

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 sääntelykehityksen 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 käsiteanalyytisesti 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 artikkelien 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 tautitilanteen 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 syvennyttään 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 syvennyttään 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 kokonaisuutensa 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 täysivaltaisuusksymysten 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 omaisuuserien 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. Artikkelisi 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. Artikkelissa 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 ennakkoimaan 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 tiedeyhteistö 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 (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. Tuloksellinen 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

