalyysiin ja paikantaa näiden kautta muutoksen dynamiikka ja sen taustalla olevat käyttäytymis- tai toimintakaavat. Donella Meadows (2008, 170) ilmaisee asian vielä tyylikkäämmin:

Before you disturb the system in any way, watch how it behaves. If it's a piece of music or a fluctuation in a commodity price, study its beat. If it's a social system, watch it work. Learn its history.

Byrne ja Callaghan (2014) toteavat, että kompleksisten järjestelmien arvioinnissa kausaalisten vaikutusketjujen sijaan tulisi tarkastella systeemin muutosta ohjaavia sääntöjä ja prosesseja. Taulukon 12.1. mukaisesti kompleksisen arvioinnin tulisi pyrkiä

ottamaan systeemisen muutoksen dynamiikka haltuun kokonaisvaltaisen, pitkäjänteisen ja systeemin murroskohtiin keskittyvän tarkastelun kautta.

Kompleksisten systeemien, prosessien tai rakenteiden arviointi ei hylkää aiemmin sovellettuja arvioinnin kriteereitä, kuten laatu, tehokkuus, tuottavuus tai vaikuttavuus, vaan tuo lisätulkintaa niiden määrittelyyn. Esimerkiksi valtion virasto A voi toteuttaa oman palvelutuotantonsa hyvin laadukkaasti, tehokkaasti tai kustannus-  
tehokkaasti, mutta jos se tuottaa palvelunsa irrallisena palveluekosysteemin muusta toiminnasta, se voi omalta osaltaan jopa vaikeuttaa tai heikentää palvelun kokonaisvaikuttavuutta. Tämä on tyypillinen osaoptimointiongelma. Kompleksisessa arvioinnissa korostuu holistinen näkökulma, jonka mukaan kokonaisuus on enemmän kuin osiensa summa. Näin myös arvioinnin tulisi kyetä tarkastelemaan laajempia ilmiökokonaisuuksia ja ymmärtää niiden systeemistä dynamiikkaa, verkostovaikutuksia ja nopeasti muuttuvia toimintatilanteita. Erityisesti nopeasti muuttuvat toimintatilanteet korostavat adaptiivisuutta, jota tarkastellaan seuraavaksi.

## Synteesi ja kohti adaptiivista arviointia

Olemme edellä hahmotelleet arviointiajattelun (paradigman) muutoksia kolmen eri vaiheen kautta: 1) siirtymä tilivelvollisuudesta oppimiseen, osallisuuteen ja kehittämiseen, 2) siirtymä osallisuuden ja yhteisen kehittämisen näkökulmasta tulosten hyödyntämiseen ja 3) siirtymä systeemiseen ja kompleksiseen arviointinäkökulmaan. Nämä kaudet eivät luonnollisesti esiinny selvärajaisina vaan jatkuvasti myös päällekkäisinä ja liukuvina. Tilivelvollisuuden muodot liukuvat tiukasta tavoitesidonnaisuudesta kehittävän arvioinnin muutosorientaatioon, osallisuus jalostuu yhteisen merkityksen muodostamisesta yhteiskehittämiseen ja kokeilukulttuuriin, systeemisyys ja kompleksisuus menevät limittäin ja niin edelleen. Tästä huolimatta on mielekästä tarkastella näitä erillisinä näkökulmina arvioinnin kehittämiseen. Taulukossa 12.2 olemme eritelleet kunkin murroksen syitä, ratkaisuja ja uuden näkökulman siirtymistä osaksi arviointikäytäntöjä.

Taulukossa on esitetty arviointinäkökulmien keskeiset siirtymät 1980-luvun lopulta vuoteen 2020. Siirtymien saumakohtia olisi myös mahdollista määritellä uusien mallien, viitekehysten tai näkökulmien lanseerauksen kautta. Tällaisia olisivat esimerkiksi konstruktivistinen arviointinäkökulma, realistinen arviointi, käyttäjälähtöinen arviointi, luottamukseen perustuva arviointi, systeeminen arviointi ja kompleksisten järjestelmien arviointi. Näihin kaikkiin voidaan kiinnittää taulukossa esitettyjä avaintekstejä tai -julkaisuja. Tässä artikkelissa emme kuitenkaan halunneet lähteä näin yksityiskohtaiseen tarkasteluun, vaan olemme nähneet näkökulmien muutoksen pikemminkin trendinomaisena kuin vaiheittaisena kehittymisenä. Näemme

arviointitraditioiden muutoksen merkitsevän eri painotusten ja lähestymistapojen uudelleen muotoutumista, adaptaatiota arviointitarpeen muuttuessa. Siten edellisen murrosvaiheen traditiot eivät katoa, vaan pikemminkin ne sulautuvat toisiinsa ja saavat uusia sisältöjä arviointiympäristöjen muuttuessa. Esimerkiksi kysymykset arviointisuhteen luonteesta tai arviointitarpeen ja tarkoituksen määrittämisestä ovat läsnä arviointiajattelun muuntuessa murroksesta toiseen, mutta ne ilmaistaan siirtymissä eri tavoin. Siirtymät kertovat myös arviointiyhteisöjen itseohjautuvuudesta sekä kyvystä arvioida omaa toimintaansa ja muuntua. Arvioinnin on löydettävä paikansa osana ketteriä organisaatioita, jotta se voisi edistää organisaatioiden ja koko yhteiskunnan kyvykkyyttä muuntautua tulevaisuutta kohden. Haluamme tällä synteesillä luoda pohjaa adaptiiviselle arviointiajattelulle ja siitä käytävälle keskustelulle.

Taulukossa 12.2 on esitetty perusteluja muutoksen tarpeellisuudesta sekä kunkin uuden näkökulman tarjoamia vastauksia tai ratkaisukeinoja havaittuihin ongelmiin. Näkökulmien välille muodostuu mielenkiintoisia jännitteitä, jotka näkyvät myös seuraavissa siirtymissä. Näin jännitteiden kautta syntyy eräänlainen polkuriippuvuus, jonka ymmärtäminen on tärkeää uuden näkökulman käsitteellisessä haltuunotossa. Lisäksi on muistettava, että jokainen vaihe siirtyy näkökulmana myös seuraavaan ja sitä seuraavaan. Esimerkkinä voidaan nostaa osallisuuden ja vaikuttavuuden välinen jännite. Konstruktivistinen arviointimalli lähti kritisoimaan vahvaan kausaaliselittämiseen perustuvia positivistisia arviointiasetelmia ja tilastollisten aineiston tuottamaa ulkopuolista analytiikkaa. Osallisuutta ja voimaannuttamista korostunut ajattelu puolestaan synnytti vahvaa ymmärrystä toiminnan laadullisista prosesseista ja kehittämisen perusteista, mutta ei pystynyt tarjoamaan selkeää näyttöä toiminnan tuloksista ja vaikutuksista. Tämän tilanteen korjaamiseksi vahvistui arvioinnin hyödyntämistä korostava näkökulma ja realistinen arviointimalli. Tätä taustaa vastaan on varsin todennäköistä, että systeeminen ja kompleksinen arviointiajattelu synnyttää jälleen uuden vastavoiman, joka voi olla luonteeltaan yksinkertainen arviointi. Adaptiivisen arvioinnin funktiona voi silloin olla selkiyttäminen, osittaminen ja pilkkominen ymmärryksen lisäämiseksi. Toisaalta resilienssin vahvistamiseksi adaptiivinen arviointi kohdistuu kehittämisprosessien lisäksi ratkaisuihin ja niiden arviointiin.

Taulukko 12.2. Siirtymät arviointiajattelussa.

Arviointi	Miksi?	Miten? (menetelmät ja lähestymistavat)	Tiedon tarve ja hyödyntäminen	Mikä muuttui?	Keskeiset lähteet
<b>I Murros:</b> Tiilivollisuudesta osallisuuteen ja oppimiseen (1980-luvun lopusta 2000-luvun alkuun)	Positiivinen (laajempi ajatus objektiivisesta mittauksesta taustalla) arviointiparadigma murtui samaan aikaan keskitettyjen suunnittelujärjestelmien kaatumisen kanssa. Arvioinnista haluttiin tehdä innostava, osallistava sekä oppimista ja toimintaa kehittävä väline.	– Osallisuuden lisääminen – Yhteinen tulkinta arvioinnin kohteesta – Arvioitsijan rooli oli fasilitoida muutosta – Pyrkimys voimaantumiseen	– Jaettu ymmärrys ja yhteiset merkitykset – Jatkuvan oppimisen päämäärä – Toiminnan kehittämisen – Asianajo ja vaikuttaminen – Muutoksen aikaansaaminen	+ Ulkoisen arvioinnin ohelle syntyi vahva itsearvioinnin kulttuuri + Arviointi ja kehittäminen saatettiin yhteen – Ongelmana tulosten hyödynnettävyys (relativismi) – Arviointien näyttöperusta jäi epämääräiseksi – Arviointisuhde kontrollista enemmän luottamukseen pohjautuvaksi	Guba & Lincoln 1989); Fetterman 2001; House 1993; 1997; Rossi, Lipsey & Freeman 2004; Patton 1997; Patton, McKegg & Wehipeihana 2016; Räkköläinen 2011 Patton, 1994.
<b>II Murros:</b> Osallistavasta ja voimaannuttavasta arvioinnista tuloksia hyödyntävään arviointiin (2000-luvun alusta 2010-luvun puoliväliin)	Arvioinnin hyödynnettävyys nousi keskiöön. Arviointien yleistyessä ja institutionalisoituessa peräänkuulutettiin niiden hyötyä ja lisäarvoa. Etenkin OECD, Euroopan komissio ja Maailmanpankki ajoivat vahvaa tulosperustaisuutta ja selkeitä arviointikriteereitä.	– Perustettiin arviointiyksiköitä ja julkaistiin arviointimateriaaleja – Käynnistyi keskustelu arviointiosaamisesta, standardeista ja arvioinnin laadusta – <i>Logic</i> -mallit ja muutoksen teorian oppiminen	– Arviointi kytkettiin tulosohtaukseen ja budjetoitiin – Arviointi kytkettiin laajempaan keskusteluun päätöksenteon tietoperustasta – Hyöty ja käytettävyys korostuvat	+ Arviointien vertailtavuus parani (yhteiset kriteerit) + Arviointi-osaaminen lisääntyi – Mekanistisuus ja ritualismi kasvoivat	Patton 1994 EVALSED 2008; OECD 2002 Pawson & Tilley 1997; Pawson 2006)
<b>III Murros:</b> Osallisuudesta systeemisyyteen ja kompleksisuuteen (2010-luvun puolivälistä eteenpäin)	Taustalla oli kasvava ymmärrys siitä, että arvioinnin tulee ymmärtää kohteensa laajemmassa kontekstissa (vrt. realistinen arviointi) ja osana muita systeemejä. Pyrkimys irtautua kapeasta ohjelma-, sektori- ja instituutioperusteisesta tarkastelusta.	– Systeemisen dynamiikan, vuorovaikutusrakenteiden ja polku- ja keskinäisriippuvuuksien arviointi – Irtautuminen lineaarisista syy-seuraus-suhteista – Palautemekanismit ja takaisinkytkennät. – Monitahaisen arviointinäkökulman korostaminen	– Dynaaminen ymmärrys arvioinnin kohteesta – Kehittämisen suunnittaminen oikeisiin vipukohtiin. – Adaptiivisuus	+ Holistinen käsitys arvioinnin kohteesta (ilmiölähtöisyys) + Systeemitökalujen hyödyntäminen mallinnuksessa ja arvioinnissa – Tulosten yleistettävyyden ja kommunikoinnin ongelma – Systeemisen ymmärryksen saavuttamisen vaikeus	Cabrera ym, 2008; Dyehouse ym. 2009; Mayne, 2012; Funnel & Rogers 2011; Patton, 2011; Williams & Hummelbrunner 2011; Hyytinen 2017
	Pyrkimys jatkaa systeemisen arvioinnin kehitystyötä ja soveltaa opittua yhteiskunnan pirullisiin ongelmiin ja kompleksisiin ilmiökokonaisuuksiin. Painottaa voimakkaasti emergenssin ja keskinäisriippuvuuksien merkitystä.	– Kompleksisen systeemin perusominaisuuksien ymmärtäminen – Emergoituvien prosessien tunnistaminen ja arviointi – Sensemaking ja tilannekuvan aikaansaaminen	– Yhteisten tulkintakehikoiden hahmottaminen – Dialogisuus ja yhteinen tilanteen määrittely – Vuorovaikutus-rakenteiden analysointi – Analyysistä synteeseihin	+ Arviointien suunnittaminen pirullisiin ongelmiin ja kompleksisiin ilmiöihin + Uudenlaisen käsitteistön lanseeraaminen – Vaikeaselkoisuus ja kommunikaatio-ongelmat – Vaikeus tarjota vahvaa näyttöä	Pawson 2013; Byrne 2013; Patton 2011; Uusikylä 2019; Ramalingam 2013; Frej & Ramalingam 2011; Forss, K. & Schwartz, R. 2011

Arviointi on viime kädessä aina sidoksissa arvioinnin kohteeseen. Esimerkiksi ohjelma-arvioinnissa ohjelman rakenne-, logiikka ja ”ideologia” asettavat voimakkaita reunaehdoja arvioinnille. Adaptiiviset ohjaus- ja ohjelmointiperiaatteet pyrkivät hyö-

dyntämään kompleksisuusteoriaa ja systeemiajattelua. Ne pyrkivät ymmärtämään, miten eri elementtien väliset yhteydet vaikuttavat toisiinsa ja miten ne tuottavat muutosta (Bain ym. 2016, 23). Toisin kuin perinteisessä, lineaarisessa ohjelma-ajattelussa, adaptiivinen ohjelmointi tarkoittaa ohjelmien suunnittelua ja toteuttamista tekemällä oppimisen kautta, jatkuvasti tutkimalla, kokeilemalla ja testaamalla ja mukauttamalla erilaisia lähestymistapoja koko ohjelmaprosessin ajan, jolloin paikalliset kumppanit ja sidosryhmät voivat tunnistaa ongelmat ja työskennellä yhdessä ratkaisujen kehittämiseksi (Derbyshire & Donovan 2016, 29). Adaptiivinen ohjelmointi ja arviointi korostavat jatkuvaa oppimista, kokeilukulttuuria ja emergenssiä. Näin sekä ohjelmatyötä että arviointia tehdään kentällä, joka on usein monimutkainen, arvaamaton ja nopeasti muuttuva (Ramalingam 2013; Frej & Ramalingam 2011).

Adaptiivinen arviointi on suhteellisen uusi käsite. Eoyang ja Oakden (2016) ovat korostaneet, että arvioitsijoiden tulee herkästi tunnistaa monimutkaisten ohjelmien mallit ja ymmärtää niiden dynamiikka ja interventiologiikka sidosryhmille merkityksellisillä tavoilla. Tällaisessa työotteessa synergia arvioinnin ja ohjelmatyön välillä syntyy kompleksisuusteorian ja adaptiivisen ohjelmaymmärryksen välisen vuoropuhelun kautta. Wallenius, Uusikylä ja Tran Minh (2019) sovelsivat adaptiivisen ohjelmatyön ajatusta samoin kuin sen tueksi kehitettyä systeemistä arviointimallia Suomen ja Vietnamin välisen innovaatiokumppanuusohjelman (IPP) loppuarvioinnissa. Tätä työtä varten he joutuivat laatimaan ”kaksoisarviointiaselman” eli suunnittelemaan ja toteuttamaan sekä perinteisen ulkoministeriön arviointikriteereitä vastaavan arvioinnin että sen rinnalla toteutettavan systeemisen arvioinnin. Arvioinnin yhtenä tuloksena oli, että IPP-ohjelman myönteiset vaikutukset perustuivat suurelta osin ohjelman adaptiiviseen toteuttamiseen, mikä oli perusteltua uutta luovassa hankkeessa, jossa pyrittiin luomaan uudenlaista start-up-kulttuuria Vietnamiin. Samalla myös suuri osa ohjelman tuloksista oli ei-aiottuja positiivisia vaikutuksia.

Arviointien suunnittelussa keskeistä on arvioinnin kohteen ja sen erityispiirteiden ymmärtäminen. Yksinkertaiseen tai vain vähän monimutkaiseen kohteeseen soveltuvat erilaiset arviointiaselmat ja -menetelmät kuin kompleksiseen tai kaoottiseen. Raisio ym. (2018) sovelsivat Sitralle tehdyssä ”Kesy, sotkuinen vai pirullinen” -raportissaan niin sanottua kompleksisuuskuutiota analysoidessaan Sipilän hallituksen hallitusohjelma kärkihankkeita. Tutkijat havaitsivat, että riippumatta siitä, ovatko hankkeet kesyjä vai pirullisia, niitä valmistellaan, toteutetaan, seurataan ja arvioidaan samalla tavalla.

## Arviointi maailmaa pelastamassa – mitä seuraavaksi?

Viimeaikaiset globaalit kriisit ja uhat (esim. Syyrian sota, terrorismi), maailmantaloutta horjuttaneet pandemiat (COVID-19) ja maapallon tila sekä siihen liittyvät YK:n kestävän kehityksen tavoitteet (ns. SDG-tavoitteet) ovat vaikuttaneet myös arvioinnista käytävään keskusteluun. Osaltaan systeemi- ja kompleksisuusnäkökulmien korostuminen ovat seurausta juuri tästä. Arvioitsijoiden odotetaan kykenevän paremmin selvittämään kompleksisten systeemien vaikutuksia ja esittävän arvioita siitä, millaisten politiikka- tai sääntelytoimien kautta näitä voitaisiin hallita.

Michael Q. Pattonin uusiin teos ”*Blue Marble Evaluation*” (Patton 2020) haastaa kuitenkin vielä voimakkaammin arviointia ja arviointiyhteisöjä suuntautumaan ihmiskunnan kohtalon ja tulevaisuuden kannalta suuriin kysymyksiin. Pattonin mukaan arvioijat tarvitsevat uudenlaisia näkökulmia ja parempaa osaamista voidakseen osallistua globaalien ongelmien ratkaisemiseen. Hänen mukaansa ”sinisen planeetan evaluaattoreiden” tulisi arvioida, seurata, parantaa ja tukea globaaleja muutospyrkimyksiä ja lopulta kyetä arvioimaan näiden globaalien muutosponnistelujen vaikuttavuutta, tehokkuutta, merkityksellisyyttä ja kestävyyttä. Tehtävään sisältyy paljon enemmän kuin tulosindikaattoreiden ja kestävän kehityksen tavoitteiden seuraaminen. Pattonin (2020) mukaan tämä tarkoittaa koko arviointiajattelun, sen työkalujen, menetelmien ja prosessien tuomista globaalille tasolle – ja uusien lähestymistapojen kehittämistä maailmanlaajuisten järjestelmien arvioinnin tarpeisiin.

Vaikka hahmottaisi hieman vaatimattomampiakin tavoitteita tulevaisuuden arvioitsijoille on selvää, että nykyisellä arviointiajattelulla käytössä olevilla menetelmillä ja aineistoilla ei kyetä arvioimaan kompleksisen, vahvasti keskinäisriippuvaisen ja äärimmäisen nopeasti muuttuvan maailman vaikeita ongelmia. Tarvitaan jännitteiden kautta kehittyvää uutta arviointiajattelua. Arvioitsijoiden tulee rohkeasti osallistua globaaliin keskusteluun, haastaa mekanistisia tulkintoja ja reduktionistisia arviointimalleja, tarjota uusia näkökulmia ja viitekehyksiä sekä toimia asiantuntevina välittäjinä ja vuoropuhelun synnyttäjinä kansalaisten, päätöksentekijöiden ja muiden globaalia muutosta suuntaavien toimijoiden kesken.



## Lähteet

- Anttila, P. 2005. *Ilmaisu, teos, tekeminen ja tutkiva toiminta*. Hamina: Akatiimi oy.
- Bale, C. S. E., Varga, L. & Foxon, T. J. 2015. Energy and complexity: New ways forward. *Applied Energy* 138, 150–159.
- Bester, A. 2016. Results Based Management in the United Nations Development System. A report prepared for United Nations Department of Economic and Social Affairs for the 2016 Quadrennial Comprehensive Policy Review. <https://www.un.org/>
- Byrne, D. 2005. Complexity, Configurations and Cases. *Theory, Culture and Society* 22(5), 95–111.
- Byrne, D. 2013. Evaluating complex social interventions in a complex world. *Evaluation* 19(3), 217–228.
- Byrne, D. & Callaghan, G. 2014. *Complexity Theory and Social Sciences. The State of the Art*. Routledge, New York.
- Cabrera, D., Colosi, L. & Lobdell, C. 2008. "Systems thinking". *Evaluation and Program Planning* 31(2), 299–310.
- Centola, D. 2018. *How Behavior Spreads. The Science of Complex Contagions*. Princeton University Press, Princeton.
- Chelimsky, E. 1997. The Coming Transformation in Evaluation. Teoksessa Chelimsky, E. & Shadish, W. (toim.) *Evaluation for 21st century. A handbook*. Thousand Oaks: Sage, 1–26.
- Chelimsky, E. & Shadish, W. R. 1997. *Evaluation for the 21st century: A handbook*. Thousand Oaks: Sage.
- Chen, H. T. 2005. Theory driven evaluation. Teoksessa Mathison, S. (toim.) *Encyclopedia of evaluation*. Thousand Oaks: Sage, 415–419.
- Crooks, T. J. 2002. Educational Assessment in New Zealand Schools. Profiles of Educational Assessment Systems World-Wide. *Assessment in Education* 9(2), 237–253.
- Derbyshire, H. & Donovan, E. 2016. Adaptive programming in practice: shared lessons from the DFID-funded LASER and SAVI. <https://beamexchange.org/resources/798/programmes>
- Djellal, F. & Gallouj, F. 2010. The Innovation gap and the performance gap in the service economies: a problem for public policy. Teoksessa Gallouj, F. & Djellal, F. (toim.) *The Handbook of Innovation in Services. A Multi-disciplinary Perspective*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 653–673.
- Djellal, F. & Gallouj, F. 2013a. The Productivity in services: measurement and strategic perspectives. *The Service Industries Journal* 33(3–4), 282–299.
- Djellal, F. & Gallouj, F. 2013b. How public-private innovation networks in services (ServPPINs) differ from other innovation networks: what lesson for theory? Teoksessa Gallouj, F., Rubalcaba, L. & Windrum, P. (toim.) *Public-private innovation networks in services*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Dosi, G., Freeman C., Nelson R., Silverberg, G. & Soete, L. 1988. *Technical change and economic theory*. London: Pinter Publishers.
- Duit, A. & Galaz, V. 2008. Governance and Complexity: Emerging Issues for Governance Theory. *Governance* 21(3), 311–335.
- Duit, A., Galaz, V., Eckerberg, K. & Ebbesson, J. 2010. Governance, Complexity, and Resilience. *Global Environmental Change* 20(3), 363–8.
- Dyehouse, M., Bennett, D., Harbor, J., Childress, A. & Dark, M. 2009. A comparison of linear and systems thinking approaches for program evaluation illustrated using Indiana Interdisciplinary GK-12. *Evaluation and Program Planning* 32, 187–196.

- Eoyang, G. & Oakden, J. 2016. Adaptive Evaluation: A synergy between complexity theory and evaluation practice. *Emergence: Complexity and Organization* 18(3-4). doi: 10.emerg/10.17357.e5389f5715a734817dfbeaf25ab335e5.
- EVALSED 2008. *The Evaluation of Socio-economic Development*. The Guide. Brussels: European Commission.
- Fetterman, D. 2001. *Foundations of empowerment evaluation*. London: Sage.
- Frej, W. & Ramalingam, B. 2011. Foreign policy and complex adaptive systems: Exploring new paradigms for analysis and action, SFI Working Paper, Sante Fe: SFI. <http://www.santafe.edu/media/workingpapers/11-06-022.pdf>
- Forss, K. & Schwartz, R. 2011. Introduction. Teoksessa Forss, K., Marra, M. & Schwartz, R. (toim.) *Evaluating the Complex. Attribution, Contribution, and Beyond* Volume 18. London: Transaction Publishers.
- Gadrey, J. 2010. The environmental crisis and the economics of services: the need for revolution. Teoksessa Gallouj, F. & Djellal, F. (toim.) *The Handbook of Innovation in Services. A Multi-disciplinary Perspective*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 653–673.
- Gardner, J. 2006. Assessment for Learning: A Compelling Conceptualization. Teoksessa Gardner, J. (toim.) *Assessment and Learning*. London: Sage, 197–204.
- Geels, F. W. 2002. Technological transitions as evolutionary reconfiguration processes: a multi-level perspective and a case-study. *Research Policy* 31, 1257–1274.
- Geels, F. W. 2004. From sectoral systems of innovation to socio-technical systems. Insights about dynamics and change from sociology and institutional theory. *Research Policy* 33, 897–920.
- Guba, G. E. (toim.) 1990. *The Paradigm Dialog*. London: Sage.
- Guba, G. E. & Lincoln, Y.S. 1989. *Fourth Generation Evaluation*. Newbury Park, CA: Sage.
- Harrison, D., Klein, J.-L. & Browne, P. L. 2010. Social innovation, social enterprise and services. Teoksessa Gallouj, F. & Djellal, F. (toim.) *The Handbook of Innovation and Services*. Cheltenham and Northampton: Edward Elgar, 197–281.
- Hargreaves, M. B. & Podems, D. 2012. Advancing Systems Thinking in Evaluation: A Review of Four Publications. *American Journal of Evaluation* 33, 462–470.
- Husen, T. 1999. Research Paradigms in Education. Teoksessa Keeves, J.P. & Lakomski, G. (toim.) *Issues in Educational Research*. Amsterdam: Pergamon, 31–39.
- Hyytinen, K. 2017. Supporting service innovation via evaluation: a future oriented, systemic and multi-actor approach. Doctoral dissertation 14/2017, Aalto University publication series. VTT Science 146. <http://www.vtt.fi/inf/pdf/science/2017/S146.pdf>
- Hyytinen, K., Saari, E. & Elg, M. 2019. Human-Centered Co-Evaluation Method as a Means for Sustainable Service Innovations. Teoksessa Toivonen, M. & Saari, E. (toim.) *Human-Centered Digitalization and Services 2019*. <https://doi.org/10.1007/978-981-13-7725-9>
- Hyytiälä, H. 2020. Tehokkuuden vaalimisesta oppimiseen ja sopeutumiseen. Blogi 6.8.2020 Vaasan yliopiston Kompleksisuustutkimuksen ryhmän sivuilla. <https://blogs.univaasa.fi/kompleksisuus/2020/08/06/tehokkuuden-vaalimisesta-oppimiseen-ja-sopeutumiseen/>
- Ison, R. & Straw, E. 2020. *The Hidden Power of Systems Thinking: Governance in a Climate Emergency*. New York: Routledge.
- Klijin, E.-H. 2008. Complexity Theory and Public Administration: What's New? *Public Management Review* 10(3), 299–317.
- Kline, S. J. & Rosenberg, N. 1986. An Overview of Innovation. Teoksessa Landau, R. & Rosenberg, N. (toim.) *The Positive Sum Strategy – Harnessing Technology for Economic Growth*. Washington D.C.: National Academy Press.
- Kushner, S. 2005. The Limits of Constructivism in Evaluation. Teoksessa Stern, E. (toim.) *Evaluation Research Methods. Volume I. Sage Benchmarks in Social Research Methods*. London: Sage, 284–289.

- Lundvall, B.-Å. 1992. *National Systems of Innovation: Towards a Theory of Innovation and Interactive Learning*. London and New York: Pinter Publishers.
- Lähteenmäki-Smith, K. & Virtanen, P. 2020. Societal Phenomena, Mission-oriented Public Policy and the New Evaluation Culture. Teoksessa Lehtimäki, H., Uusikylä, P. & Smedlund, A. (toim.) *Society as an Interaction Space. A Systemic Approach*. Translational Systems Sciences. Singapore: Springer, 69–88.
- Mayne, J. 2008. Results management: Can results evidence gain a foothold in the public sector? Teoksessa Reiper, O., Leeuw, F. & Ling, T. (toim.) *The Evidence Book*. New York: Transaction Publishers.
- Mayne, J. 2011. Addressing cause and effect in simple and complex settings through contribution analysis. Teoksessa Schwartz, R., Forss, K. & Marra, M. (toim.) *Evaluating the Complex*. New York: Transaction Publishers.
- Mayne, J. 2012. Contribution analysis: Coming of age? *Evaluation* 18, 270–280.
- Meadows, D. H. 2008. *Thinking in Systems: A Primer*. White River Junction, Vermont: Chelsea Green Publishing.
- Ministry for Foreign Affairs of Finland. 2019. "How do we Learn, Manage and make decisions in Finland's Development Policy and Cooperation?" Evaluation on Finland's Development Policy and Cooperation. Ministry for Foreign Affairs of Finland 2019/3. Helsinki: Ministry for Foreign Affairs of Finland.
- Nelson, S. & Winter, R. 1982. *An evolutionary theory of economic change*. Cambridge (Mass.): Belknap Press/Harvard University Press.
- Nieminen, M. & Hyytinen, K. 2015. Future-oriented impact assessment: Supporting strategic decision-making in complex socio-technical environment. *Evaluation* 21(4), 448–461.
- Nieminen, M. Hyytinen, K., Salminen, V. & Ruutu, S. 2020. Systemic Evaluation Approach to meet the Challenges of Complexity. Teoksessa Lehtimäki, H., Uusikylä P. & Smedlund A. (toim.) *Society as an Interaction Space, Translational Systems Sciences* 22. Singapore: Springer. [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0069-5\\_5](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0069-5_5)
- OECD 2014. Measuring and managing results in development cooperation. A review of challenges and practices among DAC members and observers, OECD Publishing Paris. <https://www.oecd.org/dac/peer-reviews/Measuring-and-managing-results.pdf> (12.4.2021)
- OECD 2016. Providers' use of results information for accountability, communication, direction and learning. Survey results, OECD publishing Paris. [https://www.oecd.org/dac/peer-reviews/Providers'\\_use\\_of\\_results\\_information\\_for\\_accountability\\_communication\\_direction\\_and\\_learning.pdf](https://www.oecd.org/dac/peer-reviews/Providers'_use_of_results_information_for_accountability_communication_direction_and_learning.pdf) (12.4.2021)
- O'Neil, O. 2002. *A Question of Trust*. The BBC Reith Lectures 2002. Cambridge: Cambridge University Press.
- Patton, M. Q. 1994. Developmental Evaluation. *Evaluation Practice* 15(3), 311–319.
- Patton, M. Q. 1997. *Utilization-focused Evaluation*. Newbury Park, CA: Sage.
- Patton, M. Q. 2002. *Qualitative Research and Evaluation Methods*. 3. painos. London: Sage.
- Patton, M. Q. 2011. *Developmental evaluation: Applying complexity concepts to enhance innovation and use*. New York, NY: Guilford.
- Patton, M. Q. 2020. *The Blue Marble Evaluation. Premises and Principles*. New York, NY: Guilford.
- Patton, M. Q., McKegg, K. & Wehipeihanan, N. (toim.) 2016. *Developmental Evaluation Exemplars. Principles in practice*. London: The Guilford Press.
- Pawson, R. 2006. *Evidence-based Policy. A Realistic Perspective*. London: Sage.
- Pawson, R. 2013. *The Science of Evaluation. A Realist Manifesto*. Los Angeles: Sage.
- Pawson, R. & Tilley, N. 1997. *Realistic evaluation*. Thousand Oaks: Sage.

- Poikela, E. 2004. Developing criteria for Knowing and Learning at Work: Towards Context-Based Assessment. *Journal of Workplace Learning* 16(5), 267–274.
- Poikela, E. & Rökköläinen, M. 2006. ”Intelligent Accountability” - kontekstiperusteisen arvioinnin lähtökohtia. *Ammattikasvatuksen aikakauskirja* 8(2), 6–18.
- Raisio, H., Jalonen, H. & Uusikylä, P. 2018. *Kesy, sotkuinen vai pirullinen ongelma. Tiedon käyttö yhteiskunnallisessa päätöksenteossa*. Sitran selvityksiä 139. Marraskuu 2018. Helsinki: Sitra.
- Rajavaara, M. 2007. *Vaikuttavuusyhteiskunta. Sosiaalisten olojen arvostelusta vaikutusten todentamiseen*. Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuksia 84. Helsinki: Kela.
- Rossi, P., Freeman, H. & Lipsey, M. 1999. *Evaluation: A systematic approach* (6th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Rubalcaba, L., Michel, S., Sundbo, J., Brown, S.W. & Reynoso, J. 2012. Shaping, Organizing and Rethinking Service innovation: A multidimensional Framework. *Journal of Service Management* 23(5), 696–715.
- Räisänen, A. & Rökköläinen, M. 2014. Developmental Assessment of Learning Outcomes. Teoksessa Kalliola, S. (toim.) *Evaluation as a Tool for Research, Learning and Making Things Better*. Newcastle upon Tyne: Cambridge Scholars Publishing.
- Rökköläinen, M. 2011. *Mitä näytöt näyttävät? Luotettavuus ja luottamus ammatillisten perustutkintojen näyttöperusteisessa arviointiprosessissa*. Acta Universitatis Tamperensis 1636. Väitöskirja. Tampere: Tampere University Press.
- Rökköläinen, M. & Räisänen, A. 2013. Assessment of Learning Outcomes in Finnish vocational education and training. *Assessment in Education: Principles, Policy & Practice* 21(1), 109–124. DOI: 10.1080/0969594X.2013.838938.
- Saari, S. 2002. *Opettajankoulutuksen arviointi- ja kehittämisdiskurssi koulutuspoliittisessa kontekstissa*. Acta Universitatis Tamperensis 893. Tampere: Tampere University Press.
- Saunders, M. 2006. Do we Hear the Voices? The ”Presence” of Evaluation Theory and Practice in Social Development. Evaluation. *The International Journal of Theory, Research and Practice* 12(2), 251–264.
- Stame, N. 2004a. Theory-based Evaluation and Types of Complexity. Evaluation. *The International Journal of Theory, Research and Practice* 10 (1), 58–76.
- Stame, N. 2004b. Governance, Democracy and Evaluation. Evaluation. *The International Journal of Theory, Research and practice* 12(1), 7–16.
- Stern, E. (toim.) 2005. *Evaluation Research Methods. Volume I–IV*. Sage Benchmarks in Social Research Methods. London: Sage.
- Stroh, D. P. 2015. *Systems Thinking for Social Science*. Vermont: Chelsea Green Publishing.
- Todd, P. E. & Wolpin, K.I. 2010. Structural Estimation and Policy Evaluation in Developing Countries. *Annual Review of Economics* 2, 21–50.
- USAID. 2017. Evidence base for collaboration, learning and adapting – Summary of literature review. <https://usaidlearninglab.org>
- Uusikylä, P. 2019. *Endeavour to Find Evidence. The role evaluation in the complex systems of governance*. Academic dissertation. Helsinki: University of Helsinki.
- Vedung, E. 1997. *Public Policy and Program Evaluation*. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers.
- Vähämäki, J. 2017. *Matrixing aid: the rise and fall of ”results initiatives” in Swedish development aid*. Doctoral dissertation. Stockholm Business School, Stockholm University.
- Vähämäki, J. & Verger, C. 2019. Learning from results-based management evaluations and reviews. OECD Development Co-operation working paper 53. March 2019. DOI: 10.1787/3fda0081-en
- Vähämäki, J., Schmidt, M. & Molander, J. 2011. *Results-based management in development cooperation*. Stockholm: Riksbankens Jubileumsfond.

- Wallenius, T., Uusikylä, P. & Tran Minh, A. T. 2019. Final Evaluation of the Innovation Partnership Programme (Finland-Vietnam), Phase II. Ministry for Foreign Affairs.
- Weijermars, W. & Wesemann, P. 2013. Road safety forecasting and ex-ante evaluation of policy in the Netherlands. *Transportation Research*, Part A, Policy and Practice 52, 64–72.

### **III**

## **Ajankohtaiset katsaukset**



# 13

## Sisäinen tarkastus osana corporate governancea

*Kaarina Sinersalo, Sari Ojala, Sirpa Rinne, Riikka Koivunen, Niina Sipiläinen, Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin*

*Tässä artikkelissa tarkastellaan sisäistä tarkastusta osana hyvää hallinto- ja johtamistapaa kolmella merkittävällä toimialalla. Artikkelissa kuvataan käytännönläheisesti ja kokemuspohjaisesti sisäisen tarkastuksen erityispiirteitä osana corporate governancea kolmessa erityyppisessä ympäristössä – finanssialalla, julkishallinnossa ja pörssiyhtiöissä. Havaitsemme, kuinka lainsäädännöltään ja kulttuuriltaan erilaisissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen työtä toteutetaan. Eroista huolimatta kirjoittajat tuovat esille kansainvälisten ammattistandardien noudattamisen tärkeyden, jotta sisäinen tarkastaja ja sisäisen tarkastuksen toiminto voivat täyttää velvollisuutensa laadukkaasti.*

*Avainsanat: corporate governance, sisäinen tarkastus, finanssiala, julkishallinto, pörssiyhtiö*

Kirjoittajina tässä artikkelissa ovat toimineet osa-alueittain seuraavat henkilöt:

Kaarina Sinersalo: Artikkelikokonaisuus, johdanto

Sari Ojala ja Sirpa Rinne: Finanssiala

Riikka Koivunen: Julkishallinto ja Niina Sipiläinen: Valtion virastojen ja laitosten sisäinen tarkastus

Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin: Pörssiyhtiöt

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 239–262.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>



## Aluksi

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.

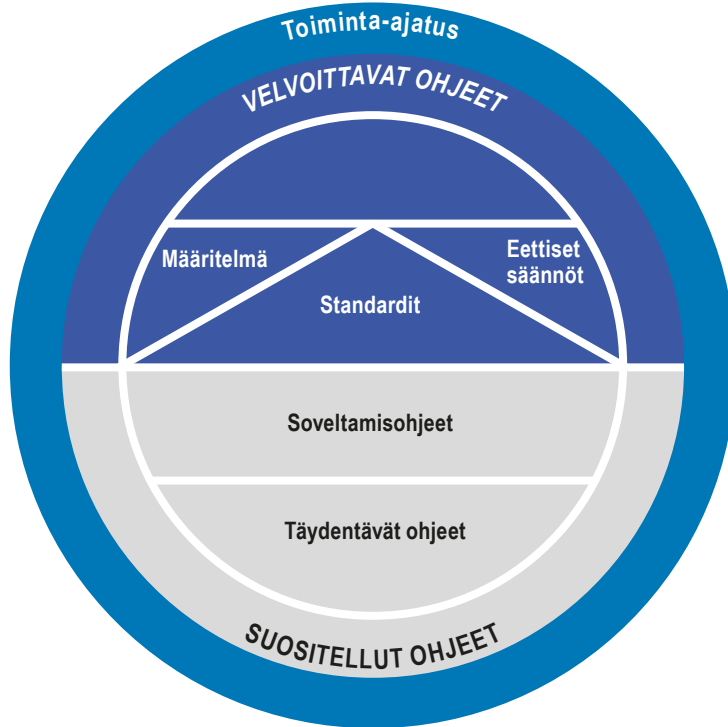
Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland, IIA=The Institute of Internal Auditors) edistää sisäisen tarkastajan ammatillista osaamista ja ammattikunnan arvostusta. Yhdistys on sisäisen tarkastajan paras tukija ja kumppani, ja se tunnetaan ammattialan johtavana ja tunnustettuna asiantuntijana ja kouluttajana Suomessa. Kulunut vuosi 2020 oli yhdistyksen 64. toimintakausi. IIA Finland kuuluu kansallisen instituutin asemassa maailmanlaajuiseen yhteistyöjärjestöön Global IIA:han, joka on perustettu vuonna 1941 Pohjois-Amerikassa ja jonka jäsenmäärä on noin 205 000. IIA Finland on mukana myös eurooppalaisessa yhteistyöelimessä ECIIA:ssa (European Confederation of Institutes of Internal Auditing). ECIIA edistää sisäisen tarkastuksen ammatin tunnettua ja kehittymistä Euroopassa.

## Ammatillinen viitekehys

Sisäisen tarkastuksen ammatin globaaleja keskeisiä sertifiikaatteja ovat CIA (Certified Internal Auditor), CFSA (Certified Financial Services Auditor), CRMA (Certification in Risk Management Assurance) (IIA Global, Certification) ja CISA (Certified Information Systems Auditor) (ISACA, Certification). Näitä ammatillisia sertifiikaatteja pidetään osoituksena siitä, että sisäisellä tarkastajalla on riittävästi osaamista ja alan syvällistä tuntemusta tarkastustoimeksiantojen suorittamiseksi.

Sisäisen tarkastuksen työtä ohjaa Global IIA:n kansainvälinen ammatillinen ohjeistus (*International Professional Practices Framework, IPPF*) (IIA Finland, ammattistandardit 2017). Virallisessa ohjeistuksessa on toiminta-ajatuksen lisäksi kuusi kokonaisuutta, joista osa on velvoittavia, osa suositeltuja (ks. kuvio 13.1). Velvoittavien pääperiaatteiden mukaisesti sisäinen tarkastus toimii rehellisesti, ammattitaitoisesti ja huolellisesti. Ohjeistuksen mukaisesti sisäisen tarkastuksen toiminta on objektiivista ja puolueetonta, ja sen tulee ohjautua organisaation strategioiden, tavoitteiden ja riskien mukaisesti. Sisäinen tarkastus on organisatorisesti riippumaton, ja sillä tulee olla riittävät voimavarat.

Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus



Kuvio 13.1. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus (IIA Finland, ammatillinen ohjeistus).

Kansainväliset ammatilliset standardit ovat keskeinen osa sisäisen tarkastuksen ammatillista ohjeistusta. Ne muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja edistämistä tukevan ajatusmallin. Ammattistandardit ovat luonteeltaan velvoittavia. Ne koostuvat sisäisen tarkastuksen ammattia ja sen toiminnan tuloksellisuuden arviointia koskevista perusvaatimuksista sekä näiden perusvaatimusten termejä ja käsitteitä selventävistä tulkinnoista. Ammattistandardit rakentuvat ominaisuus-, toteutustapa- ja soveltamisstandardeista. (IIA Finland, sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2017.)

## Sisäinen tarkastus osana corporate governancea finanssialalla

### Johdanto

Artikkelin kirjoittajat arvioivat, miten sisäinen tarkastus tuottaa finanssialalla tehokkaasti ja taloudellisesti sisäisen tarkastuksen palvelut ja huolehtii ammattitaidolla lisääntyneistä tarkastusvaatimuksista. Finanssialalla toimii yrityksiä, jotka tarjoavat asiakkailleen pankki-, vakuutus- ja rahoituspalveluja, ja näillä toimijoilla on suuri merkitys sekä yhteiskunnan toimivuudelle että yksittäisille kotitalouksille. Toimintaympäristö on viime vuosina muuttunut ja sääntelyn määrä kasvanut voimakkaasti ja tuonut uusia vaatimuksia niin finanssialan toimijoille kuin myös asiakkaille. Tässä artikkelissa finanssialaa on lähestytty luottolaitosten näkökulmasta, mutta vaatimukset ovat samansuuntaiset vakuutusyhtiössä ja sijoitustoimintaa harjoittavilla yhtiöillä.

### Sisäisen tarkastuksen työtä ohjaavat periaatteet finanssialalla

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ”kolmen puolustuslinjan malli”, joka määrittelee eri osapuolien vastuut ja velvollisuudet, on finanssialalla tyypillinen organisaation sisäinen toiminnallinen rakenne. Mallin avulla voidaan varmistaa, että valvonnalliset ja riskienhallinnalliset toimenpiteet ovat riittävät. Tiivistetysti voidaan todeta: ensimmäisen linjan muodostaa liiketoiminta ja sen suorittama valvonta, toisen linjan riippumaton riskienhallinta ja sääntelyn noudattamista varmistava compliance-toiminto ja kolmas linja on riippumaton sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäinen tarkastus raportoi hallitukselle hallintotavan sekä riskien ja sisäisen valvonnan kokonaisuudesta. Riippumattomat 2. ja 3. linjan toiminnot yhdessä osaltaan varmistavat koko organisaation sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta. (IIA Global, Position Paper 2013.) Finanssialalla laki luottolaitostoiminnasta (610/2014 9 luku 8 §) ja vakuutusyhtiölaki (521/2008 6 luku 8 §) säätelevät sisäisestä tarkastuksesta, riskienhallinnasta ja compliance-toiminnasta.

### Sisäisen tarkastuksen toiminnon perustaminen

Finanssialan lainsäädäntö, muun muassa laki vakuutusyhtiöistä (6 luku 8 §) ja luottolaitostoiminnasta (9 luku 8 §), edellyttää sisäisen tarkastuksen perustamista ja kuvaa sisäisen tarkastuksen olennaisena osana hallintojärjestelmää (EBA/GL/2017/11, kohta 18). Sääntelyssä on lakitasolle asti nostettu toiminnon perustaminen ja toiminnon

riippumattomuuden järjestäminen. Viranomaisohjeistus toteaa, että hallinto- ja ohjausjärjestelmän tulee olla oikeassa suhteessa toiminnon laajuuteen ja monimutkaisuuteen, ja samanaikaisesti kieltää yhdistämästä sisäisen tarkastuksen toimintoa mihinkään toiseen sisäiseen valvontatoimintoon (EBA/GL/2017/11, kohta 159). Sääntely korostaa näin riippumattomuuden ja objektiivisuuden merkitystä, myös pienten finanssialan toimijoiden osalta.

## Ammattistandardien noudattaminen

Luottolaitoksissa toimivien sisäisten tarkastajien on noudatettava toimialan sääntelyä. Euroopan pankkivalvoja ohjeistaa luottolaitoksien sisäisiä tarkastuksia noudattamaan kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja (EBA/GL/2017/11, kohta 204). Tarkastustoiminnan määrämuotoisuus ja hyvä laatu mahdollistavat pankkivalvojan tukeutumisen arvioinneissaan sisäisten tarkastajien työhön. On normaali osa pankkivalvojan toimintaa perehtyä sisäisen tarkastuksen tekemien tarkastusten tuloksiin esimerkiksi vakavaraisuuden hallinnan ja likviditeetin hallinnan arvioinneissa (EBA/GL/2016/10.) Käytännössä pankkivalvoja on edellyttänyt, että ulkopuolinen riippumaton taho arvioi sisäisen tarkastuksen toiminnon vähintään viiden vuoden välein, kuten myös ammattistandardit edellyttävät (IIA Finland, ammattistandardit 2017, kohta 1312).

Viranomaisen ohjaa – yhdenmukaisesti ammattistandardien kanssa – sisäisen tarkastuksen toimintoa varsin yksityiskohtaisesti sisäisen tarkastuksen työn toteuttamisessa. Sääntelyn mukaan sisäisen tarkastuksen on laadittava vähintään kerran vuodessa vuotuinen tarkastussuunnitelma, sen tulee noudattaa riskiperusteista lähestymistapaa ja sen on laadittava suosituksia ja raportoitava työnsä tuloksista (EBA/GL/2017/11 kohdat 135, 205, 206, 59a).

Toimialan sääntelyn yhdenmukaisuus ammattistandardien yksityiskohtien kanssa helpottaa sisäisen tarkastuksen työtä. On todennäköisempää, että sisäisen tarkastajan työssä ei tule poikkeamia ammattistandardeista ja eettisistä säännöistä – joista ammattistandardien mukaan hallitukselle raportoidaan säännöllisesti – kun eri tahojen vaatimukset ovat yhtenevät.

## Sääntely ohjaa johtoa sisäisen tarkastuksen hyödyntämisessä

Ammattistandardit ohjeistavat sisäistä tarkastusta ja edellyttävät sisäiseltä tarkastukselta suoraa raportointia hallitukselle (IIA ammattistandardit 2017, kohta 1111). Luottolaitostoiminnassa sääntely ohjaa siis myös johtoa, eikä vain sisäistä tarkastusta, ja edellyttää johdon huolehtivan ja valvovan, että sisäinen tarkastus raportoi mer-

kittävästä puutteista, riskeistä, näiden vaikutuksista sekä toimenpide-ehdotuksista ja korjaavista toimenpidesuunnitelmista (EBA/GL/2017/11, kohdat 206, 207, 59). Sisäisten tarkastajien tehtävän tavoitteet ja toteutustapa yksityiskohtineen on sääntelyn avulla tehty tiettäväksi kaikille sidosryhmille, esimerkiksi tarve saada esteetön pääsy tietojärjestelmiin sekä kaikkien valiokuntien ja päätöksentekoelementtien pöytäkirjoihin, mikä on nostettu pankkivalvojan sisäistä tarkastusta koskevaan ohjeeseen saakka (EBA/GL/2017/11, kohta 203). Käytännössä sääntelyn sisältämät vaatimukset johdolle helpottavat sisäisen tarkastuksen organisoinnissa ja tehtävien toteuttamisessa ammattistandardien mukaisesti.

## Riskiperusteinen tarkastaminen

Sääntely edellyttää sisäiseltä tarkastukselta kattavuutta, muun muassa kaikkien konsernin yksiköiden tulee kuulua sisäisen tarkastuksen soveltamisalaan (EBA/GL/2017/11, kohta 199). Tarkastukset tulee kohdentaa riskiperusteisesti ja organisaation päämäärien mukaisesti, kuten ammattistandarditkin edellyttävät (IIA Finland ammattistandardit 2017, kohta 2010).

Finanssialaan kohdistuu paljon yksityiskohtaista sääntelyä, esimerkiksi riskien, likviditeetin, sijoitustoiminnan ja omien varojen riittävyyden osalta<sup>1</sup>. Sääntely sisältää myös vaatimuksia tiettyjen aihealueiden tarkastamiseen, joko sisäisen tarkastuksen tai muun riippumattoman tahon toimesta.

Osa tarkastettavista aiheista tulee tarkastaa säännöllisesti, esimerkiksi vähintään vuosittain. Osassa tarkastettavia aiheita on myös lueteltu, mitä kyseisen aiheen osalta on erityisesti arvioitava. Vaikka siis finanssialan sääntelyssä mainitaan riskiperusteisuus, niin käytännössä tietyt tarkastusaiheet on nostettava tarkastussuunnitelmaan, tarkastettava ja tarkastustulokset on raportoitava, koska sääntely näin edellyttää. Kaikki tarkastettavat aiheet eivät välttämättä ole sisäisen tarkastuksen tai tarkastettavan yhtiön riskiarvioiden perusteella kaikkein tärkeimpiä tarkastettavia aiheita, mikä on ristiriitaista työn riskiperusteisuuden kanssa. Tämä lisää finanssialan sisäisen tarkastuksen työtä ja tarkastusten määrää.

Toisaalta on todettava, että sääntely auttaa sisäistä tarkastusta havaitsemaan mahdollisia riskejä ja nopeuttaa tarkastussuunnitelmien laadinnassa. Sääntely on myös nostanut tarkastusaiheiden vaatimustason korkealle. Osaamishaasteet ovat merkittäviä esimerkiksi sisäisten mallien luotettavuuden tarkastamisessa sekä menettelytapojen vaatimustenmukaisuuden ja tehokkuuden arvioinneissa.

Finanssialalla on sääntelyn perusteella tarkastettava:

---

<sup>1</sup> Ks. Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivi 2013/36/EU (ns. Luottolaitosdirektiivi CRD IV) ja Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetus N:o 575/2013 (EU:n vakavaraisuusasetus (CRR))

- Hallintojärjestelmä, menettelytapojen lakisääteisyys ja tehokkuus, kuten:
  - sisäisen valvonnan järjestelmän vaikuttavuus ja tehokkuus ja erityisesti
  - laitoksen hallintojärjestelmän asianmukaisuus
    - periaatteiden ja menettelytapojen riittävyys, lakisääteisten ja muiden vaatimusten noudattaminen sekä riskinottohalun ja riskistrategian toteutuminen
    - menettelytapojen täytäntöönpanon oikeellisuus ja tehokkuus. (EBA/GL/2017/11, kohta 201.)
- Vakavaraisuuden hallinnasta ja sen laadun varmistuksesta on tehtävä riippumaton arvio vähintään vuosittain. Arvion voi tehdä sisäinen tarkastus tai muu asiantunteva taho. (Finanssivalvonta Standardi 4.2., 2016, kohta 6.5.)
- Ulkoistetut toiminnot. Tarkastussuunnitelmaan tulee sisältyä kriittisten tai tärkeiden toimintojen ulkoistusjärjestelyt. On lueteltu, mitkä seikat ainakin on varmistettava. (EBA/GL/2019/02 kohta 50.)
- Sisäisten mallien luotettavuuden varmistamisessa käytettävät prosessit. Sisäisen tarkastuksen on todennettava erityisesti sisäisissä malleissa käytettyjen menetelmien ja tekniikoiden, oletusten ja tietolähteiden (esim. riskimallinnus ja tilinpäätöstietojen tuottaminen) luotettavuuden varmistamisessa sovellettavien prosessien koskemattomuus.
- Palkitseminen. Liiketoiminnoista riippumattoman valvontatoiminnon on vähintään kerran vuodessa todennettava, että hallituksen päättämiä palkitsemisjärjestelmiä on noudatettu (Laki Luottolaitostoiminnasta 8 luku 4 §, VM:n asetus luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten palkitsemisjärjestelmistä 1372/2010, 5 §).
- Riskienvalvonta- ja compliance-toiminnot (EBA/GL/2017/11, kohta 139).
- Saamisten vakuusarvostusten menettelytavat. Muun muassa arvioijien valintaprosessin riippumattomuus (EBA/GL/2018/06, kohta 184).
- Järjestämättömät saamiset. Tarkastettava säännöllisesti, ajoittain ilman ennakkovaroitusta (EBA/GL/2018/06, kohdat 99, 88, 90).

## Sisäisen tarkastajan ammattitaitovaatimukset

Sisäiseltä tarkastajalta edellytetään tietoa, taitoa ja muuta pätevyyttä, jonka avulla hän voi tuloksellisesti suoriutua ammatillisista velvoitteistaan. Ammattitaitoon kuuluu kyky ottaa huomioon nykyiset toiminnot, kehityssuunnat ja uudet esiin nousevat asiat, mikä mahdollistaa merkityksellisten neuvojen ja suositusten antamisen (IIA Finland ammattistandardit 2017, kohta 1210). Finanssialalla tulee erityisesti varmistaa, että sisäisen tarkastuksen henkilöstön jäsenten pätevyys ja sisäisen tarkastuksen resurssit, varsinkin sen tarkastusvälineet ja riskianalyysimenetelmät, vastaavat finanssilaitoksen kokoa ja sijaintipaikkoja sekä laitoksen liiketoimintamalliin, toimiin, riskikulttuuriin ja riskinottohaluun liittyvien riskien lajia, laajuutta ja monimuotoi-

suutta (EBA/GL/2017/11, kohta 197). Eettisten sääntöjen mukaan sisäisten tarkastajien odotetaan noudattavan ja vaalivan seuraavia periaatteita: rehellisyys, objektiivisyys, luottamuksellisuus ja ammattitaito (IIA eettiset säännöt 2008).

Koska jokainen sisäinen tarkastaja on vastuussa omaa henkilökohtaista ammattitaitoa ja ammatillista huolellisuutta koskevien vaatimusten täyttämisestä, voi hän finanssialan substanssiosaamisen, tarkastusmenetelmien osaamisen sekä esimerkiksi vuorovaikutustaitojen lisäksi osoittaa pätevyytensä muun muassa ammattitutkin-tojen avulla. Finanssialan rekrytoinneissa on käytännössä aina vaatimuksena, että hakijalla on tai hakija on sitoutunut suorittamaan IIA:n tai muun tarkastusalan ammatillisen järjestön tutkinnon sisäisen tarkastajan muodollisesta pätevyydestä. Ammattitutkintoja pidetään osoituksena siitä, että sisäisellä tarkastajalla on riittävästi osaamista ja alan syvällistä tuntemusta tarkastustoimeksiantojen suorittamiseksi.

## Johtopäätökset

Finanssialalla sääntely vaikuttaa vahvasti sisäisen tarkastajan työhön ja tarkastettavaan aiheisiin. Työtä sääntelevät IIA:n standardien lisäksi lait, asetukset, Euroopan Pankkivalvojan ja kotimaisen valvovan viranomaisen suositukset ja ohjeet. Voimassa olevan sääntelyn ja suunnitteilla olevien muutosten seuranta on tehtävä säännöllisesti, ja on huolehdittava, että sisäinen tarkastus tunnistaa ja toteuttaa sääntelyn vaatimukset.

Riskiperusteisen suunnittelun tarkoituksena on varmistaa, että sisäinen tarkastus tarkastaa riittävästi alueita, joihin kohdistuu merkittäviä riskejä ja jotka voivat vaikuttaa kykyyn saavuttaa strategiset ja muut toiminnalliset tavoitteet. Sääntelyvaateisiin perustuvat tarkastusaiheet joudutaan kuitenkin priorisoimaan, jotta ne tulevat toteutetuksi. Näin ollen toteutettavien tarkastusten valinnassa huomioidaan sekä riskit että sääntelyn vaatimukset.

Finanssimaailma muuttuu ja sisäinen tarkastus kehittyy. Sidosryhmien odotukset sekä toimintaympäristön lisääntyneet operatiiviset riskit ovat vaikuttaneet sisäisen tarkastajan työtehtävien lisäksi myös ammattitaitovaatimuksiin. Erilaisten tarkastusmenetelmien, kuten data-analytiikan, käyttö on lisääntynyt ja robotiikan sekä tekoälyn hyödyntäminen tarkastuksissa on aloitettu. Osaamisen kehittämiseen ja ylläpitoon liittyvät vaateet haastavat sisäisiä tarkastajia finanssialalla, jossa sisäisen tarkastuksen kulttuuri on ollut vakiintunut, mutta toimintaympäristön uudistuminen on nopeaa ja jatkuvaa. Tarkastusosaamisen, finanssialan substanssiosaamisen ja hyvien vuorovaikutustaitojen lisäksi sisäisen tarkastajan pitää ymmärtää esimerkiksi digitalisaatiota, kyberriskejä, riskienhallintaa ja siihen liittyviä matemaattisia malleja, jotta laadukkailla tarkastuksilla voidaan tuottaa lisäarvoa liiketoiminnalle.

# Sisäinen tarkastus osana corporate governancea julkisella sektorilla

## Johdanto

Käsitteen julkinen sektori voidaan ymmärtää viittaavan laajasti eri tavoin järjestettyyn verorahoitteiseen toimintaan, mutta tässä yhteydessä sillä viitataan yksinkertaisesti valtion ja kuntasektorin toimintaan (IIA Global, public sector definition 2011) ja sen puitteissa toimivaan sisäiseen tarkastukseen.

Julkisen sektorin sisäinen tarkastus toimii hyvin vaihtelevissa toimintaympäristöissä, vaihtelevin toimintaedellytyksin ilman yhtenäistä säädösperustaa, kun sitä verrataan hyvinkin määrämuotoiseen finanssisektorin sisäisen tarkastuksen toimintaan.

Sisäisen tarkastuksen kypsyystaso ja toimintaympäristö vaihtelevatkin julkishallinnossa paljon riippuen organisaatiosta. Sisäisen tarkastuksen tulee kuitenkin kehittyä jatkuvasti, ja voidaan sanoa, että se käy nykyään yhä enemmän tiivistä vuoropuhelua eri sidosryhmien ja organisaation toimintayksiköiden sekä valvontaviranomaisten kanssa muodostaakseen kokonaiskuvan usein hyvinkin monimuotoisesta verorahoitteen toiminnan organisoinnista, vaihtelevista järjestämisvastuista, velvollisuuksista ja niiden myötä muodostuvasta riskiavaruudesta.

## Säädösperusta ja toimintaa ohjaavat periaatteet

Sisäistä tarkastusta koskee julkishallinnossa sama peruslainsäädäntö<sup>2</sup> kuin muitakin organisaation toimijoita. Sisäisen tarkastuksen perustamista velvoittavaa säädöspohjaa ei ole, tosin valtion talousarvioasetuksessa on maininta sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, jos siihen on perusteltua tarvetta valtion virastoissa ja laitoksissa (70§). Kuntalaki ei tunne sisäisen tarkastuksen toimintaa. Käytännössä organisaatiot määrittelevät mahdollisen sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteet ja menettelytavat omissa toiminta- ja hallintosäännöissään, toimintaohjeissaan ja muissa periaatteissaan.

Sisäinen tarkastus on toimintona olemassa niin kunta- kuin valtionsektorin organisaatioissa. Useimmat julkisen sektorin sisäisen tarkastuksen toimijat ovat yksittäisiä tarkastajia tai muutaman henkilön tiimejä. Poikkeuksen muodostavat suurimmat kaupungit ja eräät valtionhallinnon organisaatiot, joissa on useamman henkilön muodostama sisäisen tarkastuksen yksikkö.

---

<sup>2</sup> Ks. mm. hallintolaki, valtion ja kuntien toimintaa ohjaavat lait viranhaltijoista, julkisuuslaki.



Sisäisen tarkastuksen globaalit ammattistandardit koskevat luonnollisesti myös julkisen sektorin sisäistä tarkastusta. Valtiohallinnossa sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset. Käytännössä näillä viitataan soveltuvin osin kansainvälisiin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin sekä INTOSAI:n standardeihin ja suosituksiin<sup>3</sup>. Erimuotoisia suosituksia sisäisten tarkastajien ammattistandardien huomioonottamiseksi on annettu talousarvioasetuksessa, valtionvarain controller -toiminnossa ja Kuntaliitossa. Muutamalle kuntasektorilla toimivalla sisäisen tarkastuksen toiminnolle on toteutettu ulkoinen laadunvarmistus, jonka myötä sisäinen tarkastus on sitoutunut noudattamaan ammatillista viitekehystä. Toki organisaatiota koskevat ohjesäännöt, määräykset ja organisointimalli viime kädessä määrittelevät niitä rajoja, joissa ammatillista viitekehystä on mahdollista noudattaa.

Ammattistandardien mukainen toiminta tulisi nähdä sisäisen tarkastuksen toiminnan laadun peruspilarina, ja ammattia ohjaavan viitekehyksen pohjalta toimiva riippumaton sisäinen tarkastus on hyvän hallinnon elementti myös julkisella sektorilla.

## Hyvä hallintotapa ja hyvä hallinto

Pörssiyritysten hallinnointikoodin tapaista yksiselitteistä määritelmää hyvästä hallintotavasta, joka kattaisi koko julkissektorin, ei ole. Valtiolla hyvä hallintotapa on osa omistajaohjausta, perustuu pitkälti OECD:n suosituksiin ja on eurooppalaisena käsitteenä tunnustettu osana EU:n toimielinten toimintaa (Euroopan oikeusasiamies 2002). Valtiolla hyvä hallintotapa eli corporate governance soveltuu lähinnä valtion omistajaohjaukseen valtion toimiessa omistajana pörssiyhtiöissä ja muissa valtion yhtiöissä (Valtioneuvoston kanslia). Näissä sisäinen tarkastus on huomioitu osana hyvää hallintoa ja tilivelvollista johtamista. Hallintolaissa määritellään puolestaan hyvän hallinnon periaatteet, joita sovelletaan valtion ja kunnan viranomaistoiminnassa. Painopisteinä on edistää ja toteuttaa viranomaisten hyvää hallintoa ja oikeusturvaa hallintoasioissa sekä edistää hallinnon palveluiden laatua ja tuloksellisuutta (hallintolaki 6.6.2003/434, 1§).

Sisäisen tarkastuksen käytännön ohjeistuksessa, joka käsittelee julkisen sektorin erityispiirteitä, voidaan nähdä hyvään hallintotapaan liittyviä periaatteita. Näitä periaatteita ovat vastuullisuus, tilivelvollisuus julkisten varojen käytöstä, avoimuus, läpinäkyvyys ja rehellisyys. Julkisen sektorin ymmärretään toimivan yhteiseksi hyväksi,

---

<sup>3</sup> The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) operates as an umbrella organization for the external government audit community. It is a non-governmental organization with special consultative status with the Economic and Social Council (ECOSOC) of the United Nations. [www.intosai.org](http://www.intosai.org)

”for public good”, mikä näkyy myös sisäisen tarkastuksen toiminnassa. Näistä merkittävimpiä lienevät organisaation ja sitä kautta sisäisen tarkastuksen valmius ulkopuoliselle arvioinnille ja kritiikille. Samaan aikaan ”omistajan ääni” ei ole useinkaan läsnä, vaan voi olla hyvinkin täsmentymätöntä.

Verorahoitteisen organisaation olisi varmennettava, että toiminta on luotettavaa, eettisesti kestävää ja korrupitoitumatonta. (IIA Global, Practice Guide 2019.) Sisäinen tarkastus tukee näitä hyvän hallinnon periaatteita varmistus- ja tarkastustyöllään ja on siten yksi julkisen sektorin hyvän ohjauksen ja hallintojärjestelmän olennainen elementti. ”Auditing is cornerstone of good public sector governance” (IIA Global 2012).

Suomessa sisäisen tarkastuksen tulee huomioida, että julkisen hallinnon organisaatioiden ja julkista tehtävää hoitavien organisaatioiden toimintaa ohjaa merkittävästi laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta (621/1999, julkisuuslaki) ja laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016, hankintalaki). Viranomaistoiminnan julkisuus on yksi pohjoismaisen hallinnon perusteista. Julkisuuslain tavoite on toteuttaa avoimuutta viranomaistoiminnassa ja valvoa sitä kautta julkisen vallan ja varojen käyttöä.

Lähtökohtaisesti positiivinen julkisuusperiaate koetaan sisäisen tarkastuksen toiminnan kannalta myös haasteelliseksi, koska tarkastustyö perustuu pitkälti luottamuksellisuuteen. Riskinä nähdään, ettei raporttien julkisuusperiaate vaikuta aina positiivisesti asenteisiin sisäistä tarkastusta kohtaan ja vaikeuttaa oikean ja riittävän informaation saamista. Raportoituja negatiivisia havaintoja ja sisäisen valvonnan puutteita on joskus käsitelty julkisuudessa yllätyksellisestikin. Oikeusoppineiden erilaiset tulkinnat julkisuuslaista, sisäisen tarkastuksen ja valvonnan raporttien julkisuudesta, haastavat tarkastajien tarkastusraportointia ja tekevät julkisten ja ei-julkisten tietojen käsittelyn vaativaksi tarkastusprosessin osaksi.

Sisäisten tarkastajien yhdistysten julkissektorin pohjoismainen yhteistyöverkosto (NORPIA, Nordic Public Sector Internal Auditors) selvitti vuonna 2018 valmistuneen vertailevan tutkimuksen avulla sisäisen tarkastuksen asemaa ja resursointia sekä sisäistä tarkastusta koskevaa kansallista lainsäädäntöä julkissektorilla. Tehdyn tutkimuksen mukaan Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa ja Islannissa oli vaihtelevia tapoja järjestää sisäinen tarkastus valtiolla ja kuntasektorilla. (Jóhannesdóttir, Nielsson Kristiansson, Sipiläinen & Koivunen 2018.) Hyvänä esimerkkinä mainittakoon Ruotsin valtionhallinto, jossa sisäisen tarkastuksen perustaminen ja resursointi virastoon tai laitokseen on hallituksen päätös (Ekonomistyrningsverket 2011)<sup>4</sup>. Kuntasektorilla Reykjavikin kaupungissa on hyvin organisoitu sisäinen tarkastus ja toimiva tarkas-

<sup>4</sup> ”För att internrevisionen ska anses vara inrättad i internrevisionsförfordningens mening, ska regeringen ha gett myndigheten i uppdrag att inrätta internrevision. Myndigheten måste även ha anställt en internrevisionschef. Myndigheterna som fått detta uppdrag kallas ofta internrevisionsmyndigheter och ska även följa förfordningen om intern styrning och kontroll.” (Ekonomistyrningsverket 2011.)

tusvaliokunta, jonka jäsenten nimittämisessä on painotettu asiantuntijuutta, kuten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tuntemusta (Jóhannesdóttir ym. 2018).

## Kuntasektorin toimintaympäristö ja sisäinen tarkastus

Kuntasektori järjestää asukkailleen merkittävän osan verorahoitteisista palveluista (VM, kuntien tehtävät). Kuntaorganisaatiot – kunnat, kaupungit, kuntaomisteiset yhteisöt ja yhtymät, kuten sairaanhoitopiirit – ovat nykyään usein hyvin moniulotteisesti hallinnoituja konserneja, mikä luo haasteen kaikille tarkastustoimijoille. Verorahoitteisen toiminnan monimuotoinen organisointi poliittisessa toimintaympäristössä on sisäisen tarkastuksen näkökulmasta sekä innostavaa että haasteellista. Haastekerrointa lisää se, ettei kuntasektorilla ole normiperustaa sisäisen tarkastuksen järjestämisestä tai tehtävistä. Kuntalaissa todetaan kyllä selkeästi kunnanhallituksen velvollisuus vastata sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuudesta, mistä esimerkkinä toimintakertomukseen liitettävä selvitys ”keskeiset johtopäätökset sisäisen valvonnan tilasta ja riskienhallinnasta”. Riippumatonta sisäisen valvonnan arviointitahoa, sisäistä tarkastusta osana hyvää hallintotapaa, ei laissa tunnisteta. Voidaankin kysyä, että mikäli sisäistä tarkastusta ei ole järjestetty keskisuurissa tai isohkoissa organisaatioissa, riskialueiltaan merkittävässä kunnissa tai kuntayhtymissä, kuka tai mikä taho silloin varmistaa puolueettoman valvonta- ja riskienhallintainformaation tuottamisen tilivelvolliselle hallitukselle.

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi kuntalaissa (121–123 §) on säädetty valtuuston alaisena toimivasta tarkastuslautakunnasta, jonka tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Tarkastuslautakunta ei vastaa pörs-siyhtiöissä toimivaa Hallinnointikoodin mukaista, hallituksen alaista tarkastusvaliokunta-toimielintä eikä sen tehtävänä ole kunnan sisäisen tarkastuksen ohjaaminen. Tämä kuntasektorin erityispiirre voi käytännössä hämärtää sisäisen tarkastuksen roolia ja merkitystä.

Olisi perusteltua, että kuntalaissa tunnistettaisiin ammattistandardien mukainen sisäisen tarkastuksen velvoittavuus osana hyvän hallinnon toteutumista ja julkisten varojen valvonnan järjestämistä. Tämä tarkoittaisi, että kunnanhallitus sisäisen valvonnan tilivelvollisuudesta vastuullisena järjestäisi sisäisen tarkastuksen, mikäli hallitus ei omin toimenpitein saa riittävää varmuutta ja tietoa sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan menettelyiden asianmukaisuudesta ja tuloksellisuudesta.

## Sisäisen tarkastuksen organisointi

Sisäinen tarkastus on järjestetty suurimmissa kaupungeissa ja kuntayhtymissä. Tarkastusvaliokunta, tai *Audit Committee* -tyylinen toimielin on kuntasektorilla vain muutamassa organisaatiossa. Kuntasektorilla sisäisen tarkastuksen toiminta vaihtelee, ja kunnassa on voitu itse määritellä tehtävän sisältö hyvin eri tavoin. Useissa sairaanhoitopiireissä sisäistä tarkastusta tehdään myös niin sanotusti oman toiminnan ohella tai jaetusti ulkoisten tarkastustehtävien kanssa. Tällöin jaetussa roolissa työtä tekevä sisäinen tarkastaja joutuu käytännössä tarkkailemaan jatkuvasti mahdollista jäävyttään.

Riippumattomuus operatiivisesta johtamisesta ja suora raportointioikeus tilivelvolliselle hallitukselle on ammatin tuloksellisen toiminnan kannalta perustavanlaatuinen kysymys. Sisäinen tarkastus kattaa usein myös julkisten varojen käytön ja saattaa toimia eri intressien ristipaineessa. Samaan aikaan ”omistajan ääni” ei ole välttämättä selkeästi tiedossa poliittishallinnollisessa organisaatiossa. Riippumattomuuden edellytys ja hyvän hallintotavan edistämistä on, että sisäinen tarkastus voi antaa suosituksia ja näkemyksiä eri tilivelvollisille. Sisäinen tarkastus tulisi toiminnallisesti asemoida riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaamiseksi kunnanhallituksen, sen jaoston tai toimikunnan alaisuuteen, jotta standardien mukainen riippumattomuus turvataan. (IIA Finland, ammattistandardit 2017: 1100, 1110, 1111.)

Julkisuuslaissa on määritelty tiedonsaantioikeuksista viranomaistoiminnassa, mutta ne eivät yksiselitteisesti kohtaa sisäisen tarkastuksen toimintaa. Kuten Katariina Kempe pro gradu -tutkielmassaan esittää, tiedonsaantioikeudet eivät ole itsestäänselvyys, ja siten ne parhaiten turvattaisiin lainsäädännön avulla, kuten kuntalaissa on tilintarkastajien ja tarkastuslautakunnan kohdalla menetelty (Kempe 2020a).

## Valtion virastojen ja laitosten sisäinen tarkastus

Valtiolla sisäisestä tarkastuksesta on säädetty valtion talousarvioasetuksella (1243/1992), jonka 70 pykälässä todetaan, että sisäinen tarkastus on järjestettävä, jos siihen on perusteltua tarvetta. Talousarvioasetuksessa todetaan lisäksi, että sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on huomioitava sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset, millä asetuksen perustelumustion mukaan tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen standardeja. Täten voidaan sanoa, että valtiolla sisäinen tarkastus on tunnistettu osaksi hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää.

Erona yksityis- ja kuntasektoriin on, että valtion virastoissa ja laitoksissa ei yleensä toimielimenä ole hallitusta, vaan ne ovat niin kutsuttuja päällikkövirastoja, joissa ylin johtaja on tilivelvollinen. Käytännössä sisäisen tarkastuksen järjestämisestä päättää kunkin kirjanpitoyksikön ylin johtaja: arviolta noin 35–40 prosentissa valtion

kirjanpitoyksiköistä sisäinen tarkastus on organisoitu riippumattomaksi tehtäväksi tai yksiköksi (Valtiokonttori 2020). Vain muutaman viraston tai laitoksen osalta on erityislainsäädännöllä säädetty sisäinen tarkastus osaksi organisaatiota ja johtamisjärjestelmää. Valtiontalouden tarkastusviraston vuonna 2017 tekemän laillisuustarkastuksen perusteella sisäisen tarkastuksen riippumaton asema suoraan viraston ylimmän johtajan alaisuudessa toteutuu pääsääntöisesti hyvin (VTV 2017).

Valtiovarainministeriön asettaman sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan alainen sisäisen tarkastuksen jaosto on vuonna 2019 arvioinut SWOT-analyysillä valtion keskushallinnon (ministeriöt) sisäisen tarkastuksen nykytilaa. Heikkoudeksi on tunnistettu, että usein tarkastaja työskentelee yksin tai tarkastusta hoitaa 2–3 hengen yksikkö. (Valtiovarainministeriö, kokousmuistio 2018.) Valtiontalouden tarkastusviraston ja valtion kirjanpidon henkilötyövuosiseurannan (htv) mukaan sisäiseen tarkastukseen käytettyjen henkilötyövuosien määrä vuosien 2012–2019 aikana on vähentynyt 82 htv:sta 62 htv:een, eli noin 25 prosenttia.<sup>5</sup>

Valtiosektorilla on toteutettu 10–12 vuoden aikana useita sellaisia rakenteellisia muutoksia (mm. perustamalla valtion palvelukeskuksia), joiden seurauksena sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan vastuita ja velvollisuuksia on jaettu lainsäädännöllisesti ja sopimuksilla eri virastoille ja edelleen virastojen palvelujen tuottajille (alihankkijoille). Sisäisten tarkastajien tarkastusvaltuudet ovat pysyneet talousarviolainsäädännön perusteella samoina (tilivelvollisessa kirjanpitoyksikössä). Käytännössä tämä tarkoittaa rajoittuneita tarkastusoikeuksia toisiin virastoihin ja laitoksiin. Tällöin on usein vaikeaa arvioida ja muodostaa kokonaiskuvaa esimerkiksi prosessien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta, koska vastuu prosessin eri vaiheista on eri virastoilla. Viime vuosina muun muassa Ranskassa, Englannissa, Hollannissa ja Ruotsissa on toimintaa kriittisesti arvioimalla ryhdytty lainsäädännöllisillä ja toiminnallisilla uudistuksilla parantamaan esimerkiksi sisäisen tarkastuksen asemaa ja resursointia, kehitetty tarkastus- ja raportointimalleja ja -menettelyjä, luotu edellytyksiä tarkastustoimijoiden yhteistoiminnalle sekä varmistettu, että sisäisen tarkastuksen laadunvarmistusmenettelyt toimivat. Näitä kehittämistoimia selittää joissain maissa vahva tilivelvollisuuden ja kontrollin kulttuuri sekä historia ja toisaalta Suomea vähäisempi luottamuskulttuuri. Hyvin toimivan ja resursoidun sisäisen tarkastuksen on nähty osaltaan varmistavan tilivelvollisuuden ja hyvän hallinnon toteutumista. Sisäinen tarkastus siis osaltaan lisää luottamusta.

Suomessa valtiohallinnon sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittämiseen tulisi-kin suunnata lisäresursseja ja vahvistaa lainsäädännöllisin ja toiminnallisin tai rakenteellisin uudistuksin viranomaisyhteistyötä, esimerkiksi panostaa vertais- ja yh-

---

<sup>5</sup> Henkilötyövuodet eivät kuvaa sisäisen tarkastuksen tehtävässä tai virassa olevien henkilöiden määrää, vaan ao. seurantakohteelle valtion työaikakirjanpidossa työaikaa kirjattujen työtuntien määrää. Ts. työaikaa sisäiseen tarkastukseen voivat kirjata muutkin kuin sisäisen tarkastuksen virassa toimivat.

teistarkastuksiin. Tällöin voitaisiin saada selkeämpi tai laajempi kuva muun muassa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta sekä valtiohallinnon rakenteellisista ja operatiivisista ongelmista. Yhteistoiminta lisäisi myös ammatillista tukea ja edistäisi työhyvinvointia.

## Tulevaisuuden haasteet ja mahdollisuudet

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on myös julkisella sektorilla tukea hallitusta ja ylintä johtoa heidän velvollisuudessaan järjestää asianmukainen ja riittävä sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Sisäinen tarkastus arvioi myös julkisella sektorilla ohjaus- ja hallintojärjestelmän kokonaisuutta, riskienhallinnan tehokkuutta, kontrollien toimivuutta ja auttaa tällä tavoin osaltaan hallitusta ja ylintä johtoa saavuttamaan organisaation strategiset, toiminnalliset, taloudelliset ja vaatimuksenmukaiset tavoitteet.

Sisäisen tarkastuksen tunnistaminen ja ammatillisen viitekehyksen mukainen toiminta on julkisella sektorilla vasta kehityksessä. Velvoittavan ja tarkemman säädöspohjan puuttuessa riskinä on sisäisen tarkastuksen järjestäminen vaihtelevin tavoin tai sen jättäminen kokonaan järjestämättä huolimatta todellisesta sisäisen tarkastuksen järjestämisen tarpeellisuudesta.

Sote- ja pelastustoimen uudistuksen 15.6.2020 lakiluonnospaketissa<sup>6</sup> on esitetty sisäisen tarkastuksen järjestämisvelvollisuutta maakuntahallitukselle (Soteuudistus.fi 2020). Toteutuessaan uusi lainsäädäntö voi edistää sisäisen tarkastuksen toiminnan järjestämistä hyvinvointialueilla ja sisäisen tarkastuksen toiminnan arviointia ja kehittämistä yhteisesti koko julkissektorilla.

Kuntasektorin lainsäädännön tulisi heijastaa aikaansa ja tunnistaa sisäisen tarkastuksen ammatti osana kunnan tarkastus- ja arviointitoimintaa. Tämä tarkoittaisi hallituksen näkyvää roolia sisäisen tarkastuksen riskiperusteisen työn linjaamisessa ja toimivaa vuoropuhelua sisäisen tarkastuksen ja hallituksen sekä tarkastusvaliokunnan välillä.

Julkisen sektorin toimivan ja riittävän sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on kysymys myös merkittävien julkisten varojen vastuullisen ja lainmukaisen käytön varmentamisesta sekä yhteiskunnallisten velvoitteiden toteuttamisesta toimivan riskienhallinnan ja valvonnan tuella. Vähäpätöiselle huomioille ei pidä myöskään jättää korruption liittyvien riskien tunnistamista, mikä on osa sisäisen tarkastuksen työtä.

Sisäinen tarkastus tulisi nähdä tilivelvollisten toimijoiden, hallituksen ja ylimmän johdon kumppanina, hyvän hallinnon osatekijänä, joka osaltaan auttaa organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa mahdollisimman hyvin.

---

<sup>6</sup> Tilanne kesäkuussa 2020.

## Sisäinen tarkastus osana corporate governancea suomalaisissa pörssiyhtiöissä

### Johdanto

Tässä artikkelin osassa tarkastellaan, mitä olemassa oleva ohjeistus toteaa pörssiyhtiöiden sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja mihin pitäisi vielä kiinnittää aiempaa enemmän huomiota. Kirjoittajat pohtivat myös, mitä hallituksen jäsenen näkökulmasta olisi tärkeää ymmärtää sisäisen tarkastuksen ominaisuuksista suomalaisessa pörssiyhtiössä.

### Pörssiyhtiöiden sääntelystä koskien sisäistä tarkastusta

Pörssiyhtiöiden hyvän hallinnon kehittämiseksi ja tueksi on luotu Arvopaperimarkkinayhdistyksen ylläpitämä Hallinnointikoodi, jota kaikkien pörssiyhtiöiden tulee noudattaa *comply or explain* -periaatteella. Hallinnointikoodi kuvaa sisäisen tarkastuksen tehtävät seuraavasti:

Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu arvioida muun muassa yhtiön sisäisen valvontajärjestelmän ja riskienhallinnan sekä johtamis- ja hallintoprosessien tarkoituksenmukaisuutta ja tuloksellisuutta. Sisäisen tarkastuksen avulla voidaan tukea organisaation kehittämistä ja tehostaa hallitukselle kuuluvan valvontavelvollisuuden hoitamista. Yhtiön sisäisen tarkastuksen organisointi ja työskentelytavat ovat riippuvaisia muun muassa yhtiön harjoittaman liiketoiminnan laadusta ja laajuudesta, henkilökunnan määrästä ja muista vastaavista tekijöistä. Yhtiön ei aina ole tarkoituksenmukaista järjestää sisäisen tarkastuksen tehtäviä omaksi toiminnokseen organisaatiossaan. (Arvopaperimarkkinayhdistys 2019.)

Pörssisäätiö on julkaissut uuden pörssiin listautuvan yhtiön tueksi Pörssilistautujan käsikirjan (2016). Sen mukaan sisäisen tarkastuksen parhaisiin käytäntöihin kuuluu vahva riippumaton raportointilinja, liiketoiminnan kannalta olennaisiin riskeihin keskittyminen sekä kattava ja yhtiön toimintaan oikein mitoitettu osaaminen. (Pörssisäätiö 2016.) Käsikirjassa viitataan monelta osin Hallinnointikoodiin.

Kansainvälinen ammatillinen ohjeistus (International Professional Practices Framework) tarjoaa pörssiyhtiöiden sisäiseen tarkastukseen ammattikunnan omaa sääntelyä. Kirjoittajien kokemus on, että pörssiyhtiöissä sisäiset tarkastajat pyrkivät noudattamaan ohjeistuksen sisäisen tarkastuksen standardeissa kuvattuja ammatillisia käytäntöjä, mutta yhtiön johto voi kokea standardien velvoittavuuden eri tavalla.

Jos yhtiössä havaitaan ikäviä kontrolliheikkouksia, väärinkäytöksiä tai muuta julki-  
suuteen päätyvää, sisäisen tarkastuksen toimintaa yleensä arvioidaan. Silloin ammat-  
tistandardien mukainen sisäisen tarkastuksen järjestäminen voi nousta yhdeksi teki-  
jäksi arvioitaessa hallituksen onnistumista sisäisen valvonnan järjestämisessä.

## Miten sisäinen tarkastus on järjestetty suomalaisissa pörssiyrityksissä

Jaakko Rönkkö tutki väitöskirjassaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta sekä  
kunta- että yksityisen sektorin näkökulmasta. Hän tutki erityisesti sisäisen tarkas-  
tuksen yleisyyttä kuntaorganisaatioissa sekä Helsingin pörssin listayrityksissä. Organi-  
soitumismalleina hän tunnisti pääsääntöisesti omana toimintona järjestetyn sisäisen  
tarkastuksen. Muita malleja oli sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen kokonaan sekä  
monen organisaation yhteinen sisäinen tarkastus (erityisesti kuntakentällä). (Rönkkö  
2019, 27, 29.)

Rönkkö soveltaa väitöskirjassaan sisäisen tarkastuksen järjestämiseen agenttiteo-  
riaa, jonka mukaan päämiehen (omistajan) ja johdon eriävät intressit ja mahdollinen  
informaation epäsymmetria motivoivat sisäisen tarkastuksen järjestämiseen niitä  
lieventävänä tekijänä. Päämies-agenttisuhteet voivat tosin olla moninaisia osakkeen-  
omistajien, osakeyhtiömuotoisen yhtiön hallituksen ja operatiivisen johdon kesken  
(Rönkkö 2019, 36–37.)

Rönkön tutkimuksen ajankohtana suomalaisista listautuneista pörssiyrityksistä 41  
prosenttia käytti sisäistä tarkastusta, muissa ei sisäistä tarkastusta ollut järjestetty.  
Väitöskirjatutkimuksessaan Rönkkö löysi selvän yhteyden organisaation omistus-  
rakenteen (esim. omistuksen hajanaisuus tai valtio-omisteisuus), koon ja taloudelli-  
sen aseman sekä sisäisen tarkastuksen järjestämisen välillä. Siten yhtiön resurssien  
määrällä ja allokontimahdollisuuksilla on merkitystä sisäiseen tarkastukseen inves-  
toitaessa. Sisäisen tarkastuksen asema näyttäisi siten heikentyvän niukkojen resurs-  
sien tilanteessa, ja Rönkön mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arvioinnin  
merkitys korostuu. Rönkön väitöskirjatutkimuksen perusteella tuloksellisuuden mää-  
ritelmä riippuu paljon organisaatiomuodosta, jossa sisäinen tarkastus on järjestetty,  
sekä sidosryhmästä, joka arvioi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta. Tutkimustieto  
organisaatiokohtaisista tekijöistä, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen järjestämi-  
seen, on vasta kehitysvaiheessa. (Rönkkö 2019, 44–45, 47–48.)



## Käytännön toimintaedellytykset

### *Riippumattomuus*

Tärkeä toimintaedellytys sisäiselle tarkastukselle on riippumattomuus yhtiön johdosta, joka parhaiden käytäntöjen mukaan on ratkaistu niin, että sisäinen tarkastus raportoi hallinnollisesti toimitusjohtajalle ja toiminnallisesti hallitukselle. Tämä on tuotu selkeästi esille Hallinnointikoodissa (Arvopaperimarkkinayhdistys 2020), Pörssilistautujan käsikirjassa (Pörssisäätiö 2016) ja IIA:n standardeissa (IIA Finland, ammattistandardit 2017).

### *Tiedonsaantioikeus*

Edellä mainituista Hallinnointikoodin suosituksista ja IIA:n standardeissa puuttuu joitakin selkeitä linjauksia laadukkaana sisäisen tarkastuksen toiminnan turvaamiseksi. Yksi näistä on tiedonsaantioikeus, johon on vasta viime aikoina alettu kiinnittää enemmän huomiota.

Katariina Kempe on pro gradu -työssään tutkinut sisäisen tarkastuksen tiedonsaannin toteutumista, ja kertoo *Syynissä*-lehden helmikuussa 2020 julkaistussa artikkelissa:

Marraskuussa 2019 tein tutkimusta sisäisten tarkastajien tiedonsaantioikeuden toteutumisesta. Tutkimuksen tulokset olivat hieman ristiriitaisia. Suurin osa vastaajista koki tiedonsaantioikeutensa toteutuneen, mutta oli silti työssään joutunut antamaan arvioita ilman riittävää tiedonsaantia.

Ja hän jatkaa:

Useampi vastaaja toi myös esille sen, että sisäisen tarkastajan tulisi saada yhtiön johdon ja hallituksen täysi tuki työlleen, mikä ei ilmeisesti ole aina toteutunut. Monet vastaajat myös kokivat sisäisen tarkastuksen aseman yhtiössä olevan epäselvä, eikä sisäistä tarkastusta koettu tunnettavan yhtiöissä hyvin. Lisäksi koettiin, että tekemällä enemmän sisäistä yhteistyötä sisäisen tarkastajan tiedonsaanti voisi parantua. (Kempe 2020b.)

Kirjoittajien kokemuksen perusteella tiedonsaantioikeus on käytännössä erittäin tärkeä edellytys tarkastuksen onnistumiselle. Useimmiten tärkeiden hankkeiden tarkastus aloitetaan tutkimalla hallituksen päätöksiä, joita vasten tarkastuksen tavoitteet asetetaan. Jos tarkastusjohtajalla ei ole pääsyoikeutta hallituksen pöytäkirjoihin ja muuhun hallitusmateriaaliin, edellytykset työn laadukkaalle tekemiselle vaarantuvat. Vaikka materiaali toimitettaisiin välikäden kautta, syntyy silti riski, että materiaalista esimerkiksi jää puuttumaan osia, koska niiden toimittaja ei ole huolellisesti varmistu-

nut materiaalin kattavuudesta (esim. samaa asiaa usein käsitellään useissa kokouksissa, ja tätä ei ole huomioitu). Jopa yksittäisten tarkastusten toteuttamisen laatu kärsii, jos tarkastaja ei ymmärrä tekemänsä havainnon suhdetta kokonaisuuteen. Tarkastusta ei välttämättä pystytä toteuttamaan riskiperusteisesti ja kohdennettuna strategisesti tärkeille osa-alueille.

Tarkastuksen tulee saada varmuus siitä, että sen käytössä on kattava materiaali, jotta tarkastuksessa saadaan riittävä ja luotettava kokonaiskuva tapahtumista. Sisäisen tarkastuksen riskiperusteisen vuosisuunnitelman turvaamiseksi tulisi tarkastuksen olla tietoinen organisaation tulevaisuuden linjauksista ja käydä vuoropuhelua niistä mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Tällä tavoin tarkastus pystyy myös parhaiten reagoimaan muuttuviin tilanteisiin. Luotettavalla ja riittävällä tiedonsaannilla turvataan tarkastuksen laatu.

## Sisäisen tarkastuksen rooli yhtiön hallintoelimissä

Listayhtiöissä tarkastusvaliokunnat ovat keskeinen osa hallitustyöskentelyä. Sisäisen tarkastuksen säännölliset tarkastusvaliokuntatapaamiset tarjoavat mahdollisuuden monipuoliselle vuoropuhelulle ja tiedonjakamisella arviointi- ja varmennusraportoinnin perusteella. Sisäinen tarkastus voi myös informoida muista keskeisistä havainnoistaan ja luoda läpinäkyvyyttä sekä syvyyttä muun muassa yhtiön talous- ja toimintaprosesseihin sekä riskienhallintaan.

Globaali IIA on julkaissut kannanoton 20.1.2019, ”Sisäisen tarkastuksen rooli hallintoelimissä”, joka linjaa milloin ja miten sisäisen tarkastuksen osallistuminen hallintoelimiin ja johtoryhmään voi tuottaa lisäarvoa. Tässä kannanotossa tuodaan esille, että sisäisen tarkastuksen tuottama lisäarvo riippuu suuresti siitä, miten hallitus ja ylin johto näkevät sisäisen tarkastuksen roolin. Jos tarkastus nähdään ainoastaan varmistustoimintana, ja sen oletetaan keskittyvän ainoastaan taloudellisen raportoinnin varmistamiseen, ei lisäarvoa synny yhtä lailla kuin silloin, kun tarkastus käsittää operatiivisen ja strategisen ulottuvuuden ja sen lähestymistapa on konsultoiva. (IIA Global, position paper 2019.)

Parhaimman lisäarvon sisäinen tarkastus tuottaa, kun se on asemoitu tuottamaan syvää ymmärrystä ja tulevaisuuden katsantokantaa (*insight and foresight*). Tämän se pystyy tarjoamaan tuottamalla konsernin laajuisen perspektiivin, käyttämällä hyödykseen erilaisia kriittisiä taitoja sekä riippumattomalla varmistuksella ja konsultoinnilla, joka tukee läpinäkyvyyttä yhtiön kaikilla tasoilla tapahtuvalle riskienhallinnalle. Kutsumalla sisäinen tarkastus osallistumaan erilaisiin johtoryhmiin ja valiokuntiin pystytään edellä mainittua lisäarvoa hyödyntämään.

Kannanoton mukaan sisäinen tarkastus voi osallistua laajalti erilaisiin johtoryhmiin ja valiokuntiin, kunhan sen rooli määritellään ja pidetään huoli riippumatto-

muuden ja objektiivisuuden säilymisestä. Kannanotto listaa esimerkkejä erilaisista rooleista, joissa sisäinen tarkastus voi osallistua eri johtoryhmiin ja valiokuntiin: tarkkailijana tekemässä huomioita, osallistujana myötävaikuttaen, konsulttina tai neuvojana sekä kouluttajana tai erityisasiantuntijana. (IIA Global, position paper 2019.)

## Lopuksi – yhteenveto kolmelta toimialalta

**Finanssialalla** sääntely vaikuttaa vahvasti sisäisen tarkastajan työhön ja tarkastettavaan aiheisiin. Työtä sääntelevät IIA:n standardien lisäksi lait, asetukset, Euroopan Pankkivalvojan ja kotimaisen valvojan viranomaisen suositukset ja ohjeet. Sääntelyssä on lakitasolle asti nostettu sisäisen tarkastuksen toiminnon perustaminen ja toiminnon riippumattomuuden järjestäminen. Viranomaisohjeistus toteaa, että hallinto- ja ohjausjärjestelmän tulee olla oikeassa suhteessa toiminnon laajuuteen ja monimutkaisuuteen, ja samanaikaisesti kieltää yhdistämästä sisäisen tarkastuksen toimintoa mihinkään toiseen sisäiseen valvontatoimintoon.

Euroopan pankkivalvoja ohjeistaa luottolaitoksien sisäisiä tarkastuksia noudattamaan kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Käytännössä pankkivalvoja myös edellyttää, että ulkopuolinen riippumaton taho arvioi sisäisen tarkastuksen toiminnon vähintään viiden vuoden välein, kuten myös ammattistandardit edellyttävät. Finanssialalla on huolehdittava, että sisäinen tarkastus tunnistaa ja toteuttaa tarkastusten suunnittelussa sekä riskiperusteisuuden että sääntelyn edellyttämät vaatimukset.

**Julkisella sektorilla** julkisen hallinnon organisaatioiden ja julkista tehtävää hoitavien organisaatioiden toimintaa ohjaavat merkittävästi laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta (julkisuuslaki) ja laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (hankintalaki), mikä vaikuttaa myös sisäiseen tarkastukseen. Lähtökohtaisesti positiivinen julkisuusperiaate koetaan sisäisen tarkastuksen toiminnan kannalta myös haasteelliseksi, koska tarkastustyö perustuu pitkälti luottamuksellisuuteen.

Sisäisen tarkastuksen tunnistaminen ja ammatillisen viitekehyksen mukainen toiminta on julkisella sektorilla vasta kehittymässä. Velvoittavan säädöspohjan puuttuessa riskinä on sisäisen tarkastuksen järjestäminen vaihtelevin tavoin, jolloin ammatilliset standardit ja periaatteet voivat jäädä huomioimatta. Voi myös käydä niin, että sisäinen tarkastus jätetään kokonaan järjestämättä, vaikka siihen olisi objektiiviset tarpeet olemassa.

**Pörssi-yhtiöissä**, kuten myös finanssialalla ja julkisella sektorilla, tärkeä toimintaedellytys sisäiselle tarkastukselle on riippumattomuus yhtiön johdosta. Tämä on sisäisen tarkastuksen parhaiden käytäntöjen mukaan ratkaistu niin, että tarkastus raportoi hallinnollisesti toimitusjohtajalle ja toiminnallisesti hallitukselle. Tämä on

tuotu selkeästi esille pörssiyhtiöitä koskevassa Hallinnointikoodissa, Pörssilistautujan käsikirjassa ja IIA:n standardeissa.

Toisena keskeisenä käytännön toimintaedellytyksenä kirjoittajat tuovat esiin sisäisen tarkastuksen tiedonsaantioikeuden. Sisäisen tarkastuksen riskiperusteisen vuosisuunnitelman turvaamiseksi tulisi tarkastuksen olla tietoinen ja käydä vuoropuhelua organisaation tulevaisuuden linjauksista mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Tällä tavoin tarkastus pystyy myös parhaiten reagoimaan muuttuviin tilanteisiin ja tuottamaan laadukkaita tuloksia.

Tämä artikkeli tuo esiin sen, kuinka käytännössä sisäisen tarkastuksen työtä toteutetaan lainsäädännöltään ja kulttuuriltaan erilaisissa organisaatioissa finanssialalla, julkisella sektorilla sekä pörssiyhtiöissä. Näistä eroista huolimatta kirjoittajat tuovat yksituumaisesti esiin kansainvälisten ammattistandardien noudattamisen tärkeyden, jotta sisäinen tarkastaja ja sisäisen tarkastuksen toiminto voivat täyttää velvollisuutensa laadukkaasti.

## Lähteet

- Arvopaperimarkkinayhdistys. 2019. Uusi hallinnointikoodi on julkaistu. <https://cgfinland.fi/2019/uusi-hallinnointikoodi-on-julkaistu/> (7.8.2020)
- Arvopaperimarkkinayhdistyksen hallinnointikoodi 2020. <https://cgfinland.fi/hallinnointikoodit/EBA/GL/2016/10> Euroopan pankkiviranomaisen ohjeet valvojan arviointiprosessia varten kerättävistä ICAAP- ja ILAAP-tiedoista.
- EBA/GL/2017/11 Euroopan pankkiviranomaisen ohjeet hallinnosta ja ohjauksesta.
- EBA/GL/2018/06 Euroopan pankkiviranomaisen ohjeet järjestämättömien saamisten ja lainanhoitajustosaamisten käsittelystä.
- EBA/GL/2019/02 Euroopan pankkiviranomaisen ulkoistamista koskevat ohjeet
- Ekonomistyrningsverket. 2011. Statlig internrevision stödjer myndighetsledningen i att förbättra den interna styrningen och kontrollen. <https://www.esv.se/statlig-styrning/internstyrning-och-kontroll/internrevision/> (7.8.2020)
- Euroopan oikeusasiames. 2002. Euroopan hyvän hallintotavan säännöstö. <https://www.ombudsman.europa.eu/fi/publication/fi/3510> (7.8.2020)
- Finanssivalvonta. Standardi 4.2., 2016, kohta 6.5. Riippumaton ja säännöllinen arviointi. [https://www.finanssivalvonta.fi/saantely/maarays-ja-ohjekokoelma/vakavaraisuus/4\\_2/](https://www.finanssivalvonta.fi/saantely/maarays-ja-ohjekokoelma/vakavaraisuus/4_2/)
- IIA Eettiset säännöt 2008. The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>
- IIA Finland. Ammatillinen ohjeistus. The Institute of Internal Auditors Finland. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/> (7.8.2020)
- IIA Finland. Ammattistandardit 2017. The Institute of Internal Auditors Finland. Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, 2017. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/standardit/>
- IIA Global. Public sector definition 2011. The Institute of Internal Auditors Global. Supplementary Guidance. <https://global.theiia.org/standards-guidance/leading-practices/pages/public-sector.aspx>
- IIA Global 2012. The Institute of Internal Auditors Global. Supplementary Guidance. The Role of Auditing in Public Sector Governance. [https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/public\\_sector\\_governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/public_sector_governance1_1_.pdf)
- IIA Global. Position Paper 2013. The Institute of Internal Auditors Global. IIA Position Paper: The three lines of defense in Effective Risk Management and Control. <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control.aspx> (7.8.2020)
- IIA Global. Practice Guide 2019. The Institute of Internal Auditors Global. Practice Guide: Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector.
- IIA Global. Position Paper 2019. The Institute of Internal Auditors Global. 2019. IIA Position paper: Internal Auditing's role in governing body/executive committees. <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/PP-IAs-Role-in-Governing-Body-Executive-Committees.pdf> (7.8.2020)
- IIA Global. Certification. The Institute of Internal Auditors Global. <https://global.theiia.org/certification/Pages/Certification.aspx> (7.8.2020)
- Jóhannesdóttir, A. M., Nielsson Kristiansson, S., Sipiläinen, N. & Koivunen, R. 2018. Internal Audit in the Public Sector – Comparative study between the Nordic Countries: The development of Internal Auditing within the Public Sector in the Nordic Countries. *Icelandic Review of Politics & Administration*. <https://doi.org/10.13177/irpa.a.2018.14.2.2>

- Kempe, K. 2020a. *Sisäisen tarkastajan tiedonsaantioikeuden toteutuminen*. Pro gradu. Itä-Suomen yliopisto.
- Kempe, K. 2020b. Sisäisen tarkastajan tiedonsaanti toteutuu, mutta ei aina ajallaan. Syynissä, helmikuu 1/2020. Saatavilla: <https://theiia.fi/magazines/helmikuu-1-2020-sisaisen-tarkastajan-tiedonsaanti/>
- Kuntaliitto. 2019. Kyselyn tuloksia: Sisäinen tarkastus kunnissa ja kuntayhtymissä. <https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2019/kyselyn-tuloksia-sisainen-tarkastus-kunnissa-ja-kuntayhtymissa> (7.8.2020)
- Pörssisäätiö. 2016. Pörssilistautujan käsikirja. [https://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2016/05/porssilistautujan\\_kasikirja\\_2016\\_final\\_web.pdf](https://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2016/05/porssilistautujan_kasikirja_2016_final_web.pdf) (7.8.2020)
- Rönkkö, J. 2019. *Sisäinen tarkastus: Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto*. Väitöskirja. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Soteuudistus.fi, Lakiluonnos 15.6.2020. Lausuntopyyntö luonnoksesta valtioneuvoston sote-uudistusta koskevaksi hallituksen esitykseksi 15.6.–25.9.2020. <https://soteuudistus.fi/lakiluonnos-15.6.2020>
- Valtiokonttori. 2020. Valtion kirjanpitoyksiköt, virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 1.1.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/valtion-kirjanpitoyksikot-virastot-ja-laitokset-seka-talousarvion-ulkopuolella-olevat-valtion-rahastot-1-1-2020/#9f4cd658> (7.8.2020)
- Valtioneuvoston kanslia. Omistajapolitiikka ja -ohjaus. <https://vnk.fi/omistajaohjaus/omistajapolitiikka> (10.4.2021)
- Valtiovarainministeriö. Kuntien tehtävät ja toiminta. <https://vm.fi/kuntien-tehtavat-ja-toiminta> (7.8.2020)
- Valtiovarainministeriö. Kokousmuistio 2018. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kokous 13.12.2019, VM128:00/2018.
- VTV 2015. Valtiontalouden tarkastusviraston vuosikertomus eduskunnalle toiminnastaan 2015 valtiopäiville (k 18/2015 vp). Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa -laillisuustarkastuskertomus (13/2017).
- VTV 2017. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus ”Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa, 13/2017”.

## **Säädökset**

- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/36/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, oikeudesta harjoittaa luottolaitostoimintaa ja luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvalvonnasta, direktiivin 2002/87/EY muuttamisesta sekä direktiivien 2006/48/EY ja 2006/49/EY kumoamisesta.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 575/2013, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvaatimuksista ja asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta.
- Hallintolaki 434/2003
- Kuntalaki 410/2015
- Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016
- Laki kunnallisesta viranhaltijasta 304/2003
- Laki luottolaitostoiminnasta 610/2014
- Laki vakuutusyhtiöistä 521/2008
- Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 621/1999

Valtion virkamieslaki 750/1994

Valtiovarainministeriön asetus luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten palkitsemisjärjestelmästä  
1372/2010

# 14

## Arvioita ja kokemuksia lautakuntamuotoisesta työskentelystä tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa pääosin yksityisellä sektorilla

*Pasi Horsmanheimo*

*Tilintarkastuksen ohjauksesta ja valvonnasta vastaava tilintarkastuslautakunta on nykyisin hallintopäätöksiä tekevä toimielin, jonka jäsenet toimivat asiantuntijaroolissa. Tilintarkastajat eivät ole enää mukana jäsenenä lautakunnassa, vaan he toimivat osana kokoonpanoa asiantuntijan mandaateilla ilman äänioikeutta. Artikkelin kuvaa vaiheittaista tilintarkastuslautakunnan kehitystä. Tilintarkastuslautakunnan historian aikana lautakunnan jäsenten asiantuntemus- ja riippumattomuusvaatimukset ovat korostuneet. Lautakunnan jäsenten intressiperusteinen edustus on poistunut.*

*Avainsanat: tilintarkastuslautakunta, tilintarkastuslautakunnan kehitys, tilintarkastuslaki*



## Aluksi

Tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa on Suomessa jo kauan hoidettu lautakuntamuotoisena päätöksentekona.<sup>1</sup> Tämä ei ole kansainvälisesti poikkeuksellista. Lautakuntamuotoinen päätöksenteko on tavallista useilla muillakin elämän alueilla, joilla sidosryhmien sitouttaminen päätöksentekoon on tärkeää. Julkisessa hallinnossa toimii lukuisia lautakuntia. Esimerkiksi hyvää kirjanpitolittoa tulkitsee ja ohjaa kirjanpitolautakunta (KILA). Verohallinnossa toimii verotuksen oikaisulautakunta. Osa lautakunnista toimii paikallisesti. Esimerkiksi jokaisessa kunnassa toimii verolautakunta.

Käsittelen seuraavassa lautakuntamuotoisen päätöksenteon taustaa ja siihen liittyviä kokemuksia tilintarkastuksen sääntelyssä pääosin yksityisellä sektorilla. Olen itse toiminut lakimiesavustajana, esittelijänä ja sihteerinä tilintarkastuslautakunnissa yli 30 vuoden ajan.

### TILA – sidosryhmät mukaan alusta alkaen

Tilintarkastajien hyväksyminen, valvonta ja tilintarkastajien toiminnan sääntely siirtyivät tilintarkastusalan yhdistykseltä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle (TILAlle) vuonna 1925, kun tilintarkastuslautakuntatyöskentely alkoi Keskuskauppakamarissa. Keskeiset päätökset liittyen tilintarkastajien hyväksymiseen, valvontaan ja toiminnan sääntelyyn tehtiin TILAn<sup>2</sup> kokouksissa.

Lautakuntamuotoiseen päätöksentekoon voitiin sitoa mukaan luottamushenkilöiden kautta tilintarkastuksen intressi- ja sidosryhmiä, kun jaettavia jäsenyyksiä oli riittävästi. Tärkeimpien intressi- ja sidosryhmien edustus päätöksenteossa luottamushenkilöinä on toteutunut TILAn toiminnassa alusta alkaen.

Intressi- ja sidosryhmien mukaan ottaminen on ollut järkevää paitsi tasapuolisuuden myös päätöksenteon asiantuntemuksen, objektiivisuuden ja uskottavuuden kannalta. Olisi liian yksipuolista, riippumattomuuden ja ulkoisen uskottavuuden

---

<sup>1</sup> Tilintarkastus on Suomessa, samoin kuin useimmissa maissa, säännelty ammatti. Useissa maissa tilintarkastajan ammattinimike on suojattu. Tilintarkastajan toiminnan harjoittaminen edellyttää hyväksymistä (lisensointia). Lisenssin eli toimiluvan saamisen tärkeimmät edellytykset ovat ammattitutkinnon suorittaminen ja henkilöä koskevien yleisten vaatimusten, kuten sopivuuden (EU:n tilintarkastusdirektiivissä hyvämaineisuuden) täyttyminen. Tilintarkastajat rekisteröidään tilintarkastajarekisteriin, mikä osoittaa hyväksymisen voimassaolon. Viranomaisen valvoo tilintarkastajia ja tilintarkastajien toimintaa eri keinoin. Kaikkea edellä mainittua säännellään lailla, Suomessa tilintarkastuslailla. Edellä kerrottu koskee myös tilintarkastusyhteisöjä (tilintarkastusyhtiöitä). Suomessa yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi voidaan valita henkilö tai tilintarkastusyhteisö.

<sup>2</sup> Vuonna 1995 tilintarkastajalautakunnan nimi muutettiin ensimmäisen tilintarkastuslain (936/1994) myötä tilintarkastuslautakunnaksi ja kauppakamarien tilintarkastajavaliokuntien nimet muutettiin tilintarkastusvaliokunniksi.

kannalta kyseenalaista, jos tilintarkastajat voisivat tehdä keskenään itsesääntelynä tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevat päätökset. Teoriassa tuollainen itsesääntelyjärjestely edellyttäisi lain tasoista sääntelyä ja lisäksi tehokkaan ulkopuolisen valvonnan.

Tilintarkastajavaliokuntatyöskentely alkoi alueellisissa kauppakamareissa vuonna 1950, kun KHT-tilintarkastajien rinnalle luotiin HTM-tilintarkastajajärjestelmä<sup>3</sup>. Jokaisessa kauppakamarissa toimi tilintarkastajavaliokunta. Tilintarkastajavaliokuntia (myöhemmin 1990-luvulta lähtien nimeltään tilintarkastusvaliokuntia) oli yhtä paljon kuin kauppakamareita, enimmillään Suomessa yli 20. Sittemmin 2000-luvulla tehtyjen säädösmuutosten myötä pienimpien kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntia yhdisteltiin isompiin tilintarkastusvaliokuntiin. Näin päätöksentekoon saatiin enemmän mahdollisuuksia hankkia parempaa asiantuntemusta.

## Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA)

Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) synnytetttiin vuonna 1982 lailla tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Keskuskauppakamarin TILAn päätöksiin saattoi siitä lähtien hakea muutosta VALAlta. Muutoksenhakuun oikeutettuja olivat hyväksymistä tilintarkastajaksi hakeneet kokelaat<sup>4</sup> ja kurinpidollisen seuraamuksen saaneet tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt.

VALAn toiminta painottui koko sen historian ajan muutoksenhakujen käsitteilyyn. Tosin vuoden 1995 lainmuutoksessa, jolla edellä mainittu laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta kumottiin, säädettiin tilintarkastuslaissa (936/1995), että VALAn tehtävänä on myös antaa ohjeita ja lausuntoja, tehdä esityksiä ja aloitteita sekä ”huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta”. Lain tarkoituksena oli siis, että VALA olisi toiminut myös tilintarkastusta ohjeistavana toimielimenä. Käytännössä ohjeistus jäi vähäiseksi koko VALAn toiminnan ajan.

VALA oli lautakuntapohjainen päätöksentekoelin, joka käsitteli sinne tuodut valitusasiat muutoksenhakuina (erotuksena oikaisusta) ja sovelsi muutoksenhakua hallintoasioissa koskevia säännöksiä. Oikeudellisesti arvioiden VALA ei silti ollut varsinaisesti riippumaton hallintotuomioistuin, vaikka se sovelsikin toimintaansa hallintolainkäyttöä koskevia säännöksiä muutoksenhakuasioita käsitellessään.

---

<sup>3</sup> Ensimmäiset HTM-tilintarkastajasäännöt (”Säännöt kauppakamarien hyväksymiä tilimiehiä varten”) annettiin Keskuskauppakamarin työvaliokunnan päätöksellä 31.5.1950 (Biese 1986).

<sup>4</sup> VALAan ohjautuivat sekä HTM- että KHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeneiden sekä HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen muutoksenhaut. 2000-luvulla HTM-hakijat, HTM-tilintarkastajat ja HTM-yhteisöt saattoivat valittaa kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätöksistä suoraan VALAan, kun sitä ennen oli valitus tehtävä ensin Keskuskauppakamarin TILAlle.

VALA ei ollut täysin riippumaton valvonnan kohteena olevista tilintarkastajista, koska vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaa sen jäsenenä oli muun muassa yhteisöoikeuden tutkimusta ja opetusta sekä laskentatoimea, erityisesti kirjanpidon tutkimusta ja opetusta edustavien jäsenten lisäksi myös tilintarkastajia. Lain mukaan VALAn kokoonpano oli selkeästi intressiperusteinen, koska kahden jäsenen tuli ”edustaa” tilintarkastajia. Muutkin jäsenyydet oli määritelty lähinnä intressiperusteisesti.

VALA jatkoi eri muodoissa toimintaansa aina vuoden 2015 loppuun, vuoden 2016 alusta toteutettuun tilintarkastusreformiin asti. VALA lakkautettiin 1.1.2016 tilintarkastuslain (1141/2015) tullessa voimaan.

## Intressiryhmät ja asiantuntijat lautakunnissa

Tilintarkastajajärjestelmään kuuluneiden lauta- ja valiokuntien kokoonpanot kertovat siitä, miten päätöksentekovoalta jakautui sidosryhmille. Jäsenet edustivat sidosryhmien intressejä ja näkökulmia. Aluksi TILAn kokoonpanossa tilintarkastajajäsenet olivat suurin ryhmä. Päätösvaltasäännöt edellyttivät tilintarkastajajäsenten osallistumista päätöksiin.

Vuoden 1924 TILAn sääntöjen mukaan varoituksen antaminen tilintarkastajalle edellytti viiden jäsenen yksimielisyyttä. Tuolloin TILAn kokoonpanoon kuului puheenjohtaja sekä kuusi jäsentä ja kaksi varajäsentä. Jäsenistä kolme jäsentä ja yhden varajäsenen asetti Suomen Tilintarkastajayhdistyksen hallitus ja loput kokoonpanosta oli Keskuskauppakamarin päätettävissä. Sen jälkeisissä sääntömuutoksissa (1943, 1958, 1967, 1973, 1984, 1990) tilintarkastajajäsenten vaikutus tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevissa päätöksissä pysyi suurena vuoden 1990 sääntömuutoksiin saakka. Enimmillään tilintarkastajajäseniä oli puolet koko lautakunnan jäsenistä, ja loput edustivat elinkeinoelämää (yrityksiä) sekä alan tutkimus- ja opetustoimintaa.<sup>5</sup> Käytännössä pitkään TILAn sanktiopäätöksen pätevyyden edellytyksenä oli yksinkertaistaen, että ainakin yksi tilintarkastajajäsen oli läsnä päätöksenteossa, koska muuten kokoonpano ei ollut päätösvaltainen. Päätökset tehtiin aina enemmistöpäätöksinä.

Merkittävä muutos tapahtui vuoden 1973 TILAn sääntöjen muutoksella. Silloin TILAn kokoonpano kasvoi yhdeksään jäseneseen, jonka lisäksi oli puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja. Jäsenistä kolme edusti KHT-tilintarkastajia ja 1 HTM-tilintarkastajia. Ensimmäistä kertaa määrättiin, että muiden jäsenten tuli ”edustaa elinkeinoelämän eri aloja sekä alan tutkimus- ja opetustoimintaa”. Tilintarkastusalan tutki-

---

<sup>5</sup> Eero Prepulan mukaan (haastattelu 26.8.2020) 1970 ja 1980-luvuilla oli tavallista, että joillakin elinkeinoelämää edustavilla TILAn jäsenillä oli ollut tai oli voimassa myös hyväksyminen KHT- tai HTM-tilintarkastajaksi.

mus- ja opetustoiminnan edustajat tulivat näkyvästi mukaan TILAn kokoonpanoon. Käytännössä alan tutkimus- ja opetustoiminnan edustajat olivat Helsingin kauppa- korkeakoulun ja Svenska handelshögskolanin professoreita. Heillä oli valtakunnallisesti näkyvä asema tilintarkastusalan opetuksessa ja tutkimuksessa.

Aina vuoden 2015 tilintarkastusreformiin asti tilintarkastajat olivat mukana jäsenenä lautakunnissa, mutta heidän suhteellinen osuutensa oli edellisten vuosikymmenten sääntöuudistuksissa laskenut lautakuntahistorian alkuajoista.

## 1980-luvulla valtiollistamisajatuksia

TILA oli historiansa alusta alkaen elinkeinoelämää lähellä oleva lautakunta. Kehityksen suunta muuttui 1980-luvulla, mikä vaikutti samalla TILAn asemaan ja kokoonpanoon. Tuolloin voimistui poliittinen näkemys, että tilintarkastajien hyväksymisen ja valvonnan tuli tehtävän yhteiskunnallisen merkittävyyden vuoksi kuulua valtion viranomaiselle eikä elinkeinoelämälle. Esimerkkinä vaikutti Ruotsi, jossa tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta siirrettiin kauppakamareilta valtion viranomaisen tehtäväksi. Muutosta siivitti myös vuoden 1978 uusi osakeyhtiölaki (734/1978), jossa ensimmäistä kertaa säädettiin KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-tilintarkastusyhteisön valinta pakolliseksi suurimmille osakeyhtiöille. Tilintarkastuksen yleinen merkitys tietysti lisääntyi. Samalla tilintarkastusala ammattimaistui ison askeleen.

Noihin aikoihin Suomessa tilintarkastajajärjestelmän organisoinnin vaihtoehtoja pohti kauppa- ja teollisuusministeriön asettama tilintarkastajajärjestelmän auktorisointitoimikunta<sup>6</sup>. Selvitysten ja kompromissien jälkeen järjestelmää uudistettiin. Kauppakamariasetusta muutettiin 1988. TILAn kokoonpanoa laajennettiin 1980-luvulla julkisen vallan edustajilla.

Vuonna 1983 tuli voimaan laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Ensimmäinen VALA aloitti toimintansa. Keskuskauppakamari vahvisti uudet TILAn säännöt vuonna 1983. TILAn kokoonpanoa muutettiin siten, että puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän jäsenen ja yhdeksän varajäsenen lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi lautakuntaan kaksi jäsentä ja heille varamiehet. VALAn perustaminen ja TILAn kokoonpanon laajentaminen olivat keskeisiä poliittisia kompromisseja, jotka mahdollistivat sen, että TILA saattoi jatkaa toimintaansa Keskuskauppakamarin lautakuntana.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Toimikunta julkisti 19.12.1980 puheenjohtajansa kansliapäällikkö Bror Wahlroosin johdolla ”Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietinnön”, (komiteamietintö 1980:62).

<sup>7</sup> Samaan aikaan helpotettiin julkishallinnon puolella toimineiden tilintarkastajien pääsyä HTM-tutkintoon. Näin lähennettiin yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastusta. Eero Prepu- lan haastattelu 26.8.2020.

Vuoden 1989 alussa tuli voimaan uusi kauppakamariasetus (337/1988), jonka mukaan Keskuskauppakamarissa toimii joukko nimettyjä lautakuntia, muun muassa TILA, tilintarkastajien hyväksymistä ja heidän toimintansa valvontaa varten. Uuden kauppakamariasetuksen mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi tilintarkastajalautakuntaan kaksi jäsentä ja heille varamiehet. TILAn tehtäväksi tuli antaa vuosittain kertomus toiminnastaan kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivalle tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle (VALAlle).

## 1990-luvun konkurssit siivittivät muutosta

1990-luvulla uskottavuuskriisit koettelivat elinkeinoelämää. 1990-luvun alussa elettiin pankkikriisin, taloustaantumien ja yritysten konkurssien aikaa. Suomessa 1980- ja 1990-lukujen vaihteen aikoihin koettuja suuria yritysten konkurssseja olivat muun muassa Wärtsilä Meriteollisuus Oy:n ja Mancon Oy:n konkurssit. Kansantaloudessa tapahtui muutenkin merkittäviä käännteitä. Suomen pankki puolusti markan vakautta. Asuntojen ja kiinteistöjen hinnat aluksi nousivat 1980-luvulla ja sitten romahtivat vuosikymmenen lopussa etenkin pääkaupunkiseudulla. Suomen markka lopulta devalvoitiin 12 prosentilla ja päästettiin sen jälkeen kellumaan vuonna 1992. Markan ulkoinen arvo romahti. Samoihin aikoihin tapahtui Neuvostoliiton romahdus, mikä viennin itäpainotteisuuden vuoksi vähensi merkittävästi useiden suomalaisten vientiyritysten menestymismahdollisuuksia.<sup>8</sup> Kansantalouden ja elinkeinoelämän kehitys vaikutti tilintarkastukseen ja TILAn asemaan.

Konkurssien myötä luottamus taloudelliseen informaatioon ja tilintarkastukseen horjui. Keskuskauppakamari pyrki edistämään luottamusta tilintarkastajajärjestelmään. Se uudisti TILAn kokoonpanoa ja teki muitakin muutoksia tilintarkastajien valvontaan. Keskuskauppakamari uusi TILAn säännöt vuonna 1990. TILAn kokoonpano laajeni. TILAn uusissa säännöissä määrättiin, että:

Keskuskauppakamari valitsee TILAan kolmeksi vuodeksi kerrallaan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän muuta jäsentä. Kullekin jäsenelle paitsi puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle valitaan henkilökohtainen varajäsen. TILAn jäsenet on valittava siten, että 1) kolme edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan juridista asiantuntemusta, 2) kolme edustaa elinkeinoelämää ja 3) kolme edustaa tilintarkastajia, näistä kaksi KHT- ja yksi HTM-tilintarkastajia.

---

<sup>8</sup> 1990-luvun lamasta on kirjoitettu paljon. Ks. esimerkiksi Jännäri & Koskenkylä (1995), uudemmissa esimerkiksi Wahlroos (2019)

Lisäksi määrättiin, että ”...kauppa- ja teollisuusministeriö määrää TILAn kolmeksi vuodeksi kerrallaan kaksi jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varamiehet ja pankki-tarkastusvirasto yhden jäsenen sekä hänen henkilökohtaisen varajäsenensä kolmeksi vuodeksi kerrallaan”.

## Ensimmäinen tilintarkastuslaki 1994

Myös kauppa- ja teollisuusministeriö oli aktiivinen ja pani liikkeelle tilintarkastuksen sääntelyuudistuksen työryhmävalmistelun<sup>9</sup> avulla. Kehitystä vauhditti myös Suomen orastava jäsenyys Euroopan talousalueessa ja tarve lähentyä eurooppalaista sääntelyä.

Vuonna 1994 eduskunta säätöi ensimmäisen tilintarkastuslain (936/1994), joka tuli voimaan 1.1.1995. Vuoden 1994 ensimmäisen tilintarkastuslain mukaan Keskuskauppakamarin TILAssa oli puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja 12 muuta jäsentä. Kokoonpano vastasi vuoden 1990 TILAn sääntöjen määräyksiä. Keskuskauppakamarin valitsemien puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän muun jäsenen ja näiden varajäsenten lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi TILAan kolme jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat vastasivat kokoonpanoltaan TILAA, mutta ne olivat jäsenmäärältään pienempiä ja niistä puuttui ministeriöiden ja KHT-tilintarkastajien lakisääteinen edustus. Sekä TILAn että kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien sihteeristöt muodostuivat Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien toimihenkilöistä. Vaikka heillä ei ollut virkamiehen statusta, he toimivat tehtävissään rikosoikeudellisella virkavastuulla<sup>10</sup>.

## Elinkeinoelämän ote säilyi vuosituhannen vaihteeseen

Vuoden 1994 tilintarkastuslaki kuvastaa ajattelua, jonka mukaan lautakunnassa tuli olla vahva elinkeinoelämän edustus. Lautakunnan puheenjohtaja oli vuosituhannen vaihteeseen asti ansioitunut suuren yrityksen johtaja, usein entinen KHT-tilintarkastaja.<sup>11</sup> Esimerkiksi 1980- ja 1990-luvuilla Keskon eläköityneitä pääjohtajia toimi TILAn puheenjohtajana kolme kautta peräkkäin. Vuosituhannen vaihteen jälkeen

---

<sup>9</sup> Ks. Tilintarkastusjärjestelmän kehittämistoimikunnan mietintö (Komiteamietintö 1992:14).

<sup>10</sup> Virkavastuu ilman erityistä mainintaa tilintarkastuslaissa perustui rikoslain virkavastuuta koskeviin säännöksiin julkisen tehtävän hoitamisesta.

<sup>11</sup> Eero Prepulan 26.8.2020 haastattelun mukaan vielä 1990-luvulla ei ollut harvinaista, että joillakin TILAn kokoonpanossa mukana olleilla yritysjohtajilla oli tai oli aikaisemmin ollut hyväksymisen KHT-tilintarkastajaksi. Tällaisia yritysjohtajia pyrittiinkin saamaan mukaan TILAn kokoonpanoon.

kehitys kulki kohti juristivoittoisuutta. TILAn puheenjohtajaksikin valittiin juristi/ oikeustieteen professori vuonna 2000, sen jälkeen edelleen entinen yritysjohtaja. Seuraavaksi TILAlla oli peräkkäin kaksi asianajajapuheenjohtajaa vuoden 2015 loppuun saakka.

Muilta osin TILAn kokoonpano oli tasapainotettu siten, että neljä ryhmää – elinkeinoelämän edustajat, tutkimus- ja opetustoiminnan edustajat, tilintarkastajien edustajat ja valtiovallan edustajat – olivat edustettuina yhtä suurella painolla kokoonpanossa.

Epäilemättä 1994 tilintarkastuslaissa luotu valtioneuvoston nimeämisvalta yhdessä ministeriön nimeämien virkamiesjäsenten kanssa kuvasti tarkoitusta tuoda TILAn kokoonpanoon ulospäin näkyvää julkisen vallan otetta, ”yhteiskunnan kokonaisintressiä”, riippumattomuutta elinkeinoelämästä ja tasapainottavaa nimeämisvaltaa. Vuoden 1994 tilintarkastuslakihan oli syntynyt pankkikriisin ja samanaikaisten yrityskonkurssien aiheuttaman epäluottamuksen ilmapiirissä. Katsottiin, että vallinnut tilanne antoi aiheen korostaa valtion roolia yhteiskunnallisen tilanteen vakauttamisessa.

Käytännössä ministeriön määräämät henkilöt olivat ministeriöiden virkamiehiä. Virkamiesedustus TILAssa oli alkanut edellä kuvatusti jo vuoden 1983 sääntöuudistuksesta. Vaatimus virkamiesedustuksesta lautakunnassa on tyypillinen intressiperusteinen säännös. Virkamiehet eivät edustaneet lautakunnassa minkään tietyn aihealueen asiantuntemusta, vaan tarkoituksena oli varmistaa valtiovallan vaikutus tilintarkastuslautakunnan päätöksentekoon.

Käytännössä vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaiset kolme virkamiesjäsenyyttä TILAssa jakautuivat siten, että yksi virkamies oli kauppa- ja teollisuusministeriöstä, yksi valtiovarainministeriöstä ja yksi Pankkitarkastusvirastosta, joka sittemmin muuttui Finanssivalvonnaksi. Valtion edustajia koskeva käytäntö jatkui vuoden 2015 loppuun saakka. Muuten elinkeinoelämä piti hallussaan merkittävää nimittämisvaltaa. Keskuskauppakamarin valtuuskunta nimitti TILAn puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muut jäsenet varahenkilöineen vuoden 2007 tilintarkastuslakiin saakka.

Vuoden 2007 tilintarkastuslain myötä valtiovallan ote kiristyi entisestään, sillä vuoden 2007 lain mukaan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan nimeäminen siirtyi valtioneuvoston, käytännössä työ- ja elinkeinoministeriön (TEM:n) tehtäväksi.

Oikeudellisesti vuoden 2015 tilintarkastuslakiin asti TILA säilyi osana Keskuskauppakamarin organisaatiota. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat toimivat vastaavasti osana alueellisten kauppakamarien organisaatiota vuoden 2015 loppuun saakka.

## Verrokkina julkissektorin JHTT-lautakunta

Tilintarkastuksen sääntely samoin kuin tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta on näihin päiviin asti järjestetty lähtökohtaisesti erillisiksi järjestelmiksi yksityiselle ja julkiselle sektorille. Julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmän historia on lyhyempi kuin yksityisen sektorin. 1990-luvulla perustettiin valtiovarainministeriön myötävaikutuksella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta. JHTT-lautakunta toimi valtiovarainministeriön yhteydessä vuosina 1991–2015.

Aluksi JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen hyväksymistä ja valvontaa koskevat säännökset perustuivat asetukseen (926/1991). Ensimmäinen laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastajista (jäljempänä JHTT-laki) säädettiin vuonna 1999 (467/1999).

Ensimmäisessä JHTT-laissa vuonna 1999 säädettiin, että JHTT-lautakunnassa tuli olla puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään seitsemän ja enintään yhdeksän muuta jäsentä sekä muilla kuin puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajalla kullakin henkilökohtainen varajäsen. Valtioneuvosto määräsi puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä muut jäsenet ja heidän varajäsenensä kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenistä kolme on määrättävä kuntien keskusjärjestön esityksestä. Jäsenistä kahden oli edustettava korkeakouluja. Vähintään yhden jäsenen oli edustettava tilintarkastajia. Yhden jäsenen oli lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanut. JHTT-lautakunnalla oli sivutoiminen sihteeri. JHTT-lautakunnan jäsenten, varajäsenten ja sihteerin tuli olla hyvin perehtyneitä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen.

JHTT-lautakunta järjesti JHTT-tilintarkastajien ammattitutkinnon, hyväksyi JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt sekä valvoi heitä ja heidän toimintaansa. Toimintansa loppuaikoina JHTT-lautakunta järjesti myös laaduntarkastuksia, jotka yksityisellä sektorilla olivat alkaneet 1990-luvulla Keskuskauppakamarin TILAn ja KHT-yhdistyksen yhteistyönä. JHTT-lautakunnan päätöksiin saattoi vaatia oikaisua ensin JHTT-lautakunnalta. Muutoksenhaut ohjautuivat hallinto-oikeuteen.

Volyymiltaan JHTT-lautakunnan toiminta oli koko sen olemassaolon ajan vuoden 2015 loppuun saakka olennaisesti vähäisempää kuin Keskuskauppakamarin TILAn toiminta. Toisaalta JHTT-tilintarkastajia ja JHTT-yhteisöjäkin oli vähän<sup>12</sup>.

JHTT-tilintarkastajatutkinnolla ja -hyväksymisellä on ollut suurin merkitys kunnallisessa tilintarkastuksessa, koska JHTT-tilintarkastajan kelpoisuus on vuodesta

---

<sup>12</sup> Esimerkiksi hallituksen esityksen HE 254/2014 mukaan vielä vuoden 2014 alussa kolmeen tilintarkastajaluokkaan kuuluvia tilintarkastajia oli yhteensä 1 627. Näistä HTM-tilintarkastajia oli 627, KHT-tilintarkastajia 771 ja JHTT-tilintarkastajia 229. Noin 80 tilintarkastajalla oli sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi. Tilintarkastusyhteisöjä oli vuoden 2014 alussa yhteensä 84. Näistä HTM-yhteisöjä oli 35, KHT-yhteisöjä 39 ja JHTT-yhteisöjä yhdeksän.



1997 lähtien ollut lain edellyttämä vaatimus tilintarkastajan valinnalle kunnissa ja kuntayhtymissä, mutta ei kuitenkaan muissa julkisyhteisöissä.

Vuoden 1999 JHTT-laki oli muutoksin voimassa aina vuoden 2015 tilintarkastusuudistukseen saakka, jolloin säädettiin 1.1.2016 voimaan tullut laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015). Jo vuoden 1999 JHTT-laissa korostuivat vaatimukset jäsenten asiantuntemuksesta, joskin ”edustamis”-näkökulma ilmenee suoraan säännöksen sanamuodosta. Vaatimukset Kuntaliiton ehdotuksesta nimettävästä jäsenestä ja Valtiontalouden tarkastusviraston ehdotuksesta nimettävästä jäsenestä heijastivat kokoonpanon intressinäkökulmaa.

## Lautakuntien kokoonpanoa koskevia huomioita

Elinkeinoelämää edustavat jäsenet TILAssa ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnissa ovat koko niiden historian ajan edustaneet tilintarkastusasiakkaina olevia yrityksiä. Elinkeinoelämää edustavat jäsenet edustivat myös tilinpäätösten laatijoita ja elinkeinoelämän toimintatapojen tuntemusta. Usein elinkeinoelämää edustavat jäsenet TILAssa olivat käytännössä päteviä yrityksen laskentatoimen osaajia. He edustivat ”maksavaa asiakasta”. Ajatuksena oli, että he ottavat oikeutetusti kantaa siihen, mikä on kohtuullinen vaatimustaso tilintarkastuksessa. Vaatimistasoon otetaan kantaa paitsi tilintarkastajatutkintojen kautta myös silloin, kun tilintarkastajien valvonnassa pohditaan tilintarkastajan toiminnan asianmukaisuutta, hyvän tilintarkastustavan tulkintaa ja sitä, onko toiminta tutkittavassa yksittäistapauksessa ollut moitittavaa.

Alan tutkimus- ja opetustoiminnan, käytännössä Helsingin kauppar korkeakoulun, Svenska handelshögskolanin (Hankenin) ja muiden yliopistojen professorien edustus TILAssa on saanut alkunsa tilintarkastajien hyväksymistehtävästä. Alan tutkimus- ja opetustoiminnan edustajista tuli yksi TILAn sääntöjen määräämä intressi-/sidosryhmä vuoden 1973 sääntömuutoksessa. Muutoksen jälkeen TILAssa oli tilintarkastajien ja elinkeinoelämän ohella myös vahva akateemisen maailman edustus.

Yksityisellä sektorilla tilintarkastajan ammattitutkinto (KHT- ja HTM-tutkinto) on ollut hyväksymisprosessin kulminaatiopiste. Muodollisesti TILA järjesti toimintansa alusta alkaen tilintarkastajien ammattitutkinnot. Tilintarkastajatutkintojen käytännön järjestämisessä apuna toimivat tilintarkastusalan professorit. TILAn yhteydessä toimi vuosikymmenien ajan erillinen tutkintovaliokunta, joka laati tutkinto tehtävät ja arvosteluperusteet. Tilintarkastajatutkintojen tehtävien laatimisessa ja arvostelussa alan professorien panos on ollut tärkeä. Tilanne ei ole muuttunut vuoden 2015 tilintarkastuslain säätämisen jälkeenkään.

Tilintarkastajat itse edustivat tilintarkastusosaamista.<sup>13</sup> Joitakin valvonta-asioita koskevia äänestyspäätöksiä ja aikaisemmin voimassa olleita kokoonpanovaatimuksia tarkasteltaessa ei voi välttyä siltäkään tulkinnalta, että tilintarkastajajäsenten tehtäväksi oli mielletty myös tilintarkastajien puolustaminen liian ankaralta arvostelulta ja kovilta sanktioilta. Pöytäkirjoista voi havaita, että tilintarkastajajäsenet ovat TILAn harvoissa äänestyksissä kannattaneet usein lievemmän sanktion antamista tai vapauttavaa päätöstä.

VALAn kokoonpano on sen toiminnan ajan heijastanut samaa ajattelutapaa kuin TILAn kokoonpano. VALAssa oli vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kuusi muuta jäsentä sekä puheenjohtajaa lukuun ottamatta kullakin henkilökohtainen varajäsen, jotka valtioneuvosto määräsi kolmeksi vuodeksi kerrallaan. VALAn puheenjohtaja määrättiin kauppa- ja teollisuusministeriön ja varapuheenjohtaja oikeusministeriön esityksestä. Vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan valtion tilintarkastuslautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muiden jäsenten sekä sihteerin tuli olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Kahden jäsenen oli lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittaneita. Yksi jäsen tuli määrätä yhteisöoikeuden tutkimukseen ja opetukseen sekä yksi jäsen laskentatoinen, erityisesti kirjanpidon, tutkimukseen ja opetukseen perehtyneistä henkilöistä. Yhden jäsenen tuli edustaa HTM- ja yhden jäsenen KHT-tilintarkastajia. VALAn kokoonpanoon liittyi sekä asiantuntemusvaatimus että intressiperusteinen näkökulma.

Erikoisinta VALAn kokoonpanossa oli, että vuoden 2007 tilintarkastuslain (459/2007) voimaan tuloon asti yhden VALAn jäsenistä tuli olla työntekijäpiirejä sekä yhden elinkeinonharjoittajapiirejä edustava henkilö. Käytännössä ehdotuksia jäseniksi pyydettiin Elinkeinoelämän keskusliitolta (EK) ja Suomen ammattilittojen keskusjärjestöltä (SAK). Tämä erikoinen vaatimus perustui tuolloin voimassa olleisiin komiteasääntöihin, joita sovellettiin myös valtion lautakuntiin. Tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan liitettynä vaatimus tuntuu nykyaikana huvittavalta menneen ajan tuulahdukselta.

Vaatimus siitä, että VALAn kokoonpanossa vuoden 2007 tilintarkastuslain mukaan oli oltava vähintään kaksi oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanutta henkilöä ja heille varahenkilöt, perustuu lähinnä siihen, että VALA käsitteli muutoksenhakuasioita. Nykykriteerein vuoden 2015 loppuun saakka toiminutta VALAa ei kuitenkaan voi mielestäni rinnastaa riippumattomaan tuomioistuimeen. Se, että myös päätöksen tehneessä kokoonpanossa piti olla mukana vähintään yksi oikeustieteen kandidaatti tai maisteri, voidaan nähdä yhtenä ”oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin” takeena. Kyseiseen pätevyysvaatimukseen liittyy muitakin perusteluja,

<sup>13</sup> Tilintarkastajilla on ollut tärkeä rooli myös tilintarkastajatutkintojen järjestämisessä. Tilintarkastajilla on ollut vankka edustus tilintarkastajatutkintojen järjestämisessä TILAn asettamassa tutkintovaliokunnassa.

mitä kuvaa se, että vuoden 2015 tilintarkastuslakiin otettiin samanlainen vaatimus yhden jäsenen oikeustieteellisestä tutkinnosta pätevyyden osoittamiseksi.

## Tilintarkastuslakiuudistus 2015 loi uudenlaisen TILAn

Vuoden 2015 tilintarkastuslaissa TILAn tehtävät ja kokoonpano määriteltiin uudelleen. Tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan osallistuvien virkahenkilöiden tehtävät määriteltiin uudelleen. Muutoksen taustalla olivat EU:n tilintarkastusreformi 2014 (TEM:n julkaisuja 66/2016) ja kotimaiset muutostarpeet (HE 254/2014).

Vuoden 2015 tilintarkastuslakiuudistusta valmisteltiin useissa työryhmissä. Työ- ja elinkeinoministeriön neuvottelevan virkamiehen Marja Hanskin johtama tilintarkastajajärjestelmän uudistamista selvittänyt työryhmä päätyi ehdottamaan hyväksymis- ja valvontajärjestelmän keskittämistä ja uudelleen organisointia yhdelle valtion viranomaiselle (TEM:n julkaisuja 48/2012).

EU:n vuoden 2014 tilintarkastusreformin täytäntöönpanon edellyttämiä lainmuutoksia selvitti puolestaan osastopäällikkö Pekka Timosen johtama työryhmä, jonka TEM asetti lokakuussa 2014 ja joka sai työnsä valmiiksi marraskuussa 2015. Työryhmä ehdotti raportissaan (TEM:n julkaisuja 66/2016) tilintarkastajien valvontaan kuuluvan seuraamusjärjestelmän osittaista uudistamista vastaamaan EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimuksia muun muassa ottamalla käyttöön seuraamusmaksu, joka on tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön kohdistettava taloudellinen sanktio.

TEM:n valmisteleman hallituksen esityksen (HE 254/2014) taustalla oli ajatus siitä, että uuden viranomaisyksikön, tilintarkastusvalvonnan, virkamiehet päättäisivät kaikista rutiininluonteisista ja vähemmän merkityksellisistä asioista sekä kaikista tilintarkastajien hyväksymiseen ja rekisteröintiin liittyvistä asioista. Tilintarkastusvalvonnassa toimisi lautakunta, TILA, joka keskittyisi sekä yksityisen että julkisen sektorin tilintarkastuksen ohjaamiseen, hyvän tilintarkastustavan kehittämiseen, vaativien tutkinta-asioiden sekä oikaisuvaatimusten käsittelyyn. Vaikeimmat ja vaikutuksiltaan laajimmat tilintarkastajien valvontaan liittyvät asiat oli tarkoitus keskitellä TILA:n käsiteltäväksi. Pääosin hallituksen esityksen mukainen tilintarkastuslaki (1141/2015) sekä laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) tulivat useiden muiden lakimuutosten kanssa voimaan 1.1.2016.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuslautakunta on ratkaisutoiminnassaan itsenäinen. TILAn ja PRH:n tilintarkastusvalvonnan tehtävät on määritelty tilintarkastuslaissa osittain päällekkäisiksi, mikä käytännössä aiheuttaa säättämistä. Esimerkiksi tilintarkastajien laaduntarkastusten metodologian ja toteutuksen kehittämisestä on tilintarkastusvalvonnan virkamiehillä ja TILAlla ollut erilaisia näkemyksiä. Olenaisista on, että melkein kaikkiin PRH:n tilintarkastusvalvonnan virkahenkilöiden

tekemiin päätöksiin voi uuden tilintarkastuslain mukaan vaatia oikaisua TILAlta. Oikeudellisesti oikaisut eivät ole muutoksenhakuja, vaan muutoksenhaut käsittelee riippumaton hallintotuomioistuin, Helsingin hallinto-oikeus.

Organisaatio muuttui oleellisesti, kun kaikkia tilintarkastajia koskeva hyväksymis-, valvonta- ja ohjausfunktio keskitettiin ja siirrettiin Patentti- ja rekisterihallitukseen (PRH). Keskuskauppakamarin TILA, kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat, VALA ja JHTT-lautakunta lakkautettiin. Niiden kesken olevat asiat ja tehtävät siirtyivät PRH:n tilintarkastusvalvonnalle ja PRH:n uudelle TILAlle 1.1.2016. Olenainen muutos oli, että TILAsta tuli täysin riippumaton tilintarkastajista. Uudessa kokoonpanossa ei enää ollut tilintarkastajien edustusta muuten kuin pysyvinä, ääni-oikeutta vailla olevina asiantuntijoina.

## TILAn kokoonpanoon ja asemaan muutoksia

Vuoden 2015 tilintarkastuslain mukaan valtioneuvosto (käytännössä TEM) asettaa tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään viisi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Lisäksi lautakunnassa on kaksi pysyvää asiantuntijaa. Kullakin jäsenellä, puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta, on henkilökohtainen varajäsen ja pysyvällä asiantuntijalla varahenkilö. Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja määrätään työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä. Kaikkien TILAn jäsenten tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Vähintään kahdella jäsenellä tulee olla muu oikeustieteen ylempi korkeakoulututkinto kuin kansainvälisen ja vertailevan oikeustieteen maisterin tutkinto.

Kytkös elinkeinoelämään katkaistiin vuoden 2015 tilintarkastuslailla siten, että puheenjohtajan ja jäsenten nimitysvalta siirtyi kokonaan valtioneuvostolle eikä TILAn sijaintipaikkana ollut enää Keskuskauppakamari. Uudessa TILAssa ei enää ollut yhtään intressipohjaista jäsentä, vaan kaikkien pätevyysvaatimukseksi määriteltiin hyvä perehtyneisyys tilintarkastukseen. TILAA koskevassa säännöksessä todetaan, että ”lautakunnalla tulee kokonaisuutena olla sen tehtävien edellyttämä muu asiantuntemus”, mikä viittaa kokoonpanon monipuolisuuteen. Lain esitöiden mukaan (HE 254/2014, 7:6:n yksityiskohtaiset perustelut) TILAssa tulee olla asiantuntevasta laskentatoimesta, yhteisöoikeudesta ja yritystoiminnasta, rahoitusmarkkinoista sekä julkishallinnosta ja -taloudesta. Lautakunnan pysyvien asiantuntijoiden tuli olla tilintarkastajia.

TILAn kokoonpanon riippumattomuutta tilintarkastusalasta korostettiin säädösten tasolla siten, ettei TILAn jäseneksi voida valita tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisön osakasta tai vastaavassa asemassa olevaa, tilintarkastusyhteisön hallituksen tai vas-

taavan toimielimen jäsentä taikka tilintarkastusyhteisöön työ- tai toimeksiantosuhteessa olevaa. Enemmistön jäsenistä tulee olla henkilöitä, joiden toimimisesta edellä mainituissa tehtävissä on kulunut enemmän kuin kolme vuotta.

Jäseniä koskevat vaatimukset koskevat vastaavasti heidän varajäseniään. Riippumattomuus- ja kelpoisuusvaatimukset ulotettiin myös PRH:n tilintarkastusvalvonnan johtajaan<sup>14</sup> ja käytännössä myös eräisiin muihin tilintarkastusvalvonnan virkahenkilöihin<sup>15</sup>.

## Ratkaisuvalta jakaantuu TILAlle ja PRH:n virkahenkilöille

TILAn ensimmäiseksi tehtäväksi vuoden 2015 tilintarkastuslaissa on määritelty ”tilintarkastuksen ohjaus ja kehittäminen”. TILA ei ole käytännössä ainakaan vielä julkaissut varsinaisia ohjeita tilintarkastuksesta, vaan sen ohjaus perustuu annettuihin tutkinta-asioiden päätöksiin, jotka julkaistaan TILAn verkkosivuilla.

PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuosikertomuksista ilmenee, että TILA on toiminnassaan pääosin keskittynyt tutkinta-asioiden käsittelyyn. PRH:n virkahenkilöt voivat tosin myös ratkaista joitakin tutkinta-asioita tuomatta niitä TILAn käsittelyyn, jos tilintarkastajalle ei esitetä sanktiota. Sanktion eli seuraamuksen antamisesta voi päättää vain TILA. TILA tekee päätöksiä tilintarkastuslain mukaan esittelystä. Säännöksen tarkoituksena on, ettei TILA voi ottaa itsenäisesti tapauksia käsiteltäväkseen eikä määrätä siitä, mitä tapauksia tilintarkastusvalvonta esittelee sille päätettäväksi, vaan tilintarkastusvalvonta valitsee TILAssa esiteltävät tapaukset.

### TILAn ja PRH:n yhteistyö

Tilintarkastuslain mukaan TILAn tehtävänä on myös edistää tarkoituksenmukaisella tavalla PRH:n tilintarkastusvalvonnalle tilintarkastuslaissa säädettyjen tehtävien hoitamista. Käytännössä TILA ja PRH vielä etsivät sujuvaa tapaa toimia yhteistyössä.

---

<sup>14</sup> Tilintarkastusvalvonnan johtajan tehtäviä hoitavan virkahenkilön riippumattomuutta sääntelee EU:n Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetuksen N:o 537/2014 artikla 21, jonka mukaan viranomaisen on oltava riippumaton tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Kyseisen viranomaisen palveluksessa oleva johtava ja päätöksiä tekevä virkahenkilö voi olla entinen tilintarkastaja, mutta häneen sovelletaan kyseisen säännöksen nojalla kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa.

<sup>15</sup> Kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa sovelletaan EU:n Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetuksen N:o 537/2014 artiklan 26.5:n mukaan myös viranomaisen määräämiin tai sen palveluksessa oleviin laaduntarkastajiin, jotka käytännössä ovat entisiä tilintarkastajia. Kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa sovelletaan suhteessa siihen tilintarkastusyhteisöön, jonka palveluksessa kyseinen laaduntarkastaja on toiminut.

TILA ei ole käytännössä mukana hyväksymiseen ja valvontaan kuuluvien prosessien suunnittelu- eikä valmisteluvaiheessa. Yksi mahdollinen tapa tiiviimpään yhteistyöhön olisi kehittää PRH:n ulkopuolisista asiantuntijoista koostuvien tutkinto- ja laatujaostojen toimintaa. Ne ovat toimineet aikaisemman lain voimassa ollessa TILAn asettamina ja TILAn ohjauksessa. Jaostot ovat jo prosessien valmisteluvaiheessa varmistaneet toimihenkilöiden/virkamiesten ja TILAn yhteisen näkemyksen syntymisen toteutettavana olevasta tilintarkastajien hyväksymiseen tai valvontaan liittyvästä asiasta.

TILA on nykyisen tilintarkastuslain voimassaolon aikana PRH:n päätöksiin kohdistuvia oikaisuvaatimuksia käsitellessään tulkinut PRH:n virkahenkilöiden linjasta poiketen etenkin tilintarkastajatutkintojen arvosteluun ja laaduntarkastuksiin liittyviä oikeudellisia sisältökysymyksiä. TILA ei ole oikaisuvaatimuksia käsitellessään riippumaton tuomioistuimien, vaan sen päätöksiin voi hakea muutosta hallinto-oikeudelta.

## Lopuksi

TILA on nykyisin hallintopäätöksiä tekevä toimielin, jonka jäsenet toimivat asiantuntijaroolissa. Voimassa olevan tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastajat eivät ole enää mukana jäseninä päätöksenteosta vastaavassa TILAn kokoonpanossa, vaan he toimivat osana TILAn kokoonpanoa asiantuntijan mandaateilla ilman äänioikeutta.

Tässä artikkelissa kuvattu kehitys heijastaa historian aikana voimistuneita asiantuntemus- ja riippumattomuusvaatimuksia. Päätöksenteon on nykyisin oltava täysin riippumattonta sen kohteena olevasta tilintarkastajien ammattikunnasta, kun aikaisemmin tilintarkastajien osallistuminen katsottiin eräänlaiseksi oikeusvarmuuden takeeksi. Aikaisemmin katsottiin, että vain toinen tilintarkastaja pystyi täysin ymmärtämään ja arvioimaan tilintarkastuksen sisältöä. Samalla kehitys on johtanut siihen, että TILAn ja muihin tilintarkastajajärjestelmään kuuluneisiin lauta- ja valiokuntiin aikaisemmin liittynyt intressiperusteinen edustus on poistunut. Nykyisen tilintarkastuslain mukaan lautakunnan jäsen ei enää ”edusta” mitään intressitahoa. Ei voida osoittaa, että TILAn jäsenen äänestyskäyttäytyminen nykyisin liittyisi jäsenen taustaryhmään.

TILAn ohjaustehtävän vuoksi sitä voisi verrata hyvää kirjanpitolautakuntaa ohjaavaan ja tulkitsevaan kirjanpitolautakuntaan (KILA). KILAn jäsenet myös valitaan pääosin asiantuntemuksen vuoksi, mutta käytännössä myös heidän edustamansa sidosryhmän sitouttamiseksi. Asiantuntemuksen ohella tärkeää on ulkoinen uskottavuus ja sidosryhmien sitouttaminen lautakunnan työskentelyyn ja sen kannanottoihin. Uskot-

tavuus, edustavuus ja asiantuntemus ovat kaikki keskeisiä kokoonpanon kriteereitä.<sup>16</sup> TILAn tehtävänä on kurinpidollinen valvonta ja seuraamuksista päättäminen, mikä on merkittävä ero KILAn tehtäviin nähden. Tämän vuoksi jäseniä koskevat vaatimuksetkaan eivät voi olla täysin vertailukelpoisia.<sup>17</sup>

Haastattelemistani asiantuntijoista Eero Prepula<sup>18</sup> korostaa julkista hallintoa hoitavan TILAn jäsenten asiantuntijaroolia. Timo Kaisanlahti pitää ensisijaisena lautakunnan jäsenten uskottavuutta. Kumpikin pitää tärkeänä sekä uskottavuutta että asiantuntemusta sekä sitä, että jäsenet edustavat riittävän kattavasti keskeisiä tilintarkastuksen sidosryhmiä.<sup>19</sup> On luonnollista, että valtakunnallista tehtävää hoitavan lautakunnan (TILA, KILA) jäseniin kohdistuu enemmän odotuksia kuin paikallista tehtävää hoitavan lautakunnan jäseniin.

Riippuvuussuhteita tilintarkastusasiakkaisiin (yrityksiin), viranomaisiin tai muihin sidosryhmiin ei ole TILAn jäseniltä kielletty missään vaiheessa. Kriteerinä TILAn jäsenten valinnoille on tilintarkastuslain mukaan perehtyneisyys tilintarkastukseen. Säännökset eivät edellytä huippuasiantuntemusta, mutta TILAssa on oltava riittävä perehtyneisyys tilintarkastukseen.<sup>20</sup> Tilintarkastuslain mukaan PRH ja TILA voivat käyttää apunaan ulkopuolisia asiantuntijoita ja näin on meneteltykin. Jäsenvalinnoissa on tasapainoteltava saatavuuden ja asiantuntemusvaatimusten välillä.

TILAn jäsenen tai PRH:n tilintarkastusvalvonnan virkahenkilön ei tarvitse olla entinen tilintarkastaja. Riittävä asiantuntemus ja oikeusvarmuus koko lautakunnan tasolla voidaan turvata asianmukaisten työskentelymenetelmien avulla. Samaa lähestymistapaa on noudatettava myös muutoksenhakuasioita käsittelevissä Helsingin hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Valtakunnan arvostetuin (paras) asiantuntija ei välttämättä ole aina käytettävissä TILAn jäseneksi esimerkiksi esiteettömyysvaatimusten tai työskentelyn vaatiman ajankäytön vuoksi. TILAn puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja jäsenet toimivat lautakunnassa omien töidensä ohella, mikä rajoittaa potentiaalisten ehdokkaiden joukkoa.

Korostuneet asiantuntemusvaatimukset TILAssa, virkavastuu sekä päätösten huolellinen valmistelu PRH:n tilintarkastusvalvonnassa edistävät päätösten oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuus tarkoittaa, että päätökset ovat sisällöllisesti oikeita sovellettavan oikeuden mukaan. Päätösten valmisteluun osallistuu juristivirkahenkilön (esittelijän) lisäksi vaikeissa tapauksissa myös työparina asiantuntija (toinen virkahenkilö). Hän on tilintarkastuksen kokemusta saanut laskentatoimen ammattilainen. Oikeusvarmuus liittyy asianosaisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön oikeus-

---

<sup>16</sup> Timo Kaisanlahden haastattelu 30.6.2020.

<sup>17</sup> Timo Kaisanlahden haastattelu 30.6.2020

<sup>18</sup> Eero Prepulan haastattelu 26.8.2020.

<sup>19</sup> Eero Prepulan ja Timo Kaisanlahden haastattelut.

<sup>20</sup> Eero Prepulan mukaan 1970- ja 1980-luvuilla tilintarkastuslautakuntaan saatiin jäseniksi Suomen parhaita asiantuntijoita, mikä oli tuolloin myös tavoitteena.

turvaan. Oikeusvarmuudella turvataan oikeudenmukainen prosessi. Oikeusturvaa luo myös moniportainen oikaisu- ja muutoksenhakumenettely.

Päätöksenteko jakautuu nyt virkahenkilöiden ja TILAn kesken. Tilintarkastuslais-  
sa toimivalta on säädetty osin päällekkäiseksi. Virkahenkilöiden ja TILAn keskinäis-  
tä suhdetta ei ole määritelty tarkasti. Seuraavassa kehitysvaiheessa on löydettävä tasa-  
paino virkahenkilöiden ja TILAn välille päätösten valmisteluun ja päätöksentekoon.



## Lähteet

- Biese, R. 1986. HTM-tilintarkastajaluokan perustamisvaiheista. Teoksessa *Perustamisesta keski-ikään, HTM-yhdistys 35 vuotta*. Tilintarkastajayhdistys HTM ry – Revisorsföreningen GRM ry.
- Jännäri, K. & Koskenkylä, H. Suomen pankkikriisin syiden tarkastelua. *Kansantaloudellinen aikakausikirja* 1/1995.
- Wahlroos, B. 2019. *Kuinkas tässä näin kävi?* Helsinki: Otava.

### **Lain esityöt**

- HE 70/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 254/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- HE 194/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi
- HE 295/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

### **Säädökset**

- Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (kumottu) 926/1991
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EU) N:o 537/2014, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätelistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta
- Kauppakamariasetus (kumottu) 337/1988
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (kumottu) 467/1999
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015
- Osakeyhtiölaki (kumottu) 734/1978
- Tilintarkastuslaki (kumottu) 936/1994
- Tilintarkastuslaki (kumottu) 459/2007
- Tilintarkastuslaki 1141/2015

### **Työryhmämietinnöt**

- Keskuskauppakamarin vahvistamat TILAn säännöt: 1924, 1943, 1958, 1967, 1973, 1984 ja 1990
- Komiteamietintö 1980:62. Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietintö.
- Komiteamietintö 1992:14. Tilintarkastusjärjestelmän kehittämistoimikunnan mietintö.
- TEM:n julkaisu 48/2012. Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu, kilpailukyky 48/2012.
- TEM:n julkaisu 66/2016. Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus – Tilintarkastuslain muutokset –työryhmän mietintö. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu, konserni, 66/2016.

### *Haastattelut*

KILAn puheenjohtajan Timo Kaisanlahden haastattelu 30.6.2020

Entisen TILAn ja KILAn sihteerin sekä VALAn ja JHTT-lautakunnan jäsenen Eero Prepulan  
haastattelu 26.8.2020



# 15

## Tarkastuslautakunnan haasteet kuntapalvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa

*Tarja Saarelainen ja Erja Viitala*

*Tarkastelemme tässä artikkelissa tarkastuslautakunnan lakisääteiseen tehtävään sisältyvän tuloksellisuusarvioinnin toteuttamisen haasteita tutkimusten ja käytännön kokemusten valossa. Hyödynnämme kirjallisuutta tuloksellisuusarvioinnista ja pohdimme, miten tarkastuslautakuntien suorittama arviointi eroaa kuntaorganisaation itsearvioinnista ja miten tarkastuslautakunnat voisivat kehittää arviointitoimintaansa. Esimerkkimme ovat Tampereen ja Jyväskylän tarkastuslautakuntien toteuttamista arvioinneista. Artikkelimme tukee aikaisempia havaintoja siitä, että tarkastuslautakuntien arviointitoiminnan vaikuttavuus ja arvioinnin tuottaman informaation hyödyntäminen vahvistuu, mikäli arviointia voidaan tehdä koko kuntakonsernin toiminnot huomioon ottaen. Toinen arvioinnin hyödynnettävyyttä lisäävä tekijä on se, kuinka hyvin arvioinnissa on pystytty ennakoimaan muutostarpeita. Tällä emme viittaa perinteisesti ymmärrettävään etukäteisarviointiin vaan pidemmän aikajakson seuranta-tietojen hyödyntämiseen arvioinnissa. Tällöin tarkastuslautakunnalle muodostuu aiheistoa esittää johtopäätöksiä ja lautakunta voi antaa suosituksia siitä, että toimintaa pitäisi kehittää.*

*Avainsanat: tarkastuslautakunta, tuloksellisuusarviointi, tarkoituksenmukaisuusarviointi, arvioinnin vaikuttavuus, kuntakonserni*

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,  
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),  
*Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.*  
Tampere: Tampere University Press, 283–299.  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

## Tarkastuslautakunnan tehtävä tuloksellisuuden arvioinnissa ja arvioinnin haasteet

Kuntalain (121 §) mukaan kunnassa on oltava suoraan kunnanvaltuuston alainen toimielin, tarkastuslautakunta, jonka tehtävä on järjestää kunnan ja kuntakonsernin tuloksellisuuden arviointi. Arviointitehtävä on määritelty kuntalaissa siten, että lautakunnan tulee arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Kuntalaki määrittelee tarkastuslautakunnan arviointityön kohdistuvan nimenomaan toiminnan järjestämisen tuloksellisuuden arviointiin.

Kuntaliiton hallintosääntömallissa tarkastuslautakunnan tuloksellisuuden arviointitehtävää on täsmennetty seuraavasti: ”Tarkastuslautakunta tuottaa tietoa strategisen johtamisen tueksi arvioimalla suunnitelmallisesti valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista sekä toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta.” (Myllymäki 2020.) Kirjallisuudessa tuloksellisuuskäsite sisältää yleisimmin taloudellisuuden, tuottavuuden, laadun, vaikuttavuuden ja henkilöstön osaamisen mittaamisen (VM 2014). Näitä tuloksellisuuden osatekijöitä mitataan täsmällisillä mittareilla, kuten rahan käyttönä palveluihin. Mikäli tuloksellisuutta koskeva valtuustotavoite on määritelty väljästi tai epäselvästi (esim. otetaan käyttöön toimintamalli, tai kehittämistyö on aloitettu), voi tarkastuslautakunta tehdä ensin oman tulkintansa siitä, mitkä toimenpiteet riittävät tavoitteen toteutumiseen. Usein tuloksellisuuden mittaamiseen liittyy myös arvottamista, mikä haastaa arvioinnin tekemistä.

### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 1: Monituottajuus*

Tarkastuslautakunnan lakisäätöisen tehtävän oikeudellista perustaa ovat pohtineet muun muassa Asko Uoti ja Laura Heikkilä (2019) *Focus Localis* -lehdessä sekä Uoti arviointisymposiumin aikaisemmassa julkaisussa vuodelta 2019. Näissä kirjoituksissa korostetaan tarkastuslautakunnan arviointitehtävään sisältyvää velvoitetta arvioida kunnan oman toiminnan lisäksi myös kunnan järjestämän, esimerkiksi ostopalveluin tuotettavan palvelutoiminnan, sekä kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen tuottamien palvelujen tuloksellisuutta. Kirjoittajat pohtivat myös sitä, mitkä ovat tarkastuslautakunnan mahdollisuudet arvioida palvelujen tuloksellisuutta, niiden laatua ja vaikuttavuutta, kun palvelut tuotetaan yhä vahvemmin useita tuottajia käsittävässä palvelujen verkostossa, jossa samoja palveluja voi tuottaa kuntalaisille kuntaorganisaatio, yksityiset palveluntuottajat ja kolmas sektori. Useiden tuottajien palveluista muodostuu palvelukokonaisuus tai palveluverkosto, jossa yksittäisen toimijan

arviointi voi johtaa jopa virheellisiin tulkintoihin tai olennaisten seikkojen huomiotta jäämiseen (Lappalainen & Kivinen 2018, 55). Tuloksellisuusarvioinnissa tarvitaan ennistä enemmän yhteyden löytämistä käytettyjen resurssien ja palveluverkoston vaikuttavuuden välillä.

Monituottajuus ja julkisen sekä yksityisen toiminnan sekoittuminen, hybridihallintaa, haastavat tuloksellisuuden arviointia ja kunnan kokonaisedun hahmottamista (Vakkuri, Johanson, Kokko, Laihonon & Rajala 2019, 227). Julkis- ja yksityisoikeudellisia palvelujen tuottajia ohjaavat erilaiset normit ja arvot, jotka vaikuttavat palvelun järjestäjän, kunnan ja ostopalveluja tuottavan yhtiön, säätiön tai muun yhteisön kanssa tehtävien palvelusopimuksien sisältöihin ja yhteistyön muotoihin. Toisaalta monituottajuus tarjoaa mahdollisuuden vertailla eri tuotantotapojen tuloksellisuutta ja toiminnan tarkoituksenmukaisuutta. Monituottajaisessa palvelujärjestelmässä yksi tärkeä arvioinnin tehtävä on selvittää, millaisella palvelurakenteella saavutetaan paras mahdollinen tulos palvelun järjestäjän ja asiakkaan näkökulmasta veronmaksajan edut huomioon ottaen. Lisäksi palvelun tuottajan tulee saada tuottamastaan palvelusta kohtuullinen korvaus. Tämä on arvioinnin haastava vaihe, sillä usein palvelut on tarkoituksella eriytetty toisistaan, jolloin varsinaista vertailua palvelujen tuloksellisuudesta ei ole järkevää tehdä, kuten esimerkiksi nuorten ja vanhusten palvelujen vertaamista.

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan:

maakunnat tuottavat sosiaali- ja terveystalvet pääosin julkisina palveluina. Yksityinen ja kolmas sektori toimivat täydentävinä palveluiden tuottajina. Järjestöjen roolia hyvinvoinnin ja terveyden edistämässä vahvistetaan ja järjestöjen mahdollisuus tuottaa palveluita turvataan. Asiakkaiden yhdenvertaisten ja sujuvien palveluiden turvaamiseksi ja itsemääräämisoikeuden vahvistamiseksi valmistellaan palvelusetelilain uudistus ja tehdään linjaukset henkilökohtaisen budjetin käyttöönotosta sote-uudistuksessa. Sosiaali- ja terveystalvet vaikuttavuutta ja tuottavuutta parannetaan, palveluiden kustannusten nousua hillitään ja niiden läpinäkyvyyttä ja avoimuutta lisätään. (Hallitusohjelma, Osallistava ja osaava Suomi 2019, 154.)

Vaikka lakisääteisten sosiaali- ja terveystalvet järjestämistä vastuu siirtyy maakunnille,

voi kunta tuottaa palveluita omalla verorahoituksellaan tai tehdä tuottamistaan palveluista sopimuksen maakunnan kanssa. Mikäli kunta päättäisi tuottaa sote-palveluita omalla verorahoituksellaan, olisi tämä omarahoitetun palvelutuotannon ylimääräistä palvelutuotantoa suhteessa maakuntaan, missä kunnan mahdollisuus palveluiden tuottamiseen perustuu kunnalliseen itsehallintoon ja kunnan yleiseen toimialaan. Toinen vaihtoehto on, että kunnat tekevät maakunnan kanssa sopimuksen sote-palveluiden tuot-

tamisesta. Mikäli kunta toimii palveluntuottajana maakunnalle, se tulee lähtökohtaisesti rinnastaa yksityiseen palveluntuottajaan. Rajoituksia tuottamiseen tulee EU-kilpailuoikeuden säännöksistä. (Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus 27.2.2020.)

Tilanteessa, jossa maakunta tuottaa lakisääteisiä sosiaali- ja terveystalouksia ja kunta hyvinvointia ja terveyttä edistäviä palveluja omalla tulorahoituksellaan, tuloksellisuuden arviointi monimutkaistuu. Tarkastuslautakunnan tulee arvioida koko palveluverkoston toiminnan vaikuttavuutta sisältäen palvelujen laadun, taloudellisuuden ja tuottamisen tehokkuuden sekä työntekijöiden hyvinvoinnin. Julkisen toiminnan on täytettävä kokonaistaloudellisuuden ja -vaikuttavuuden kriteerit, jolloin ei riitä, että tarkastuslautakunta arvioisi vain oman kunnan tai maakunnan tuotantoa vaan sen tulisi ulottaa arviointi myös eri yhteisöjen kanssa tehtyjen hankintasopimusten ja niiden toteutumisen arviointiin. Tämä avaa myös mahdollisuuden tarkastuslautakuntien yhteistyölle. Tarkastuslautakunnat voivat tehdä yhteistyötä esimerkiksi omistamiensa yhtiöiden arvioinnissa.

### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 2: Ilmiölähtöisyys*

Kunnan tehtävä on edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa. Tämä voi tarkoittaa sellaisten edellytysten ja olosuhteiden luomista, että kuntalaiset voivat asua ja liikkua turvallisesti. Hyvinvoinnin edistäminen tarkoittaa myös lakisääteisten sosiaali- ja terveystalouksien järjestämistä. Usein yhteiskunnalliset ilmiöt ja niiden myötä syntyvät rahoitettavat kohteet, kuten nuorten syrjäytyminen, terveys- ja hyvinvointierot, työttömyys ja ilmastonmuutos, eivät ole vain yhden toimijan tehtäväkentällä ratkaistavissa. Valtuusto ohjaa rahoitusta niihin ilmiöihin, joihin se kunnan toiminnan ja talouden kannalta katsoo parhaimmaksi ja tuloksellisimmaksi sitä ohjata.

Tukea tarvitseva lapsi tai nuori ja hänen perheensä voi olla usean eri palvelutuottajan asiakkaana samaan aikaan. Tuloksellisuusarvioinnissa on kunnan toiminnan kannalta välttämätöntä arvioida koko palveluverkoston toimintaa, mahdollisia päällekkäisyyksiä tai palvelussa olevia puutteita ja myös sitä, vastataanko palveluilla kyseisen ilmiökentän, kuten oppimisen tuen, tarpeisiin ja miten.

### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 3: Arvioinnin ajallinen ulottuvuus*

Kolmas tuloksellisuuden arvioinnin onnistumista haastava tekijä on arvioinnin ajallinen ulottuvuus. Sen arviointi on toimintaa järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla, edellyttää ainakin vertailevan tiedon hankkimista joko aikaisemmasta tilanteesta tai muiden tuottajien tavasta tuottaa palveluja. Kuten Uoti ja Heikkilä (2019, 28) toteavat, tarvitaan muutoksia tarkastelevaa kokonaisvaltaista kä-

sitystä siitä, millaiset ratkaisut voivat parhaiten soveltua palvelemaan kunnan ja koko kuntakonsernin toimintaa eri yhteyksissä. Kuntapalvelujen rakenteellisten ratkaisujen vaikutukset ovat todennettavissa vasta useamman vuoden seurannan perusteella, eivätkä kehittämistoimet välttämättä vaikuta vielä kuluvaan tilikauteen.

#### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 4: Ennakointi*

Tarkastuslautakunnan arviointityö kohdistuu menneeseen tai edeltäneisiin tilikausiin ja on luonteeltaan jälkikäteisarviointia (*ex post*). Arviointi osoitetaan, kuten tarkastuslautakunnan arviointikertomus, päätöksentekijöille/valtuutetuille, rahoittajille/veronmaksajille, palvelujen käyttäjille/kuntalaisille ja medialle tilintekovastuullisten toiminnasta (varmennustoimintaa). Arvioinnin tavoite ei ole osoittaa virheitä vaan oppia niistä ja tuottaa tietoa uuden suunnittelua ja kehittämistä varten. (Virtanen & Vakkuri 2016, 148.)

Tarkastuslautakunnan tehtävä on arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyyttä ja realistisuutta, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää (kuntalaki 121 §). Tasapainottamisen toteutumisen arvioinnissa tulee tilikauden yli-/ alijäämän lisäksi ottaa huomioon useita muita tunnuslukuja, sillä mikään yksittäinen tunnusluku ei kerro riittävästi kunnan talouden tasapainosta, sen kehityksestä tai siihen liittyvistä riskeistä. (Korento, Mehtonen & Salenius 2018, 15.)

Tasapainoa pitäisi tulkita myös tulevaisuuden näkökulmasta. Yritysmaailmassa ennen konkurssia on nähtävissä varhaisia varoittavia merkkejä, joihin reagoimalla yritys ehtii ajoissa tehdä muutoksia ja välttää konkurssiin ajautumisen. (Meklin 2019, 68.) Tarkastuslautakunta voi arvioinnissaan käyttää hyödyksi laajasti eri seurantajärjestelmien tuottamaa tietoa, verrata kunnan tunnuslukuja muiden kuntien vastaaviin ja ennakoita kunnan taloudellista kehitystä.

Kuntien talouden tasapainottamiseen ja mahdollisuuksiin järjestää palveluja tulisi reagoida myös arvioinnin kautta jo ennen taseeseen syntyvää alijäämää. Tarkastuslautakunnan tulee tehdä niin laadukasta arviointia, että yllättäviä alijäämätilanteita ei pääsisi syntymään. Tämä vaatii poliittista ja hallinnollista pelisilmää ja toimivaa vuoropuhelua kunnan eri toimielinten ja toimijoiden kanssa, jotta voidaan ennalta nähdä mahdolliset taloudelliset ja toiminnalliset riskit, sisällyttää ne arviointiin ja tuoda valtuuston tietoon jo tilikauden aikana asian korjaamiseksi. Tarkastuslautakunta pysyy näin ennakoimaan mahdollisia riskejä sekaantumatta päivänpolitiikkaan tai poliittiseen päätöksentekoon. Pidemmän ajan seurantatiedon avulla talousarvion suunnitelmätiedot huomioon ottaen tarkastuslautakunta voi rakentaa arviointiasetelmia, jotka ennakoivat palvelujärjestelmän kustannuskehitystä ja laatua.

Tarkastuslautakunta voi esittää valtuustolle huomionsa jo kesken tilikauden esimerkiksi niistä tavoitteista, jotka eivät näyttäisi toteutuvan. Tällöin valtuusto voi



halutessaan reagoida tilanteeseen talousarviomuutoksin. Kuntalain mukaan tarkastuslautakunta voi antaa valtuustolle muitakin tarpeellisena pitämiään selvityksiä arviointinsa tuloksista. Tämä lisää vuoropuhelua tarkastuslautakunnan, valtuuston ja viranhaltijoiden välillä.

#### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 5: Arvottaminen*

Arviointiin liittyvistä haasteista voidaan nostaa esille arvottamisen vaikeus. Arviointikohteen toimintaa tulee voida arvioida joidenkin pätevien kriteereiden avulla. Kriteereiden määrittelyä voi vaikeuttaa se, ettei kunnan toiminnalle ole asetettu selkeitä tavoitteita. Tavoitteiden asettamisesta, toiminnan arvottamisesta ja kriteereiden asettamisesta on kirjoittanut muun muassa Pentti Meklin (2001). Mikäli arvottamisen kriteereitä ei ole annettu kuntastrategiassa, talousarviossa, hyvinvointikertomuksessa tai muussa kunnan toimintaa ohjaavassa asiakirjassa, tulee tarkastuslautakunnan ne määrittellä, jolloin viitataan juuri tarkoituksenmukaisuuden arviointiin.

Tarkoituksenmukaisuus on kytköksissä valtuuston tahtoon kunnan toimintojen vaikuttavuudesta, ja siksi arvioinnin kriteerit on määriteltävä tapauskohtaisesti. Tampereen kaupungin tarkastuslautakunta arvioi toimintojen järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta kysymällä,

onko kaupungin toimintatavoilla saavutettu tavoiteltuja vaikutuksia. Tavoiteltuja vaikutuksia voidaan tarkastella asiakkaan ja kuntalaisen kannalta ja toisaalta yhteiskunnan kannalta. Jotkut kunnan toiminnot tulee hoitaa yhteiskunnallisten tavoitteiden tai kokonaisedun näkökulmasta, vaikka toteutus toisi ongelmia, haittoja tai etuuksien menetyksiä joillekin kuntalaisille. (Tampereen tarkastuslautakunta 2017.)

Päätöksentekoon liittyy aina arvottaminen: mihin toimintaan resurssija kohdistetaan. Lisätäänkö resurssija esimerkiksi ehkäisevään toimintaan, jotta tulevaisuudessa tarvittaisiin vähemmän korjaavia palveluja? Tavoitteena voi tällöin olla, että lastensuojelun uudet asiakkuudet vähenevät viisitoista prosenttia, mikä tarkoittaisi resurssien kohdistamista ehkäisevään toimintaan ja yhteistyötä varhaiskasvatuksen ja perusopetuksen kanssa. Numeeristen tavoitteiden toteutuminen on helppo todeta, mutta yhteistyön merkityksen todentaminen on jo vaikeampaa.

#### *Tuloksellisuusarvioinnin haaste 6: Ero organisaation itsearviointiin*

Kuudes haaste liittyy siihen, miten tarkastuslautakunnan tuloksellisuusarviointi eroaa esimerkiksi kuntaorganisaation itsearvioinnista. Kunnan toimintakertomuksen antamisesta vastaavat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai pormestari (kuntalaki 113 §). Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kunnan toiminnan kehittymistä ja

tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevista tärkeistä seikoista (KPL 3:1a §). Kunnan toimintakertomuksen erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa hyväksymien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumista kunnassa ja kuntakonsernissa (kuntalaki 115 §).

Talousarviossa hyväksytyjen toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisen arviointi on annettu myös tarkastuslautakunnan tehtäväksi (kuntalaki 121 §). Kuntalaki edellyttää, että tarkastuslautakunnan arviointi on riippumatonta kuntajohdosta. Kunnanhallitus, konsernijaosto tai kunnanjohtaja ei voi ohjata arvioinnin tekemistä. Arviointiasetelmasta, -kysymyksistä ja -kriteereistä päättää tarkastuslautakunta arviointisuunnitelmassaan.

Valtuustokauden mittaisen suunnitelman tai vuosittaisen arvioinnin toteuttamisen työohjelman hyväksyminen ei estä eikä sen pitäisikään estää ottamasta arvioinnin kohteeksi jotakin akuuttia tilannetta, johon kunta palvelujen järjestäjänä voi joutua. Suunnitelmallisen arviointitoiminnan toteuttamisen rinnalla oleellista on se, rajautuuko arviointi ”vain” valtuuston tahdon toteutumisen tarkastamiseen vai halutaanko arvioinnilla ymmärtää ja tavoitella tuloksellisuusarvioinnin lähestymistapojen ja metodien laajempaa hyödyntämistä. Useimpien pienten kuntien tarkastuslautakuntien resurssit sallivat vain ensin mainitun lähestymistavan toteuttamisen. Valtuustolle annetaan arviointikertomus, jossa on kerrottu arvioinnin tulokset siitä, ovatko valtuuston asettamat talouden ja toiminnan tavoitteet toteutuneet. Kuntalaissa on tämän lisäksi edellytetty myös tuloksellisuuden arviointia: onko kunnan ja kuntakonsernin toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla.

Julkisen valinnan teorian avulla on selitetty julkisen sektorin kasvuun ja palvelujen järjestämiseen liittyviä valintoja. Tämän teorian yhtenä periaatteena on, että kaikki julkisella sektorilla toimivat ovat taipuvaisia maksimoimaan omia intressejään ja että sosiaaliset kokonaisuudet koostuvat perustaltaan itsenäisistä yksilöistä. Yksi julkisen valinnan käsitteistä on *self-interest* eli itseintressi. Sen perustana on taloudellinen näkökulma, jonka mukaan valintatilanteessa ihminen valitsee vaihtoehdoista vähän/paljon jälkimmäisen vaihtoehdon. Tämän väittämän mukaan viranomaiset tavoittelisivat enemmän omia etujaan kuin organisaation tai palvelukokonaisuuden etuja. Toiseksi on esitetty, että julkisella vallalla on taipumus laajentua, mistä on selvää hyötyä poliitikoille ja byrokraateille (Komulainen 2010, 63–64).

Suurissa kunnissa toteutetaan erilaisia hankkeita, joihin voidaan saada rahoitusta EU:lta. Esimerkiksi Euroopan aluekehitysrahasto (EAKR) ja Euroopan sosiaalirahasto (ESR) myöntävät rahoitusta kunnille erilaisiin hankkeisiin. Kun hanke on saatu päätökseen ja ulkopuolinen rahoitus päättynyt, todetaan toiminnan olevan tarpeellista ja kuntalaisten edun mukaista, jolloin toimintaa päätetään jatkaa verorahoituksella. Tällöin ei useinkaan hahmoteta muita saman tyyppisiä palveluja, jolloin olisi tarve koordinoida koko palvelukokonaisuutta tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden näkökulmasta.

*Tuloksellisuusarvioinnin haaste 7: Kunnan koko määrittelee arvioinnin resurssit ja tulojen vertailun*

Lakisääteisten palveluiden lisäksi kunnat tarjoavat asukkailleen myös muita palveluita, joiden tavoitteena on lisätä kuntalaisten hyvinvointia. Viime vuosina kiihtyneen muuttoliikkeen ja kaupungistumisen sekä väestön ikääntymisen seurauksena kuntien eriytymiskehitys on kasvanut ja sen myötä mahdollisuudet järjestää hyvinvointia lisääviä palveluja ovat muuttuneet.

Valtiovarainministeriö julkaisi kuntien tilanneraportin 13.2.2020 (Valtiovarainministeriö 2019). Raportin mukaan kuntien väliset erot ovat 2000-luvulla kasvaneet, mikä vaikuttaa kuntien taloudelliseen kantokykyyn ja kuntien mahdollisuuksiin järjestää asukkailleen lakisääteiset palvelut.

Lavapuro, Mutanen, Salminen ja Turpeinen (2019) arvioivat kuntien tehtävien eriytymiskehityksen oikeudellisia rajoja. Tutkimuksen fokus on siinä, miten perustuslain 121 §:n sääntely kuntien itsehallinnosta ja perustuslain 19 §:n säännös sosiaalisten oikeuksien toteutumisesta ja 6 §:n vaatimus ihmisten kohtelemisesta yhdenvertaisesti lain edessä toteutuvat, mikäli kunnilla olisi toisistaan poikkeavat tehtävät. Selvityksessä havaittiin, että Suomen perustuslaki ei estä lainsäätäjää säätämästä kuntien tehtävistä tavalla, jossa joidenkin kuntien tehtäväkenttä muodostuu muihin nähden erilaiseksi. Eriytymisestä johtuvalle ihmisten erilaiselle kohtelulle on osoitettava perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet. Perusoikeuksien toteutuminen on kuitenkin turvattava lailla. (Lavapuro ym. 2019.)

Suurilla kaupungeilla on tarkastuslautakunnan alaista valmistelevaa henkilöstöä, joka mahdollistaa kuntalain mukaisen tuloksellisuusarvioinnin tavalla, mikä ei välttämättä onnistu pienissä kunnissa. Tässä suhteessa myös kuntalain 121 §:n mukainen tuloksellisuusarviointi eriytyy: suurilla kaupungeilla on laajempi ja monipuolisempi arvioinnin kenttä. Tarkastuslautakunta on kuitenkin jokaisessa kunnassa se toimielin, jonka tehtävä on järjestää tuloksellisuuden arviointi. Arvioinnilla tuetaan poliittista päätöksentekoa resurssien jakamisessa ja vahvistetaan demokratian toteutumista (Vartiainen 2009).

*Tuloksellisuusarvioinnin haaste 8: Arvioinnin uskottavuus*

Tarkastuslautakunnan tuloksellisuusarvioinnilta edellytetään, että arviointi on riippumatonta ja objektiivista. Tämä tarkoittaa sitä, että arvioinnin prosessi noudattaa hyväksytyjä tiedon keruun ja aineiston analysoinnin menetelmiä. Vähimmäisvaatimuksena voi pitää sitä, että arviointikertomusten ja -raporttien lukija löytää arviointikohdetta koskevat havainnot, johtopäätökset ja kehittämissuosituksset. Erityisen tärkeää on tuoda esille, miten valituista arviointikriteereistä on päädytty esitettyihin johtopäätöksiin ja niistä edelleen suosituksiin. Tarkastuslautakunta voi arvioinnis-

saan kertoa, mitä pitäisi tehdä tai missä aikataulussa toimenpiteisiin pitäisi ryhtyä, jotta valtuuston asettamat tavoitteet voidaan saavuttaa. Arvioinnin tulee olla uskottavaa sekä päätöksentekijöiden että kuntalaisten silmissä, ja uskottavuuteen vaikuttaa usein myös se, miten tarkastuslautakunnan tekemää tuloksellisuusarviointia voidaan kunnassa hyödyntää.

## Tuloksellisuushaasteita konkretisoivia esimerkkejä Jyväskylän ja Tampereen kaupunkien arvioinneissa

### Kuntalaki, kuntastrategia, talousarvio ja -suunnitelma sekä muut asiakirjat tuloksellisuusarvioinnin lähtökohtana

Tarkastuslautakunnan tulee arvioinneissaan ottaa huomioon kuntastrategian ja muiden kunnan tuottamien dokumenttien, kuten hyvinvointikertomuksen, ohjausvaikutus arviointikohteen toimintaan. Tarkastuslautakunta voi arvioida myös kuntastrategiaprosessin toteuttamista esimerkiksi siitä näkökulmasta, miten strategiaprosessissa on otettu huomioon hyvinvoinnin edistäminen (Syväjärvi & Leinonen 2020, 56). Arviointi voi paljastaa, onko eri dokumenteissa asetettu ristiriitaisia tavoitteita toiminnalle.

Kesäkuusta 2017 alkaen on ollut voimassa kuntalakiin kirjattu säännös kuntastrategiasta (37 §), jossa tulee ottaa huomioon muun muassa kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, palvelujen järjestäminen ja tuottaminen, omistajapolitiikka sekä elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.

Kunnat ovat laatineet jo ennen lainsäädännön velvoitettakin kuntastrategioita, joissa trendinä näyttää olevan pyrkimys mahdollisimman tiiviiseen strategisten kärkien ja tavoitteiden esittämiseen. Muissa dokumenteissa on määritelty asukkaiden hyvinvoinnin edistämisestä (esim. hyvinvointikertomus), palveluiden järjestämisestä ja tuottamisesta (esim. hankintaohjeet) tai omistajapolitiikasta (esim. omistajapolitiittiset linjaukset ja konserniohje). Myös talousarvion ja -suunnitelman tulee perustua kuntastrategiaan.

Tilintarkastajat tarkastavat, että lakeja sekä valtuuston ja kunnanhallituksen antamia ohjeita noudatetaan, tarkastuslautakunta tarkastaa, onko strategiassa ja talousarviossa sekä -suunnitelmassa sekä muissa asiakirjoissa asetettuihin tavoitteisiin päästy. Tarkastaminen muuttuu arvioinniksi, kun selvitetään tavoitteen toteutumattomuuteen vaikuttaneet seikat tai arvioidaan, onko toiminta järjestetty konsernin kokonaisuksi huomioon ottaen tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla edellä mainittuihin säädöksiin ja asiakirjoihin pohjautuen tai arviointikriteereiden puut-

tuessa tarkastuslautakunnan asettamien todennettavissa olevien kriteereiden mukaisesti.

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Monituottajuus

Tampereen tarkastuslautakunta arvioi vuoden 2018 arviointikertomuksessa terveysasemien palveluja. Arvioinnin kohteena oli muun muassa terveysasemapalvelujen hoitoon pääsy ja vuosien 2016–2018 palvelujen tuloksellisuus. Tarkastuslautakunta yritti saada tietoa palvelujen tuottavuudesta ja tuloksellisuudesta niin oman tuotannon kuin ostetun palvelun osalta. Seurantatietoa tästä ei ollut saatavilla. Esimerkiksi Tesoman allianssimallissa kaupunki järjestää palvelun toimitilat ja ostaa vain palvelun, jolloin toiminta ei ollut verrattavissa kaupungin itse tuottamaan palveluun. Tarkastuslautakunnan arvioinnin mukaan tuottavuutta tulee mitata ja saatua tietoa hyödyntää johtamisessa. (Tampereen tarkastuslautakunta, arviointikertomus 2018.)

Jyväskylän kaupungissa järjestetään avosairaanhoidon palveluja kaupungin oman tuotannon (terveysasemien) ja ostopalvelujen kautta. Kaupunki oli vuosina 2017–2019 mukana asiakkaan valinnanvapauskokeilussa (palvelusetelikokeilu). Kaupunginvaltuustolle tuotettavan tiedon näkökulmasta kiinnostavaa on, millaisia toimintamallien uudistuksia valinnanvapauskokeilu, kolmen kunnan osa-alueen ulkoistukset ja oman toiminnan kehittäminen ovat saaneet aikaan avosairaanhoidon palveluissa, miten palvelun kustannusrakenteeseen on vaikutettu ja millainen on palvelun asiakasvaikuttavuus/palvelun laatu eri toimijoiden tuottamana.

Kaupunki ja ostopalvelutuottajat ovat yhdessä kehittäneet avosairaanhoitoon palvelujen tuloksellisuuden mittaamiseen laatupantin. Laatupantin kehittämistyö kaupungin ja palvelun tuottajan yhteistoimintana on ollut arvokasta. Palvelun järjestäjän kustannuksiin vaikuttaa, missä suhteessa eri palveluntuottajat tuottavat avosairaanhoidon erilaisia suoritteita. Pitkällä aikavälillä optimaalisen rakenteen etsintä eri tuotantotapojen välillä on tärkeää, jotta pystytään vertaamaan erilaisia tuotantotapoja ja että tuottajalla on kannustin kehittää palvelun vaikuttavuutta. Tarkastuslautakunnan suositus tekemiensä havaintojen ja johtopäätösten perusteella on, että laatupantti tulisi ottaa käyttöön myös omassa avosairaanhoidossa. Valtuustolle annettavan informaation arvo on siinä, että palvelurakennemuutoksissa on edetty tuloksellisempaan suuntaan verrattuna vuoden 2016 tilanteeseen. (Jyväskylän kaupungin arviointikertomus 2019.)

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Ilmiölähtöisyys

Tampereella tarkastuslautakunta arvioi vuoden 2015 arviointikertomuksessa nuorten koulutukseen kiinnittymistä. Arviointi pohjautui kaupunkistrategian 2014–2017 tavoitteeseen ”hyvinvointierot ovat kaventuneet ja nuoriso- ja pitkäaikaistyöttömyys ovat vähentyneet”. Valtuusto asetti tähän liittyvän vuositavoitteen vuonna 2015, jonka mukaan ”nuorten kiinnittymistä työhön, koulutukseen ja yhteiskuntaan on vahvistettu”. Tavoite oli tärkeä, sillä noin joka kolmannelta alle 25-vuotiaalta tamperelaiselta työttömältä puuttui ammatti. (Tampereen kaupungin arviointikertomus 2015.)

Tarkastuslautakunnan arviointikysymys oli: mitä toimenpiteitä ammatillisessa koulutuksessa on tehty nuorten koulutukseen kiinnittymisen vahvistamiseksi? Samalla selvitettiin näiden toimenpiteiden tuloksellisuutta. Tässä arvioinnissa koulutukseen kiinnittyminen määriteltiin motivoitumiseksi opiskeluun ja tutkinnon suorittamiseen. Koulutukseen kiinnittyminen ilmeni muun muassa siten, että nuori saa opiskelupaikan, valmistuu ja siirtyy työelämään tai jatkaa opintoja.

Tampereen seudun ammattiopisto Tredu, Tampereen kaupunki ja valtion työvoimahallinto tarjosivat palveluita nuorille, jotka olivat vaarassa jäädä koulutuksen ulkopuolelle. Tarkastuslautakunnalle raportoitiin 22 erilaista palvelua. Esitettyjen palveluiden lisäksi Tredun tukipalvelut olivat oppilaitoksen kaikkien opiskelijoiden saatavilla. Näitä palveluita tarjosivat ammatilliset ohjaajat, opinto-ohjaajat, erityisopettajat, kuraattorit ja koulupsykologit.

Palveluntarjoajia ja rahoittajia oli paljon, eikä mikään taho koordinoanut kokonaisuutta. Tarkastuslautakunta kysyi, onko kaupungissa tarkoituksenmukaista ylläpitää useita samaan tavoitteeseen pyrkiviä, osittain päällekkäisiä palveluita ja kärsiikö tehokkuus? Tarkastuslautakunnalle vastattiin, että ulkopuoliset rahoittajat haluavat palvelun erillisesti organisoiduksi varmentaa kseen rahoituksensa perille menon ja että asiaan palataan Tredun organisaatiouudistuksessa.

Peruskoulua suorittava nuori voi tarvita erilaista tukea opiskelussaan, jolloin hänelle ja perheelle on tarjolla useiden palvelutuottajien palveluja. Nuori voi hakeutua itse tarvitsemaansa palveluun, tai koulu voi ohjata häntä palvelujen piiriin. Kolmiportainen tuki ja oppilas- ja opiskeluhuollon palvelut ovat lakisääteisiä palveluja, joita ohjaavat säädökset ja palvelutakuut. Kolmiportaisen tuen mallissa (yleinen, tehostettu ja erityinen tuki) oleellista on, että nuori saa tarvitsemansa tuen: tuen päätökset tehdään tarpeen mukaan, koulupsykologille pääsee ajoissa, tiedot siirtyvät opiskelun nivelvaiheissa. Opiskeluhuollon kuraattorin tai koulupsykologin vastaanotolle täytyy päästä lain mukaan kiireellisessä tapauksessa 2 oppilaitoksen työpäivän aikana ja kiirettömässä 7 oppilaitoksen työpäivän aikana. Tehdessään nuoren palveluverkoston toiminnan ja talouden arviointia tarkastuslautakunta joutuu myös tarkastamaan, toteutuvatko edellä mainitut määräajat tai muut säädökset. Tuloksellisuusarviointi sisältää useita perustelluilla kriteereillä valittuja näkökulmia, kuten sen, miten hyvin

monitoimijaisen verkoston yhteistyö toimii yli organisaatorajojen, mikä on verkoston tuottaman palvelun laatu ja vaikutus nuoren elämään tai onko palvelurakenne optimaalinen vaikuttavuuden kannalta.

Palvelukokonaisuus ja toimijoiden kenttä voi olla niin laaja, että päätöksentekijän on vaikea hahmottaa kokonaisuutta siitä näkökulmasta, miten resurssija pitäisi kohdistaa eri toimintoihin. Tarkastuslautakunnan tuloksellisuusarvioinnin tulisi palvella kuntalaisille ja asiakkaille annettavan tiedon lisäksi myös päätöksentekijää resurssien kohdentamisessa vaikuttaviin toimintoihin ja kiinnittää huomiota niihin seikkoihin, jotka edistävät tai vaikeuttavat tuloksellisuuden saavuttamista. Suurissa kaupungeissa valtuusto päättää lautakunnille jaettavasta määrärahasta, ja lautakunnat tekevät tarkemmat määrärahan käyttösuunnitelmat. Tarkastuslautakunnan arviointi koskeekin usein kaupunginhallituksen onnistumista valtuuston päätösten täytäntöönpanossa ja lautakuntien alaisen toiminnan järjestämisen onnistumista.

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Arvioinnin ajallinen ulottuvuus

Tampereen tarkastuslautakunta arvioi erikoissairaanhoidon palveluja ja kustannuksia tekemällä kyselyn kaupungin keskeisille sosiaali- ja terveydenhuollon viranhaltijoille ja luottamushenkilöille. Lisäksi tarkasteltiin tilastotietoja kustannuksista vuosilta 2007–2019 ja palvelujen käyttöä vuosilta 2015–2019.

Arvioinnissa havaittiin jatkuvan kustannusnousun lisäksi, että Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen tilaston mukaan erikoissairaanhoidon hoitajaksoille tullaan kasvavassa määrin ilman lähetettä. Tarkastuslautakunta kysyi, mikä tähän on syynä. Erikoissairaanhoidon kustannukset nousevat, mikäli hoitajaksoille tullaan ilman lähetettä, eikä perusterveydenhuollon mahdollisuuksia hoitoon ole selvitetty. (Tampereen kaupungin arviointikertomus 2019.)

Jyväskylän kaupungin talousarviossa 2020 kerrotaan, että vanhuspalveluiden palvelurakennetta muutetaan luopumalla kotihoidon ostopalveluista, kehittämällä palvelusetelitoimintaa ja kilpailuttamalla tehostetun palveluasumisen ostopalvelut. Sosiaali- ja terveystalouden lautakunta on kyseisen toimialan itsearviointiin perustuen tehnyt päätöksen, että kotihoidon ostopalveluista luovutaan ja vastaavasti kehitetään palvelusetelitoimintaa.

Kun tarkastuslautakunta toteaa, että tämän päätöksen ja tavoitteen mukaisesti on toimittu, on se mielestämme tehnyt tarkastusta ja varmistanut asian myös valtuustolle. Tarkastuslautakunta voi omassa tuloksellisuusarvioinnissaan päätyä esimerkiksi siihen, että muutoksella on lisätty palvelutuotannon kustannuksia, mutta palvelun laatu on parantunut, joten palvelurakenteen muutos on ollut tarkoituksenmukaista. Pidemmän ajan seurannan avulla voidaan tehdä suosituksia palvelurakenteen muutostarpeista tai vahvistaa palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta. Tarkas-

tuslautakunnan tarkastukseen on kyseessä olevassa tapauksessa hyvä liittää myös tarkastus siitä, että muissa asiakirjoissa tai ohjeissa ei ole ristiriitaisia tavoitteita ja että ne, kuten hankintaohjeet, tukevat tavoitetta kehittää palvelusetelitoimintaa. Palvelurakennemuutokset edellyttävät usein pidemmän ajanjakson seurantaa ja arviointia.

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Ennakointi

Tampereella tarkastuslautakunta valmistelelee vuosittain valtuustolle tilikauden aikaisen raportin, joka perustuu muun muassa kaupunginhallituksen tammi–elokuun toiminnan ja talouden katsaukseen. Raportti käsitellään valtuustossa lokakuussa. Tilikauden aikaisessa raportissa voidaan kiinnittää valtuuston huomiota tavoitteisiin, jotka eivät näytä olevan toteutumassa. Tällöin valtuuston on mahdollista reagoida vielä loppuvuoden aikana päättämällä talousarviomuutoksista tai ottamalla seikan huomioon seuraavan vuoden talousarvion hyväksymisen yhteydessä.

Tilintarkastaja tarkastaa tilivuoden aikaiset tapahtumat ja tilinpäätöksen yhtäpitävyyden talousarvioon. Tarkastuslautakunta voi arvioinneissaan kiinnittää huomiota talouden ja toiminnan trendeihin ja siten tehdä myös päätelmiä siitä, mihin suuntaan kehitys tai muutos on mennyt tai menisi ilman toimenpiteitä.

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Arvottaminen

Valtuustotavoitteet ovat joskus väljästi tai epämääräisesti muotoiltuja. Esimerkkejä tällaisista muotoiluista ovat: ”otetaan käyttöön toimintamalli”, ”ennaltaehkäiseviä palveluita on lisätty”, ”yhtiö on joustava ja ketterä kehittäjä” tai ”kehittämistyö on aloitettu”. Tällaisessa tilanteessa on tulkinnanvaraista, mitä tulisi tapahtua, jotta tavoite toteutuu. Tällöin herää seuraavia kysymyksiä:

- Onko toimintamalli käyttöönotettu silloin, kun ensimmäiset pilotoinnit ovat alkaneet vai vasta silloin, kun suurin osa uudistuksista on osa kunnan vakiintunutta toimintaa?
- Tulisiko uusia ennaltaehkäiseviä palveluita olla 2 vai 20? Entä kuinka merkittäviä niiden tulisi olla? Pitäisikö niiden koskea esimerkiksi valtaosaa palvelun saajista vai riittääkö, jos palvelu koskee vain pientä asiakasryhmää?
- Onko kehittämistyö aloitettu, jos vuoden aikana on pidetty aiheesta muutama palaveri?

Tällaisessa tulkinnanvaraisessa tilanteessa tarkastuslautakunta tekee hyväksymänsä laatuohjeen mukaan ensin oman tulkintansa siitä, mitkä toimenpiteet ovat riittäviä



tavoitteen toteutumiseen. Tämän jälkeen lautakunta arvioi, onko tavoite toteutunut. (Tampereen tarkastuslautakunta, laatuohje 2017.)

## Tuloksellisuusarvioinnin haaste: Ero organisaation itsearviointiin

Tampereen tarkastuslautakunta on hyväksynyt laatuohjeen, jonka mukaan tavoitteiden toteutumista arvioidaan. Siinä on määritelty, milloin tavoite katsotaan toteutuneeksi, osittain toteutuneeksi, ei toteutuneeksi tai toteutumista ei voi arvioida. Ohjeen tarkoitus on standardoida arviointia niin, että se on mahdollisimman objektiivista ja vuosittain yhdenmukaista. Tällöin tarkastuslautakunnan arvioinnin tulos on joidenkin tavoitteiden osalta erilainen kuin toimintakertomuksessa esitetty. Tarkastuslautakunnan arviointi on yleensä kriittisempää kuin johdon arviointi.

Tarkastuslautakunnan on mahdollista myös reagoida nopeasti muuttuviin tilanteisiin. Vuonna 2018 useilla paikkakunnilla ilmeni puutteita ulkoistetussa palveluasumisessa. Useat tarkastuslautakunnat muuttivat työsuunnitelmiansa ja ottivat palveluasumisen jollain tavalla mukaan arviointiinsa.

Aluehallintoviraston valvonta voi antaa sysäyksen myös tarkastuslautakunnan arvioinnille. Tampereella ilmestynvä maakuntalehti kirjoitti marraskuussa 2019 kotihoidon puutteista ja aluehallintovirasto otti Tampereen kaupungin kotihoidon valvontaansa havaittujen epäkohtien vuoksi. Tarkastuslautakunta muutti työohjelmaansa siten, että aluehallintoviraston valvonta nostettiin yhdeksi aiheeksi vuoden 2019 arviointikertomukseen. Jyväskylässä tarkastuslautakunta kuuli valvonnasta vastuussa olevia virkamiehiä valvonnan toteuttamisesta ja raportoi tulokset valtuustolle.

## Yhteenveto

Olemme käytännön kokemukseen ja tutkimuskirjallisuuteen perustuen nostaneet esille niitä haasteita, joita tarkastuslautakunnat kohtaavat tuloksellisuusarvioinnin tehtävässään. Arvioinnin tulee tuottaa tietoa, joka hyödyttää päätöksentekijää erityisesti sen seuraamisessa, miten palveluiden järjestämiseen annetut resurssit vaikuttavat asukkaiden hyvinvointiin, yritysten ja alueen elinvoimaan ja niiden tavoitteiden toteuttamiseen, joita valtuusto on kunnan toimijoille asettanut.

Kunnan eri hallinnonalojen sektorit, kuten sosiaali- ja terveystyöpalvelut, sivistystyöpalvelut, kaupunkirakenteeseen liittyvät palvelut, ja konserniin kuuluvat yhteisöt, kuten energia- ja vesilaitokset, tuottavat omasta näkökulmastaan tietoa toimintakertomukseen ja muihin raportteihin. Tarkastuslautakunnan keskeinen tehtävä on arvioida, ovatko eri toimijoille asetetut tavoitteet toteutuneet. Toisaalta erityisesti tarkastus-

lautakunnan tulee pystyä arvioimaan kunnan toimintojen kokonaisuutta/kokonais-hyötyä, sektorirajat ylittävän yhteistyön vaikuttavuutta, yksittäisten toimintojen tuloksista syntyvää yhteistulosta tai verkostojen tuloksellisuutta. Kunnan ja kunta-konsernin palvelut muodostavat arvoketjuja tai arvoverkostoja, joiden tuloksellisuus vaikuttaa myös siihen, miten valtuuston olisi vaikuttavaa allokoida resursseja.

Palvelukokonaisuuksille ei useinkaan ole asetettu kriteeriä, jonka perusteella toi-mintojen onnistumista voidaan arvottaa, vaan tarkastuslautakunta joutuu määritte-lemään tuloksellisuusarvioinnin kriteerit. Tämä asettaa vaatimuksia myös arvioinnin hyödynnettävyydelle ja uskottavuudelle. Arvioinnin tulee tuottaa objektiivisia ja eri toimijoista riippumattomia tuloksia, joita kunta voi hyödyntää toimintansa kehittä-misessä.

Kunnassa tulee olla kuntastrategia, talousarvio- ja suunnitelma, tilinpäätös sekä arviointikertomus, jotka löytyvät yleisestä tietoverkosta (kuntalaki 109 §). Kunnan tilinpäätösaineiston muodostavat tilinpäätös ja sitä varmentavat asiakirjat (KPL 3:13 §). Tilinpäätöksen käsittelyyn liittyvät lisäksi tarkastusasiakirjat eli tilintarkas-tuskertomus ja arviointikertomus (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta). Nämä ovat keskeisiä asiakirjoja keskustelulle, jota käydään valtuustossa siitä, miten kunta menestyy ja miten kunnan toimintoja kehitetään. Yhdymme Petri Uusikylän (2019) väitöskirjassaan esittämään ajatukseen, että arvioinnin tekijöillä on tiedonvälittäjän rooli päätöksentekijöiden ja kansalaisten välillä. Kunnan arviointikertomus edustaa yhtä tiedonvälittäjää.

## Lähteet

- Hallitusohjelma Osallistava ja osaava Suomi 2019, 154. <http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/161931>
- Jyväskylän tarkastuslautakunta. 2019. Arviointikertomus. [www.jyvaskyla.fi/arviointikertomus](http://www.jyvaskyla.fi/arviointikertomus)
- Komulainen, M. 2010. *Ulkoistaminen kunnissa. Oikeudellinen tutkimus ulkoistamisen ilmenemismuodoista ja vaikutuksista sekä ulkoistamisen rajoituksista ja sille asetettavista vaatimuksista yhtenä kunnallisten palvelujen tuottamismuotona*. Acta Electronica Universitatis Tampereensis 1008. Tampere University Press, Kuntaliitto.
- Korento, S., Mehtonen, M. & Salenius, M. 2018. *Kehittyvä tarkastuslautakunta tavoitteiden toteutumisen ja tuloksellisuuden arvioijana*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2018/1946-kehittyva-tarkastuslautakunta-tavoitteiden-toteutumisen-ja-tuloksellisuuden>
- Lappalainen, K. & Kivinen, P. 2018. Palvelutuotannon arvon johtaminen sosiaali- ja terveydenhuollon strategisissa arvoverkostoissa. *Focus Localis* 4, 49–67.
- Lavapuro, J., Mutanen, A., Salminen, J. & Turpeinen, M. 2019. *Yhtenäiskunnasta erilaistuviin kuntiin. Perustuslain reunaehdot kuntien tehtävien eriytymiselle*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 67. Helsinki: Valtioneuvoston kanslia. <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/161915>
- Meklin, P. 2001. Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press.
- Meklin, P. 2019. Puheenvuoro: Kunnan talous talouslukujen takana – näkyvä ja näkymätön osa. *Focus Localis* 4, 62–69.
- Myllymäki, R. 2020. *Kunnan hallintosääntö*. Helsinki: Kuntaliitto
- Sosiaali- ja terveysministeriö 27.2.2020. Kuntien sote-palvelujen tuotannon reunaehdot selkeytyvät. <https://valtioneuvosto.fi/-/1271139/kuntien-sote-palvelujen-tuotannon-reunaehdot-selkeytyvat>
- Syvjärvi, A. & Leinonen, J. 2020. ”Strategiatyöllä hyvinvointia? Strategiakäytäntöjen kehittyneisyys kuntien hyvinvoinnin ja terveyden edistämisessä”. *Hallinnon tutkimus* 39(1), 52–66.
- Tampereen tarkastuslautakunta. 2015. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus.
- Tampereen tarkastuslautakunta. 2017. Tarkastuslautakunnan arvioinnin laatuohje. <https://www.tampere.fi/tampereen-kaupunki/organisaatio/tarkastustoimi/tarkastuslautakunta.html>
- Tampereen tarkastuslautakunta. 2018. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus. <https://www.tampere.fi/tampereen-kaupunki/organisaatio/tarkastustoimi/tarkastuslautakunta.html>
- Tampereen tarkastuslautakunta. 2019. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus. <https://www.tampere.fi/tampereen-kaupunki/organisaatio/tarkastustoimi/tarkastuslautakunta.html>
- Uoti, A. & Heikkilä, L. 2019. Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi muuttuvan kunnallisen itsehallinnon kontekstissa. *Focus Localis* 2, 24–50.
- Uoti, A. 2019. Kunnan toiminnan ja sen arvioinnin oikeudellisista lähtökohdista. Teoksessa Kihn, L.A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J. & Wacker, J. (toim.) *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*. Tampere: Tampere University press.
- Uusikylä, P. 2019. *Endeavour to find evidence. The role of evaluation in complex systems of governance*. Academic Dissertation. Department of Political and Economic Studies. University of Helsinki.
- Vakkuri, J., Johanson, J.-E., Kokko, P., Laihonen, H. & Rajala, T. 2019. Hybridihallinta terveyden ja hyvinvoinnin palvelujen järjestämisessä. *Hallinnon tutkimus* 38(3), 226–231.

- Vartiainen, P. 2009. Ihmisillä on oikeus tietää: Arvioinnin demokraattiset piirteet. Julkaisussa Rajala, T., Sinervo, L.M. & Vakkuri, J. (toim.) *Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin*. Konferenssijulkaisu.
- Virtanen, P. & Vakkuri, J. 2016. *Julkisen toiminnan tuloksellisuusarviointi*. Helsinki: Tietosanoma.
- Valtiovarainministeriö. 2014. *Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirja*. <https://docplayer.fi/848886-Kestavan-kuntatuottavuuden-ja-tuloksellisuuden-mittaamisen-kasikirja.html>
- Valtiovarainministeriö. 2019. *Kunnat käännekohdassa? Kuntien tilannekuva 2020*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020:13. [https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162061/VM\\_2020\\_13\\_Kuntien\\_tilannekuva\\_2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/162061/VM_2020_13_Kuntien_tilannekuva_2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 2019. Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, työ- ja elinkeinoministeriö. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-kuntajaosto/kirjanpitolautakunnan-kuntajaoston-voimassa-olevat-yleisohjeet>

### **Säädökset**

Kirjanpitolaki 1997/1336

Kuntalaki 410/2015



# Kirjoittajat

**Veera Anttila**, HTK, on tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman opiskelija Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Hän laatii pro gradu -tutkielmaansa valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaikutuksista suomalaisten kuntien leasingrahoituksen tilinpäätösraportointiin.

**Maliina Hakala-Kivinen**, HTM, CIA, on työskennellyt 15 vuotta sisäisenä tarkastajana, ensin Puolustusvoimissa ja vuodesta 2009 Lead Auditorina Tamro Oyj:ssä ja sen emoyhtiössä PHOENIX groupissa (Corporate Audit). Työtehtävissään hän on johtanut kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen projekteja.

**Olli Hiltunen**, KTM, toimii tilintarkastustehtävissä KPMG:n toimitiloissa Helsingissä. Hän valmistui kauppatieteiden maisteriksi Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulusta joulukuussa 2017. Pääaineenaan hän opiskeli yrityksen laskentatoimea. Pro gradu -tutkielmansa hän teki tilintarkastuspalkkioista ja näihin vaikuttavista tekijöistä suomalaisissa pörssiyhtiöissä.

**Pasi Horsmanheimo**, varatuomari, LL.M., toimii johtavana lakimiehenä Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnassa. Tätä ennen hän on toiminut tilintarkastusalan valvonta- ja sääntelytehtävissä Keskuskauppakamarissa sekä kauppa- ja teollisuusministeriössä.

**Kirsi Hyytinen**, TkT, toimii VTT:llä Future-proof societies tutkimustiimin vetäjänä ja erikoistutkijana. Hyytisen erityisenä kiinnostuksen kohteena on vaikuttavuudella johtaminen monimutkaisissa päätöksentekoympäristöissä. Hän on tulevaisuusorientoituneen, systemisen ja monitoimijaisen arvioinnin erityisasiantuntija.

**Joni Härkönen**, KTM, työskentelee tilintarkastusassistenttina Moore Rewinet Oy:ssä, ja hänellä on kokemusta myös muista laskentatoimen tehtävistä. Härkönen on val-

mistunut Tampereen yliopistosta kauppatieteiden maisteriksi tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmasta vuonna 2019. Opinnäytetöissään hän tutki taloushallinnon sähköistymistä tilitoimistojen näkökulmasta sekä tietokoneavusteisen tarkastuksen menetelmiä.

**Jan-Erik Johanson**, VTT, on hallintotieteen professori Tampereen yliopistossa. Tällä hetkellä Johanson tutkii julkisyksityisen hybridihallinnan muotoja ja strategista johtamista julkisissa organisaatioissa. Routledgen kustantamat teokset *Hybrid governance, organisations and society* ja *Governing hybrid organisations* sekä Palgraven kustantama *Strategy formation and policy making in government* ovat viimeaikaisia tuotoksia näistä teemoista.

**Jaana Kettunen**, KTT (laskentatoimi), FM (ruotsin kieli), on toiminut vuodesta 2021 laskentatoimen apulaisprofessorina Hanken Svenska Handelshögskolanissa. Hänen tutkimusalueitaan ovat muun muassa laskentatoimen kansainvälinen sääntely, kansainvälisten tilinpäätösraportointistandardien kääntäminen sekä yhteistilintarkastus.

**Lili-Anne Kihn**, KTT, on laskentatoimen professori Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Hänen tieteelliset tutkimusintressinsä liittyvät laskentatoimen ja ohjauksen ilmiöihin. Kihn toimii tohtoriohjelmavastaavana, yhtenä tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman vastuuprofessorina, yrityksen laskentatoimen syventävien opintojaksojen luennoitsijana sekä pro gradu -tutkielmien ja väitöskirjojen ohjaajana.

**Riikka Koivunen**, KTM, JHTT, toimii sisäisessä tarkastuksessa Helsingin kaupungilla. Hän on toiminut aikaisemmin sairaanhoitopiirin sisäisessä tarkastuksessa ja palveluntuottajan sisäisen tarkastuksen tehtävissä. Hän on Sisäiset tarkastajat ry:n hallituksen jäsen ja julkissektoritoimikunnan puheenjohtaja. Hän on mukana pohjoismaisten sisäisten tarkastajien yhdistysten yhteistyöverkostossa (NORPIA).

**Hannele Malin**, KTM, CIA, CCSA, toimii sisäisen tarkastuksen johtajana Fiskars Groupissa (Vice President, Internal Audit). Hänellä on 20 vuoden kokemus sisäisen tarkastuksen ja riskienhallinnan johtamisesta eri pörssiyrityksissä ja konsultointia tarjoavissa yhtiöissä. Hän toimii aktiivisesti sisäisten tarkastajien yhdistyksessä valio-kunta- ja hallitustyössä.

**Markus Mättö**, KTT, työskentelee Itä-Suomen yliopistossa laskentatoimen ja rahoituksen yliopistonlehtorina. Hänen tutkimuksellinen mielenkiintonsa kohdistuu yritysrahoituksen ja tilintarkastuksen ilmiöihin.

**Mervi Niskanen**, KTT, MBA, toimii rahoituksen professorina Itä-Suomen yliopiston Kuopion kampuksella. Hän on väitellyt Helsingin kauppakorkeakoulun rahoituksen oppiaineesta ja suorittanut MBA tutkinnon Yhdysvalloissa Etelä-Carolinan yliopistossa. Niskasen tutkimuskohteita ovat muun muassa yritysrahoitus, käyttöpääoma, corporate governance, tilintarkastus, pankkisuhteet, kansainvälinen yritysrahoitus sekä laskentatoimi ja rahoitus perheyrittäjissä.

**Hannu Ojala**, KTT (laskentatoimi), KM (yliopistopedagogiikka), on toiminut vuodesta 2019 laskentatoimen apulaisprofessorina (tenure track) Itä-Suomen yliopiston kauppätieteiden laitoksella. Tätä ennen hän on työskennellyt Tampereen yliopistossa ja Aalto-yliopistossa. Hänen asiantuntemus- ja tutkimusalueitaan ovat kansainvälinen laskentatoimi, tilintarkastus ja yliopistopedagogiikka.

**Sari Ojala**, KTM, CIA, CCSA, työskentelee Suomen Hypoteekkiyhdistyksessä tarkastusjohtajana. Hän on toiminut sisäisen tarkastuksen eri tehtävissä erityisesti rahoitus- ja vakuusalalla, sekä yhtiöiden omassa sisäisessä tarkastuksessa että sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavan yhtiön palveluksessa. Hän on jäsen Samlink Oy:n asiakaspankkien tarkastuslautakunnassa, Sisäiset tarkastajat ry:n koulutustoimikunnassa, advocacy-toimikunnassa ja finanssialan intressiryhmässä.

**Lasse Oulasvirta**, HT, KTM, on julkisyhteisöjen laskentatoimen professori Tampereen yliopistossa sekä kunnallispolitiikan ja -talouden dosentti Åbo Akademiassa. Hän on tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman johtaja. Oulasvirran tutkimusintressit ovat kohdistuneet laajasti julkisyhteisöjen taloussuunnitteluun, laskentatoimeen, tarkastukseen ja arviointiin.

**Jarkko Pesu**, HTM (julkisoikeus), työskentelee Itä-Suomen yliopiston oikeustieteen laitoksella ja on erikoistunut julkisiin hankintoihin. Hän tekee väitöskirjaa julkisten hankintojen ja valtiontukien rajanvedosta innovaatioiden tukemisessa. Pesu on kiinnostunut kaikenlaisesta julkisiin hankintoihin ja julkisten varojen käytön markkina-rajapintoihin liittyvästä tutkimuksesta.

**Sirpa Rinne**, KTM, CIA, CCSA, toimii OP Ryhmän Sisäisessä tarkastuksessa Head of Internal Audit, Insurance customers -tehtävässä. Hänellä on monen vuoden kokemus sisäisen tarkastuksen eri tehtävistä finanssialalla. Hän on toiminut Sisäiset tarkastajat ry:n koulutustoimikunnassa vuodesta 2018 ja hallituksen jäsenenä vuodesta 2021.

**Janne Ruohonen**, KTT, on yritysjohtamisen professori (tenure track) Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Ruohosen professuurin alana on yritysten hallitustyöskentelyn oikeudelliset kysymykset ja kuntayhtiöt. Ruohonen on



erikoistunut yhtiö- ja tilintarkastusoikeuteen. Hän on toiminut Valtioneuvoston kanslian rahoittaman osakeyhtiön velkojiensuojahankkeen toisena vastuullisena johtajana.

**Mari Rökköläinen**, FT, VTM, toimii johtavana evaluoinnin asiantuntijana ulkoministeriön kehitysevaluoinnin yksikössä. Hän on Suomen Arviointiyhdistyksen puheenjohtaja ja hänellä on monipuolinen kokemus arvioinnista niin kehityspolitiikan kuin koulutuksen arvioinnin osalta. Hänen tutkimuksensa on kohdistunut luotettavuuteen ja luottamukseen arviointijärjestelmissä. Ennen nykyistä tehtäväänsä ulkoministeriössä hän toimi arviointineuvoksena Kansallisessa koulutuksen arviointikeskuksessa (Karvi).

**Jaakko Rönkkö**, HTT, toimii yliopisto-opettajana Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Hänen tutkimusintressinsä liittyvät sisäiseen tarkastukseen, tilintarkastukseen sekä hyvään hallintotapaan. Jaakko on suorittanut HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajatutkinnot sekä sisäisen tarkastuksen CIA-tutkinnon. Hän on tilintarkastusyhteisö Revisium Oy:n osakas ja hallituksen jäsen.

**Tarja Saarelainen**, dosentti, HTT, JHTT, on kaupunginreviisorina Jyväskylän kaupungissa sekä tarkastuslautakunnan esittelijänä ja lautakunnan asioiden valmistelijana.

**Jani Saastamoinen**, KTT, toimii apulaisprofessorina Itä-Suomen yliopiston kauppatieteiden laitoksella. Hänen tutkimuksensa keskittyy laajasti yritystalouden, laskenta-toimen ja sääntelyn markkinavaikutusten tutkimukseen.

**Kaarina Sinersalo**, KTM, CISA, on Sisäiset tarkastajat ry:n toiminnanjohtaja. Hän on toiminut aikaisemmin sisäisen tarkastuksen vastuullisissa tehtävissä erityisesti rahoitus-alalla, kaupan alalla sekä valtionhallinnossa. Hän on toiminut sekä organisaatioiden omassa sisäisessä tarkastuksessa että sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavan yhtiön palveluksessa. Tämän lisäksi hänellä on kokemusta liiketoiminnan tuloksellisesta johtamisesta ja kehittämisestä.

**Niina Sipiläinen**, HTM, toimii tarkastuspäällikkönä Sosiaali- ja terveysministeriön sisäisessä tarkastuksessa. Hän on ollut pitkään Sisäiset tarkastajat ry:n julkissektoritoimikunnan jäsen ja toimikunnan puheenjohtajana nelisvuotiskauden. Hän on edustanut Pohjoismaita Euroopan sisäisten tarkastajien yhteistyöorganisaation (ECIIA) julkissektorikomiteassa vuodesta 2018 lähtien. Hän on mukana pohjoismaisten sisäisten tarkastajien yhdistysten yhteistyöverkostossa (NORPIA).

**Asko Uoti**, HTT (julkisoikeus), YTM (valtio-oppi), on toiminut vuodesta 2019 kunta- ja itsehallinto-oikeuden professorina (ma.) Itä-Suomen yliopiston oikeustieteiden laitoksella. Hänen asiantuntemus- ja tutkimusalueitaan ovat kunnallisen itsehallinnon ja päätöksenteon oikeudelliset kysymykset, julkisen vallan käyttö ja kunnallisten tehtävien organisointi sekä julkisten hankintojen seurannan ja valvonnan kysymykset.

**Matti Urpilainen**, OTT, dosentti, on vero-oikeuden yliopistonlehtori Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Urpilainen on julkaisuissaan käsitellyt laajasti vero-oikeutta sekä vero-oikeuden ja muiden sääntelyalojen rajapintoja.

**Petri Uusikylä**, VTT, toimii tutkimusjohtajana Vaasan yliopiston kompleksisuustutkimuksen ryhmässä ja on Frisky & Anjoy -ajatushautomon partner. Hänen viimeaikainen tutkimuksensa liittyy julkisen politiikan arviointiin, yhteiskunnan systemin hallinnan kysymyksiin, adaptiiviseen sääntelyyn ja kompleksisten järjestelmien yhteiskuntatieteelliseen tutkimukseen. Hän on myös Kansainvälisen hallintotieteiden instituutin Suomen osaston puheenjohtaja.

**Veikko Vahtera**, OTT, VTM (taloustiede), on Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnan yritys juridiikan professori. Hänen tieteellinen tuotantonsa keskittyy osakeyhtiöoikeuteen ja arvopaperimarkkinoiden sääntelyyn. Hän on toiminut laajasti asiantuntijana yhtiöoikeuden ja riidanratkaisun kysymyksissä. Hän osallistuu aktiivisesti lausunnonantajana yhteisö- ja tilintarkastuslainsäädännön uudistamishankkeisiin.

**Sakke Vehkakoski**, KTM, toimii väitöskirjatutkijana Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa yritys juridiikan ja vero-oikeuden opintosuunnassa. Hän käsittelee tutkimuksissaan laajasti kirjanpitoon, osakeyhtiöoikeuteen ja tulosekä arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä. Vehkakoski on suorittanut HT-tilintarkastajatutkinnon ja on tilintarkastusyhteisö Revisium Oy:n osakas ja hallituksen jäsen.

**Erja Viitala**, HM, JHTT, on kaupunginreviisorina Tampereen kaupungissa sekä tarkastuslautakunnan esittelijänä ja lautakunnan asioiden valmistelijana.

**Jani Wacker**, HTT, on julkisoikeuden yliopistonlehtori Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Tutkimustyössään hän on keskittynyt julkisen talouden oikeudelliseen sääntelyyn Suomessa ja Euroopan unionissa. Väitöskirjassaan Wacker tarkasteli EU:n talous- ja rahaliittoa Suomen kansallisen finanssivallan näkökulmasta.

**T**ARKASTUKSEN, arvioinnin ja valvonnan käytännön merkitys kasvaa jatkuvasti sekä Suomessa että maailmalla. Teoksessa syvennyttään yhteiskunnallisesti tärkeisiin tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan kysymyksiin, joihin on odotettavissa monia muutoksia 2020-luvulla.

**TOIMINTAYMPÄRISTÖN** muutokset muovaavat koko ajan alan sääntely-ympäristöä. Samalla kehittyvät myös alan toimijoiden käsitykset tarkoituksenmukaisimmista toimintatavoista. Ala ja sen toimijat elävät siis monessa suhteessa voimakkaassa murroksessa. Koronaviruspandemia on esimerkki murroksesta, joka on asettanut tarkastusalan, organisaatioiden omavalvontamekanismit sekä arvioinnin uudenlaisten haasteiden ja yhteiskunnallisten vaatimusten eteen.

**TILINTARKASTUKSEN**, valvonnan ja arvioinnin ajankohtaisia ilmiöitä tarkastellaan teoksen viidessätoista artikkelissa käytännönläheisesti mutta myös vahvasti tieteelliseen tutkimustietoon nojautuen. Kokoelma on monitieteinen, koska tarkasteltavat kysymykset ovat paitsi yksityisen ja julkisen sektorin rajan ylittäviä, myös tieteenalarajat ylittäviä. Siinä yhdistyvät empiirinen, käsiteanalyttinen ja oikeudellinen tutkimusote. Teos soveltuu esimerkiksi tilintarkastuksen ja arvioinnin ammattilaisille, opiskelijoille ja tutkijoille.

