

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. Ensinnä 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.¹ EU:n sisämarkkinoihin kuuluvissa valtioissa julkisia hankintoja koskeva sääntely edellyttää, että ulkopuoliset tarkastajat valitaan hankintakilpailutuksen kautta.²

Suomessa kunnan tilinpäätöksestä säädetään kuntalain (410/2015) 113 §:ssä³. 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^{4, 5}.

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

¹ 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.

² 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.

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

⁴ 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.

⁵ 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.⁶

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 tilintarkastajien⁷ 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 sisäisillä⁸ tarkastuselimillä (Suomessa tarkastuslautakunta, Ruotsissa poliittisesti valitut tilintarkastajat) on merkittävää toimivaltaa, koska nämä pääsevät valitsemaan kilpailutuksen kautta ulkoiset ammattitarkastajat.⁹ 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.

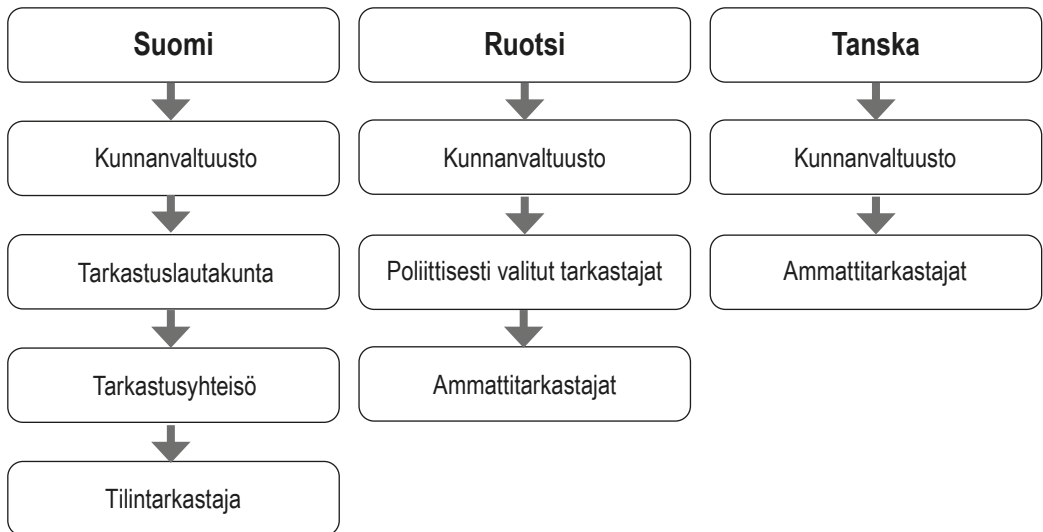
Tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimuksen pitäisi rajoittaa kilpailutuksen ehtoja ja tilintarkastuspalveluiden hankintasopimusta. Tilintarkastajan tulee olla vapaa lausumaan käsityksensä riippumatta kunnan tahdosta tai tilintarkastajan ulkopuolisista tahoista. Tilintarkastajan on kuntalain 122.4 §: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.

⁶ Ks. esim. Collin ym. 2017 ja Donatella, Haraldsson & Tagesson 2019.

⁷ Tanskaksi ”statsautoriseret revisor” tai ”registreret revisor”.

⁸ 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.

⁹ 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.¹⁰ Voidaankin kysyä, tapahtuuko näin todellisuudessa vai ottavatko tilintarkastusyhteisöt vastaan tai jättävät tarjouksia myös sellaisten tarkastusten tekemisestä, joita ei voida toteuttaa riippumattomasti ja laadukkaasti.¹¹ 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 -työkalua¹². Aluksi haettiin 500 merkittävimmäksi luokiteltua julkaisua hakusanoilla ”municipal” ja ”audit”. Hakutuloksista poimittiin käsin kaikki tutkimukset, jotka käsittelivät kunnallista tilintarkastusta

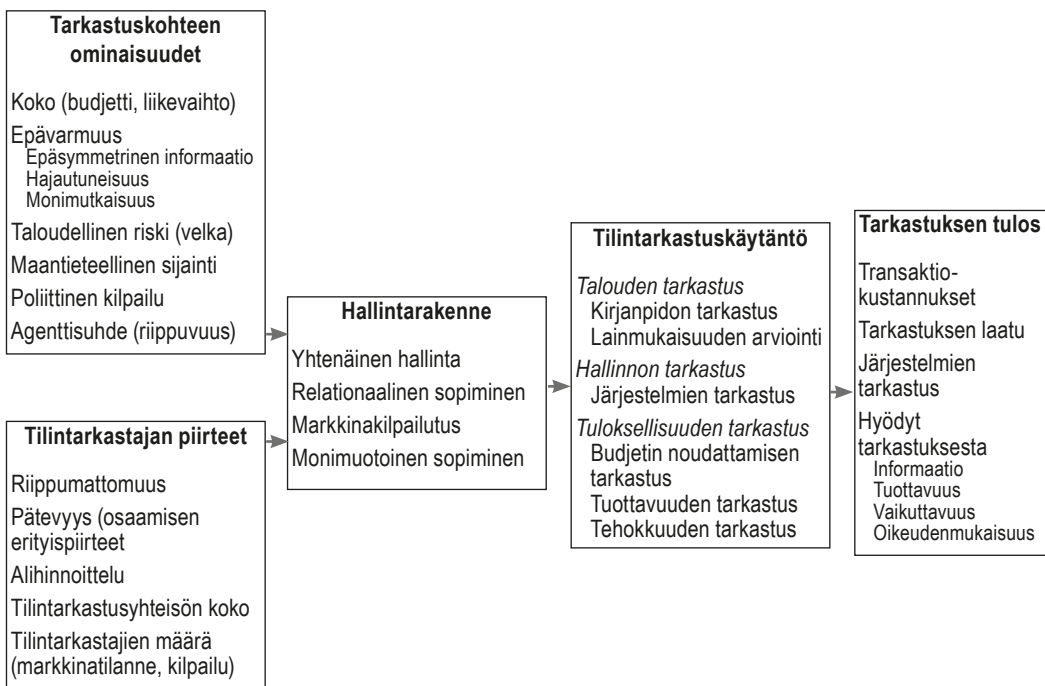
¹⁰ Ks. tarkemmin perusteluista HE 268/2014 vp, s. 225.

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

¹² 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. 2017¹³). 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

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

sitä, että tilintarkastaja raportoi havaitsemansa ongelman tai rikkomuksen¹⁴ (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 lehdessä¹⁵. 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.

¹⁴ Englanniksi *breach*.

¹⁵ *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 taustalla¹⁶.

¹⁶ 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)¹⁷. 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 alihinnittelusta 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

¹⁷ 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.¹⁸

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

¹⁸ Ks. Kulla 2018.

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

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-

¹⁹ 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 viitekehyksessä. 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 toimintaa²⁰. 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

²⁰ 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 lisää²¹. 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).

²¹ 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

