



UNIVERSITY OF TAMPERE

This document has been downloaded from
TamPub – The Institutional Repository of University of Tampere

 *Publisher's version*

The permanent address of the publication is
<http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021544>

Author(s): Meklin, Pentti
Title: Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa :
erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja
Main work: Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen
Editor(s): Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme
Year: 2009
Pages: 56-69
ISBN: 978-951-44-7795-9
Publisher: Tampere University Press
Discipline: Business and management
Item Type: Article in Compiled Work
Language: fi
URN: URN:NBN:fi:uta-201406021544

All material supplied via TamPub is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorized user.

4. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja

Pentti Meklin, Tampereen yliopisto

Tarkastuksen ja arvioinnin merkitys kasvaa

Tarkastustoiminta on viime vuosina ollut vilkkaan keskustelun kohteena useasta syystä. Yksi mielenkiintoinen ja tärkeä pohdinta on tarkastuksen kohteena olevan kontekstin, eli markkinaympäristön ja julkishallinnon, merkitys tarkastuksen sisällölle. Minkä verran tarkastustoiminnalla on yhteisiä piirteitä ja minkä verran kontekstuaaliset tekijät määrittävät tarkastajan tehtävää ja kvalifikaatiota? Kysymys on tärkeä muun muassa siksi, että eduskunta tilintarkastuslakia hyväksyessään esitti ponnen, jonka mukaan ministeriöiden pitäisi ryhtyä toimenpiteisiin yhden tilintarkastajatutkinnon suunnittelemiseksi nykyisten kolmen tutkinnon (KHT, HTH ja JHTT) sijaan. Tässä artikkelissa käsitellään erityisesti markkinarahoitteen ja verorahoitteen toiminnan tarkastuksen yhtäläisyyksiä ja eroja tilintarkastajan kvalifikaation pohjaksi.

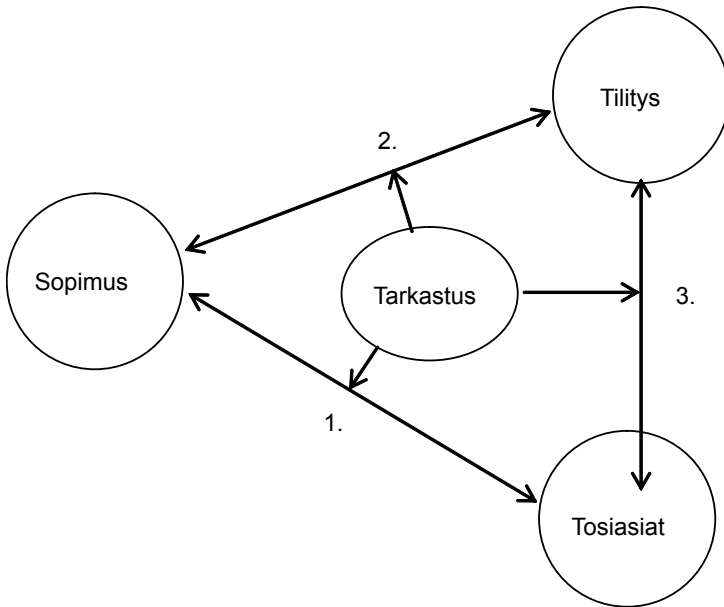
Tarkastus on pohjimmiltaan varmennuspalvelu

Tarkastuksella on järjestelmästä riippumaton yleinen tehtävä. Vaikka tarkastuksen kuvaamiseksi ja selittämiseksi on tarjolla useita vaih-

toehtoisia teorioita, pidetään agenttiteoriaa keskeisenä tarkastuksen olemusta jäsentävänä teoriana (esim. Wisler 1996; Vuorinen 1996). Agenttiteoria (agency theory) tai päämies-agenttiteoria (principal-agent -theory), jolla nimellä teoriaa myös kutsutaan (ks. Eisenhardt 1989) on yleinen väline tutkittaessa organisaatioiden toimivalta- ja vastuusuhteita (esim. Oulasvirta 1994).

Päämiehen (principal) (esimerkiksi veronmaksajat tai osakkeenomistajat) ja agentin (agent) (esimerkiksi organisaatioiden toimiva johto) välisen suhteen ydin on se, että päämies valitsee agentin ja antaa tälle tehtävän, esim. varojaan hoidettavaksi ja käytettäväksi päämiehen tavoitteen mukaan (Eisenhardt 1989, 59-63). Agentin velvollisuutena on hoitaa tehtävä, josta hän saa sopimuksen mukaisen korvauksen. Agentti on velvollinen tekemään tiliä toiminnastaan päämiehelle, jolle hän toisin sanoen on tilivelvollinen (accountability). Teorian mukaan päämiehen ja agentin suhde konkretisoituu monimuotoisessa sopimuksessa. Tämä abstrakti sopimus koostuu niistä pelinsäännöistä, joissa on sovittu päämiehen ja agentin suhteista ja erityisesti agentin tehtävästä. Päämies ei kuitenkaan voi olla kaikissa tilanteissa varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen puitteissa (epäluottamuksesta ks. Power 1997; Shapiro 1987). Päämiehen ja agentin suhteeseen liittyy useita olettamuksia, muun muassa, että päämies ja agentti ovat rationaalisia toimijoita, jotka maksimoivat omaa etuaan. Suhteessa on sen vuoksi useita ongelmia, kuten tavoiteristiriidat ja informaation epäsymmetrisyys.

Tarkastus liittyy päämiehen ja agentin välisen suhteeseen. Kun päämies joutuu pääosin toimimaan agentin antaman informaation varassa, päämies hankkii tarkastajan varmentamaan, että agentin tilityksessä antama informaatio on oikeata ja riittävää. (Jensen & Meckling 1976; Watts and Zimmerman 1983; Mayston 1993.) Agenttiteoria selittää tarkastuksen olemassaolon juuri tällä argumentilla: Tarkastuksen ydintehtävä on varmentaa agentin tilityksen oikeellisuus. Käytännössä esiintyy huomattavasti laajempia vaatimuksia ja odotuksia tilintarkastukselle (esim. Commission of the European Communities 1996 ja Riistama 1994, 17-31).



Kuvio 1. Tarkastus tilityksen oikeellisuuden varmentajana

Mitä tarkastaja varmentaa tarkastustehtävässään?

Varmennustehtävän sisältö, jota esittää kuvio 1, on johdettavissa agenttiteorian elementeistä (ks. Meklin 2000; vrt. Porter ym. 1999, 4-5).

Teoreettisena käsitteenä sopimus sisältää eritasoiset pelisäännöt, jotka koskevat päämiehen ja agentin suhteita ja agentin toimintaa. Laajimmillaan sopimuksia ovat yhteiskunnassa lait ja muut säädökset, esimerkiksi kirjanpitolaki ja osakeyhtiölaki, jotka määräävät, miten agentin on tehtävänsä hoidettava. Suppeimmillaan sopimuksia ovat esimerkiksi päämiehen ja agentin väliset ainutkertaist tulossopimukset. Samat sopimukset koskevat myös agentin tilivelvollisuutta. Kirjanpito-laissa, osakeyhtiölaissa ja tilintarkastuslaissa on sanottu, miten agentin on tilitettävä toimintaansa. Keskeinen tilityksen muoto on kirjanpitoon perustuva tilinpäätös.

Tarkastuksen tehtävä varmennuspalveluna suuntautuu kuvion osoittamalla tavalla kolmeen suuntaan. Tarkastuksessa tarkastajan on varmennettava,

- 1) että agentin toiminta – tosiasiat – on toteutunut sopimusten mukaan ts. agentti on noudattanut lakeja ja sopimuksia,
- 2) että agentti on raportoinut asiat pelinsääntöjen mukaan (tilinpäätöstä koskevat säädökset)
- 3) että raportti vastaa todellisuutta – tosiasioita (agentin kertomus on totta)

Perusmuodossaan tarkastus varmennuspalveluna on vastaavuuden (compliance) tarkastusta: ovatko tosiasiat toteutuneet sovittujen pelinsääntöjen mukaan, vastaavatko raportit tosiasioita ja onko raportit laadittu sovittujen pelinsääntöjen mukaan. Tarkastuksen pelkistetty tehtävä on todeta, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toimista ”oikeat ja riittävät tiedot” (true and fair view).

Jotta tarkastaja voi olla riittävän varma tilityksen oikeellisuudesta, on hänen selvitettävä, että agentin järjestelmät (kuten esim. laskentajärjestelmä, atk-järjestelmä ja sisäinen tarkastus) toimivat vaaditulla tavalla. Kun luottamus parantaa päämies-agenttisuhdetta, on kummankin osapuolen etu, että tarkastaja varmistaa tilityksen oikeellisuuden (Vuorinen 1995, 105).

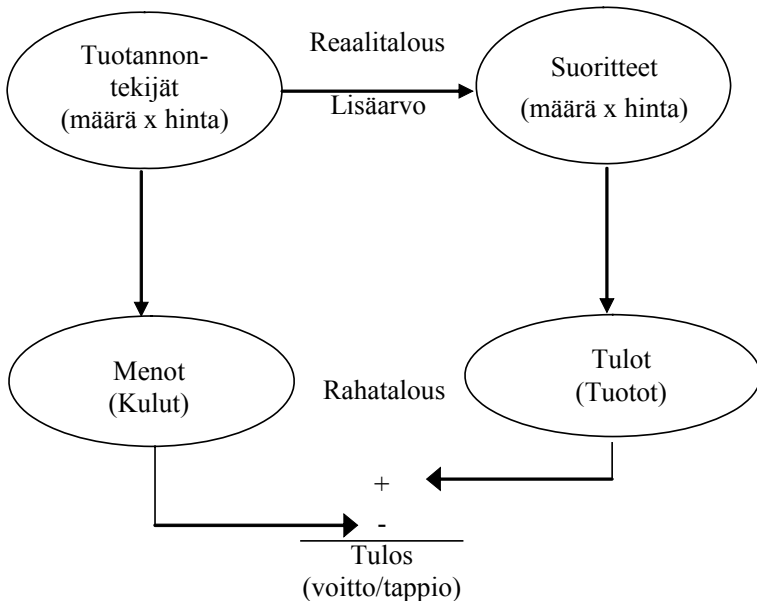
Agentin tilitys – tilinpäätösraportoinnin sisältö

Agentin tehtävän hoidossa ja tilityksessä on kiinnitettävä huomiota kahteen keskeiseen seikkaan: ensiksikin päämiehellä on toimeksiantonsa perustana jokin päämäärä tai tavoite, johon agentin on toiminnassaan pyrittävä ja toiseksi on oltava seurantajärjestelmä, jolla seurataan päämäärän tai tavoitteen saavuttamista ja pelinsääntöjen noudattamista.

Markkinaympäristössä yritystoimintaan ryhtymisen ja toiminnan harjoittamisen ehto on voitontavoittelu. Agenttiteorian mukaan

päämies, siis omistaja, perustaa tai hankkii yrityksen ansaintatarkoituksessa. Päämies toisin sanoen odottaa agentin hoitavan yritystä siten, että se tuottaa riittävän voiton. Voitontavoittelua kutsutaan myös taloudelliseksi perustarkoitukseksi. Yritykset etsivät reaalityaloudesta sellaisia toimintoja, joiden toteuttamisella on mahdollista ansaita. *Kirjanpito ja tilinpäätös pyrkivät kertomaan yritystoiminnan keskeisestä asiasta eli liiketaloudellisesta tuloksesta ja siihen vaikuttavista tekijöistä.* Tilinpäätöksessä tuloslaskelma osoittaa tuloksen. Se on jaksotettujen tulojen ja menojen eli tuottojen ja kulujen erotus, joka voi olla voittoa tai tappiota. Yhteiskunnan osuuden, eli verojen, jälkeen voitto on jaettavissa omistajille tai jätettävissä yrityksen edelleen kehittämiseen.

Mutta mitä tuon kirjanpidon osoittaman taloudellisen tuloksen, voiton tai tappion taustalla on? Kirjanpitoa on suomalaisittain luonnehdittu vanhastaan sanomalla, että se on *raha-prosessin kuvaus* (Saario



Kuvio 2. Tulojen, menojen ja reaalityalouksen yhteys markkinarahoitteisella sektorilla

1965, 18). Pohtimatta perusteellisemmin luonnehdintaa, oleellista on se, että raha- ja reaali prosessi ovat sidoksissa toisiinsa. Rahavirtoina realisoituvien tulojen ja menojen taustalla ovat reaali prosessin toteutuneet tai odotettavissa olevat tapahtumat. *Yrityksen kirjanpidon osoittama voitto on pohjimmiltaan arvonlisäystä (surplus value), jonka yritys reaali prosessillaan on saanut aikaan. Voitto on osoitus yrityksen onnistumisesta oman toimialansa markkinatilanteessa. Kirjanpidon keskeinen tehtävä on selvittää juuri tätä onnistumista ja myös edellytyksiä tulevaan toimintaan.*

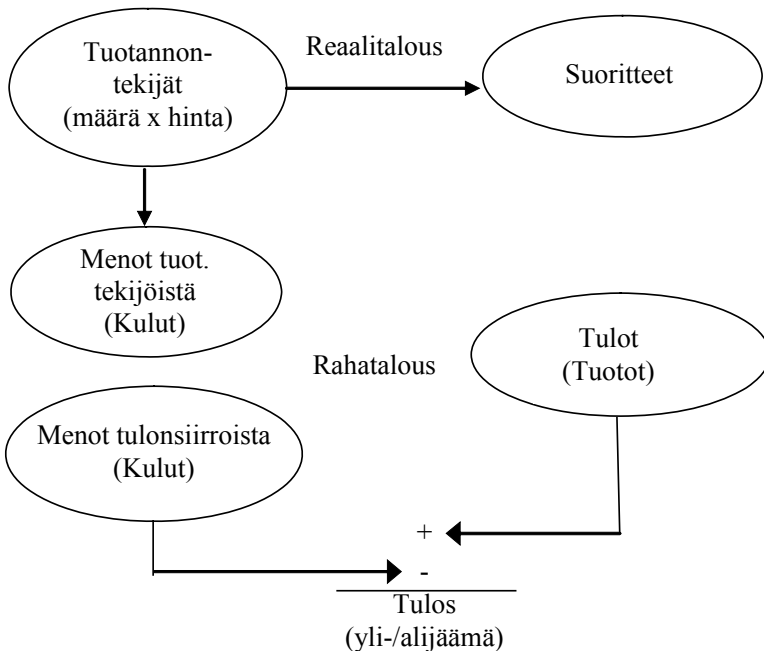
Oikea tieto yrityksen reaali prosessista ja tuloksetekokyvystä on tärkeä nykyisille ja potentiaalisille päämiehillä eli omistajille. *Tarkastuksen tehtävä on sitten varmentaa, että agentin raportit pitävät paikkansa, ja että raportit ja toiminta on hoidettu pelisääntöjen mukaan.*

Verorahoitteinen toiminta poikkeaa monessa suhteessa markkinarahoitteisesta toiminnasta. Ensiksikin toiminnan aloittamisen ja harjoittamisen lähtökohtana on *asiallinen perustarkoitus, ei taloudellinen perustarkoitus*. Ensisijaisten päämiesten eli kansalaisten valtuuttamat poliittiset päättäjät eivät valitse ja aloita toimintoja siinä tarkoituksessa, että niiden toteuttaminen tuottaisi voittoa, vaan tarkoituksena on tuottaa palveluja kansalaisille ja vaikuttaa väestöryhmien tulonjakoon. Taloudellinen perustarkoitus seuraa asiallista perustarkoitusta. Verorahoitteisen sektorin pitää pyrkiä:

- 1) *aikaansaamaan mahdollisimman hyvä vastike päämiesten verorahoille – value for money (VFM) (esim. Butt and Palmer 1985; Meklin ja Näsi 1994) eli tuottamaan vaikutuksiltaan (effectiveness) hyvät palvelut mahdollisimman alhaisin kustannuksin (economy/cost efficiency) = tuloksellisuusvaatimus*
- 2) *toteuttamaan tämä tehtävä käytettävissä olevilla verovaroilla. Toisin sanoen tulot ja menot on pidettävä tasapainossa = taloudenpidon tasapainovaatimus.*

Liiketoiminnan kannattavuusvaatimus jäsentyy siis toisella tavalla verorahoitteisessa toiminnassa. On korostettava että sekä markkinarahoitteisessa liiketoiminnassa että verorahoitteisessa toiminnassa

toimijat odottavat organisaatiolta vastiketta: markkinoilla asiakkaat ostavat tuotteita, jos he kokevat saavansa riittävän vastikkeen rahoilleen, henkilökunta on valmis käyttämään työpanostaan yrityksen toimintaan, jos saavat riittävän vastikkeen palkan ja sosiaalisen työyhteisön muodossa, omistajat sijoittavat yritykseen, jos saavat siitä riittävät tuoton sijoitukselleen. Verorahoitteisessa toiminnassa kansalaisten verojen vastikkeeksi tulee palveluja. Veroja ei voida pitää ensisijaisesti sijoituksena. Todellisuudessa kuitenkin veronmaksajista tulee omistajia, kun julkishallinto sitoo verovaroja pitkävaikutteisiin tuotannontekijöihin. Näin syntyneen sijoituksen vastikkeeksi ei kuitenkaan makseta erillistä korvausta.



Kuvio 3. Tulojen, menojen ja reaali prosessin yhteys verorahoitteisella sektorilla

Toinen periaatteellinen ero markkinarahoitteiseen toimintaan nähden on siinä, että verorahoitteisella sektorilla *reaali- ja rahaprosessin keskinäinen yhteys puuttuu huomattavalta osin*. Tulopuolella sektori saa suurimman osan tuloistaan veroina.

Edellä sanotusta seuraa se, että rahaprosessia seuraava *kirjanpito ei anna tietoa siitä, millaisen vastikkeen julkishallinto reaali-prosessillaan tuottaa verovaroille (edellä kohta 1)*. Kirjanpito sen sijaan kertoo tulojen ja menojen suhteesta, yli- tai alijäämästä, ja sen taustalla olevista tekijöistä (edellä kohta 2). Päämiehiä, veronmaksajia oikeutetusti kiinnostaa verovaroille tuleva vastike. Esimerkiksi kunta voi tuottaa huonon vastikkeen veroille, mutta sen tulot ja menot ovat tasapainossa tai päinvastoin. *Päämiesten kannalta keskeinen asia, verovaroille tuotettu vastike, ei ilmene kirjanpitoon perustuvista tiedoista.*

Yrityksen kannattavuus korvautuu julkishallinnossa kolmen E:n periaatteella

Verorahoitteisessa julkishallinnossa markkinoiden kannattavuuden sijasta tavoitellaan hyvää vastiketta veroille (value-for-money) eli tuloksellisuutta (Butt and Palmer 1985). Vastiketta verorahoille tulee, kun toiminnassa noudatetaan kolmen E:n periaatteita, jotka ovat taloudellisuus (economy), tuottavuus/tehoisuus (efficiency) ja vaikuttavuus (effectiveness). Vastiketta rahalle -periaate esiintyy Euroopan Unionin talousarvion laadinnassa ja toteuttamisessa noudatettavassa *moitteettoman varainhoidon periaatteessa* (sound financial management) (EU:n Varainhoitoasetus 7 luku (27. artikla). Sen mukaan talousarvion määrärahat on käytettävä moitteettoman varainhoidon periaatteen eli taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden periaatteiden mukaisesti. *Taloudellisuuden periaate* (economy) tarkoittaa sitä, että varat, joita toimitelien käyttää toimintojensa toteuttamiseksi, ovat käytettävissä oikeaan aikaan ja että ne ovat määrältään riittävät, laadultaan asianmukaiset sekä kustannuksiltaan mahdollisimman edulliset. *Tehok-*

kuuden periaatteen (efficiency) mukaan käytetyillä varoilla saavutetaan parhaat mahdolliset tulokset. *Vaikuttavuuden periaate* (effectiveness) tarkoittaa sitä, että saavutetaan toiminnalle asetetut tavoitteet ja siltä odotetut tulokset. Varainhoitoasetuksen mukaan kaikille talousarvion kattamille toiminnan aloille on vahvistettava erityiset mitattavissa ja toteutettavissa olevat, asiaan kuuluvat ja ajallisesti määräytyt tavoitteet. Näiden tavoitteiden toteuttamista valvotaan toiminnoittain vahvistettujen tulosindikaattoreiden avulla.

Moitteettoman varainhoidon periaate ja siihen sisältyvät kolme periaatetta näyttäytyvät myös eri maiden kansallisessa hallinnossa ja ovat perustana myös tarkastuksen sisällölle.

Kolmen E:n vaatimukset ovat olleet viime vuosina näyttävästi esillä Suomen julkishallinnossa. Muun muassa hallitus on päättänyt julkishallinnon tuottavuusohjelmien toteuttamisesta. Kevättalvella 2009 hallitus velvoitti kaksikymmentä suurinta kaupunkia laatimaan tuottavuusohjelman. Valtiovarainministeriöllä ja Suomen kuntaliitolla on myös yhteisiä tuottavuusohjelmia. Hyvinvointipalvelujen järjestämisen päämääränä on korostunut toimenpiteiden vaikuttavuus.

Käytännössä ongelmana on se, että verorahoitteisessa toiminnassa *varsinainen kirjanpito ei tuota tietoa verovaroille saadusta vastikkeesta*, vaan tätä joudutaan seuraamaan rajallisesti muilla seurantajärjestelmillä (liikekirjanpidon soveltuvuudesta julkishallintoon ks. Näsi 1997). Virallisia tilastoja ja oman toiminnan johtamista varten valtio ja kunnat kokoavat tietoja suoritteiden määrästä ja laadusta, suhteuttavat niitä kustannuksiin tai hankkivat tietoja vaikuttavuudesta esim. perusopetuksen Pisa-tutkimuksella. *Kirjanpito on siis kovin rajallinen mittausjärjestelmä verorahoitteisen toiminnan kuvaamisessa*. Se keskittyy tuottamaan tietoa talouden tasapainosta (edellä kohta 2).

Kun markkinoilla agentit ovat tilivelvollisia kannattavuudesta ja sen saavuttamisesta, julkishallinnon agentit ovat tilivelvollisia veronmaksajille toiminnan toteuttamisessa kolmen E:n periaatteen mukaan. Tämä ilmenee konkreettisesti Suomen valtion tilivirastojen tilinpäätösraportoinnissa. *Tilivirastojen on raportoitava toimintakertomuksessa kirjanpidon tuottamien lukujen kanssa toimintansa taloudellisuudesta*,

tuottavuudesta ja vaikuttavuudesta (ks. Toimintakertomusohje valtion tilivirastoille, muille tulosohtajatuille virastoille ja laitoksille sekä valtion talousarvion ulkopuolisille rahastoille 2006).

Verorahoitteinen toiminta – tilintarkastus ja tuloksellisuustarkastus

Edellä kuvattu ajatuskulku näkyy julkishallinnon tarkastuksen jäsentelyssä. Kirjallisuudessa esitettävät tarkastuksen luokittelut esitetään yleensä käyttäen itsestään selvänä kontekstina markkinaympäristöä. Muun muassa Boynton and Kell (1996, 45); Porter ym. (1999, 3-6); Taylor and Glezen (1997, 4-5) erottavat kolme tarkastuksen tyyppiä – englanniksi financial statement audit, compliance audit ja operational audit. Cosserat (2000, 18-21) erottaa useampia tyyppisiä: financial statement audit, internal control effectiveness, compliance audit, value-for-money audit, environmental audit ja internal audit. Cosserat toteaa samalla, että value-for-money audit-tyyppiä sovelletaan yleensä julkishallinnossa ja siihen viitataan myös käsitteillä performance, operational tai management audit.

Julkishallintoa koskevassa aineistossa tarkastus yleensä jaetaan kahteen pääosaan

- compliance auditing, regularity auditing, financial auditing ja
- performance auditing, value for money auditing.

Suomalaisittain tarkastus voidaan jakaa tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) toteaa ohjeessaan seuraavasti: (INTOSAI 3000, 2003) (INTOSAI's Auditing Standards (AS 1.0.38 and 1.0.40):

‘The full scope of government auditing includes regularity and performance audit’, and ‘Performance auditing is concerned with the audit of economy, efficiency and effectiveness and embraces:

(a) audit of the economy of administrative activities in accordance with sound administrative principles and practices, and management policies;

(b) audit of the efficiency of utilisation of human, financial and other resources, including examination of information systems, performance measures and monitoring arrangements, and procedures followed by audited entities for remedying identified deficiencies; and

(c) audit of the effectiveness of performance in relation to achievement of the objectiveness of the audited entity, and audit of the actual impact of activities compared with the intended impact'. Performance auditing is based on decisions made or goals established by the legislature, and it may be carried out throughout the whole public sector.

Nämä tarkastustoiminnan tyypit näkyvät myös yksittäisten maiden tarkastusjärjestelmissä. Esimerkiksi Tanskan Rigsrevisionen (2008) erottaa tarkastuksessa kaksi osaa: financial audit ja performance audit. Performance audit -manuaali kuvaa tarkastuksen sisältöä näin:

- to assess whether sound financial considerations have been taken into account;
- to assess the validity and reliability of indicators on efficiency and effectiveness in the reports of the agencies;
- to assess whether the organisation does enough to identify areas of improvement; and
- to assess whether sound public financial management has been applied.

Tuloksellisuustarkastus – vastaavuuden tarkastamista vai arviointia

Miten sitten tuloksellisuustarkastus suhtautuu agenttiteorian ajatukseen tarkastuksesta varmennuspalveluna ja vastaavuustarkastuksena? *Tuloksellisuustarkastus on usein vastaavuuden tarkastamista.* (ks. Martikainen ym. 2002; Meklin 2000). Valtio tai kunnat asettavat tulostavoitteet taloudellisuudelle, tuottavuudelle, suoritteille tai vaikuttavuudelle. Kun pelinsääntö on olemassa, tuloksellisuustarkastus on vastaavuuden tarkastamista: vastaako agentin raportti tosiasioita, onko toiminta toteutettu pelinsääntöjen mukaan ja onko agentin raportti pelinsääntöjen mukainen.

Tuloksellisuustarkastus voi myös olla *tarkoituksenmukaisuustarkastusta* silloin kun kyseessä ei ole pelinsääntöä, säädöstä tai sitovaa päätöstä, jolloin tarkastaja joutuu itse määrittelemään kriteerit, joita vasten toimintaa arvioi (ks. Myllymäki 1994, 27-29 ja 218-219).

Kontekstuaaliset tekijät tilintarkastuksen sisällön ja tarkastajan kvalifikaation määrittäjänä

Yhden tilintarkastajatutkinnon mahdollisuutta harkittaessa on tärkeitä tarkastella erilaisten organisaatioiden – kansainvälisten pörssiyritysten, PK-yritysten, pienyritysten ja verorahoitteisen julkisen sektorin tarkastuksen tarvetta. Vaikka tarkastuksen perustehtävä eli raporttien osoittaman oikean ja riittävän kuvan varmentaminen on yhteinen organisaatiosta riippumatta, eroavat tarkastuksen sisältö ja tilintarkastajien osaamisvaatimukset melko paljon. Kansainvälisten pörssiyritysten tarkastaminen edellyttää erityyppistä tarkastusosaamista kuin PK-yritysten tarkastaminen. Suurimmat kysymysmerkit ovat kuitenkin verorahoitteisen julkisen sektorin toiminnan ja yritystoiminnan eroissa. Verorahoitteisen julkisen sektorin tarkastusasiantuntemus eroaa eräissä kohdissa merkittävästi markkinarahoitteisen sektorin tarkastusasiantuntemuksesta. Tällä on vaikutusta siihen, mitä tilintarkastajan ammattitaitoon ja tutkintoon pitää kuulua.

Lähteet

- Barzeley, Michael 1996. Performance Auditing and the New Public Management: Chancing Roles and Strategies of Central Audit Institutions. Teoksessa *Performance Auditing and the Modernisation of Government OECD*. Paris: PUMA.
- Boynton, William C. and Kell, Walter G. 1996. *Modern Auditing*. Sixth Edition. New York: John Wiley & Sons
- Butt, Henry and Palmer, Bob 1985. *Value for Money in the Public Sector. The Decision-Maker's Guide*. Oxford: Basil Blackwell.
- Commission of the European Communities 1996. *The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union*. Green Paper.
- Cosserat, Graham W. 2000. *Modern Auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Eisenhardt, Kathleen 1989. *Agency Theory: An Assessment and Review*. Academy of Management Review 1989, Vol. 14, nro 1.
- EU:n Varainhoitoasetus 2002. Euroopan neuvoston asetus (EY) N:o 1605/2002 Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta, annettu 25.6.2002. Muutokset Euroopan neuvoston asetus (EY) N:o 1995/2006, annettu 13.12.2006.
- INTOSAI, ISSAI 3000, Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. (INTOSAI) International Organisation of Supreme Audit Institutions. [http://www.issai.org/media\(708,1033\)ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(708,1033)ISSAI_3000E.pdf). 16.3.2009.
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3.
- Kaasalainen, Silvo 1989. *Tehokkuutta ja turvallisuutta*. Kunnallisen tilintarkastuksen opas. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto.
- Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse ja Vakkuri, Jarmo 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere: Tampere University Press.
- Mayston David 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6 no. 3/1993.
- Meklin, Pentti 2000. Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosohjauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Artikkeliteoksessa Ryynänen ym. (toim.) *Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita al-kavalle vuosisadalle*. Tampere: Finnpublishers Oy.

- Meklin, Pentti ja Näsi, Salme 1994. Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon tutkimus* 4/1994.
- Myllymäki, Arvo 1994. *Julkistalouden valvonta*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.
- Näsi, Salme 1997. Liikelaskennan soveltuvuus julkisen hallinnon laskentatoimeksi. Artikkeliteoksessa: *Rauno Tamminen 50 vuotta. Näkökulmia liiketaloustieteeseen*. Jyväskylän yliopisto.
- Oulasvirta, Lasse 1994. Uusi organisaatioiden taloustiede ja kunnallishallinnon tutkimus. Teoksessa Ari-Veikko Anttiroiko (toim.) *Kunnallishallinto & politiikan taloustiede*. Tampereen yliopisto. Kunnallistieteiden laitos. Julkaisuja 1/1994. Tampere.
- Porter, Brenda, Simon, Jon and Hatherly, David 1999. *Principles of External Auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Power, Michael 1997. *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford. Oxford University Press.
- Pratt, John W. – Zeckhauser, Rikhard, J. 1985. (eds.) *Principals and Agents: The Structure of Business*. Boston: Harvard Business School Press.
- Rigsrevisionen 2008. The principles of Good Public Auditing Practice. <<http://www.rigsrevisionen.dk/composite-247.htm>>4.5.2009.
- Riistama, Veijo 1994. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Jyväskylä: Weilin+Göös.
- Saario, Martti 1965. *Kirjanpidon meno-tulo - teoria*. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Otava.
- Shapiro, S. 1987. The Social Control of Impersonal Trust. *American Journal of Sociology* 93 (3)
- Taylor, Donald H. An Glezen, G. William 1997. *Auditing. An Assertions Approach*. Seventh edition. New York: John Wiley & Sons.
- Valtiokonttori 2006. Toimintakertomusohje valtion tilivirastoille, muille tulosohjatuille virastoille ja laitoksille sekä valtion talousarvion ulkopuolisille rahastoille 1.12.2006.
- Vuorinen, Erkki 1996. *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Turku: Vuoricon Oy
- Watts, R.L. ja Zimmerman, J. L. 1983. *Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence*. Journal of Law and Economics.
- Wisler, Carl 1996. (Ed.) *Evaluation and Auditing: Prospects for Convergence. New Directions for Evaluation*. A Publication of the American Evaluation Association