

6. KUNNALLINEN TILINTARKASTUS – NYKYTILA, MUUTOS JA KEHITYSNÄKYMÄT

Pasi Leppänen

Johdanto

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

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

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

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

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

Kunnan tilintarkastajan tehtävät

Kuntien ja kuntayhtymien hallinnon ja talouden tarkastuksesta säädetään kuntalaissa¹. Kuntalain mukaan kunnan tilintarkastajien on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Lain mukaan tilintarkastajien on tarkastettava:

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

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

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

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

Hallinnon tarkastus

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

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

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

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

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

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

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

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus

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

Kunnan tilinpäätöksen tarkastuksessa käydään läpi kunnan tilinpäätöksen sisältö ja laadinnan oikeellisuus suhteessa kunnan tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin ja ohjeisiin². Vaikka kuntien kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia, kuntien kirjanpito ja tilinpäätös sisältävät useita erityispiirteitä. Tällaisia ovat muun muassa erilaiset jaksottamiseen liittyvät ratkaisut kuten poikkeukset suoriteperusteiden noudattamisesta, eriytettyjen tilinpäätösten laadinnan periaatteet ja niiden sisällyttäminen kunnan tilinpäätökseen sekä useat

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

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

Valtionosuuksien tarkastus

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

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

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

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

Sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tarkastus

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

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

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

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

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

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

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

Kunnan tilintarkastaja

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

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

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

Kuntien tilintarkastuspalvelujen kannattavuus palvelujen tarjoajien näkökulmasta on heikentynyt voimakkaan hintakilpailun seurauksena. Joissakin tapauksissa on syntynyt keskustelua siitä, missä määrin tilintarkastusyhteisö voi tarjota muita palveluja kuten organisaatio- ja veroneuvontaa tai yhtiöittämiseen liittyviä palveluja kunnalle. Nämä muut palvelut voivat vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden. Tilintarkastusketjulle maksettujen palkkioiden avoimuutta on lisätty myös kunnan liitetietoihin lisättyllä tilintarkastusketjun palkkioiden erittelyllä³.

Tilintarkastajan toimikausi

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

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

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

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

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

Tilintarkastuksen resurssit

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

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

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

Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastajan lakisääteinen raportti valtuustolle on tilintarkastuskertomus⁴. Tilintarkastuskertomuksessa raportoidaan keskeisistä tarkastuksen tuloksista ja otetaan kantaa siihen, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) on antanut mallit kuntien vakiomuotoisesta ja mukautetuista kertomuksista (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, 2012).

Kuntalaki ei aikaisemmin tuntenut tilintarkastuslain tarkoittamaa tilintarkastuspöytäkirjaa. Olennaisista tilintarkastuksen havainnoista oli kuitenkin raportoitava lain mukaan tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle⁵. Tilintarkastajan ilmoitus annettiin merkittävistä ja välitöntä reagointia edellyttävistä tilintarkastushavainnoista. Tällaisia voivat olla esimerkiksi olennaiset kunnan talouden seuranta tai talouden valvontaa häiritsevät puutteet laskentajärjestelmissä, merkittävät esille tulleet riskit tai taloudellista vahinkoa aiheuttavat

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

väärinkäytökset. Uuden kuntalain mukaan epäkohdat ilmoitetaan viipymättä tilintarkastuspöytäkirjassa.

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

Tarkastuslautakunta seuraa tilintarkastajan tarkastussuunnitelman sekä työohjelman toteutumista, ja antaa tarvittaessa ohjeita tilintarkastuksen suuntaamiseksi⁶. Tarkastuslautakunnalle raportoidaan tilintarkastuksen toteutumisesta tavallisesti erillisillä raporteilla, jotka voivat olla luonteeltaan koosteita yksittäisten tarkastusten tuloksista. Tarkastuslautakunnalle annettavasta raportista käytetyt nimikkeet vaihtelevat työohjelman toteutumisilmoituksesta väli- ja loppuraportteihin.

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

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

Taulukko 1. Kunnan tilintarkastajan raportointi

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

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

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

Kunnissa mukautetut tilintarkastuskertomukset ovat olleet suhteellisen yleisiä, mitä on havainnollistettu kuntien vuoden 2011 tilintarkastuskertomusten sisältöä kuvaavassa taulukossa 2. Yleisimmin tilintarkastuskertomus on mukautettu hallinnon laillisuutta ja valtuuston päätöstenmukaisuutta tai sisäistä valvontaa koskevien tarkastuksen tulosten osalta. Mukautus ei kuitenkaan useimmiten vaikuta lausumiin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä tai voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. (Paananen & Oulasvirta, 2012) Tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen käytännöt ovat yhdenmukaistuneet vuonna 2012 annetun uuden suosituksen myötä⁷.

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

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

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

Kuntien toiminnan organisointi ja tapa tuottaa palveluita

Perinteisesti kuntien palveluista suuri osa on järjestetty kuntien omana toimintana oman juridisen organisaation puitteissa. Viime vuosina kuntien palveluja on kuitenkin enenevässä määrin siirtynyt kuntayhtymissä, yhteistoiminta-alueilla ja kuntien yhtiöissä toteutettaviksi. Tätä on edellytetty myös lainsäädännössä⁸. Myös yksityisten palvelun tuottajien rooli kunnan palvelujen järjestämisessä on kasvanut merkittävästi. Konserniohjauksen ja -valvonnan merkitys osana kunnan johtamista kasvaa entisestään. Uudet toimintamallit muuttavat myös tilintarkastuksen painotuksia. Yhä suuremmassa osassa palveluja kunta on ainoastaan palvelujen järjestäjä, jolloin tilintarkastuksessakin painottuvat hankintojen tekemiseen ja palvelujen sisällön valvontaan liittyvät kysymykset.

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

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

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

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

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

Hyvä tilintarkastustapa kuntien tilintarkastuksessa

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

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

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

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

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

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

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

Johtopäätökset – kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen kehitystrendit

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

Taulukko 3. Kunnan toimintaan, talouteen ja tilintarkastukseen vaikuttavia kehitystrendejä

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

Tilintarkastuksen edellä kuvat kehitystrendit vaikuttavat usealla eri tavalla:

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

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

Lähteet

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