



# NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN JA ARVIOINTIIN

Lili-Anne Kihn  
Ulriika Leponiemi  
Lasse Oulasvirta  
Janne Ruohonen  
Jani Wacker (toim.)

Johtamiskorkeakoulu 

Tampereen yliopisto 



# **NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN JA ARVIOINTIIN**



# NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN JA ARVIOINTIIN

TOIMITTANEET

Lili-Anne Kihn

Ulriika Leponiemi

Lasse Oulasvirta

Janne Ruohonen

Jani Wacker



Tämä teos on lisensoitu Creative Commons  
Nimeä-EiKaupallinen-EiMuutoksia 4.0  
Kansainvälinen -lisenssillä

*Kannen kuvat:*

Jonne Renvall, Tampereen yliopisto

*Graafinen suunnittelu ja taitto*

Sirpa Randell

ISBN 978-952-03-0438-6 (pdf)



2017 TUP ja tekijät

Suomen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print  
Tampere 2017



# Sisällys

Kirjoittajat	7
1 Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin – aiheen valinta ja merkitys <i>Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta, Janne Ruohonen ja Jani Wacker</i>	11

## I

### NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN

2 Osakeyhtiön tilintarkastajan kannalta keskeiset osakeyhtiö- ja tilintarkastuslainsäädäntöön kaavailut muutokset <i>Janne Ruohonen</i>	27
3 Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen suhde yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen <i>Veikko Vahtera</i>	47
4 Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu <i>Viljami Tenhunen</i>	61
5 Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen <i>Lili-Anne Kihn</i>	81
6 Luova laskentatoimi – tarkoituksellista harhaanjohtamista ja myös tilintarkastajien ongelma <i>Salme Näsi</i>	101

7	Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys <i>Pasi Leppänen, Hannu Ojala, Lasse Oulasvirta ja Jani Saastamoinen</i>	113
---	--	-----

8	Pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuus ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen – tilintarkastajien ammatillinen harkinta ja raportointi <i>Hannu Ojala, Pasi Leppänen ja Anna-Liisa Koskelainen</i>	137
---	--	-----

## II NÄKÖKULMIA ARVIOINTIIN

9	Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen yleinen viitekehys EU:ssa <i>Lasse Oulasvirta</i>	165
---	--	-----

10	Valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastus <i>Vesa Koivunen</i>	183
----	---	-----

11	Vaikuttavuustarkastuksen kompastuskivet <i>Tomi Rajala</i>	197
----	---	-----

12	Vastaanottokeskusten tuloksellisuuden monitulkintaisuus <i>Anniina Autero, Asko Uoti ja Kustaa Käki</i>	231
----	--	-----



## Kirjoittajat

**Anniina Autero**, HT, toimii julkisen talousjohtamisen yliopisto-opettajana Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Auteron asiantuntemusalueita ovat julkinen talous, tuloksellisuus julkisessa toiminnassa, julkinen päätöksenteko sekä organisaatioiden toiminta.

**Lili-Anne Kihn**, KTT, on yrityksen laskentatoimen professori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa, yksi Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman vastuuprofessoreista sekä talousjohtamisen ja laskentatoimen tutkimusryhmän johtaja. Hänen tieteellisen toimintansa painopiste on erilaisissa laskentatoimen ja ohjauksen kysymyksissä.

**Vesa Koivunen**, KTM, on Valtiontalouden tarkastusvirastossa johtava tuloksellisuustarkastaja. Hän on ollut pitkään mukana valtionyhtiöihin ja valtion omistajaohjaukseen kohdistuvissa tarkastuksissa. Hän on myös perehtynyt muiden pohjoismaisten tarkastusvirastojen valtionyhtiö- ja omistajaohjaustarkastustyöhön. Viime vuosina hän on lisäksi tarkastanut valtion edistämistöimiä yksityisten yritysten toimintaympäristön parantamiseksi.

**Anna-Liisa Koskelainen**, KTM, toimii kehittämisspäällikkönä sekä talouden kouluttaja- ja asiantuntijatehtävissä Suomen Yrittäjäopistossa. Hän valmistui Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulusta tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmasta syksyllä 2016 pääaineenaan yrityksen laskentatoimi. Pro gradu -tutkielmansa hän teki toiminnan jatkuvuuden huomioinnista tilintarkastajan raportoinnissa pk-yrityksissä.

**Kustaa Käki** on maisterivaiheen-opiskelija sosiaalityön oppiaineessa Helsingin yliopistossa. Artikkelin kirjoitusprosessiin tutkimusavustajana osallistunut Käki on työskennellyt vastaanottokeskuksessa ohjaajana ja sosiaalityöntekijänä vuosina 2009–2011 sekä 2015–2016.

**Ulriika Leponiemi**, HM, toimii Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa julkisen talousjohtamisen yliopisto-opettajana. Aikaisemmin hän on hoitanut kunta- ja aluejohtamisen yliopisto-opettajan tehtävää sekä opettanut tutkimusmenetelmiä. Opetustehtävien lisäksi hän on tehnyt johtamiskorkeakoulussa tutkimustyötä asiantuntemusalueenaan erityisesti kuntien kehittäminen, yksityisen ja julkisen sektorin yhteistyön muodot, omistajuuden ja operoinnin innovaatiot.

**Pasi Leppänen**, KTM, JHT, KHT, toimii Ernst & Young Oy:ssä julkisen sektorin palveluiden johtajana ja valmistelee väitöskirjaa Tampereen yliopistossa. Hänen tutkimuskohteitaan ovat kuntien laskentainformaatio ja sen hyväksikäyttö, kirjanpito ja tilinpäätöksen tulkinta sekä tilintarkastuksen laatu. Leppänen on toiminut pitkään kaupungeissa, kunnissa ja kuntayhtymissä sekä niiden konserniyhteisöissä tilintarkastajana. Hän on myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston jäsen sekä tilintarkastuslautakunnan pysyvä asiantuntija.

**Salme Näsi**, KTT, on toiminut laskentatoimen opetus- ja tutkimustehtävissä eri yliopistoissa neljänkymmenen vuoden ajan. Syksystä 2014 alkaen hän on Tampereen yliopiston emeritaprofessori jatkaen edelleen tutkimusyhteistyötä sekä oman yliopiston että useiden ulkomaisten yliopistojen tutkijoiden kanssa. Hänen erikoisalaansa ovat laskenta-ajattelun ja laskentatoimen tutkimuksen kehitys sekä julkisen sektorin budjetointi ja laskentatoimi.

**Hannu Ojala** on koulutukseltaan kauppatieteiden tohtori ja kasvatustieteiden maisteri. Hän työskentelee Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa laskentatoimen ma. professorina ja professor of practice (international accounting) -tehtävässä Aalto-yliopiston kaupparkeakoulussa. Ojalan tutkimuksellisia mielenkiinnon aiheita ovat erityisesti tilintarkastus ja kansainvälinen laskentatoimi. Hän toimii mm. Raportointilautakunnan jäsenenä ja kirjanpidon asiantuntijana Sosiaali- ja terveysministeriön vakuutusmatemaattisessa tutkintolautakunnassa.

**Lasse Oulasvirta**, HT, KTM, on julkisyhteisöjen laskentatoimen professori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hän on toiminut vuodesta

1997 lähtien ensin apulaisprofessorina ja sitten professorina Tampereen yliopistossa, jossa hän myös väitteli vuonna 1996. Oulasvirran tutkimuksen painopiste on ollut julkissektorin (valtion ja kuntien) taloussuunnittelussa, rahoituksessa, laskentatoimissa ja tarkastuksessa.

**Tomi Rajala, HM**, on valmistunut Tampereen yliopiston hallintotieteiden maisteriohjelmasta pääaineenaan kunnallistalous. Hän toimii Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulun julkisen talousjohtamisen yliopisto-opettajana tehden samalla väitöskirjatyötään. Väitöskirjatyön aiheena on julkisten palveluiden vaikuttavuuden mittaaminen. Väitöskirjatyön ohella Rajala on mukana myös tuloksellinen julkisjohtaminen hankkeessa, jossa tutkitaan tuloksellisuusdialogia. Rajala on työskennellyt aiemmin muun muassa Tilastokeskuksessa valtion tuottavuustilaston parissa.

**Janne Ruohonen, KTT**, toimii yritys oikeuden oa. professorina Itä-Suomen yliopistossa ja yritys juridiikan yliopistonlehtorina Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hänen tutkimuskohteitaan ovat osakeyhtiö- ja tilintarkastusoikeus. Ruohonen on Tampereen kauppakamarin laki- ja verovaliokunnan jäsen.

**Jani Saastamoinen, KTT**, työskentelee yliopistonlehtorina Itä-Suomen yliopiston kauppatieteiden laitoksella. Hänen tutkimuksiaan on julkaistu muun muassa seuraavissa lehdissä: *Environment and Planning C*, *International Small Business Journal*, *Managerial Auditing Journal* ja *Lakimies*.

**Viljami Tenhunen, HM**, on toiminut siirtohinnoittelutehtävissä tilintarkastus-, laki- ja veropalveluita tarjoavan PwC Suomen palveluksessa vuodesta 2013 lähtien, ja tätä ennen henkilö- sekä yritysverotustehtävissä verohallinnossa. Syksystä 2016 alkaen Tenhunen on määräaikaisella ulkomaankomennuksella PwC Sveitsin palveluksessa. Kirjoittaja on Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulun alumni ja käsitellyt artikkelin aihetta aiemmin myös pro gradu -tutkielmassaan.

**Asko Uoti, HT, YTM**, toimii julkisoikeuden (kunnallisoikeus) yliopistonlehtorina Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Uotin asiantuntemus-

ja tutkimusalueita ovat kunnallisen itsehallinnon ja päätöksenteon oikeudelliset kysymykset, julkisen vallan käyttö, julkisrahoitteiset palvelut, julkiset hankinnat, tulos- ja sopimusohjaus sekä hallinto- ja palvelusopimukset.

**Jani Wacker**, HT, on julkisoikeuden yliopistonlehtori Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa. Hänen tutkimuksensa kohdistuu erityisesti julkisen talouden oikeudelliseen sääntelyyn Suomessa ja Euroopan unionissa.

**Veikko Vahtera**, OTT, VTM on Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulun yritys juridiikan professori. Hänen tieteellinen tutkimuksensa keskittyy yritys juridiikan osa-alueista erityisesti yhtiöoikeuteen ja arvopaperimarkkinoiden sääntelyyn. Hän osallistuu lisäksi aktiivisesti lausunnonantajana lainvalmisteluhankkeisiin, yhteisö- ja tilintarkastuslainsäädännön uudistamiseen.

# Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin – aiheen valinta ja merkitys

*Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta,  
Janne Ruohonen ja Jani Wacker*

***Tämän artikkelin tavoitteena on taustoittaa käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä tilintarkastuksen ja arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Alan tutkimusta lähestytään sekä vähän yleisemmin että tähän kokoomateokseen sisällytettyjen artikkelien pohjalta. Tutkimus toteutetaan poikkitieteellisenä kirjallisuuskatsauksena, jossa otetaan huomioon valittuja kauppaa-, oikeus- ja hallintotieteellisiä näkökulmia. Kirjallisuuskatsauksen tuloksena muodostetaan kokonaiskuva teoksen motiiveista sekä tutkituista tilintarkastukseen ja arviointiin liittyvistä kysymyksistä.***

## Johdanto

Tämä kokoomateos tuottaa uutta tieteellisesti tutkittua tietoa tilintarkastuksesta ja arvioinnista. Tilintarkastuksen keskeinen perustehtävä on pyrkiä varmistamaan tilivelvollisten tahojen antaman tilinpäätösinformaation oikeellisuutta ja riittävyttä (Hayes, Dasse, Schilder & Wallage 2005, 15). Tilintarkastukseen liittyvä tieteellinen tutkimus on alkanut herättää laajempaa kiinnostusta viime vuosikymmenten kuluessa. Ulkomailla alan tieteellinen tutkimus alkoi vauhdittua ja yleistyä 1970-luvulta alkaen ja Suomessa erityisesti 2000-luvulta lähtien, vaikkakin lukuisia laskentatoimen pro graduja (ks. Pirinen 1998), muutamia väitöskirjoja (ks. Kihn & Näsi 2011) ja yksittäisiä tieteellisiä artikkeleita (Sundgren 1998) oli meillä julkaistu jo aiemminkin.

Vaikka tilintarkastukseen keskittyvä tutkimus kehittyi monia muita laskentatoimen osa-alueita huomattavasti myöhemmin, siihen liittyvää tutkimusta on nykyisin runsaasti saatavilla. Tutkimuksia on julkaistu muun muassa monografioina sekä kokoomateoksissa ja kotimaisissa ja kansainvälisissä

tieteellisissä lehdissä julkaistuina artikkeleina.<sup>1</sup> Tilintarkastuksen tieteellinen tutkimus muodostaa yhden keskeisen (ulkoisen) laskentatoimen tutkimuksen osa-alueen, ja se on herättänyt myös oikeusdogmaattista kiinnostusta (ks. Koskinen 1999; Aspholm 2002).

Vuosikymmenten kuluessa julkaistut tutkimukset ovat kattaneet erilaisia teemoja. Kestosuositusten joukossa ovat olleet myös tässä teoksessa käsiteltävät aiheet eli tilintarkastajan rooliin ja vastuuseen, tilintarkastuksen laatuun sekä tilintarkastuskertomukseen tavalla tai toisella liittyvät teemat (ks. Pirinen 1998; Laitinen & Järvinen 2007; Kihn & Näsi 2011). Kuten seuraavissa artikkeleissakin, uusien tutkimusten avulla teemoihin on saatu tuotettua uusia käsitteellisiä, teoreettisia ja/tai empiirisiä näkökulmia.

Tämän artikkelin tavoitteena on taustoittaa käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä sekä tilintarkastuksen että arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Yleensä tilintarkastusalan tutkimus kytkeytyy yhteen tieteenalaan, yleisimmin liiketaloustiede laskentatoimeen, ja arvioinnin alan tutkimus vastaavasti hallintotieteelliseen julkisjohtamiseen. Tämä artikkeli toteutetaan poikkitieteellisenä kirjallisuuskatsauksena uuden tyyppistenkin näkökulmien mahdollistamiseksi siten, että seuraavassa kiinnitämme huomiota laskentatoimen ja julkisjohtamisen näkökulmien ohella myös oikeustieteellisiin näkökulmiin aiempien teostemme perinteen mukaisesti (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009; Vakkuri, Oulasvirta, Wacker & Kivimäki 2011; Oulasvirta, Kihn, Mänttari & Wacker 2013; Kihn, Leponiemi, Oulasvirta, Vahtera & Wacker 2015).

Seuraavassa luvussa taustoitetaan ja analysoidaan tähän kokoomateokseen valittuja tilintarkastusta käsitteleviä artikkeleita. Sen jälkeen syvennyttään arvioinnin tutkimukseen sekä yleisemmin että tähän kokoomateokseen valittujen artikkelien valossa. Lopuksi muodostetaan kokonaiskuva tutkituista tilintarkastukseen ja arviointiin liittyvistä kysymyksistä.

---

<sup>1</sup> Esimerkkeinä mainittakoon seuraavat tieteelliset aikakauskirjat: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*; *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*; sekä *International Journal of Auditing*.

## Valitut tilintarkastuksen tutkimukset

Kokoomateoksen artikkeleista seitsemän liittyy tilintarkastukseen. Niistä kolme ensimmäistä käsittelee tilintarkastuksen rooliin, tilintarkastajan vastuuseen ja siirtohinnoitteluun liittyviä kysymyksiä oikeusdogmaattisesti. Nämä tutkimukset jatkavat siten muun muassa Koskisen (1999) ja Aspholmin (2002) väitöskirjojen viitoittamaa tilintarkastustutkimuksen oikeusdogmaattista tutkimussuuntausta. Artikkelien keskeisenä motiivina olivat tilintarkastuksen muuttuvat kansalliset ja kansainväliset standardit ja säännökset, mikä oli yksi Tampereen yliopiston Tampere-talolla keväällä 2015 järjestetyn tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumin pääteemoista.

Taustalla oli havainto siitä, että tilintarkastusala on ollut huomattavien säädösmuutosten kohteena viimeisen 10 vuoden ajan. Suomessa nämä muutokset ovat osittain juontaneet Euroopan unionin sääntelystä, ja osittain kyse on ollut puhtaasti kansallisista tilintarkastusjärjestelmän muutoksista sekä tilintarkastajan tehtäväkenttään vaikuttavista osakeyhtiölainsäädännön muutoksista. Yhtä kaikki tilintarkastajan rooli on vuosien saatossa muuttunut aikaisempaa vaativammaksi. Parhaiten tätä muutosta kuvaavat maallikkotilintarkastusjärjestelmästä luopuminen sekä työn vaativuuden lisääntyminen ja työn monipuolistuminen. Aiemmin tilintarkastaja miellettiin erityisesti osakkeenomistajien etujen valvojaksi, mutta nyky-yhteiskunnassa tilintarkastajan roolina on yhä enemmän toimia myös velkojien, sijoittajien ja yhteiskunnan etujen valvojana. Tilintarkastajan pitää monimutkaistuvassa yhteiskunnassa esimerkiksi kansainvälisten standardien velvoittamana arvioida ammatillisen harkintansa nojalla verraten laajasti yrityksen toiminnan jatkuvuutta ja siihen liittyviä epävarmuustekijöitä (ks. Ojala, Leppänen & Koskelainen 2017, 137–162). Muutoksessa on kiinnitettävä huomiota myös tilintarkastajan vahingonkorvauskysymyksiin (ks. tilintarkastajan vastuusta Savela 2015, 151–199). Tätä teosta kirjoitettaessa osakeyhtiölainsäädännön muutoksia selvitetään (Oikeusministeriö 2016), ja toisessa työryhmässä pohditaan, tulisiko hallinnon tarkastuksesta luopua ja tilintarkastuksen raja-arvoja nostaa nykyisestä (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016).

Ensimmäisessä oikeusdogmaattisessa artikkelissa Janne Ruohonen (2017, 27–46) valaisee tarkemmin tilintarkastusalan sääntelyn keskeisimpiä jo to-

teutuneita ja mahdollisesti jatkossa tulevia muutoksia. Artikkelin erityisenä tavoitteena on arvioida tilintarkastuksen sääntelymuutosten vaikutuksia erityisesti osakeyhtiön tilintarkastajan rooliin tilintarkastuskohteen toiminnan lainmukaisuuden tarkastajana. Tutkimuksensa tuloksena Ruuhonen esittää rakentavaa kritiikkiä tilintarkastusalan kansainvälisestä sääntelykehityksestä. Suomalaisen tilintarkastuksen erityispiirteet tulisi ottaa sääntelyä uudistettaessa huomioon. Ruuhonen ei pidä tarkoituksenmukaisena kehityssuuntaa, jossa tilintarkastus tulevaisuudessa koskisi vain merkittäviä yhteisöjä. Tilintarkastajan näkökulmasta tilintarkastus- ja osakeyhtiölainsäädännön uudistuksissa tulisikin kiinnittää huomiota erityisesti säännösten riittävään selkeyteen.

Toisessa artikkelissa Veikko Vahtera (2017, 47–60) käsittelee tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuta. Alan aiemmissa tutkimuksissa on yleensä keskitytty joko tilintarkastajan tai johdon vahingonkorvausvastuuseen. Vahteran tutkimus yhdistää molemmat näkökulmat tutkimalla tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta uusimman lainsäädännön pohjalta. Lähtökohtana on oletamus siitä, että tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen. Tilintarkastajan aiheuttama vahinko liittyy tällöin siihen, että hän ei ole reagoinut jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäytöksiin. Saatujen tulosten perusteella Vahtera päätyy esittämään tiettyjä muutoksia yhteisölainsäädäntöön. Vahteran tutkimus täydentää aihealueen aiempia oikeusdogmaattisia (Aspholm 2002) ja laskentatoimeen liittyviä (Kihn & Nurmela 2009) tutkimuksia.

Viljami Tenhunen (2017, 61–79) käsittelee vero-oikeudellisessa artikkelissaan siirtohinnoittelua ja sen suhdetta oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteisiin. Nämä verotusta koskevat kysymykset ovat tärkeitä myös tilintarkastuksen näkökulmasta. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä olevien osapuolten välisten transaktioiden hinnoittelua. Tyypillisesti siirtohinnoitteluun liittyvät kysymykset koskevat valtioiden rajat ylittäviä transaktioita, jolloin vero-oikeudellinen näkökulma asiassa korostuu. (Ks. Penttilä



2015, 120–121; Isomaa-Myllymäki 2016, 3–5.) Tenhusen artikkelissa nostetaan esille siirtohinnoittelun ja sitä koskevan sääntelyn tulkinnanvaraisuus, mikä voi olla ongelmallista oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden näkökulmasta. Tästä lähtökohdasta käsin artikkelissa systematisoidaan oikeusvarmuuden käsitettä ja tuodaan esille onnistuneen siirtohinnoitteluprosessin askelmerkit eli keskeiset siirtohinnoittelun hallinnassa huomioitavat asiat.

Seuraavat kolme artikkelia liittyvät tilintarkastuksen laatuun ja siinä ilmeviin puutteisiin. Lili-Anne Kihnin (2017, 81–100) artikkelin tavoitteena on luoda yleiskatsaus uusimpaan tilintarkastuksen laatua käsittelevään tieteelliseen tutkimukseen. Laatua yleisemminkin ja tilintarkastuksen laatua erityisesti lähestytään sekä aiheesta muodostettujen teoreettisten viitekehysten että asiaa havainnollistavien yksittäisten esimerkkitutkimusten avulla. Lopuksi niitä suhteutetaan keskenään, jolloin analysoituja tutkimuksia arvioidaan esitelyjen teoreettisten viitekehysten valossa. Tutkimuksen keskeisimmät tulokset liittyvät Garvinin (1988) laatukäsitteen näkökulmien täydentämiseen kahdella uudella laatu näkökulmalla, tilintarkastuksen laatukäsitteen monisäikeisyyden avaamiseen, sekä jo tutkittujen ja tutkimusta edelleen vaativien aiheiden ja tutkimusasetelmien kartoittamiseen.

Salme Näsin (2017, 101–112) artikkeli liittyy tilintarkastuksen laadukkuudessa mahdollisesti ilmeneviin puutteisiin. Artikkelissa keskitytään kansainvälisissä tutkimuksissa esille tulleeseen luovaan laskentatoimeen (creative accounting) liittyvään tarkoitukselliseen harhaanjohtamiseen ja epäeettisyyteen (Park 1958; Näsi 2016) tilintarkastajien ongelmana. Näsin artikkelin tavoitteena on tuoda luovan laskentatoimen käsite suomalaiseen laskentatoimen keskusteluun ja avata ko. käsitettä käsiteanalyysin keinoin. Artikkelissa valaistaan myös laskentaihmissen ammattitaidon merkitystä luovan laskennan mahdollistamisessa, luovan laskentatoimen esiintymistä yrityksissä ja julkisella sektorilla, sekä tilintarkastajan roolia erilaisten porsaanreikien etsimisessä ja hyödyntämisessä. Tulostensa pohjalta Näsi päätyy tekemään tiettyjä suosituksia laskenta-ammattilaisten (ml. tilintarkastajien) koulutukseen liittyen.

Pasi Leppäsen, Hannu Ojalan, Lasse Oulasvirran ja Jani Saastamoisen (2017, 113–136) kosmeettisen tuloksen ohjauksen artikkeli liittyy edellä mainituista teemoista sekä tilintarkastuksen laadukkuuteen (ks. Kihn 2017) että

luovaan laskentatoimeen (ks. Näsi 2017). Artikkelin tavoitteena on tarkastella kosmeettiseen tuloksen ohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välistä yhteyttä. Aihepiirin aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet yrityksiin. Leppäsen ym. tutkimuksen uutena näkökulmana on tutkia asiaa suomalaisella kuntasektorilla. Tutkimus edustaa tilintarkastusalan valtavirtatutkimuksen mukaista kvantitatiivista tutkimusta (Kihn & Näsi 2011). Tutkimuksessa muodostetaan hypoteeseja ja testataan niitä tilastollisten menetelmien avulla. Osan hypoteeseista havaitaan saavan tilastollisesti merkittävää tukea.

Viimeinen tilintarkastusalan artikkeli liittyy tilintarkastuskertomuksiin ja erityisesti niiden mukauttamiseen sekä tilintarkastajan päätöksentekoon. Hannu Ojalan, Pasi Leppäsen ja Anna-Liisa Koskelaisen (2017, 137–162) artikkelin tavoitteena on tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pienten ja keskisuurten asiakasyritysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Tutkimuksessa täydennetään Carsonin, Fagherin, Geigerin, Lennoxin, Raghunandan ja Willekensin (2013) muodostamaa viitekehystä. Jatkuvuuden arviointiin liittyvästä ammatillisesta harkinnasta muodostetaan uusi viisiportainen jäsenitys. Tutkimushaastatteluisia esiin nousseet tilintarkastajien näkökulmat sijoitetaan edellä mainittuun ryhmittelyyn. Lisäksi havaitaan, että tutkimuksen empiiriset havainnot tukevat Carsonin ym. (2013) esittämää toiminnan jatkuvuuden raportointiin perustuvaa ryhmittelyä.

## Arvioinnin tutkimuksesta

Arviointi on määriteltävissä inhimillisen toiminnan arvottamiseksi valituilla kriteereillä. Arviointitutkimus noudattaa tieteellisen tutkimuksen sääntöjä pyrkien systemaattiseen tiedonkeruuseen ja arvioiviin johtopäätöksiin mahdollisemman luotettavan evidenssin nojalla. Tuloksellisuuden arviointi kohdistuu erityisesti julkisella sektorilla julkisten toimijoiden tilivelvollisuuteen ja toimintojen ja resurssien käytön taloudellisuuteen, tuottavuuteen, vaikuttavuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Tuloksellisuustarkastus eroaa tilinpäättös- ja laillisuustarkastuksesta laajemman näkökulman, pidemmän tarkastus-

horisontin sekä tarkastuksen tulosten perusteena olevan tiedonhankinnan ja mittaamisen ongelmallisuuden takia.

Arvioinnin kansainvälinen tutkimus yleistyi maailmalla 1960- ja 1970-luvuilla (Rossi et al. 2004). Arviointitutkimuksessa on kehitetty sekä erilaisia arvioinnin lähestymistapoja että metodologisia valintoja (Alkin 2004). Suomessa arviointitutkimus yleistyi myöhemmin, 1980- ja 1990-luvuilla. Suomen Arviointiyhdistys (SAY-FES ry) perustettiin vuonna 1999 edistämään arviointia ja arviointitutkimusta.

### Valitut arvioinnin alaan liittyvät tutkimukset

Tämän kokoomateoksen artikkeleista neljä liittyy arvioinnin alaan ja erityisesti tuloksellisuuden ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin ja tarkastukseen. Niistä kolme ensimmäistä käsittelee tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden tarkastamista, mikä kuuluu institutionaalisesti erityisesti Valtiontalouden tarkastusvirastolle sekä kuntasektorilla tarkastuslautakunnille. Neljäs artikkeli keskittyy tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuuteen.

Lasse Oulasvirran (2017, 165–182) artikkelissa tarkastellaan julkisyhteisöjen tilinpäätösittämiseen kohdistuvaa standardointia ja sitä, millaiseen viitekehikkoon sen pitäisi perustua. EU:n komissio ajaa parhaillaan jäsenmaille julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardointia. Komission lähtökohtana on standardien perustaminen liikekirjanpidon kertymäperiaatteelle (accrual accounting)<sup>2</sup>. Toteutuessaan suunnitelma merkitsee suuria muutoksia monissa jäsenmaissa. Artikkelissa pohditaan julkisyhteisöille sopivan kirjanpidon yleisten periaatteiden sisältöä, johon standardit tulisi perustaa. Huomio kiinnitetään tilinpäätösinformaation käyttäjiin ja heidän tarpeisiin, tilinpäätösinformaation laatutekijöihin, tilinpäätöslaskelmien luonteeseen ja keskeisiin arvostamisperiaatteisiin. Tässä yhteydessä arvioidaan the International Federation of Accountants:in (IFAC:n) julkissektorille julkissektorille tarkoittamien (International Public Sector Accounting Standards, eli IPSAS-) tilinpäätösstandardien viitekehikon soveltuvuutta Euroopan mahdollisia

<sup>2</sup> Tässä accrual (basis of) accounting on suomennettu termillä liikekirjanpidon kertymäperiaate mutta huomaathan että esim. IFRS-standardien yhteydessä siitä käytetään suomennosta suoriteperusteinen kirjanpito.

omia (European Public Sector Accounting Standards eli EPSAS-) standardeja ajatellen. Artikkelissa on esitelty myös Ruotsin vastaavia kirjanpidon viitekehikoita. Johtopäätöksensä esitellään ne keskeiset periaatteet, joille julkisyhteisöille sopivat EPSAS-standardit tulisi perustaa.

Vesa Koivusen artikkelissa (2017, 183–195) tarkastellaan valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastusta. Valtion yhtiöomistusten ja siihen kohdistuvan omistajaohjauksen valvonta on osa eduskunnan alaista ulkoista valvontaa, joka Suomessa kuuluu eduskunnan tarkastusvaliokunnalle sekä valtionalouden tarkastusvirastolle (Kankaanpää, Oulasvirta & Wacker 2010, 14–15). Koivusen artikkelissa tätä valvontaa käsitellään erityisesti valtionalouden tarkastusviraston harjoittaman tarkastuksen näkökulmasta. Tarkastusviraston harjoittama omistajaohjaustarkastus on luonteeltaan arvioivaa tuloksellisuustarkastusta. Arvioitaessa omistajaohjauksen lainmukaisuutta voidaan tarkastuksen nähdä sisältävän myös laillisuustarkastuksen piirteitä. Kirjoituksessa avataan omistajaohjaustarkastuksen tavoitteita ja ominaispiirteitä sekä tarkastukseen liittyviä toimivaltuuksia. Tämän lisäksi artikkelissa havainnollistetaan omistajaohjaustarkastuksen aluetta esittelemällä valtionalouden tarkastusviraston 2010-luvulla suorittamia tarkastusprojekteja.

Tomi Rajalan artikkelissa (2017, 197–230) pysytään edelleen tuloksellisuuden ja erityisesti sen tärkeän osa-alueen eli vaikuttavuustarkastuksen aiheessa. Artikkelissa eritellään vaikuttavuustarkastuksen käsitettä ja sitä, miten se eroaa laillisuustarkastuksesta ja tilintarkastuksesta. Analyysi perustuu kirjallisuuskatsaukseen ja meta-analyysiin, minkä avulla kootaan yhteen vaikuttavuustarkastuksen ongelmat ja haasteet. Samassa yhteydessä tuodaan myös hyvin esille tilivelvollisuuden toteutumisen vaikeus vaikuttavuustarkastuksessa verrattuna esimerkiksi lakisääteiseen tilintarkastukseen. Artikkelin lopussa hahmotellaan jatkotutkimustarpeita, jotka edelleen täydentävät ymmärrystä julkisen sektorin vaikuttavuustarkastuksesta ja siten luovat mahdollisuuksia sen kehittämiseen.

Anniina Auteron, Asko Uotin ja Kustaa Käen (2017, 231–267) artikkelissa tutkitaan vastaanottokeskusten perustamiseen ja toimintaan liittyvän tuloksellisuuden monitulkintaisuutta palveluntuottajien näkökulmasta. Teemaltaan ajankohtainen artikkeli edustaa tuloksellisuuden arviointia, jossa

tutkitaan tuloksellisuuden kriteerien toteutumista vastaanottokeskusten toiminnassa. Artikkelin teoreettisena lähtökohtana pidetään monitulkintaisuuden käsitettä, joka liitetään pakolaisten vastaanottokeskusten perustamiseen ja niiden palvelujen ostamiseen yksityisiltä palvelujen tarjoajilta. Tutkimuksen toteutuksessa on hyödynnetty Tampereen yliopiston kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelman valintakoe-vastauksia, joissa hakijat analysoivat aineistomateriaalin avulla vastaanottokeskusten palvelujen järjestämiseen liittyvien valintojen ja tuloksellisuuden ristiriitoja. Julkisten ja yksityisten ylläpitämien vastaanottokeskusten erojen syiksi nähtiin eri toimijoiden tavoitteiden erot, jotka saattavat johtaa eroihin myös palvelujen laadussa ja toiminnan avoimuudessa sekä kyvyssä mukautua ja reagoida muuttuneisiin tilanteisiin. Ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden lähtökohtien koettiin aiheuttaneen eritasoista palveluntuotantoa toimeksiantotalouden piirissä toimiviin organisaatioihin nähden, pahimmillaan vaarantaen perus- ja ihmisoi-keusvelvoitteiden mukaiset turvapaikanhakijoiden vastaanottopalvelut.

## Lopuksi

Tässä artikkelissa on taustoitettu käsillä olevaa kokoomateosta ja sen merkitystä tilintarkastuksen ja arvioinnin tieteellisen tutkimuksen kannalta. Tavoitteeseen pääsemiseksi määrittelimme tilintarkastuksen ja arvioinnin käsitteet ja kartoitimme lyhyesti kyseisten alojen tutkimusten kehittymistä sekä keskeiseksi muodostuneita tutkimusteemoja. Sitten ryhmittelimme tähän kokoomateokseen valitut artikkelit. Tilintarkastuksen artikkelit jaoinme ensinnäkin tilintarkastuksen rooliin, tilintarkastajan vastuuseen ja siirtohinnoitteluun liittyviin oikeusdogmaattisiin tutkimuksiin, sekä toiseksi tilintarkastuksen laadukkuuteen ja tilintarkastuskertomuksiin liittyviin yrityksen laskentatoimen tutkimuksiin. Kaikki arvioinnin artikkelit olivat hallinto-tieteellisiä. Ne liittyivät tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden tarkastamiseen sekä tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuuteen. Lopuksi esittelimme artikkelit lyhyesti yhden kerrallaan. Pyrkimyksenä oli sijoittaa kokoomateokseen sisältyvät artikkelit vähän laajempaan kontekstiin ja tuoda esille niiden uutuusarvoa myös siitä käsin.

Teoksen artikkelien pohjalta ilmenee hyvin, miten tärkeässä roolissa tarkastajat ovat taloudellisen informaation oikeellisuuden varmistajina. Artikkelien pohjalta on myös havaittavissa, miten suurten kansainvälisten ja kansallisten lainsäädännöllisten muutosten kohteena tilintarkastuksen ja arvioinnin ala on viimeisen kymmenen vuoden aikana ollut (Ruohonen 2017; Vahtera 2017, Tenhunen 2017; Oulasvirta 2017). Vaikka muutokset ovat johtaneet ennistä monipuolisempaan tehtäväkenttään ja vaativampiin tarkastustehtäviin, on selvää, ettei tarkastuksen laajuudesta (Ruohonen 2017); laadukkuudesta (Kihn 2017; Leppänen ym. 2017) tai eettisyydestä (Näsi 2017) tulisi tinkiä. Tarkastajien vahingonkorvausvastuu luonnollisestikin osaltaan tukee tarkastusten laadukkuutta ja eettisyyttä. Samalla tulisi kuitenkin huolehtia tilintarkastajien oikeusasemasta siten, että tilintarkastajia koskeva kanneaika yhdenmukaistettaisiin muiden vahingonkorvausvelvollisten kanneaikojen kanssa varsinkin kun tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta ollut toissijainen (Vahtera 2017). Nähdäksemme olisi myös toivottavaa, että lakisäätäinen tilintarkastus olisi tulevaisuudessakin keskeinen osa laajaa suomalaista yhteisökenttää, sillä tilintarkastajalla on tärkeä tehtävä osana luotettavan yritystoiminnan rakentamista.

Vaikka kirjoittajat tarkastelevat tilintarkastusta ja arviointia kukin oman tieteenalansa näkökulmasta seuraavissa luvuissa, eli joko kauppa-, oikeus- tai hallintotieteen näkökulmasta, monitieteisen teoksemme pohjalta on mahdollista nähdä huomattavaa potentiaalia myös tilintarkastuksen ja arvioinnin poikkitieteelliselle tutkimukselle. Erilaiset tieteelliset sekä kansalliset ja kansainväliset näkökulmat kattaville tutkimuksille tulee epäilemättä olemaan tarvetta myös tulevaisuudessa. Tilintarkastusala tulee todennäköisesti jatkossakin olemaan monien Euroopan unionin tasoisten ja kansallisten säädös- muutosten kohteena, ja se tulee osaltaan tarjoamaan uusia tutkimuskohteita.

## Lähteet

- Alkin, Marvin C. (toim.) 2004. *Evaluation Roots. Tracing Theorists' Views and Influences*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Aspholm, Ingalill 2002. *Rättsekonomisk analys av revisors skadestånsansvar i Norden*. <http://openax.shh.fi:8180/dspace/bitstream/10227/77/2/103-951-555-720-8.pdf>

- Autero, Anniina, Uoti, Asko & Käki, Kustaa 2017. Vastaanottokeskuksen tuloksellisuuden monitulkintaisuus. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 231–267.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wagner, P. 2005. *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing*. Second Edition. Prentice Hall. Pearson Education Ltd.
- Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) 2009. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press.
- Isomaa-Myllymäki, Anita 2016. *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa*. Alma Talent.
- Kankaanpää, Jari, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani 2010. *Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 2/2010.
- Kihn, Lili-Anne 2017. Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 81–100.
- Kihn, Lili-Anne & Nurmela, Janne 2009. Tilintarkastajan vastuu suomalaisen ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta vuosina 1998–2007. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 90–108.
- Kihn, L.-A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Annukka Jokipii & Johanna Miettinen (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Contributions in Honour of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No. 234, Business Administration 97 Accounting and Finance. Universitas Wasaensis, 61–87.
- Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Oulasvirta, Lasse, Vahtera, Veikko & Wacker, Jani (toim.) 2015. *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press.
- Koivunen, Vesa 2017. Valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastus. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 183–195.
- Koskinen, Hannu E. 1999. *Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olemmaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön*. Tampere: Finnpublishers.

- Laitinen, Teija & Järvinen, Tuukka 2007. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin – yhdeksän vuotta Pirisen jälkeen. *Tilintarkastus* No. 3, 33–40.
- Leppänen, Pasi, Ojala, Hannu, Oulasvirta, Lasse & Saastamoinen, Jani 2017. Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse ja Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, Tampere: Tampere University Press, 113–136.
- Näsi, Salme 2016. Creative Accounting. Teoksessa Farazmand, A. (ed.) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer International Publishing AG.
- Näsi, Salme 2017. Luova laskentatoimi – tarkoituksellista harhaanjohtamista ja myös tilintarkastajien ongelma. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 101–112.
- Oikeusministeriö 2016. Oikeusministeriön osakeyhtiölain muutostarve-selvitys 20/2016. Saatavilla osoitteesta [www.om.fi/fi/index/valmisteilla/lakihankkeet/yhtiooikeus/osakeyhtiolainmuutostarve.html](http://www.om.fi/fi/index/valmisteilla/lakihankkeet/yhtiooikeus/osakeyhtiolainmuutostarve.html).
- Ojala, Hannu, Leppänen, Pasi & Koskelainen, Anna-Liisa 2017. Pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuus ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen – tilintarkastajien ammatillinen harkinta ja raportointi. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 137–162.
- Oulasvirta, Lasse 2017. How should we define suitable conceptual framework principles for public sector accounting in EU? Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 165–182.
- Oulasvirta, Lasse, Kihn, Lili-Anne, Mänttari, Pietu & Wacker, Jani 2013. *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*. Tampere: Tampere University Press.
- Park, C. 1958. Thought processes in creative accounting. *The Accounting Review* 33(3), 441–444.
- Penttilä, Seppo 2015. Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. *Verotus* 2/2015, 120–140.
- Pirinen, Pekka 1998. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin. *Tilintarkastus* No. 7, 508–512.
- Rajala, Tomi 2017. Vaikuttavuustarkastuksen kompastuskivet. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 197–230.



- Rossi, Peter H., Lipsey, Mark W. & Freeman, Howard E. 2004. *Evaluation. A Systematic Approach*. Seventh Edition. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Ruohonen, Janne 2017. Osakeyhtiön tilintarkastajan kannalta keskeiset osakeyhtiö- ja tilintarkastuslainsäädäntöön kaavailut muutokset. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 27–46.
- Savela, Ari 2015. *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Helsinki: Talentum.
- Sundgren, Stefan 1998. Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms. *European Accounting Review* 7 (3), 441–465.
- Tenhunen, Viljami 2017. Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 61–79.
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2016. Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmän asettamispäätös TEM/669/00.04.01/2016.
- Vahtera, Veikko 2017. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen suhde yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen. Teoksessa Kihn, Lili-Anne, Leponiemi, Ulriika, Ruohonen, Janne, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 47–60.
- Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse, Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.) 2011. *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere: Tampere University Press.



I

# **NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN**



## Osakeyhtiön tilintarkastajan kannalta keskeiset osakeyhtiö- ja tilintarkastuslainsäädäntöön kaavailut muutokset

*Janne Ruohonen*

***Tilintarkastusala on ollut huomattavien muutosten kohteena viimeisten 10 vuoden aikana. Artikkelin tavoitteena on ensinnäkin arvioida tilintarkastuksen sääntelymuutosten vaikutuksia osakeyhtiön tilintarkastajan rooliin tilintarkastuskohteen toiminnan lainmukaisuuden tarkastajana. Osana tätä analyysia artikkelissa tarkastellaan tilintarkastusalan sääntelyn keskeisimpiä muutoksia oikeusdogmaattisesta näkökulmasta. Toiseksi tarkastellaan myös mahdollisten tulevien muutosten vaikutusta tilintarkastajan toimintaan de lege ferenda -näkökulmasta. Artikkelin johtopäätösten mukaan ei ole tarkoituksenmukaista kehittää tilintarkastusta sellaiseen suuntaan, jossa lakisääteinen tilintarkastus koskisi ainoastaan merkittäviä yhteisöjä. Vaikka kansainväliset tilintarkastusalan standardit määrittelevät merkittävää osaa tilintarkastajan työstä, ei suomalaisen lakisääteisen tilintarkastuksen erityispiirteitä ole syytä unohtaa. Esimerkiksi tilintarkastuksen arvostuksen näkökulmasta johdon toiminnan lainmukaisuuden arvioinnilla on oma paikkansa osana tilintarkastusta myös tulevaisuudessa. Hallinnon tarkastus tosin kaippaa sisällöllistä selkeyttämistä. Tilintarkastajan näkökulmasta osakeyhtiö- ja tilintarkastuslain säännösten riittävän selkeyden varmistaminen on tärkeää, sillä jatkuvat säännösmuutokset näyttävät tulleen eräänlaiseksi trendiksi nykyisessä yhteiskunnassa.***

### Taustaa

Tilintarkastusala on ollut viimeisten 10 vuoden aikana useiden säädösmuutosten kohteena. Uusimmat säännösmuutokset tilintarkastuslainsäädäntöön on tehty kesällä 2016. Tärkein tilintarkastajan toimintaa ohjaava säädös on tilintarkastuslaki (18.9.2015/1141, TTL). Suurin osa tilintarkastuskohteista on osakeyhtiöitä, sillä osakeyhtiö on Suomen suosituin yhtiömuoto. Osakeyhtiön tilintarkastuksessa osakeyhtiölain (21.7.2006/624, OYL) säännöksillä on tilin-

tarkastajan toiminnan kannalta keskeinen merkitys. Osakeyhtiössä on TTL 2:2 §:n mukaan suoritettava tilikaudelta lakisääteinen tilintarkastus, ellei yhtiötä ole pienen kokonsa vuoksi vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta.

Tilintarkastus on toteutettujen muutosten johdosta *ammattimaistunut*, ja tilintarkastajiin kohdistettu vaatimustaso on epäilemättä kasvanut. Lisäksi tilintarkastajan rooli on muuttunut omistajan etujen valvojasta kohti laajempaa intressipiiriä, kuten velkojia ja sijoittajia.

Tilintarkastajan toimintaan ja velvollisuuksiin vaikuttavia muutoksia on luvassa myös *tulevaisuudessa*: sekä tilintarkastuslainsäädäntöön että osakeyhtiölainsäädäntöön on jo ehdotettu eräitä muutoksia, jotka vaikuttavat tilintarkastajan toimintaan. Työ- ja elinkeinoministeriö on huhtikuussa 2016 asettanut työryhmän selvittämään tilintarkastuslain yrityksille aiheuttamaa *hallinnollista taakkaa*.<sup>1</sup> Lisäksi oikeusministeriö on julkaissut toukokuussa 2016 Osakeyhtiölain muutostarve -arviomuistion (OM 20/2016)<sup>2</sup>, jonka esitykset tulisivat toteutuessaan vaikuttamaan tilintarkastajan tehtäväkenttään.

Tässä artikkelissa on ensinnäkin *tarkoituksena* tarkastella, minkälaisia tilintarkastajan roolin kannalta keskeisiä muutoksia tilintarkastus- ja osakeyhtiölakiin on viime aikoina tehty. Toiseksi perehdytään tilintarkastus- ja osakeyhtiölakiin kaavailtuihin muutoksiin ja esitettyjen muutosten vaikutuksiin osakeyhtiön tilintarkastajan toimintaan ja velvollisuuksiin sekä rooliin tilintarkastuskohteen lainmukaisuuden tarkastajana.

## Tilintarkastajan roolin muuttumisesta

Tilintarkastajan roolin muuttuminen johtuu niin tilintarkastuksen sisällön kuin tilintarkastusjärjestelmän muutoksista, ja tilintarkastajaan kiistatta kohdistetaan nykyään aiempaa enemmän vaatimuksia eri tahoilta. Siinä missä tilintarkastajan voitiin aiemmin katsoa olleen ennen muuta *osakkeenomistajien* (ja yhtiön) etujen valvoja, nykyään tilintarkastajalle on asetettu painetta valvoa myös velkojien, sijoittajien ja jopa yhteiskunnan näkökulmia. Tilin-

<sup>1</sup> Työryhmän asettamispäätös TEM/669/00.04.01/2016.

<sup>2</sup> Ks. oikeusministeriön osakeyhtiölain muutostarvetta koskeva hankesivu, josta on saatavilla myös arviomuistio kokonaisuudessaan: [www.om.fi/fi/index/valmisteilla/laki-hankkeet/yhtiioikeus/osakeyhtiolainmuutostarve.html](http://www.om.fi/fi/index/valmisteilla/laki-hankkeet/yhtiioikeus/osakeyhtiolainmuutostarve.html) (Sivustolla vierailtu 25.9.2016).

tarkastaja halutaan *de lege ferenda* -näkökulmasta nähdä eräänlaisena yleisen edun vartijana<sup>3</sup>. Keskeinen tilintarkastaja koskeva yksittäinen muutos liittyy *maallikkotilintarkastusjärjestelmän* poistumiseen siirtymäajan jälkeen vuonna 2012<sup>4</sup>. Sinänsä perustellun uudistuksen myötä tilintarkastajana on voinut toimia ainoastaan tilintarkastustutkinnon suorittanut ammattilainen – tämä ei ainakaan ole vähentänyt eri tahojen tilintarkastusta kohtaan asettamia odotuksia, sillä kokonaisuutena arvioiden tilintarkastajien taso nousi. Toisaalta maallikkotilintarkastuksen poistumisen vastapainona pienimmät tilintarkastusvelvolliset vapautettiin tilintarkastusvelvollisuudesta (VTTL 2:4 §, nyky. TTL 2:2 §).

Tilintarkastuslainsäädäntö on myös aivan hiljattain ollut uudistusten kohteena. Eräs keskeinen uudistus on liittynyt yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmän *yhtenäistämiseen*, ja uusien tilintarkastajatutkintojen käyttöönottoon vuonna 2015. TTL:ssa tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä. Uudistuksen myötä muun muassa entistä suuremmalle joukolla tilintarkastajia tulee siirtymäkokeen suorittamisen myötä mahdollisuus tarkastaa yksityisoikeudellisia yhteisöjä ja säätiöitä.<sup>5</sup>

Vuonna 2014 annetussa hallituksen esityksessä esitettiin, että tilintarkastajalle säädettäisiin kaksiosainen *ilmoitusvelvollisuus* havaitsemistaan väärinkäytöksistä: ensinnäkin, velvoite ilmoittaa tilintarkastuksen aikana ilmenneistä säännösten tai määräysten vastaisuuksista tarkastuskohteena olevalle yhteisölle tai säätiölle, ja toisaalta velvollisuus tehdä ilmoitus toimivaltaiselle viranomaiselle, jos tilintarkastuskohde ei tilitarkastajan ilmoituksen johdosta

<sup>3</sup> Tästä tilintarkastajan roolin murroksesta ks. Blummé 2008, 27–31.

<sup>4</sup> Yhtenä tärkeänä perusteena maallikkotilintarkastuksen poistamiselle esitettiin se, että ero ammattitilintarkastajien ja maallikkotilintarkastajien välillä on kasvanut toimintaympäristön muututtua yhä vaativammaksi. Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi 194/2006 (HE 194/2006), 17. Maallikkotilintarkastus poistui tilikaudesta 2012 alkaen.

<sup>5</sup> Ks. lisää taustoista: Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi 254/2014 (HE 254/2014), 38.

ryhdy asianmukaisiin toimiin.<sup>6</sup> Hallituksen esitys ei johtanut lainsäädäntötoimenpiteisiin – talousvaliokunta ei katsonut tarkoituksenmukaiseksi, että säädetään kansallisia, tilintarkastusasetuksesta poikkeavia normeja vain hieman ennen kuin asetuksen soveltaminen jäsenvaltioissa oli alkamassa kesäkuussa 2016.<sup>7</sup>

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva säännösesitys liittyi sinänsä kannatettavaan pyrkimykseen torjua harmaata taloutta ja talousrikollisuutta. Hallituksen esityksessä tilintarkastajalle oltiin kuitenkin asettamassa sellaisia velvollisuuksia, jotka lähtökohtaisesti kuuluvat viranomaisten – ei tilintarkastajien – valvotaviksi. Esityksessä tilintarkastajan yhteiskunnallisen *valvojan* roolia siis vahvistettiin selvästi, mikä ei olisi toivottava kehityskulku tilintarkastajan roolin näkökulmasta. Tilintarkastuskohteen johdon ja tilintarkastajan välisen *luottamuksen* näkökulmasta ilmoitusvelvollisuus olisi ollut ongelmallinen, sillä tilintarkastaja olisi ollut entistä voimakkaammin viranomaisvalvojan roolissa tilintarkastusta suorittaessaan. Lisäksi tilintarkastajien olisi ollut välttämätöntä perehtyä aiempaa laajemmin *rikosoikeudellisiin* kysymyksiin, jotta he olisivat pystyneet arvioimaan aiempaa tarkemmin toiminnan lainmukaisuutta. Jo tällä hetkellä tilintarkastajat kokevat yhtiön johdon toiminnan lainmukaisuuden arvioinnin (hallinnon tarkastuksen) epäselvänä kokonaisuutena.<sup>8</sup> Rikosoikeudellista osaamista painottavan valvojaroolin lisääminen olisi ollut omiaan entisestään lisäämään epätietoisuutta velvollisuuksien sisällöstä.

On kuitenkin huomattava, että EU:n tilintarkastusasetuksen 7 artiklan mukaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen eli ns. *PIE-yhteisöjen*<sup>9</sup> tilintarkastajille on tullut velvollisuus ilmoittaa viranomaisille havaitsemistaan väärinkäytöksistä tilintarkastuskohteessa (TTL 4:8.2 § (12.8.2016/622)) – tätä velvollisuutta ei siis kuitenkaan ulotettu koskemaan kaikkia tilintarkas-

<sup>6</sup> Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 212/2014 (HE 212/2014), 3–4.

<sup>7</sup> Talousvaliokunnan mietintö 34/2014 hallituksen esityksestä eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (TaVM 34/2014).

<sup>8</sup> Jotkut tilintarkastajat ovat esittäneet hallinnon tarkastuksesta luopumista. Ks. esim. Blummé 2008, 30–31.

<sup>9</sup> PIE = Public Interest Entity.



tuskohteita. PIE-yhteisöjen osalta vaatimus on perusteltu, sillä merkittävien yhteisöjen KHT-tilintarkastajilla on paremmat edellytykset arvioida määräysten vastaista toimintaa kuin tilintarkastajilla keskimäärin.

Lisäksi vuonna 2016 muutettiin lakisääteisen tilintarkastuksen kohdetta, kun toimintakertomus poistettiin TTL 3.1.1 §:n tilintarkastuksen kohteesta.

## Osakeyhtiölakiin kaavailut muutokset

### *Osakeyhtiölain muutostarve -arviomuistio*

Suurin osa tilintarkastuskohteista on *osakeyhtiöitä*, sillä osakeyhtiö on ylivoimaisesti suosituin yhtiömuoto: Suomessa osakeyhtiöitä oli kesäkuussa 2016 noin 265 000.<sup>10</sup> Osakeyhtiön tilintarkastuksessa osakeyhtiölain säännöksillä on tilintarkastajan kannalta keskeinen merkitys. OYL:n säännöksillä on luonnollisesti tilintarkastajan työn kannalta merkitystä erityisesti osakeyhtiön pääomarakenteen, varojenjaon ja päätöksenteon osalta. Oikeusministeriö julkaisi toukokuussa Osakeyhtiölain muutostarve -arviomuistion (OM 20/2016).

Nykyinen osakeyhtiölaki on ollut voimassa 10 vuoden ajan. Tänä aikana OYL:iin on tehty verraten vähän muutoksia – lähinnä EU:n yhtiöoikeuden harmonisoinnista johtuvia muutoksia ja vähemmistöosakkeiden lunastamiseen liittyviä muutoksia OYL 18. lukuun.<sup>11</sup> Syksyllä 2015 oikeusministeriö järjesti avoimen verkkokeskustelun osakeyhtiölain muutostarpeista, minkä jälkeen ministeriö laati asiaa muutostarpeista muistion. Arviomuistiossa esitetään muun muassa yksityisen ja julkisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoman keventämistä, johdon lojaliteettivelvollisuudesta säätämistä, osakkeiden luovutusrajoitusten vapauttamista, maksukykytestin selkeyttämistä, tasetestistä luopumisen vaikutusten selvittämistä ja kaikille osakkeenomistajille oikeutta tutustua yhtiön kirjanpitoon ja asiakirjoihin pienyhtiöissä sekä omien osakkeiden rahoituskiellon vapauttamista.

<sup>10</sup> PRH:n kaupparekisteritilasto – tilanne 30.6.2016 ks. [www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html](http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html) (sivustolla vierailtu 15.9.2016).

<sup>11</sup> Ks. yksityiskohtaisemmin muutoksista Vahtera 2016, 149–151.

On sinänsä tarkoituksenmukaista määrääjain arvioida muutosten tarvetta lainsäädännössä, vaikka merkittävälle muutoksille ei olisikaan tarvetta.<sup>12</sup> On syytä arvioida ehdotettujen muutosten vaikutuksia myös tilintarkastajan velvollisuuksien näkökulmasta. Osakeyhtiölain uudistamisessa tulisi kiinnittää huomiota siihen, että OYL:iin liittyy aina jonkinasteista tulkintaepävarmuutta, jota ei ole mahdollista poistaa määrittelemällä käsitteitä ”tyhjentävästi”. Joissain tilanteissa vakiintuneen säännöksen sisällön muuttaminen saattaa esimerkiksi tilintarkastajan työn näkökulmasta aiheuttaa enemmän tulkintaongelmia kuin se, että säännös pidetään sisällöllisesti ennallaan.

### *Vähimmäisosakepääomavaatimuksen alentaminen tai poistaminen*

Arviomuistiossa esitetään, että OYL 1:3 §:ssä säädetyn yksityisen osakeyhtiön 2 500 euron vähimmäisosakepääoma *poistetaan* tai *alennetaan* yhteen euroon, ja julkisen osakeyhtiön vähimmäispääoma alennetaan 80 000 eurosta 25 000 euroon.<sup>13</sup> Lisäksi ehdotetaan, että yksityisten osakeyhtiöiden OYL 20:23 §:ssä säädetty osakepääoman menettämiseen perustuva *ilmoitusvelvollisuus* poistetaan tai sitä lievennetään.

Viimeistään uuden OYL:n myötä osakeyhtiön *pääoman pysyvyyden* merkitys on vähentynyt selvästi.<sup>14</sup> Osakeyhtiön keskeisenä toiminnan lähtökohtana ei enää voida pitää sitä, että yhtiöllä on riittävästi varallisuutta, jotta se pystyisi niiden avulla täyttämään sitoumuksensa. Usein yksityisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoma kuluu jo yhtiön toiminnan käynnistämisvaiheessa.<sup>15</sup> Tilintarkastajille tämä ilmiö lienee tuttu osakeyhtiöiden alkuvaiheen lakisääteisten tilintarkastusten yhteydestä. Vähimmäisosakepääoman säilyttämistä 2 500 eurossa voisi puoltaa se, että osakeyhtiön perustajalla tulisi olla edes 2 500 euroa yritystoiminnan aloittamiseen. Toisaalta vähimmäisosakepääomavaatimus saattaa arviomuistiossa esitetyllä tavalla muodostaa tietyillä

<sup>12</sup> Airaksinen 2013, passim; Vahtera 2016, 157.

<sup>13</sup> OM 20/2016, 25–26.

<sup>14</sup> Suomessakin vähimmäisosakepääoma otettiin käyttöön vasta vuonna 1980, ks. osakeyhtiölaki (734/1978, VOYL) 1:1. Vähimmäisosakepääoman historiallisesta kehityksestä Suomessa ks. Mähönen & Villa 2006, 35–36.

<sup>15</sup> Kyläkallio, Iirola & Kyläkallio 2015, 54–55. Vähimmäisosakepääoman kehityksestä Euroopassa ks. Daehnert 2009, passim.

aloilla esteen osakeyhtiön perustamiselle, mitä ei voi pitää tarkoituksenmukaisena. Tämäkin peruste itse asiassa puoltaa vähimmäisosakepääoman laskemista tai siitä luopumista.

Vähimmäisosakepääoman keskeinen merkitys on perinteisessä tarkastelussa ollut juuri sen *velkojiensuojafunktiossa*.<sup>16</sup> Jotta vähimmäisosakepääomalla voisi olla velkojiensuojan kannalta merkitystä, sen tulisi olla selvästi nykyistäkin korkeampi – Ruotsissa on päädytty pitämään Suomeen verrattuna noin kaksinkertainen vähimmäisosakepääoma (50 000 kruunua)<sup>17</sup> vaikka sekään tuskin on riittävän korkea turvatakseen yhtiön velkojia. Vähimmäisosakepääoman tosiasiallinen merkitys velkojiensuojan kannalta on siis lähes olematon. On jopa esitetty, että Suomessa ei tosiasiaa tällä hetkellä edes ole pääoman pysyvyyteen perustuvaa järjestelmää, sillä vähimmäisosakepääoma on niin alhainen, ja sijoituksia on mahdollista vähimmäisosakepääoman ylittäviltä osin tehdä sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon<sup>18</sup>. Sellaisen sääntelyn ylläpitäminen, joka ainoastaan näennäisesti tarjoaa velkojille suojaa, ei ole tarkoituksenmukaista. Sama koskee arviomuistiossa esiin nostettua menettelyä, jossa yhtiö olisi toimintansa aikana velvollinen rahastoimaan varoja 2 500 euron rajaan saakka. Jo arviomuistiossakin esitetyllä tavalla siitä seuraisi hallinnollisia lisärasitteita sekä kirjanpidolle että osakeyhtiölle. Lisäksi menettelystä aiheutuisi ylimääräistä hallinnollista työtä myös tilintarkastajalle.

Suurin osa arviomuistion lausunnonantajista kannatti vähimmäispääoman laskemista yhteen euroon tai siitä luopumista.<sup>19</sup> Osakepääoman merkityksen väheneminen, OYL:n toimivat varojenjakorajoitukset (kuten maksukykytesti) ja osakeyhtiön pääomarakenteen selkeyttäminen puoltavat vähimmäisosakepääomasta luopumista tai ainakin sen laskemista yhteen euroon. *Julkisen osakeyhtiön osakepääomavaatimuksen* alentamisella 25 000 euroon, joka on

<sup>16</sup> Drockilan mukaan osakepääoma tehtävä oli täyttää velkojaa turvaava ns. garantiatehtävä, ja lisäksi osakepääoma oli yhtiön luoton perusta. Ks. historiallisesta tarkastelusta Drockila 1961, 1–5.

<sup>17</sup> Aktiebolagslag 2005:551 (ABL) 1:5.

<sup>18</sup> Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 21, alav. 23.

<sup>19</sup> Kuitenkin esim. Verohallinnon ja sisäministeriön poliisiosasto katsoivat vähimmäisosakepääoman poistoon/laskemiseen liittyvän ongelmia – pääoman merkityksen väheneminen mm. antaa väärän viestin yhteiskunnassa. Ks. OM-lausuntopalautteet 2016.

myös EU-direktiivissä asetettu minimivaatimus, tuskin on mitään käytännön merkitystä, sillä julkisia osakeyhtiöitä on Suomessa kovin vähän.

Tilintarkastajan kannalta on tässä yhteydessä syytä käsitellä myös esitystä liittyen OYL 20:23 §:ssä säädettyyn *oman pääoman negatiivisuuden ilmoitusvelvollisuuden* poistamiseen. Tästä ilmoitusvelvollisuudesta ei ole tarkoituksenmukaista luopua, vaikka vähimmäisosakepääoma alennettaisiin yhteen euroon tai siitä luovuttaisiin kokonaan. Säännöksessä tulisi tosin viitata omaan pääomaan eikä osakepääomaan<sup>20</sup>. Oman pääoman negatiivisuuden julkistamisella on kuitenkin edelleen merkitystä esimerkiksi velkojien ja osakkeenomistajien näkökulmasta. Osakeyhtiön johdon tehtävänä on huolehtia siitä, että ilmoitus tehdään asianmukaisesti. Tilintarkastajan tehtävänä on tältä osin tulevaisuudessakin valvoa, että johto on täyttänyt velvollisuutensa. Tilintarkastajalla on rooli myös rekisteri-ilmoituksen poistamisessa, sillä OYL 20:23 §:n mukaan osakepääoman menettämistä koskeva rekisterimerkintä voidaan poistaa yhtiön tekemän rekisteri-ilmoituksen perusteella, jos yhtiön oma pääoma on rekisteri-ilmoitukseen liitetystä taseesta ja muusta selvityksestä ilmenevällä tavalla yli puolet osakepääomasta. Jos yhtiössä on lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan velvollisuus valita tilintarkastaja, taseen ja muun selvityksen on oltava *tilintarkastettuja*. Tällainen vaatimus taseen ja muun selvityksen tilintarkastuksesta tulee OYL:ssa tulevaisuudessakin säilyttää.

### *Johdon lojaliteettivelvollisuus*

Arviomuistiossa esitetään, että OYL:sta ilmenisi nimenomaisesti johdon *lojaliteettiperiaate*.<sup>21</sup> Tilintarkastajan näkökulmasta esityksellä on oikeustilaa sinänsä selkeyttävä vaikutus, vaikka sinänsä on selvää, että osakeyhtiön johdon lojaliteettivelvollisuus on jo nykyään olemassa – OYL:n esitöissä ja oikeuskirjallisuudessa johdon lojaliteettivelvollisuuden on siis nähty jo sisältyvän nykyiseen OYL 1:8 §:ään, jonka mukaan yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.<sup>22</sup> Lojaliteettivelvollisuuteen suhtauduttiin muistiosta

<sup>20</sup> Ks. OM-lausuntopalautteet 2016, näin mm. Jukka Mähönen ja Veikko Vahtera.

<sup>21</sup> OM 20/2016, 26–27.

<sup>22</sup> HE 109/2005, s. 40; Airaksinen ym. 2010, 49; Kyläkallio ym. 2015, 62; Immonen & Nuolimaa 2012, 9; Mähönen & Villa 2006, 115.

annetuissa lausunnoissa vaihtelevasti – yhtäältä katsottiin, että lojaliteettiperiaatteen ottamisesta OYL:iin ole sinänsä mitään haittaa, ja toisaalta todettiin, että mitään tarvetta lojaliteettiperiaatteesta säätämiseen OYL:ssa ei ole.<sup>23</sup>

Lojaliteettivelvollisuus käsitetään lojaliteetiksi suhteessa yhtiöön ja yhtiön osakkeenomistajiin. Tilintarkastajan keskeinen tehtävä on myös osakeyhtiön hallinnon tarkastus. Hallinnon tarkastus nivoutuu kiinteästi tilintarkastajan velvollisuuteen TTL 3:5.2 §:n edellyttämällä tavalla huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, mikäli johto on toiminut esimerkiksi osakeyhtiölain vastaisesti. Tilintarkastajan näkökulmasta johdon lojaliteettivelvollisuuden kirjaamisella OYL 1:8 §:ään sinänsä on selkeyttävä vaikutus, vaikka lojaliteettivelvollisuuden lisääminen lakiin ei nykyistä oikeustilaa muutakaan. OYL:n tulee olla myös tilintarkastajien näkökulmasta mahdollisimman informatiivinen. Käsitökseni mukaan säännös olisi tilintarkastajankin kannalta selkeämpi, jos OYL 1:8 §:n sisältö olisi seuraava: *Johdolla on lojaliteettivelvollisuus ja johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.*

### *Varojenjakoon esitetyistä muutoksista*

Arviomuistiossa ehdotetaan useita muutoksia osakeyhtiön *varojenjakoon*. Muistiossa esitetään, että varojenjaon erityinen konsernitilinpäätösvaatimus poistetaan yksityisiltä osakeyhtiöiltä. Lisäksi esitetään, että varojenjaon määritelmässä mainittaisiin selvyuden vuoksi nimenomaisesti myös lahjoittaminen, ja että myös väliosingonjako nimenomaisesti säädettäisiin sallittavaksi. Muistion mukaan myös OYL 13:2 §:n maksukykytestiä on selvennettävä ja arvioinnin merkitystä varojenjaon edellytyksenä korostettava.<sup>24</sup> Lisäksi ehdotetaan, että tasetestin tarpeellisuus varojenjaon edellytyksenä arvioitaisiin. Kaikki muistion esitykset ovat epäilemättä *tilintarkastajan* näkökulmasta kannatettavia ja sääntelyä selkeyttäviä muutoksia. Vaikka esimerkiksi on sinänsä selvää, että voimassa olevan OYL:n mukaan väliosingonjako on sallittu, nimenomainen säännös selkeyttää oikeustilaa. Seuraavassa tarkastellaan lähemmin tärkeimpiä uudistusehdotuksia eli maksukyky- ja tasetestin selventämistä.

<sup>23</sup> Ks. OM-lausuntopalauteet 2016.

<sup>24</sup> OM 20/2016, 30–33, 37.

OYL 13:2 §:n mukaan osakeyhtiön varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä *tiedetään* tai *pitäisi tietää* yhtiön olevan maksukyvyttöön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden. Testin sisältöä ei voi pitää selkeänä, eikä sen sisältöä pystytty osakeyhtiölain lainvalmisteluaineistossakaan<sup>25</sup> kovin kattavasti avaamaan. Nykyisen OYL:n maksukykyksäännöksen voi katsoa ohjaavan yhtiöiden toimintaa ja suojaavan velkojia.<sup>26</sup> Maksukykytestin sisältöä on oikeuskirjallisuudessa kuitenkin pidetty epäselvänä.<sup>27</sup>

Käytännön tulkintatilanteissa maksukykytestin yleisluontoisuus on aiheuttanut ongelmia erityisesti silloin, kun yhtiön taloudellinen tilanne on verraten heikko, ja siitä huolimatta yhtiöstä on haluttu jakaa varoja osakkeenomistajille. Toisaalta, oikeuskäytännössä tulkintaongelmia ei ole ainkaan vielä esiintynyt. Muistiosta annetuissa lausunnoissa maksukykytestistä esitettiin erilaisia näkemyksiä. Yhtäältä todettiin, että maksukykytesti ei ole käytännössä aiheuttanut ongelmia, ja että maksukykytesti ei tämän vuoksi kaipaa sisällöllistä täsmennystä – joidenkin näkemysten mukaan säännöksen selkeyttämispyrkimykset saattavat johtaa entistä epäselvempään maksukykytestiin. Toisaalta taas maksukykytestiä pidettiin epäselvänä ja sen sisällöllistä täsmenämistä pidettiin tärkeänä.<sup>28</sup>

Oikeuskirjallisuudessa<sup>29</sup> on varsin kattavasti käsitelty maksukykytestin sisältöä, ja sen kehittämistarpeesta vallitsee erilaisia näkemyksiä. OYL:n uudistamisen keskeiseksi tavoitteeksi oli asetettu OYL:n selkeyttäminen<sup>30</sup>, jotta pienetkin osakeyhtiöt voisivat käytännössä hyödyntää säädöstä paremmin kuin aikaisemmin. OYL 13:2 §:n mukaisen maksukykytestin osalta tavoitteessa ei onnistuttu, sillä maksukykytestin sisällön määrittäminen on asiantuntijoillekin sängen haasteellinen tehtävä. Kuten lakisääteinen tilintarkastus, voiton jakaminen osakeyhtiöstä tapahtuu tyypillisesti vähintään kerran vuodessa

<sup>25</sup> Hallituksen esitys uudeksi osakeyhtiölaiksi 109/2005 (HE 109/2005).

<sup>26</sup> Airaksinen 2013, 455.

<sup>27</sup> Ks. esim. Airaksinen 2013, 455; Ruohonen 2012, 12–13; Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2007, 21; Villa 2010, 355.

<sup>28</sup> Ks. OM-lausuntopalautteet 2016.

<sup>29</sup> Ks. Ruohonen 2012; Mähönen & Villa 2012, 407–422; Kaarenoja & Suontausta 2007, 239–256.

<sup>30</sup> HE 109/2005, 17.

– voitonjaon sääntely on siis keskeinen osa osakeyhtiölainsäädäntöä ja myös osa tilintarkastajan suorittamaa lakisäätteistä tilintarkastusta.

*Tilintarkastajan* kannalta nykyistä selkeämmällä maksukykytestillä on merkitystä, sillä myös tilintarkastaja joutuu arvioimaan varojenjaon lainmukaisuutta. Vaikka tilintarkastajalla ei enää ole nimenomaista velvollisuutta lausua yhtiön johdon vastuuvapaudesta, tilintarkastajan on huomautettava TTL 3:5.3 §:n edellyttämällä tavalla esimerkiksi yhtiön johdon syyllistymisestä tekkoon, josta saattaa seurata yhtiölle vahingonkorvausvelvollisuus ja huomautettava, mikäli johto on rikkonut lakia. Maksukykytestin vastainen varojenjako on OYL:n vastaista laitonta varojenjako. Jo hallituksen esityksessä (VTTL) on yksiselitteisesti todettu, että OYL 13:2 §:n mukaisen maksukykyvaatimuksen vastaisesta varojenjaosta tulee huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa<sup>31</sup>. Oikeusministeriön vuonna 2009 laatimassa maksukykymuistiossa on lisäksi esitetty, että maksukyvyyn arvioinnin pohjana olevat seikat olisi dokumentoitava; muistion mukaan maksukyvyyn arviointi sopisi hyvin osaksi tilintarkastajan tekemää hallinnon tarkastusta.<sup>32</sup>

Maksukykytesti ei ole *yksiselitteinen* eikä sitä voi edes lähestyä yhtä kaavamaisesti kuin tasetestiä. Maksukykytestiä voitaisiin selventää tekemällä maksukykyksäännöksestä nykyistä informatiivisempi. Esimerkiksi Ruotsissa ns. *försiktighetsregel* eli varovaisuussäännös sisältää Suomen maksukykytestiä tyhjentävämmän sen, mitä asioita tulee arvioida. Erityisesti maksukykyksäännöksestä tulisi nähdäkseni ilmetä, että *tulevaisuusnäkökulma* on otettava maksukyvyyn arvioinnissa huomioon. Maksukykyä ei voida arvioida tilinpäätökseen puhtaasti pohjautuvilla tunnusluvuilla, vaan maksukykyarvioinnin tulee pitää sisällään tulevaisuuteen suuntaavia elementtejä. Esimerkiksi todennäköiset sopimussakko- ja vahingonkorvausseuraamukset on otettava varojenjaossa huomioon, mikäli yhtiön johto on niistä tietoinen tai pitäisi olla niistä tietoinen. OYL:n säännösten tulisi olla selkeitä ja informatiivisia, joten esimerkiksi

<sup>31</sup> HE 194/2006, 40. Näin myös Horsmanheimo & Steiner 2008, 342–343. Maksukykyvaatimuksen vastaisesta voitonjaosta ei riitä maininta ei-julkisessa tilintarkastuspöytäkirjassa.

<sup>32</sup> Oikeusministeriön lausuntoja ja selvityksiä 2009:13. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston muistio. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus sekä maksukyky- ja tasetesti osakeyhtiön varojenjaossa 11.5.2009, 74–75.

mikroyritysten käytännön toiminnan näkökulmasta maksukyky sääntönselventäminen on siis paikallaan.

Maksukykytestiä ei voi tehdä yksittäisellä tunnusluvulla tai jollakin yhdellä maksukyvyyn määrittävällä mallilla, vaan maksukyvyyn arviointi on *tapauskohtaista*. Osakeyhtiöllä ei ole normaalisti velvollisuutta laatia kattavia taloudellisia analyysejä maksukyvyystään. Epävarmassa taloudellisessa tilanteessa yhtiön johdolla saattaa kuitenkin olla jopa velvollisuus laatia tulevaisuuteen suuntautuvia laskelmia, kuten kassavirtalaskelmia. Monesti yhtiö perustaa maksukykyarvionsa yhtiön tilinpäätöstietojen, tulevaisuuteen suuntaavien tunnuslukujen ja toiminnan ennakoitavien epävarmuustekijöiden *yhteisanalyysiin*. Vaikka maksukykytestille ei löydykään yhtä yleispätevää mallia tai mittaria, se ei kuitenkaan tarkoita sitä, että epäselvää maksukykytestiä ei pitäisi pyrkiä osakeyhtiölaissa selventämään.

Selkeämpi maksukykytesti olisi nähdäkseni myös tilintarkastajan toiminnan ja vastuuarvioinnin näkökulmasta tarpeellinen. Tilintarkastajan on käytännössä puututtava selkeästi maksukykytestin vastaiseen varojenjakoon. Jos tilintarkastusevidenssistä esimerkiksi ilmenee tilinpäätöshetken jälkeen esille tullut huomattava vahingonkorvausvaatimus osakeyhtiötä kohtaan, ja yhtiön hallitus on siitä huolimatta esittänyt yhtiökokoukselle jaettavaksi selkeästi yhtiön maksukyvyyn ylittävää osinkoa, tilintarkastajan tulee huomauttaa asiasta. Mikäli yhtiön johdolle asetettaisiin selkeä *velvollisuus perustellen lausua* osakeyhtiön maksukykyä esimerkiksi voitonjakoesityksessä<sup>33</sup>, tilintarkastaja voisi nojautua muun tilintarkastusevidenssin lisäksi johdon perusteluihin arvioidessaan varojenjaon lainmukaisuutta. Vastuuta osakeyhtiön maksukykyystä ja sen säilymisestä ei ole luontevaa säilyttää puhtaasti tilintarkastajalle, sillä maksukyvyyn tarkka arviointi on tilintarkastajalle lähes mahdoton tehtävä. Ensisijainen maksukykyarviointivastuu on siis yhtiön johdolla, ei tilintarkastajalla.

<sup>33</sup> Mm. Kyläkalliot ja Iirola ovat todenneet, että todistelunäkökulmasta yhtiön maksukykyarviointi tulisi perusteluineen kirjata hallituksen kokouksen pöytäkirjaan. Kyläkallio, Iirola & Kyläkallio 2015, 344.



*Tasetesti* herättää erilaisia näkemyksiä.<sup>34</sup> Tasetestillä on epäilemättä vahvuutensa kaavamaisena varojenjaon mittarina pienyhtiöissä. Esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry kiinnitti huomiota siihen, että tasetestin mahdollisen poistamisen selvittelyssä on kiinnitettävä huomiota velkojainsuojakysymyksiin.<sup>35</sup> Julkisissa osakeyhtiöissä tasetestistä ei voida EU:n pääomadirektiivin vaatimuksista johtuen edes luopua.<sup>36</sup> Yksityisten osakeyhtiöiden osalta tasetestistä luopumista voitaisiin ottaa vakavaan harkintaan. Mikäli näin päädyttäisiin tekemään, maksukykytestiä pitäisi pystyä nykyisestä selkeyttämään. Nykyistä selkeämpi maksukykytesti olisi myös tilintarkastajan kannalta taroituksenmukainen.

### *Eräitä muita kaavailtuja osakeyhtiölakimuutoksia*

Muistiossa ehdotetaan osakkeenomistajan tiedonsaantioikeuden parantamista pienyhtiöissä siten, että uuden perustettavan yksityisen osakeyhtiön kaikilla osakkailla olisi oikeus tutustua yhtiön kirjanpitoon ja asiakirjoihin, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä.<sup>37</sup> Muistiosta annetuissa lausunnoissa tiedonsaantioikeuden laajentamiseen suhtauduttiin varsin kaksijakoisesti. Suurimaksi osaksi sitä vastustettiin erityisesti salassapitoon liittyvien ongelmien vuoksi. Toisaalta sitä kannatettiin – ainakin harvainomisteisten osakeyhtiöiden osalta vähemmistön tiedonsaantioikeuden laajentaminen voisi eräiden lausunnonantajien mukaan tulla kyseeseen.<sup>38</sup> Esitys on varsin ongelmallinen, sillä salassapidon järjestäminen tehokkaasti ei ole yksinkertaisesti järjestettä-

<sup>34</sup> HE 109/2005, 29. Myös vähimmäisosakepääoman laskeminen 8000 eurosta 2500 euroon kuvastaa tasevarallisuuden merkitystä korostavan ajattelutavan vähenemistä. Tosin vasta talousvaliokunta esitti vähimmäisosakepääoman määrää pienennettäväksi 2500 euroon (HE:ssä esitettiin 8000 euroa). Vrt. TaVM 7/2006, Valiokunnan kannanotot, Pienyhtiöt.

<sup>35</sup> Suomen Tilintarkastajat ry:n lausunto/OM 20/2016. [www.norminpurku.fi/hankkeet/osakeyhtiolain-muutostarve-omo21002016](http://www.norminpurku.fi/hankkeet/osakeyhtiolain-muutostarve-omo21002016) (sivustolla vierailtu 25.9.2016).

<sup>36</sup> EY:n toinen yhtiöoikeudellinen direktiivi (77/91/ETY), 15 art. (c).

<sup>37</sup> OM 20/2016: osakkeenomistajien tiedonsaantioikeus, s. 29–30; mahdollisuus yhtiön omaisuuden panttauskieltoon yhtiöjärjestyksessä, s. 28; varojenjaon erityisestä konsernitilinpäätösvelvollisuudesta luopuminen, s. 37. Lisäksi muistiossa esitetään omien osakkeiden hankinnan erityisen rahoituskiellon rajaamista koskemaan vain julkisia osakeyhtiöitä. OM 20/2016, 31.

<sup>38</sup> Ks. OM-lausuntopalautteet 2016.

vissä. Erityisesti kilpailutilanteessa tiedonsaantioikeus on hyvin ongelmallinen.

Aihepiiri linkittyy tilintarkastukseen. Vähemmistöosakkeenomistajallaan<sup>39</sup> on jo nyt OYL 7:5 §:n (18.9.2015/1147) nojalla mahdollista vaatia osakeyhtiössä valittavaksi tilintarkastaja, vaikka yhtiö ei tilintarkastajaa TTL:n tai yhtiöjärjestyksensä nojalla olisi velvollinen valitsemaan. Osakeyhtiölain muutostarpeiden jatkovalmistelussa on syytä selvittää, olisiko vähemmistön tiedonsaantiongelmaan pienyhtiöissä löydettävissä jokin kustannuksiltaan ja sisällöltään kevyt mekanismi – esimerkiksi kehittämällä nykyistä *erityistä tarkastusta koskevaa sääntelyä*.<sup>40</sup>

Muistiossa myös esitetään, että yhtiöjärjestyksessä tulee voida määrätä yhtiön omaisuuden *panntauskiellosta*, jonka mukaan osakeyhtiö ei voi pantata omaisuuttaan tai osaa siitä. Määräys merkittäisiin myös kaupparekisteriin, jolloin siitä tulisi julkinen, ja rajoituksen voisi poistaa vain velkojiensuojamenetelyä noudattaen. Käsittääkseni tällaisen määräyksen voi jo nykyisin aikana ottaa yhtiöjärjestykseen. Muistion pohjalta annetuissa lausunnoissa joka tapauksessa pääsääntöisesti kannatettiin panttauskiellon ottamista lakiin tai ainakin asian tarkempaa selvittämistä.<sup>41</sup> Tilintarkastajan tulee tuntea osakeyhtiön yhtiöjärjestys ja huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhtiön johto on pantannut osakeyhtiön omaisuutta yhtiöjärjestyksensä vastaisesti. Tilintarkastajan velvollisuuksien näkökulmasta nimenomaisella osakeyhtiölaissa säädetyllä panttauskiellolla olisi selkeyttävä vaikutus.

## Tilintarkastuslainsäädäntöön kaavailtuja muutoksia

Työ- ja elinkeinoministeriö on huhtikuussa 2016 asettanut työryhmän selvittämään tilintarkastuslain yrityksille aiheuttamaa *hallinnollista taakkaa*.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Tilintarkastajan valitsemista voivat vaatia osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa yhtiökokouksessa edustetuista osakkeista.

<sup>40</sup> Erityisen tarkastuksen merkityksen on nostanut lausunnossaan esiin Veikko Vahtera. Ks. OM-lausuntopalautteet 2016.

<sup>41</sup> Ks. OM-lausuntopalautteet 2016.

<sup>42</sup> Työryhmän asettamispäätös TEM/669/00.04.01/2016.

Työryhmän tavoitteena on perehtyä erityisesti 1) hallinnon tarkastuksen asemaan osana tilintarkastusta, 2) tilintarkastusvelvollisuuden rajoihin, ja 3) toimintakertomuksen tilintarkastamisesta luopumisen vaikutuksiin.

Tilintarkastuslainsäädännön mahdollisissa muutoksissa on otettava huomioon tilintarkastuksen merkitys osakeyhtiön toiminnalle. *Hallinnon tarkastus* on keskeinen osa suomalaista tilintarkastusta. Hallinnon tarkastus on tilintarkastuksen kohteena Euroopan unionissa Suomessa ja Ruotsissa. Voidaan siis todeta, että hallinnon tarkastus on *kansallista lisäsääntelyä*. Vaikka sääntelyn keventäminen on hallitusohjelmassakin määriteltynä lähtökohtana, ei hallinnon tarkastuksesta tulisi luopua kevyin perustein. Johdon toiminnan lainmukaisuuden arviointi on nimittäin yksi tilintarkastajan keskeisistä tehtävistä, ja tehtävä on luonteva juuri tilintarkastajalle. Suomen tilintarkastajat ry on katsonut, että hallinnon tarkastusta tulee sisällöllisesti selkeyttää.<sup>43</sup>

Erityisesti silloin, kun osakeyhtiön omistus ja johto ovat *eriytyneet*, johdon toiminnan arvioinnilla on erityistä merkitystä osakkeenomistajien näkökulmasta. Tilintarkastajan on *huomautettava* tilintarkastuskertomuksessa, jos hän hallinnon tarkastuksen yhteydessä havaitsee yhtiön hallituksen, hallituneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsenen, puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan, toimitusjohtajan tai muun vastuuvollisen syyllistyneen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata *vahingonkorvausvelvollisuus* yhtiötä kohtaan; tai rikkonut esimerkiksi yhtiötä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä. Tällä tilintarkastajan velvollisuudella on myös sijoittajia ja velkojia suojaava funktio, ja sillä on roolinsa myös yrityksen johdon toiminnan luotettavuuden ja lainmukaisuuden varmistajana.

Hallinnon tarkastusta on pidetty sisällöllisesti tilintarkastajan kohteista *epäselvimpänä*. Mikäli hallinnon tarkastus päädyttäisiinkin poistamaan tilintarkastuksen kohteesta, se ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tilintarkastajalla ei olisi enää ollenkaan velvollisuutta arvioida johdon toiminnan lainmukaisuutta. Tämä velvollisuus on tilintarkastajalle asetettu TTL:n 3:5.4 §:ssa, jonka mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos

<sup>43</sup> Tilintarkastajat ehdottavat, että hallinnon tarkastus poistetaan tilintarkastuksen kohteesta, mutta huomautusvelvollisuus johdon toiminnasta säilytetään. Suomen tilintarkastajat ry:n lausunto 20.9.2016. [www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ajankohtaisia](http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ajankohtaisia) (sivustolla vierailtu 4.10.2016).

johto tai muu vastuuvollinen on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus osakeyhtiötä kohtaan, tai rikkonut osakeyhtiötä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä.

Esimerkiksi vuonna 2016 *toimintakertomus* poistettiin tilintarkastuksen kohteesta. Toimintakertomuksessa kirjanpitovelvollinen kuvaa muun muassa toiminnan kehittymistä ja merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Vaikka toimintakertomus ei ole enää varsinaisena tilintarkastuksen kohteena, tilintarkastajan on kuitenkin TTL 3:5,2:n (622/2016) mukaan lausuttava tilintarkastuskertomuksessa tulevaisuudessakin siitä, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot *yhdenmukaisia* (consistent).<sup>44</sup>

Koska tilintarkastajana ei voi enää toimia maallikko, tilintarkastajalle tilintarkastusalan ammattilaisena voidaan nähdäkseni luontevasti asettaa myös osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen osalta velvollisuus tuntea osakeyhtiön toimintaan liittyvää lainsäädäntöä, kuten osakeyhtiö- ja verolainsäädäntöä. Hallinnon tarkastuksen sääntelyvaihtoehtoista päätettäessä onkin huolehdittava siitä, että hallinnon tarkastuksen roolia ei liiaksi uudistuksen yhteydessä vähennetä.

TEM:n työryhmässä on tarkoituksena myös selvittää mahdollista *tilintarkastusvelvollisuuden raja-arvojen korottamista*. Nykyään voidaan TTL 2:2 §:n mukaan jättää tilintarkastaja valitsematta osakeyhtiössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista: 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä. Nähdäkseni tilintarkastuksella on tärkeä rooli myös pienissä osakeyhtiöissä. On sinänsä totta, että yhtiöjärjestysmääräyksellä tilintarkastus tulee suorittaa myös niissä yhtiöissä, joissa yhtiö TTL 2:2:n mukaisesti olisi kokonsa puolesta vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta. Tilintarkastuksella on kuitenkin merkitystä *laajemman intressipiirin näkökulmasta* – kyse ei siis ole ainoastaan johdon ja osakkeenomistajan välisen suhteen kontrolloinnista. Esimerkiksi velkojen ja sijoittajien näkökulmista tilintarkastuksen suorittaminen on perusteltua myös verraten pienissä yhtiöissä. En pidä raja-ar-

<sup>44</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslain muuttamiseksi 70/2016 (HE 70/2016), 13.

vojen nostoa kannatettavana myöskään sen vuoksi, että tilintarkastuksella on jossain määrin *yhteiskunnallistakin merkitystä*, erityisesti veronäkökulmasta. Nähdäkseni tilintarkastusvelvollisuuden raja-arvot ovat jo nykyisessä TTL:ssa asetettu riittävän korkealle, eikä olekaan tarkoituksenmukaista poistaa tilintarkastuksen piiristä enää enempää osakeyhtiöitä, vaikka tilintarkastusdirektiivi sen sallii. Mikäli raja-arvoja kuitenkin päädyttäisiin korottamaan, niitä olisi syytä korottaa hyvin *maltillisesti*.

## Lopuksi

*Kansainväliset tilintarkastusstandardit* tekevät tilintarkastajan toimintakentästä verraten monimutkaisen. Suomen tilintarkastusinstituution kansalliselle roolillekin tulisi antaa painoarvoa uudistuksia tehtäessä. Euroopan unionin ja kansainvälisten tilintarkastusalan standardien myötä tulee jatkuvasti lisää sääntelyä liittyen esimerkiksi tilintarkastajien valvontaan ja tilintarkastuksen sisältöön. Yhtäältä on tärkeää yhtenäistää suomalaista tilintarkastusjärjestelmää *kansainvälisten vaatimusten* kanssa ja pyrkiä tätä kautta vähentämään kansallista lisäsääntelyä. Toisaalta Suomeen on esimerkiksi hallinnon tarkastuksen myötä syntynyt jonkin verran kansainvälisestä valtavirrasta *poikkeava* lakisääteinen tilintarkastus. On huomattava, että siinä missä kansainvälisessä kontekstissa ollaan kiinnostuneita erityisesti merkittävien tilintarkastuskohdeiden tarkastuksesta, Suomessa tilintarkastus on perinteisesti koskenut laajaa joukkoa yhteisöjä ja säätiöitä. Tähän ajatukseen laaja-alaisesta lakisääteisestä tilintarkastuksesta sopii varsin huonosti tilintarkastusalan kansainvälinen sääntelykehitys, joka painottaa merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta.

Eräällä tavalla suomalaisen tilintarkastuksen *omaleimaisuus* on jo vähentynyt tilintarkastuksen raja-arvojen käyttöönoton myötä – tällöin osa pienimmistä yhteisöistä vapautettiin tilintarkastusvelvollisuudesta. Nähdäkseni olisi tarkoituksenmukaista kansallisen lisäsääntelyn vähentämisyhtymien ohella ottaa huomioon suomalaisen tilintarkastuksen erityispiirteet. Käsittääkseen ei ole yrityselämän luotettavuudenkaan kannalta tarkoituksenmukaista, että Suomessa siirryttäisiin tilanteeseen, jossa tilintarkastus koskisi vain merkittäviä yhteisöjä. Hallinnon tarkastuksesta – laajassa mielessä – luopuminen ja

raja-arvojen nostaminen ensinnäkin vähentävät tilintarkastettavien kohteiden määrää, ja nähdäkseni toisaalta heikentävät suoritettun tilintarkastuksen *arvostusta*, koska johdon toiminnan arviointi jää verraten vähäiseen rooliin.

Tilintarkastusala on artikkelissa kuvatulla tavalla ollut *jatkuvien muutosten* kohteena. Jatkuvat tilintarkastustoimintaa koskevat säännösmuutokset näyttävät jopa tulleen eräänlaiseksi *trendiksi* nyky-yhteiskunnassa – sekä Suomen että EU:n tasolla. Pelkästään tilintarkastuslakia on muutettu viimeisen kymmenen vuoden aikana useasti. Tämän lisäksi yhteisöjä ja säätiötä koskeviin säädöksiin on saman aikajänteen sisällä tehty huomattavia muutoksia, joista tilintarkastajan on syytä olla tietoinen. Osakeyhtiön tilintarkastajan näkökulmasta tilintarkastus- ja osakeyhtiölainsäädännön muutoksilla on erityinen vaikutus tilintarkastajan toimintaan. Esimerkiksi osakeyhtiön *varojenjako*on liittyvät muutokset ovat keskeisiä tilintarkastajan näkökulmasta, sillä tilintarkastajan on huomautettava selkeästi osakeyhtiölain vastaisesta varojenjaosta. Kun lakiuudistuksia tarkastellaan tilintarkastajan näkökulmasta, keskeiseen asemaan nousee muutoksen kohteena olevien osakeyhtiölain ja tilintarkastuslain säännösten *riittävä selkeys*.

## Lähteet

- Airaksinen, Manne 2013. Onnistuiko vuoden 2006 osakeyhtiölaki? *Defensor Legis* 4/2013.
- Airaksinen, Manne, Pulkkinen, Pekka & Rasinaho, Vesa 2007. *Osakeyhtiölaki II*. Helsinki.
- Airaksinen, Manne, Pulkkinen, Pekka & Rasinaho, Vesa 2010. *Osakeyhtiölaki I*. Helsinki.
- Blummé, Nils 2008. *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Helsinki.
- Daehnert, Alexander 2009. The minimum capital requirement: an anachronism under conservation – Part 1. *The Company Lawyer* 30 (1–2).
- Drockila, Lauri 1961. *Osakepääoman merkitys velkojille*. Eripainos Mercurialia MCMLXI. Helsinki.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis 2008. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Juva.
- Kaarenoja, Ahti & Suontausta, Seppo 2007. Maksukyvyttömyys ja osakeyhtiön varojenjako. *Defensor Legis* 2/2007.
- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2015. *Osakeyhtiö I*. Helsinki.
- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2015. *Osakeyhtiö II*. Helsinki.
- Mähönen, Jukka & Villa, Seppo 2006. *Osakeyhtiö I*. Helsinki.
- Mähönen, Jukka & Villa, Seppo 2012. *Osakeyhtiö II*. Helsinki.

- Oikeusministeriö (OM-lausunto 2009:13). Oikeusministeriön lausuntoja ja selvityksiä 2009:13. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston muistio. Konsernitilinpäätöksen laatimiselvöllisyys sekä maksukyky- ja tasetesti osakeyhtiön varojenjaossa.
- Oikeusministeriö (OM-lausuntopalautteet 2016). Lausuntopalautteet Osakeyhtiölain muutostarve. /selvityksestä. Saatavilla: [www.norminpurku.fi/hankkeet/osakeyhtiölain-muutostarve-om21002016](http://www.norminpurku.fi/hankkeet/osakeyhtiölain-muutostarve-om21002016).
- Oikeusministeriö(OYL:nmuutostarve2016).Osakeyhtiölainmuutostarve.Hankesivusto. 2016. Osoitteessa: [www.om.fi/fi/index/valmisteilla/lakihankkeet/yhtiooikeus/osakeyhtiölainmuutostarve.html](http://www.om.fi/fi/index/valmisteilla/lakihankkeet/yhtiooikeus/osakeyhtiölainmuutostarve.html).
- PRH: Kaupparekisteritilasto – tilanne 30.6.2016. Osoitteessa [www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html](http://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/yritystenlkm/lkm.html).
- Ruohonen, Janne 2012. *Osakeyhtiön voitonjaon maksukykytesti ja vastuu maksukyvyyn säilymisestä*. Tampere. Saatavilla osoitteesta <https://www.edilex.fi/kirjat/10382.pdf>.
- Suomen tilintarkastajat 2016. Suomen tilintarkastajat ry:n lausunto 20.9.2016. [www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ajankohtaista](http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ajankohtaista).
- Työ- ja elinkeinoministeriö 2016. Työryhmän asettamispäätös. TEM/669/00.04.01/2016. Helsinki.
- Vahtera, Veikko 2016. Tarvitseeko osakeyhtiölaki määräaikaishuoltoa? *Liikejuridiikka* 2/2016.
- Villa, Seppo 2010. Mihin sidottua omaa pääomaa enää tarvitaan? Teoksessa Tepora, Jarno, Sisula-Tulokas, Lena, Hemmo, Mika, Lohi, Tapani, Kolehmainen, Esa, Kallio, Ilari & Pihlajarinne, Taina (toim.) *Business Law Forum 2010*. 7. vuosikerta. Helsinki.

### **Säädökset**

- Aktiebolagslag (2005:551, ABL / Ruotsi).
- EY:n toinen yhtiöoikeudellinen direktiivi (77/91/ETY).
- Osakeyhtiölaki (29.9.1978/734, VOYL).
- Osakeyhtiölaki (21.7.2006/624, OYL).
- Tilintarkastuslaki (13.4.2007/434, VTTL).
- Tilintarkastuslaki (18.9.2015/1141, TTL).

### **Lain esityöt**

- HE 109/2005 Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi osakeyhtiöainsäädännöksi 109/2005 vp.
- HE 194/2006 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi 194/2006 vp.
- HE 212/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 212/2014 vp.

- HE 254/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi 254/2014 vp.
- HE 70/2016 Hallituksen esitys tilintarkastuslain muuttamiseksi 70/2016 vp.
- TaVM 7/2006 Talousvaliokunnan mietintö 7/2006 hallituksen esityksestä uudeksi uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi (HE 109/2005).
- TaVM 34/2014 Talousvaliokunnan mietintö 34/2014 hallituksen esityksestä eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.



## Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen suhde yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen

*Veikko Vahtera*

***Tilintarkastaja voi joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli hän on rikkonut lainsäädännössä hänelle asetettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen eli hänen aiheuttamansa vahinko liittyy siihen, että hän ei ole reagoinut jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäyttöksiin. Vahinkoa kärsinyt taho eli yleensä tarkastettava yhteisö, voi vapaasti päättää keneltä vahinkoa aiheuttaneelta taholta se vahingonkorvausta vaatii. Tilintarkastaja saattaa olla maksukyvyltään houkutteleva taho vahingonkorvausvaatimuksen kohteeksi. Kirjoituksessa tarkastellaan erityisesti tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta. Huomion kohteena ovat myös yhteisölainsäädännössä asetetut kanteen nostamisen enimmäisajat. Tilintarkastajaa koskeva kanteen nostamisen enimmäismääräaika voi päättyä saman vahingon osalta yhtiön johdon kanneaikaa myöhemmin. Tämä on ongelmallista. Johtopäätöksenä yhteisölainsäädännössä olevia tilintarkastajaa koskevia kanneaikoja tulisikin muuttaa edellä kuvatun epäkohdan poistamiseksi.***

### Johdanto

Tilintarkastaja saattaa toisinaan joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli hän on rikkonut lainsäädännössä hänelle asetettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen eli hänen aiheuttamansa vahinko liittyy siihen, että hän ei ole kiinnittänyt huomiota tai reagoinut, jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäyttöksiin.

Vahinkoa kärsinyt taho, kuten tyypillisesti tarkastettava yhteisö, voi vapaasti päättää keneltä vahinkoa aiheuttaneelta taholta se vahingonkorvausta vaatii. Jos vaatimus kohdistetaan vain tilintarkastajaan ja hänet todetaan korvausvelvolliseksi, on tilintarkastajalla yleensä oikeus saada maksamansa korvaus regressinä ensisijaiselta vahingonaiheuttajana olevalta johdolta.

Tässä kirjoituksessa käsitellään tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta ja sen suhdetta yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen. Ensimmäisenä tarkastellaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohtia, minkä jälkeen arvioidaan tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta. Lopuksi arvioidaan vahingonkorvauskanteen nostamista koskevia määräaikoja sekä osoitetaan niihin liittyvä lainsäädännön muutostarve. Yhteisöllä tarkoitetaan tässä kirjoituksessa osakeyhtiötä, asunto-osakeyhtiötä ja osuuskuntaa.

## Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohdat

Yhteisöjä koskevassa lainsäädännössä ei ole nimenomaisia säännöksiä tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta vaan yhteisölaeissa olevissa viittaussäännöksissä on todettu, että tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta säädetään tilintarkastuslaissa. TTL 10:9:n ensimmäisen virkkeen mukaan tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tilintarkastusta tai sellaista toimea suorittaessaan, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön. TTL 10:9:n toisen virkkeen perusteella sama koskee vahinkoa, joka tilintarkastuslakia, yhteisöä koskevaa lakia, yhtiöjärjestyksestä tai sääntöjä rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkeenomistajalle, jäsenelle taikka muulle henkilölle. Yhteisöä koskeva lainsäädäntö voi sallia tai kieltää tilintarkastajan vastuun rajoittamisen yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksellä. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun pakottavuus ei olekaan yhteisölaeissa identtistä. Osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa mahdollistetaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittaminen yhteisölle aiheutetun vahingon osalta yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksellä, mutta

asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä tämä ei ole sallittua.<sup>1</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittaminen osakeyhtiöissä tai osuuskunnissa on erittäin harvinaista, koska siihen ei ole vastaavaa tarvetta kuin yhteisön johdon osalta.<sup>2</sup>

Vahingonkorvausvastuun syntyminen edellyttää edellä kuvatun tilintarkastajan vastuun perusteen ja tuottamuksen lisäksi vahingonkorvausvastuun yleisten edellytysten täyttymistä. Vastuu olemassaolo edellyttääkin korvauskelpoista vahinkoa<sup>3</sup> sekä syy-yhteyttä tilintarkastajan moitittavan teon ja vahingon välillä. Lisäksi syntyneen vahingon tulee olla sellainen, että sitä voi pitää tilintarkastajan näkökulmasta ennakoitavana.

Jotta henkilö voisi joutua vahingonkorvausvastuuseen TTL 10:9:n perusteella, on henkilön tullut aiheuttaa vahinko tilintarkastajan toimessa. Tämän kriteerin perusteella vastuun syntyminen edellyttää, että henkilö on valittu tilintarkastajan tehtävään, vahinko aiheutuu teosta tai laiminlyönnistä, joka on tapahtunut tilintarkastajan hoitaessa tilintarkastustehtäväänsä sekä vahingon aiheuttavan teon tai laiminlyönnin tulee olla tyypillinen tilintarkastukselle eli osa tilintarkastusta.<sup>4</sup> TTL 10:9:n perusteella tilintarkastajan korvattavaksi kuuluu ainoastaan sellainen vahinko, jonka hän on aiheuttanut suorittaessaan TTL 1:1.1:n mukaista tehtävää. Tästä seuraa se, että vastuu voi syntyä tilintarkastajan suorittaessa yhteisön tilintarkastuksen tai muun toimen, joka muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

<sup>1</sup> AOYL 24:10 ei salli tilintarkastajan vastuun rajoittamista samalla tavalla kuin osakeyhtiölain 22:9:n ja OKL 25:9 mukaan on mahdollista. Ks. OYL sallimasta mahdollisuudesta vastuun rajoittamiseen Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 380–384.

<sup>2</sup> Yhteisön johdon osalta vahingonkorvausvastuun rajoittamisella saatetaan haluta houkutella päteviä henkilöitä yhtiön johtoon. Ks. Savela 2015, 467.

<sup>3</sup> Tilintarkastuslain vastuusäännös pitää sisällään myös puhtaat varallisuusvahingot toisin kuin vahingonkorvauslain tuottamusvastuussa, jossa puhtaat varallisuusvahingot korvataan vain painavista syistä. Käytännössä tilintarkastajan toiminnasta aiheutuvat vahingot ovatkin juuri taloudellisia vahinkoja. Ks. Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 333–334.

<sup>4</sup> Kaisanlahti & Timonen 2006, 57.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu suhteessa tarkastettavaan kohteeseen on TTL 10:9.1:n perusteella yhteisöjen johdon vastuuta vastaavaa eli vahingonkorvausvastuuta tilintarkastajan tehtävässä tuottamuksellisesti aiheutetusta vahingosta.<sup>5</sup> Tämä vastuu suhteessa yhteisöön pitää sisällään kaksi eri elementtiä: yhtiöltä vahingonkorvausvastuun tilintarkastajan huolellisuusvelvollisuuden rikkomisesta sekä toisaalta vastuun lainsäädännön ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomisesta. Erityisesti jälkimmäisen vastuuperusteen osalta on huomattava se, että vastuu lainsäädännöstä tarkoittaa tilintarkastajan vastuun osalta sitä, että tilintarkastajan on noudatettava tarkastettavaa yhteisöä koskevien säännösten ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen määräysten lisäksi myös tilintarkastuslain säännöksiä ja sen perusteella noudatettavia muita normistoja, kuten hyvää tilintarkastustapaa.

Käytännössä huolellisuusvelvollisuus seuraa tilintarkastajalle jo lainsäädännön noudattamisvelvollisuudesta, koska hyvän tilintarkastustapa sisältää velvollisuuden toimia huolellisesti.<sup>6</sup> Näin ollen vastuun ensimmäinen elementti eli huolellisuusvelvollisuus on sisäänrakennettuna myös vastuun toiseen elementtiin eli velvollisuuteen toimia lain ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen mukaisesti.

Tilintarkastaja on vastuussa myös vahingosta, jonka tilintarkastaja tilintarkastuslakia, yhteisöä koskevaa lakia tai yhteisön sääntöjä tai yhtiöjärjестystä rikkomalla on aiheuttanut yhteisön jäsenelle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle. Jotta tilintarkastaja olisi korvausvastuussa jäsenelle tai osakkeenomistajalle taikka kolmannelle henkilölle, se edellyttää tilintarkastuslain, yhteisölain, sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomista. Periaatteessa pelkkä tilintarkastajan huolellisuusvelvollisuuden rikkominen ei synnytä vastuuta kuin suhteessa itse yhteisöön, kuten asia on yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun osalta. Verrattuna yhteisön johtoon tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu kattaa kuitenkin myös tilintarkastuslain ja sen perusteella noudatettavien normistojen rikkomisen. Tosiasiassa tilintarkastajan vastuu suhteessa yhtiöltä yhtiöön sekä toisaalta osakkeenomistajaan tai kolmanteen tahoon on varsin samankaltaista. Koska hyvä tilintarkastustapa sisältää yleisen huolelli-

<sup>5</sup> Ks. OYL 22:1; AOYL 24:1; OKL 25:1.

<sup>6</sup> Ks. Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 341–342.

suusvelvollisuuden, vastaa tilintarkastaja tosiasiaissa myös huolellisuusvelvollisuutensa rikkomalla aiheuttamista vahingoista jäsenelle tai osakkeenomistajalle ja kolmannelle taholle.<sup>7</sup> Samoin huolellisuutta edellytetään TTL 4:1:ssa tarkoitetuissa tilintarkastajan ammattieettisissä periaatteissa.

Tilintarkastajan vastuu syntyy yleensä sen seurauksena, että itse tilintarkastusta ei ole suoritettu hyvän tilintarkastustavan tai muutoin tilintarkastajan velvollisuuksien mukaisesti. Toisena vahingonkorvausvastuun synnyttävänä tyyppitapauksena on se, että tilintarkastaja ei ole sinänsä asianmukaisesti suoritetun tilintarkastuksen jälkeen raportoinut osuuskunnan- tai yhtiökokoukselle tarkastushavainnoistaan asianmukaisesti.<sup>8</sup> Jälkimmäisen osalta laiminlyönti liittyy tilintarkastuskertomukseen, tilintarkastuspöytäkirjaan tai siihen, ettei tilintarkastuksesta ole muutoin raportoitu yhteisön johdolle ja osuuskunnan- tai yhtiökokoukselle riittävän asianmukaisesti.<sup>9</sup> Periaatteessa myös salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tai ylliraportoinnista voi seurata tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu.<sup>10</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun tarkasteleminen voi tulla kysymykseen sekä säännöllistä vuosittaista tilintarkastusta tehtäessä että silloin, kun tilintarkastaja antaa erillisen lausunnon asiasta, josta hänen edellytetään lain tai yhtiöjärjestyksen perusteella lausuvan.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Ks. esimerkiksi af Schultén 2004, 654. af Schultén toteaaakin, että tilintarkastajan vahinkoa aiheuttaneet laiminlyönnit ovat periaatteessa aina myös hyvän tilintarkastustavan vastaisia, jos toimet ovat ylipäätänsä hyvän tilintarkastustavan vastaisia. Toisinaan kirjallisuudessa onkin tarpeettomasti tuotu esiin se, että tilintarkastaja ei voisi joutua vastuuseen pelkällä huolellisuusvelvollisuuden rikkomisella osakkeenomistajaa tai kolmatta tahoa kohtaan. Ks. esimerkiksi Nuolima 2001, 214; Vahtera 2012, 102.

<sup>8</sup> Kyläkallio, Iirola & Kyläkallio 2003, 524.

<sup>9</sup> af Schultén 2004, 650.

<sup>10</sup> Ks. ylliraportoinnin osalta Mäntysaari 1996, 192.

<sup>11</sup> Ks. KKO 1991:25. Osakeyhtiön tilintarkastaja oli antanut todistuksen kaupparekisteriä varten varmistautumatta asianmukaisesti siitä, että osakepääoma oli maksettu. Menettelyllään tilintarkastaja oli, kun yhtiö oli merkitty kaupparekisteriin, vaikka osakepääomaa ei ollut maksettu, osaltaan aiheuttanut yhtiölle osakepääoman määrää vastaavan vahingon. Vastaavasti ratkaisussa 2001:36 osakeyhtiön osakepääomaa oli korotettu uusmerkinnällä. Osa apporttina luovutetusta omaisuudesta oli panttina osakkeenmerkit-sijän veloista ja myytiin sittemmin niiden suorittamiseksi. Hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat, jotka olivat osakepääoman korotusta ja sen maksua rekisteröitäessä vakuuttaneet ja todistaneet korotuksen tulleen kokonaisuudessaan maksetuksi, velvoitettiin korvaamaan yhtiölle apporttiamaisuuden arvottomuudesta johtunut vahinko.

Korvausvastuun edellytyksenä olevasta syy-yhteyden kriteeristä seuraa se, että tilintarkastaja ei voi joutua yleensä vastuuseen sellaisista vahingoista, jotka ovat syntyneet jo ennen kuin tarkastustehtävän suorittaminen olisi tullut aloittaa. Jos sen sijaan tilintarkastajan laiminlyönti myös itsessään on syynä siihen, että vahinko pääsee syntymään, vastaa tilintarkastaja tällöin koko vahingosta.<sup>12</sup> Esimerkiksi tilintarkastajan laiminlyönti lausua tilintarkastuskertomuksessa OYL 20:23:n, OKL 23:23:n tai AOYL 22:23:n tarkoittamasta oman pääoman menetyksestä sekä sitä koskevasta rekisteri-ilmoitusvelvollisuudesta saattaa olla omiaan synnyttämään vahinkoa yhtiön velkojalle tai maksuaikaa antavalle tavarantoimittajalle, joka on luottanut oman pääoman olemassaoloon rekisterimerkintöjen ja tilintarkastuskertomusten perusteella uutta luottoa tai lisäluottoa myöntäessään.

## Tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäinen suhde

### *Tilintarkastaja toissijaisena vahingonaiheuttajana*

Tilintarkastajan aiheuttamat vahingot ovat lähtökohdiltaan toissijaisia. Tilintarkastaja aiheuttaa vahinkoa lähinnä siten, ettei hän tarkastustoiminnassaan kiinnitä huomiota tai reagoi toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Myös tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on lähes poikkeuksetta seurausta jonkin toisen tahon, tyypillisesti yhteisön johdon, ensisijaisesti aiheuttamasta vahingosta.<sup>13</sup>

Yhteisölaeissa toimitusjohtaja ja isännöitsijä vastaavat siitä, että yhteisön kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Lisäksi hallitus vastaa siitä, että yhteisön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Kun tilintarkastajan keskeinen tehtävä on myös valvoa yhteisön johdon toimintaa, ei tilintarkastajat voi juuri koskaan olla yksinään vastuussa vahingoista, jotka syntyvät johdon vastuulle kuuluvan kirjanpidon asianmukaisuuden tai varojenkäytön järjestämisen laiminlyönneistä.

<sup>12</sup> af Schultén 2004, 652.

<sup>13</sup> Poikkeuksena tilintarkastajan vahinkoa aiheuttavan toiminnan toissijaisuudesta voidaan pitää esimerkiksi salassapitovelvollisuuden rikkomista.

Tämä heijastuu tilintarkastajan vastuuseen siten, että vaikka tilintarkastaja onkin vahinkoa aiheuttaessaan solidaarisessa vahingonkorvausvastuussa suhteessa vahingonkärsijään samalla tavalla kuin ensisijaisesti vahingon aiheuttanut taho (yhteisön johto), on asiaa arvioitava toisin vahingonaiheuttajina olevan johdon ja tilintarkastajan keskinäisessä suhteessa. Tilintarkastajan ja johdon vahingonkorvausvastuuta tarkasteltaessa onkin osattava erottaa yhtäältä vahingonaiheuttajien solidaarinen vastuu suhteessa vahingonkärsijään sekä toisaalta vastuun jakautuminen vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on yleensä vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa toissijaista suhteessa vahingon aiheuttaneeseen yhteisön johtoon.<sup>14</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohtaisesta toissijaisuudesta huolimatta tilintarkastaja voi joutua yksin vastaamaan huolimattomuudellaan aiheuttamistaan vahingoista, jos korvausta ei haeta yhteisön johdolta tai jos yhteisön johto on kykenemätön maksamaan korvausta. Se, että yhteisö, osakkeenomistaja, jäsen tai kolmas taho ei ole vaatinut vahingonkorvausta yhteisön johdolta, ei estä yhteisöä vaatimasta vahingonkorvausta tilintarkastajilta. Vahinkoa kärsinyt tarkastettava yhteisö, osakkeenomistaja, jäsen tai kolmas taho saakin vapaasti valita keneltä vahinkoa aiheuttaneista tahoista se korvausta vaatii eikä vahingonkärsijän tarvitse kiinnittää huomiota siihen, kuka on ensisijainen vahingonaiheuttaja tai miten vahingonkorvausvastuu jakaantuisi vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevissa tapauksissa on säännönmukaisesti kyse siitä, että johdon toiminta on ollut moitittavaa eikä tilintarkastajan ole kiinnittänyt tähän huomiota. Jos tilintarkastajat eivät esimerkiksi täytä velvollisuuttaan johdon toiminnan tarkastuksen osalta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, on näissä tapauksissa tilintarkastajan vastuuta pidettävä edellä selostetulla tavalla toissijaisena suhteessa johdon vastuuseen näiden keskinäisessä suhteessa, kun johto on ensisijainen vahingonaiheutta-

<sup>14</sup> Mähönen & Villa 2010, 475; Hidén 2002, 139. Ks. vastuun jakautumisesta Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 351–354.

ja.<sup>15</sup> Lisäksi tilintarkastajan valvontavelvollisuus ilmenee siten, että tilintarkastajan on varmistuttava riittävässä laajuudessa kirjanpidon oikeellisuudesta.<sup>16</sup>

Joissain tapauksissa voi poikkeuksellisesti olla kuitenkin niin, että tilintarkastaja on vahingonkorvausvastuussa laiminlyönnistä, mutta yhteisön hallitus ei, jos vahinko on aiheutunut esimerkiksi toimitusjohtajan tai isännöitsijän taloudellisten väärinkäytösten seurauksena.<sup>17</sup> Tätä voidaan perustella sillä, että tilintarkastajilla on kirjanpitoalan ammattilaisina hallituksen jäseniä parempi kyky löytää kirjanpidon virheellisyyksiä.<sup>18</sup> Hallitus voi yleensä esimerkiksi luottaa toimitusjohtajalta saamansa materiaalin oikeellisuuteen, vaikka myöhemmin osoittautuisikin, että se on virheellistä. Sen sijaan huolellisen tilintarkastajan tulisi hyvän tilintarkastustavan mukaisen tilintarkastuksen yhteydessä havaita tällaiset virheet. Näin ollen voi tilintarkastaja olla vahingonaiheuttajana suhteessa tarkastettavaan yhteisöön, vaikka yhteisön hallitus ei sitä olisi.

---

<sup>15</sup> Vahtera 2016, 10–12; Ruohonen 2016.

<sup>16</sup> KKO 1997:188. Asunto-osaakeyhtiön perustajaurakoitsijan laatiman taloussuunnitelman mukaan yhtiölle ei kuulunut vastuita kunnallistekniikan osalta. Osakkeenostajille yhtiön hallinnon luovuttamisen yhteydessä esitetyn tilintarkastajan tarkastaman taseen ja tase-erittelyn mukaan vesi- ja viemäri liittymämaksu oli maksettu, vaikka tosiasiasa siitä oli suoritettu vain ensimmäinen erä. Tositteena maksusta oli niin sanottu muistiotosite, jossa ei ollut liitteenä maksukuittia tai sen jäljennöstä. Asunto-osaakeyhtiö, joka jättesimaksusta annetun lain nojalla oli kiinteistönomistajana vastuussa maksusta, oli perustajaurakoitsijan maksukyvyttömyyden vuoksi joutunut suorittamaan sen. Kun asunto-osaakeyhtiön kirjanpitoon otettu perustajaurakoitsijan laatima muistiotosite ei ollut riittävä todentamaan maksua, tilintarkastaja oli menetellyt huolimattomasti jättäessään vaatimatta tarkempaa selvitystä maksusta. Tilintarkastaja velvoitettiin korvaamaan maksun laiminlyönnistä aiheutunut vahinko.

<sup>17</sup> Ratkaisussa KKO 1981-II-48 kysymys oli yhtiön toimitusjohtajan tekemistä väärinkäytöksistä. Hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenet vapautettiin vahingonkorvausvastuusta, koska heidän ei katsottu toimineen siten huolimattomasti, että he olisivat myötävaikuttaneet yhtiölle aiheutuneiden vahinkojen syntymiseen. Sen sijaan tilintarkastajat tuomittiin vahingonkorvausvastuuseen.

<sup>18</sup> Savela 2015, 362.



### *Tilintarkastajan mahdollisuus vaatia korvausta yhteisön johdolta regressinä*

Silloin, kun tilintarkastaja on toissijainen vahingonaiheuttaja, on vahingonkorvausvelvolliseksi joutuneella tilintarkastajalla oikeus saada maksamansa korvaus ensisijaiselta vahingonaiheuttajalta eli tyypillisesti yhteisön johdolta regressinä. Johto on yleensä velvollinen maksamaan tilintarkastajalle sen määrän, jonka tilintarkastaja on joutunut maksamaan vahingonkorvausta.

Oma kysymyksensä liittyy tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun ja yhteisön johdon vastuuvapauden suhteeseen. Toisinaan tilintarkastajalta saatetaan vaatia vahingonkorvausta sen jälkeen, kun yhteisön johdolle on myönnetty vastuuvapaus. Jos vastuuvapauspäättös on yhteisöä sitova, ei vastuuvapauden myöntänyt yhteisö voi vaatia johdolta enää vahingonkorvausta. Vastuuvapauspäättös sitoo yhteisöä silloin, kun vastuuvapauden myöntämisestä päättäneelle kokoukselle on annettu oikeat ja riittävät tiedot korvausvelvollisuuden perustana olevasta päätöksestä ja toimenpiteestä. Jos tällaisia tietoja ei ole kokoukselle annettu, voi yhteisö vaatia vahingonkorvausta yhteisön johdolta näille myönnetystä vastuuvapauspäättöksestä huolimatta. Yhteisön johdolle myönnetty vastuuvapaus ei vaikuta mitenkään tilintarkastajan vastuuseen.<sup>19</sup> Vahingonkorvausvastuuseen joutuneet tilintarkastajat voivat vaatia tarkastettavalle yhteisölle maksamaansa vahingonkorvausta regressinä yhteisön johdolta myös silloin, kun hallitukselle, toimitusjohtajalle tai isännöitsijälle on myönnetty sitovasti vastuuvapaus osuuskunnan- tai yhtiökokouksessa antamalla kokoukselle oikeat ja riittävät tiedot korvausvelvollisuuden perustana olevasta päätöksestä ja toimenpiteestä. Tämä on välttämätöntä, jotta vahingonkorvausvastuussa suhteessa vahingonkärsijään olevat tilintarkastajat voivat saada maksamansa korvauksen mahdollisesti kokonaan regressinä johdolta, jos johto on vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa ensisijainen vahingonaiheuttaja. Johto voi joutua siis vastuuvapauspäättöksestä huolimatta vahingonkorvausvastuuseen, jos vastuu toteutetaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun ja edelleen tilintarkastajan regressioikeuden kautta.

---

<sup>19</sup> Savela 2015, 153.

## Tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun vanhentuminen

Vahingonkorvauksen vaatimisen osalta on keskeistä aika, jonka sisällä vahingonkorvauskanne voidaan nostaa vahingonaiheuttajaa kohtaan. Tällöin tulee ottaa huomioon vahinkoa kärsineen oikeussuoja, jolloin kanneajan on oltava riittävän pitkä, jotta vahingonaiheuttaja saadaan vastuuseen syntyneestä vahingosta. Toisaalta aika ei saa olla niin pitkä, että se heikentää toimijoiden oikeusvarmuutta ja saattaa jopa kannustaa potentiaalista kanteen nostajaa viivyttämään vahingonkorvauksen vaatimista.<sup>20</sup> Nämä yleiset vanhentumislainsäädäntöä koskevat periaatteet näkyvät myös yhteisöoikeudellisessa vahingonkorvauksessa ja sen kanneaikoja koskevissa säännöksissä.

Kanneoikeuden vanhentumista koskevat säännökset soveltuvat sekä yhteisön nostamiin kanteisiin että niihin kanteisiin, joissa jäsen, osakkeenomistaja taikka kolmas taho on nostanut kanteen vahingonaiheuttajaa vastaan tilintarkastuslain, yhteisölain, yhteisön sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomisen perusteella. Yhteisölakien kanneaikoja koskevat säännökset vanhentumisesta eivät kuitenkaan koske sellaista vahinkoa, joka on aiheutettu rangaistavalla teolla.<sup>21</sup> Yhteisölakien osalta kanneajat on säännelty suhteellisen yhdenmukaisesti yhteisön johdon ja tilintarkastajien osalta.<sup>22</sup> Vahingonkorvauskanne on OYL 22:8, OKL 25:8:n ja AOYL 24:10:n perusteella nostettava:

- 1) hallituksen jäsentä, toimitusjohtajaa tai isännöitsijää vastaan viiden vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jona kanteen perusteena oleva päätös tehtiin tai kanteen perusteena olevaan toimenpiteeseen ryhdyttiin;

<sup>20</sup> Sillanpää & Vahtera 2011, 283.

<sup>21</sup> Ks. OYL 22:8; OKL 25:8; AOYL 24:10.

<sup>22</sup> Ainoan poikkeuksen muodostaa AOYL 24:10.1, jonka perusteella kanne on nostettava kolmen vuoden kuluessa siitä, kun vahingonkärsijä on saanut tietää tai hänen olisi pitänyt tietää vahingosta ja siitä vastuussa olevasta. Tämä saattaa lyhentää kanteen nostamiseen käytettävissä olevaa aikaa yhteisölaeissa muuten yhdenmukaisesta viiden vuoden määräajasta. Mikäli AOYL 24:10.1:ssä säädetty kolmen vuoden määräaika päättyy myöhemmin kuin AOYL 24:10.2:n viiden vuoden määräaika, sovellettavaksi tulee aikaisempi vanhenemisaika.

- 2) tilintarkastajaa vastaan viiden vuoden kuluessa siitä, kun kanteen perusteena oleva tilintarkastuskertomus, toiminnantarkastuskertomus, lausunto tai todistus esitettiin.

Vanhentumislaista poiketen yhteisölaeissa tarkoitettu kanneoikeuden vanhenemisen viiden vuoden määräaika on ehdoton eikä vahingonkärsijä voi katkaista ajan kulumista.

Kuten havaitaan, kanteen nostamisen määräaikojen alkamisen osalta yhteisölakien sääntely ei ole eri tahojen osalta identtistä. Hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän osalta määräajat alkavat kulua sen tilikauden päättymisestä, jona kanteen perusteena oleva päätös tehtiin tai kanteen perusteena olevaan toimenpiteeseen ryhdyttiin. Mikäli vastuun perusteena on johdon laiminlyönti, kyseeseen tulee se tilikausi, jolloin laiminlyönti tapahtui. Määräaikojen alkamisajankohta perustuu tehtyihin tekoihin tai laiminlyönteihin eikä siihen, milloin vahinko on tapahtunut tai milloin vahinko havaitaan. Vahingon aiheuttaneen toimenpiteen, päätöksen tai laiminlyönnin tekohetki on yleensä se ajankohta, jolloin vahingonaiheuttava teko on tullut lopulliseksi. Laiminlyönnin osalta tämä tarkoittaa, että vanhentuminen alkaa kulua siitä ajankohdasta, kun laiminlyönnillä ei ole enää merkitystä vahingon syntymiselle tai sen määrälle.<sup>23</sup> Laiminlyönnin osalta vanhenemisen alkuketkenä voidaan pitää myös ajankohta, jolloin teko olisi viimeistään tullut tehdä.<sup>24</sup> Lisäksi on erikseen huomattava, että johdon vastuun osalta vahinkoa aiheuttanut teko voi olla myös yhteisölain, sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen vastaisen päätöksen täytäntöönpanohetki, jos se on tapahtunut myöhemmin kuin itse päätös on tehty. Viiden vuoden määräaika voikin alkaa kulua vasta päätöksen täytäntöönpanohetken tilikaudesta.

Tilintarkastajan osalta määräajan kulumisen alkuketki on se ajankohta, jolloin kertomus, lausunto tai todistus esitettiin. Epäselvää on, tarkoitetaanko määräajan alkamishetkellä lausunnon toimittamishetkeä yhteisölle vai sitä hetkeä, kun tilintarkastuskertomus esitetään osuuskunnan- tai yhtiöko-

<sup>23</sup> Ks. Kyläkallio, Irola & Kyläkallio 2015a, 626–627.

<sup>24</sup> Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798.

kouksessa.<sup>25</sup> Lausunnon toimittamishetkeä voitaisiin pitää tilintarkastajan ja toiminnantarkastajan kannalta perustellumpana, koska yhtiökokouksen pitoajankohta ja lausunnon esittäminen siellä on käytännössä varsin pitkälti heidän vaikutusmahdollisuuksiensa ulottumattomissa. Tilintarkastajan lausuntojen ja todistusten osalta esittämisellä on katsottu tarkoitettavan niiden laatimista.<sup>26</sup>

Yhtäältä yhteisön johdon eli hallituksen jäsenten, toimitusjohtajan ja isännöitsijän sekä toisaalta tilintarkastajan osalta voidaan pitää ongelmana sitä, että vanhenemisaikojen alkamisajankohdat eivät ole identtisiä. Yhteisön johdon osalta vastuu vanhenee viiden vuoden kuluessa siitä, kun moitittavaa tekoa koskeva tilikausi on päättynyt. Tilintarkastajan vastuu vanhenee puolestaan viiden vuoden kuluessa kertomuksen tai lausunnon antamisesta. Kun tilintarkastaja tyypillisesti antaa tilintarkastuskertomuksensa muutaman kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä, seuraa vanhentumisäännöksistä se, että saman vahingon osalta johdon vastuu vanhenee ennen tilintarkastajan vastuun vanhenemista. Kun monesti tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on ainakin vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa toissijaista yhtiön hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän vahingonkorvausvastuuseen nähden, mahdollistaa kanneoikeuden toisistaan poikkeava ajankohta periaatteessa opportunistin, jos vahingonkorvauskanne tilintarkastajaa vastaan nostetaan sen jälkeen, kun johdon vahingonkorvausvastuu on vanhentunut, mutta ennen kuin tarkastajien vastuu on vanhentunut. Tällöin tilintarkastaja ei voisi vaatia korvausta regressinä yhteisön johdolta, koska johdon vahingonkorvausvastuu on vanhentunut.<sup>27</sup> Tilintarkastaja voinee tällöin kuitenkin tehokkaasti vedota vanhentumislain 19 §:ään, ja parhaassa tapauksessa vapautua vahingonkorvausvastuusta. Vanhentumislain 19.2 §:n mukaan, jos velalliset

<sup>25</sup> Savela 2015, 286 puoltaa hetkeä, jolloin lausunto on toimitettu yhtiölle, kun taas Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798 puoltavat määrääjän alkamishetkenä yhtiökokousta, jossa tilintarkastuskertomus esitettiin.

<sup>26</sup> Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798.

<sup>27</sup> Mahdolliseen vahingonkorvausvastuuseen varautuva tilintarkastaja voi toki nostaa ennen johdon vastuun vanhentumista varmuuden vuoksi kanteen yhteisön johtoa vastaan ennakkolisesti. Tällöin tilintarkastaja turvaisi regressioikeutensa sen varalta, että tilintarkastaja itse joutuisi vahingonkorvausvastuuseen teosta, jossa yhteisön johto on kuitenkin ensisijainen vahingonaiheuttaja.

vastaavat yhteisvastuullisesti samasta velasta ja velka vanhentuu jonkun velallisen osalta, kukin jäljelle jäävistä velallisista vastaa vain oman osuutensa suorittamisesta. Osuudet lasketaan siitä määrästä, jonka maksamiseen velalliset ovat alun perin sitoutuneet tai jonka maksamiseen heidät on määrätty. Vaikka tilintarkastaja voikin vapautua vanhentumislain 19 §:n perusteella vastuusta, ei tällaisen asetelman syntyminen erilaisten kanneaikojen seurauksena ole kuitenkaan toivottavaa.

Edellä kuvatun tilanteen estämiseksi tilintarkastajan vastuun vanheneminen tulisi sitoa yhteisön johtoa vastaavalla tavalla sitoa sen tilikauden päättymiseen, jolloin tilintarkastuskertomus, lausunto tai todistus esitettiin.

## Lopuksi

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu liittyy pääsääntöisesti jonkin toisen tahon moitittavaan toimintaan, tilintarkastaja onkin yleensä toissijainen vahingonaiheuttaja. Tästä seuraa se, että korvausvelvolliseksi joutunut tilintarkastaja on oikeutettu saamaan maksamansa vahingonkorvauksen regressinä ensisijaiselta vahingonaiheuttajalta. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun vanhenemista koskeva kanneaika tulisi muuttaa yhdenmukaiseksi yhteisön johdon eli hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän kanneaikojen kanssa. Kun yhteisön johto on yleensä tilintarkastajien ja johdon keskinäisessä suhteessa ensisijainen vahingonaiheuttaja, on epäjohdonmukaista, että tilintarkastajan kanneaika on johtoa pidempi, vaikka tilintarkastaja voineekin vedota vanhentumislain 19 §:ään vahingonkorvausvastuusta vapautumiseksi.

## Lähteet

- Airaksinen, Manne, Pulkkinen, Pekka & Rasinaho, Vesa 2010. *Osakeyhtiölaki II*. Helsinki.
- Horsmanheimo, Pasi, Kaisanlahti, Timo & Steiner Maj-Lis 2007. *Tilintarkastuslaki*. Helsinki.
- Hidén, Paulus 2002. *Listautuminen ja vahingonkorvausvastuu*. Helsinki.
- Kaisanlahti, Timo & Timonen, Pekka 2006. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu – kehitystarpeet de lege ferenda*. KTM:n julkaisuja 39/2006.

- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2003. *Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö*. Helsinki.
- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2015. *Osakeyhtiö I*. Helsinki.
- Mähönen, Jukka & Villa, Seppo 2010. *Osakeyhtiölaki III*. Helsinki.
- Mäntysaari, Petri 1996. Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus kolmanteen nähden. *DL*, 175–195.
- Nuolimaa, Risto 2001. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta erityisesti osakeyhtiöissä. Teoksessa *Tulos, normi, tilivelvollisuus*. Vammala, 213–226.
- Ruohonen, Janne 2016. *Kirjanpitäjä kavalsi rahaa – Tilintarkastajat velvoitettiin suorittamaan vahingonkorvausta lähes 70 000 euroa – oikeustapauskommentti (HO)*. Edilex lakikirjasto.
- Savela, Ari 2015. *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Helsinki.
- af Schultén, Gerhard 2004. *Osakeyhtiölain kommentaari II*. Helsinki.
- Sillanpää, Matti J. & Vahtera, Veikko 2011. *Asunto-osakeyhtiölaki käytännössä*. Helsinki.
- Vahtera, Veikko 2012. *Osakeyhtiöoikeudellinen vahingonkorvaus ja muut oikeussuojakeinot*. Turku.
- Vahtera, Veikko 2016. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu. *Oikeustieto* 2, 9–12.

## Oikeusvarmuus, ennakoitavuus ja siirtohinnoittelu

*Viljami Tenhunen*

***Artikkelin tarkoituksena on antaa kuva oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteista siirtohinnoittelun kontekstissa, sekä esitellä lyhyesti soveltamistoiminnan haasteita ja hyväksi todettuja käytäntöjä. Analyysi perustuu oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden oikeusperiaatteiden punnintaan suhteessa niiden omiin ja toisaalta niitä ympäröiviin tavoitteisiin lähinnä oikeusteorian ja oikeusdogmatiikan keinoin. Keskeisimmät tulokset ja johtopäätökset selittävät osaltaan miksi oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat korostetusti esillä siirtohinnoittelun soveltamistoiminnassa. Tähän vaikuttavat ennen kaikkea suhteellisen kapea kansallinen siirtohinnoittelusääntelyimme, mikä lisää tulkinnanvaraisuutta ja siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa, mutta myös alati kasvava kansainvälinen lähdeaineisto sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitava markkinaehtoperiaate. Kokonaisvaltaisin tapa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen on lopulta konsernin oma siirtohinnoittelun hallinta, koostuen siirtohinnoittelun analysoinnista, jatkuvasta monitoroinnista ja asianmukaisesta raportointivaatimukseen vastaamisesta.***

### Johdanto

Tämän artikkelin tarkoituksena on antaa lukijalleen kuva oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden periaatteista siirtohinnoittelun kontekstissa, sekä esitellä lyhyesti soveltamistoiminnan haasteita ja hyväksi todettuja käytäntöjä. Kyseessä on vero-oikeudellinen artikkeli, jonka aluksi käyn läpi aihepiirin ymmärtämiseksi tärkeimmät käsitteet sekä hyvin lyhyesti siirtohinnoittelun keskeisimmät oikeuslähteet. Loppuosaa kohden pyrin avaamaan sitä miksi oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat siirtohinnoittelun kohdalla korostuneesti esillä ja millä tavoin oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen voi tähdätä jo käytännön soveltamistoiminnassa. Artikkelissa esiin tuodut johto-

päätökset ovat omiani ja artikkelin lopussa esitelty lähdemateriaali saatavilla julkisista lähteistä.

Miksi siirtohinnoittelun, oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kolminaisuus on tilintarkastuksen ja arvioinnin ammattilaiselle kenties tärkeämpi kuin koskaan ennen? Ensinnäkin oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta horjuttava siirtohinnoittelun tulkinnanvaraisuus on todettu jo OECD:n siirtohinnoitteluohjeissakin, joten lähtökohta yhteensovittamiselle on haastava.<sup>1</sup>

Toiseksi, tulojen ja menojen kohdistaminen oikeaan valtioon on noussut viime aikoina julkisen keskustelun eturintamaan ja siirtohinnoittelun rooli monikansallisten yritysten sisällä tehtävien liiketoimien arkipäiväisenä regulaatioympäristönä on liittänyt sen vahvasti mukaan tähän keskusteluun. Siirtohinnoittelun sääntely on valtioille ainut tapa päästä käsiksi konsernien sisällä liikkuviin rahavirtoihin ja viime aikoina onkin nähty lukuisia hankkeita sekä OECD:n että esimerkiksi Euroopan komission ajamina, joiden keskeisenä elementtinä on ollut siirtohinnoittelun sääntelyn kehittäminen. Kyseiset hankkeet ovat johtaneet muutoksiin myös kansallisessa lainsäädännössämme keskittyen tällä erää uusiin siirtohinnoittelun dokumentointisääntöihin sekä automaattiseen tietojen vaihtoon eri valtioiden veroviranomaisten välillä<sup>2</sup>.

Yrityksille siirtohinnoittelun sääntelyn kehitys on tarkoittanut mittavaa määrää uutta ohjeistusta, jota vasten niiden on peilattava toimintaperiaatteitaan. Ennakoitavuus ja oikeusvarmuus muuttuvassa toimintaympäristössä, kasvavan lähdeaineiston sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitavan markkinaehtoperiaatteen ympäröimänä ovat haastava yhdistelmä, joka aiheuttaa painetta niin kansalliselle sääntelylle kuin soveltamistoiminnallekin.

## Keskeiset käsitteet

Koska artikkeli käsittelee vero-oikeudellisia kysymyksiä siirtohinnoittelun kontekstissa, on tutkimuksen sujuvan seuraamisen mahdollistamiseksi syytä esitellä lyhyesti muutamia siirtohinnoitteluun läheisesti liittyviä käsitteitä. Seuraavilla käsitteiden määrittelyillä ei pyritä artikkelin kannalta merkityk-

<sup>1</sup> OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises 2010, 133.

<sup>2</sup> Ks. lisää HE 142/2016 vp ja HE 203/2016 vp.



sellisiin linjanvetoihin, vaan niiden tehtävänä on ainoastaan avata lukijalle nyt käsiteltävää toimintakenttää.

*Siirtohinnoittelu.* Siirtohinnoittelun käsite tiivistettynä tarkoittaa *etuyhteydessä* olevien yritysten välisten liiketoimien, eli transaktioiden hinnoittelua verotuksen näkökulmasta<sup>3</sup>. Liiketoimia voivat tällöin olla esimerkiksi tavaramerkin käyttöoikeuden luovutus korvausta vastaan, konserninsisäisen hallintopalvelun myynti tai vaikkapa valmisteen myynti tehtaalta toisessa valtiossa sijaitsevalle jälleenmyyjälle. Näkökulma on verotuksellinen sen vuoksi, ettei etuyhteyserityksillä välttämättä olisi intressiä myydä palvelua tai tuotetta *markkinaehtoperiaatteen* mukaisella hinnalla, mutta osapuolten sijaintivaltioilla sen sijaan on fiskaalisessa mielessä intressiä vaatia markkinaehtoisien korvauksen jakoa näiden osapuolten välille. Tämän vuoksi siirtohinnoittelu on nimenomaan verotuksellisessa mielessä oikean hinnan määrittämistä.

*Etuyhteydasema.* Euyhteydaseman määrittely vaihtelee jonkin verran valtioiden välillä. Liiketoimen osapuolet ovat verotusmenettelylain<sup>4</sup> 31 §:n mukaan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolesa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Pykälän mukaan osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolesa silloin, kun:

1. se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
2. sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
3. sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
4. sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolesa.

*Markkinaehtoperiaate.* OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvän periaatteen mukaan etuyhteystilanteissa olevien yritysten tulee liiketoimis-

<sup>3</sup> Ks. esim. Karjalainen & Raunio 2007, 14; Jaakkola et al. 2012, 21.

<sup>4</sup> Laki verotusmenettelystä 1558/1995, VML.

saan noudattaa ehtoja, joita vastaavassa tilanteessa olevat riippumattomat yritykset olisivat soveltaneet.<sup>5</sup> Markkinaehtoperiaatteen ydin on siis liiketoimien vertailukelpoisuudessa riippumattomien ja etuyhteysasemassa olevien yritysten välillä, jolla varmistetaan verotettavan tulon kertyminen siihen valtion, johon se ilman yritysten keskinäisiä intressejä olisi kertynyt.

### *Keskeisimmät oikeuslähteet*

Kansainvälisellä tasolla siirtohinnoittelun pelisäännöille luo pohjan OECD:n malliverosopimusten mukaan laaditut valtioiden väliset verosopimukset, joiden tulkinnassa hyödynnetään OECD:n tuottamia tulkintalähteitä, kuten malliverosopimuksen kommentaaria ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen tulkintoja markkinaehtoperiaatteesta<sup>6</sup>. Verosopimuksissa luodaan oikeuksia myös valtioiden suorittamille siirtohinnoitteluvoimavaroille, verovelvollisen vaatimalle vastaoikaisuille sekä verosopimuksen tulkintaristiriitojen ratkaisemiseen tähtäävälle keskinäiselle sopimusmenettelylle.

OECD:n julkaisema siirtohinnoitteluohje on itsessään muodostunut kansainväliseksi standardiksi, joka on toiminut perustana myös lukuisten valtioiden siirtohinnoittelua koskevalle lainsäädännölle ja sen tulkinnalle<sup>7</sup>. Alkuperäisestä siirtohinnoitteluohjeesta on julkaistu päivitetty versio vuonna 2010, jonka lisäksi vuonna 2013 alkanut OECD:n Base Erosion and Profit Shifting -projekti (”BEPS-projekti”) on tuottanut mittavan määrän uutta ohjeistusta 15 avainkysymyksensä ympärille, osan raporteista päivittäessä vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjetta<sup>8</sup>.

Eurooppalaisesta perspektiivistä katsottuna OECD:n lisäksi myös Euroopan Unioni, etenkin Euroopan komission ja tätä tukemaan perustetun European Transfer Pricing Forumin kautta, on aktiivinen toimija siirtohinnoittelun alalla. OECD:n BEPS-projektin myötä myös Euroopan Unionin

<sup>5</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 190.

<sup>6</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010 ja OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.

<sup>7</sup> HE 107/2006 vp, 3, Karjalainen & Raunio 2007, 38; Jaakkola et al. 2012, 46.

<sup>8</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

aktiivisuus on jälleen lisääntynyt, mistä viimeisimpänä osoituksena on maakohtaista raportointia koskeva EU-direktiivi 2016/881/EU.

Nykyinen kansallinen siirtohinnoittelusääntelyimme rakentuu verotusmenettelylain kolmen pykälän, eli 14 a–e §:n sekä 31 §:n ja 32 §:n ympärille. VML 14 a § sisältää määräykset siirtohinnoitteludokumentaation laatimiselvollisuudesta ja laatimiselvollisten piiristä ja vastaavasti VML 14 d § verotuksen maakohtaisen raportin laatimisesta. VML 14 §:n momentit b, c ja e sisältävät säännökset kyseisten dokumenttien sisällöstä sekä esittämisestä. VML 31 § koskee siirtohinnoitteluoikaisua ja sisältää myös etuyhteysyrityksen määritelmän. Verotusmenettelylain yleinen veronkorotuksia sääntelevä pykälä on 32 §, jonka 4 momentiksi on lisätty siirtohinnoittelua koskevan selvityksen laiminlyöntiperuste sekä 5 momentiksi verotuksen maakohtaista raportointia koskeva kohta<sup>9</sup>.

Kansalliset siirtohinnoittelupykälämme ovat kokeneet osittaisen uudistuksen vain hetki sitten, kun eduskunta hyväksyi vuoden 2016 lopussa niitä koskevan hallituksen esityksen HE 142/2016. Lakimuutosten taustalla ovat jo edellä esiin tuodut BEPS-raportit ja näiden osalta päivittyneet OECD:n siirtohinnoitteluohje sekä EU-direktiivi 2016/881/EU. Muutokset koskivat pykälää 14 b §, minkä lisäksi lakiin lisättiin uudet momentit 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään uusi 5 momentti (siirtäen momentit 5 ja 6 momenteiksi 6 ja 7). Maakohtainen raportointi astui voimaan tilikaudelta 2016 lähtien ja muutettuja dokumentointisäännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran vuonna 2017 alkaviin verovuosiin.

Siirtohinnoittelun keskeisimmät oikeuslähteet ovat siis laaja-alainen otos kansainvälisiä verosopimuksia, kansallista lainsäädäntöä sekä kansainvälisten toimijoiden, kuten OECD:n ja Euroopan unionin, julkaisemia ohjeita ja raportteja. Soveltamistoiminnan kannalta kenttä on hyvin mielenkiintoinen, vaatien samalla yrityksiltä laaja-alaista selontottovelvollisuutta.

---

<sup>9</sup> Momenttien 4 ja 5 lisääminen ei kuitenkaan tarkoita muiden VML 32 §:n momenttien rajautumista pois siirtohinnoittelun osalta.

## Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus siirtohinnoittelussa

Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus linkittyvät yleisesti ottaen vero-oikeuteen ja edelleen siirtohinnoitteluun ennen kaikkea perustuslain (Suomen perustuslaki 731/1999, PL) oikeusvaltioperiaatteen (PL 2 §) sekä yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista päättämisen (PL 80 §) kautta. Oikeusvarmuuden periaatteen keskeisenä sisältönä voidaankin pitää juuri oikeusjärjestyksen ja siihen perustuvan päätöksenteon ennakoitavuuden vaatimusta. Tämä tarkoittaa että lainsäädännön ja sitä noudattavan soveltamistoiminnan on kummankin oltava riittävän täsmällisiä, jotta oikeussubjektit voivat selkeästi ymmärtää näistä seuraavat oikeutensa ja velvollisuutensa.<sup>10</sup>

Täsmällisen lainsäädännön ja siihen linkittyvän ennakoitavuuden lisäksi oikeusvarmuuden periaatteeseen on katsottu kuuluvan myös saavutettujen oikeuksien suoja, taannehtivien oikeusvaikutusten kielto sekä ymmärrettävän kielen vaatimus<sup>11</sup>. Vertailun vuoksi valtiovarainministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiossa periaatteita kuvataan seuraavasti:

”Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että veroratkaisu on lainmukainen ja että verovelvollinen on voinut ennustaa ratkaisun sisällön. Veropäätösten ennustettavuus on olennainen osa oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuuden toteutumiseen vaikuttaa merkittävästi lainsäädäntötekniikka. Yksityiskohtaisten säännösten katsotaan yleensä parantavan verotuksen ennustettavuutta, kun taas yleisluontoisten periaatteiden varaan luodut säännökset aiheuttavat tulkintaongelmia ja vähentävät siten ennustettavuutta.”<sup>12</sup>

Oikeuden syvätasoon kuuluvan oikeusvarmuuden periaatteen tarkemman jaottelun osalta tukeudun oikeusvarmuudesta väitelleen Helsingin yliopiston professori Juha Raition nk. aarniolaiseen näkemykseen, jossa oikeusvarmuus jakaantuu muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, 180; Laakso et al. 2006, 344; sekä esim. PeVL 51/2010 vp, 2; PeVL 20/2008 vp, 2.

<sup>11</sup> Raitio 2001, 314; Lainkirjoittajan opas 2013, 180.

<sup>12</sup> Valtiovarainministeriön työryhmämuistio 4/2006, 17.

<sup>13</sup> Raitio 2001, 314; Raitio 2012, 403. Ks. myös esim. Raitio 2012, 404–406.

## *Muodollinen oikeusvarmuus*

Raition formuloinnin mukaisesti muodollinen oikeusvarmuus koostuu eritoten oikeusturvaodotuksen toteutumisesta ja mielivallan sekä takautuvan ja ennakoimattoman lainkäytön estämisestä. Samalla muodollisen oikeusvarmuuden toteutuminen edellyttäisi, että soveltajalla olisi käytössään selkeä säädöshierarkia ja säännösten pitäisi pystyä ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan. Esimerkiksi perustuslakivaliokunta on yleisellä tasolla huomauttanut, että verolakeihin sisältyvä oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen. Valiokunnan mukaan taloudellisilla toimijoilla on lisäksi oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan.<sup>14</sup>

Aiemman kansallisen siirtohinnoittelun sääntelyä koskevan uudistuksen kohdalla tuotiin esille, että kyseessä oli pääosin jo voimassa olleiden siirtohinnoitteluperiaatteiden tuominen säännöksiin<sup>15</sup> ja dokumentaatioisäntöjä lukuun ottamatta uusilla lainkohdilla ei mitään ilmeisimminkään ollut tarkoituksena tehdä radikaaleja ohjaavia muutoksia vallinneeseen verotuskäytäntöön. Menettelyn ennakoitavuuden toteutumista toivottiinkin jo valtiovarainvaliokunnan käsittelyssä, kun muistioon kirjattiin valiokunnan pitävän ”ensiarvoisen tärkeänä sitä, että lain soveltamisessa löydetään yhtenäiset ja helposti ennakoitavat menettelytavat.”<sup>16</sup> Käytännön soveltamistoiminnan lähdettyä liikkeelle ennakoitavuudesta esitettiin kuitenkin niin negatiivisia kommentteja, että verohallinto päätti aikanaan puolustautua asiassa lehdistötiedotteen avulla<sup>17</sup>.

Myös säännösten taannehtivuus on siirtohinnoittelun kohdalla läsnä, kun Korkeimman hallinto-oikeuden omaksuman ratkaisulinjan mukaisesti

<sup>14</sup> PeVL 1/2009 vp., 2; Lainkirjoittajan opas 2013, 406. Perustuslakivaliokunnan käytännöstä ks. esim. PeVL 39/2006 vp, 2.

<sup>15</sup> Ks. esim. HE 107/2006 vp, 3 ja 11.

<sup>16</sup> VaVM 22/2006 vp, 7.

<sup>17</sup> Ks. Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014 ja esim. Haapaniemi 2013, 33–34; Linna-  
kangas, Helminen & Juusela 2014; Helsingin Sanomat 16.01.2014; Helsingin Sanomat  
8.3.2014; Talouselämä 6.3.2014.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen<sup>18</sup>. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta on ongelmallista, kuinka ja missä määrin verovelvollinen pystyy varmistumaan uusien ohjeen kohtien taannehtivasta vaikutuksesta. Vastaaviin tilanteisiin tullaan törmäämään luultavasti myös tulevaisuudessa, sillä verohallinto linjasi etteivät siirtohinnoitteluohjeiden vuonna 2015 muutetut kohdat sisällä *perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia* suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen ensimmäiseen lukuun<sup>19</sup>.

Selkeyteen ja ennakoitavuuteen liittyen haasteellisiksi ovat muodostuneet esimerkiksi verotusmenettelylain 14 a §:n pienen ja keskisuuren yrityksen raja-arvot sekä riippumattomuutta kuvaavat omistus- ja sidosyhteyksimääritelmät, jotka vaikuttavat siihen, onko yhtiö velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation<sup>20</sup>. Pykälässä ei esimerkiksi lue, että mikäli raja-arvoista työntekijöiden määrä, tai sekä liikevaihto että taseen loppusumma, ylittävät raja-arvot kahtena tilikautena peräkkäin, on vasta jälkimmäiseltä tilikaudelta (ei siis jo ensimmäiseltä) laadittava dokumentaatio. Pykälästä ei myöskään ilmene, ettei pelkän liikevaihtorajan tai taseen loppusumman ylittäminen kahtena(-kaan) peräkkäisenä tilikautena vaikuta dokumentointivelvollisuuteen. Nämä asiat löytyvät vasta pykälässä viitatuista komission suosituksesta 2003/361/EY. Vaikka pykälässä asetetut raja-arvot ovatkin *täsmällisiä ja tarkkarajaisia*, eikä säännöksen perusteella viranomaiselle jää käytännössä juurikaan *barkintavaltaa*, on säännös kokonaisuutena ottaen vaikeaselkoinen. Tähän kiinnittivät aikanaan huomiota myös jo valtiovarainvaliokunnassa kuullut asiantuntijat<sup>21</sup>.

Soveltamistoiminnan kannalta merkittävä käsitteellinen lainsäädännön puute on erillisyyhtiöperiaatteen poisjättäminen verotusmenettelylain säännöksistä, vaikka kyseinen periaate useimmista Suomen solmimista verosopimuksista löytyykin. Nykyisessä tilanteessa tehokkaana oikeussäätönä voimassa

<sup>18</sup> Esim. vuosikirjapäätös KHO:2013:36.

<sup>19</sup> Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015.

<sup>20</sup> Jaakkola et al. 2012, 32–34.

<sup>21</sup> VaVM 22/2006 vp., 3.

olevan erillisyyhtiöperiaatteen oikeudellinen perusta lepää ainoastaan verosopimuksissa sekä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2010:73.

### *Faktuaalinen oikeusvarmuus*

Faktuaalisen oikeusvarmuuden pohdinnan taustalla on erityisesti oikeusrealistisia metodeja ja perustavanlaatuisena kysymyksenä ovatko oikeusnormit päteviä ja tehokkaita. Yksi tapa lähestyä tätä on Aulis Aarnion muotoilema, Jerzy Wróblewskin klassista oikeuden voimassaolon kolmijakoa hyödyntävä esitystapa, jossa oikeussäännön pätevyys riippuu sen systeemisdonnaisesta voimassaolosta ja tehokkuus taas sen tosiasiallisesta voimassaolosta<sup>22</sup>. Aarnion mukaan oikeusnormi on tehokas yhteiskunnassa silloin ja vain silloin, kun kansalaiset säännönmukaisesti noudattavat sitä käyttäytymisessään. Aarnio täsmentää vielä ajatustaan todeten säännönmukaisuuden merkitsevän, että jos joku joutuu suorittamaan käyttäytymistään koskevan valinnan, on todennäköistä, että hän valitsee normin mukaisen käyttäytymistavan.<sup>23</sup>

Tosiasiallisen vaikutuksen määrittämisessä johtoa voidaan edelleen hakea esimerkiksi Jani Wackerin väitöskirjasta<sup>24</sup>, jonka mukaan tosiasiallisen velvoittavuuden tunne yleisesti ottaen perustuu:

- a. moraaliluonteiseen käsitykseen siitä, että oikeussäännöksiä on noudatettava tai
- b. haluun välttää oikeussäännöksen rikkomisesta seuraavia haittaseurauksia tai
- c. molempiin edellä mainittuihin motiiveihin.<sup>25</sup>

Tosiasiallisiksi oikeussäännösten vaikutuksiksi Wacker nimeää ne oikeussääntelyn seuraukset, jotka aiheuttavat jonkin muutoksen ihmisten käyttäytymisessä tai toiminnassa.<sup>26</sup> Wackerin teesejä OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen sovellettaessa ja ohjeen merkittävyyttä peilaten niiden voidaan sanoa tuottavan tosiasiallisen sitovuuden kokemuksen, vaikka ne eivät esimerkiksi Suomen

<sup>22</sup> Aarnio 1982, 42–43.

<sup>23</sup> Aarnio 1982, 50.

<sup>24</sup> Ks. esim. Wacker 2009, 30.

<sup>25</sup> Wacker 2009, 7–8.

<sup>26</sup> Wacker 2009, 9–10.

oikeuslähdeopin mukaan varsinaisia oikeusnormeja olekaan. Näin eritoten siksi, koska verovelvollinen tietää veroviranomaisten noudattavan tarkasti näitä ohjeita ja jonka vuoksi verovelvollisen oma noudattamatta jättäminen johtaisi luultavasti virheellisen siirtohinnoittelun vuoksi sanktioon. Edelleen ohjeiden voidaan katsoa viranomaisia ohjaavan vaikutuksensa vuoksi olevan luonteeltaan myös *tehokkaita*. Tätä kantaa tukee esimerkiksi se, että verohallinnon soveltamiskäytännön lisäksi myös tuomioistuimet ovat todenneet ohjeet merkittäväksi tulkintalähteeksi, jonka vuoksi ohjeilla voidaan katsoa olevan myös rajatusti välillistä oikeudellista sitovuutta.

Oikeusvarmuuden kannalta tämä saattaa tietyissä tilanteissa olla ongelmallista, kun tosiasiallinen sitovuuden kokeminen ei kuitenkaan riitä nostamaan ei-oikeudellisia ohjausvälineitä voimassaoleviksi, tuomaria velvoittaviksi oikeusnormeiksi. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden tehokkuuskaan ei ole aukotonta, joka sekin tekee sovelletusta käytännöstä epäjohton mukaisemman ja vaikeammin ennakoitavan. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO:2014:119 mukaan liiketoimen uudelleenluonnehdinta (vastaten nykyisten OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkoittamaa ”liiketoimen sivuuttamista”) ei ole Suomessa toimenpiteenä mahdollinen markkinaehtoperiaatetta koskevaan VML 31 §:ään perustuen, vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sivuuttamisen mahdollistavatkin<sup>27</sup>. Sinänsä molemmin puolin hyväksytyjen ohjeiden mukaan toimiminen ei vielä takaa molemmin puolin hyväksyttävää lopputulosta.

### *Aineellinen oikeusvarmuus*

Sekä aineellinen oikeusvarmuus että siihen liittyvä hyväksyttävyyden arviointi sisältävät arvolatautuneen ja subjektiivisen arvioinnin mahdollistavan elementin, jonka kriteereitä ei oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voida rajata kovinkaan tarkasti.<sup>28</sup> Aarnion mukaan oikeudellinen ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden asiaan vaikuttavien perusteiden

<sup>27</sup> Ks. lisää esim. Isomaa-Myllymäki 2016, 475–487.

<sup>28</sup> Raitio 2012, 407–408.



välillä – kysymys on lain soveltamisesta tavalla, joka on yleisesti hyväksyttävissä.<sup>29</sup>

OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus ei sisällä säännöksiä, pykäläiä tai momentteja, vaan aukikirjoitettuja kuvauksia erilaisista toimintatavoista ja niihin liittyvistä edellytyksistä erilaisissa tilanteissa. Tämän vuoksi OECD:n siirtohinnoitteluohje eroaa jonkin verran perinteisemmästä vero-oikeudellisesta lähdemateriaalista ja on jo lähtökohdiltaan herkempi tulkinnoille. Yleisellä tasolla ohje eittämättä lisää siirtohinnoittelun kohtelun ennakoitavuutta eri valtioiden välillä, mutta ratkaiseva merkitys muodostuu lopulta tämän laajan aineiston tulkinnasta. Valtioiden kilpaillessa verotuloista rationaalinen päätösten perustelu nousee keskeisimmäksi tekijäksi ratkaisujen hyväksyttävyyttä analysoitaessa.

Hyväksyttävyyden ja perustelujen osalta yhdeksi nostoksi soveltamistoiminnasta voidaan mainita verohallinnon antamat prosenttiperusteiset veronkorotukset, jotka on annettu varsinaisten siirtohinnoitteluoikaisujen lisäksi. Korkein hallinto-oikeus on tapauksessaan KHO:2014:33<sup>30</sup> todennut, hallituksen esitykseen viitaten, että mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan pyrkineensä markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei VML 32 § 3 momentin mukaista prosenttiperusteista sanktiota voida määrätä, vaikka siirtohinnoitteluoikaisu toimitettaisiinkin. Käytännön soveltamistoiminnasta on kuitenkin huomautettu, että verohallinnolla on ollut tapana määrätä siirtohinnoitteluoikaisutapauksissa veronkorotusta noin viisi prosenttia lisätystä tulosta<sup>31</sup>, vaikka prosenttiperusteinen veronkorotus lain mukaan edellyttäisi *tieten tai törkeästä huolimattomuudesta* annettua olennaisesti vääriä veroilmoitusta tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavaa ilmoitusta. Verotuskäytännössään verohallinto ei kuitenkaan ole arvioinut yrityksen menettelyä tai varsinkaan sen moitittavuutta, vaan määrännyt prosenttiperusteisen veronkorotuksen, mikäli verotettavaan tuloon tehty oikaisu on ollut euromääräisesti suuri.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> Aarnio 1982, 19–20.

<sup>30</sup> Ks. myös KHO:2013:36.

<sup>31</sup> Tax Express 8/2014; Jaakkola et al. 2012, 38.

<sup>32</sup> Tax Express 8/2014.

Päätösten hyväksyttävyyteen liittyvä mielenkiintoinen tilastotieto on, että vuosina 2010–2016 verohallinnon siirtohinnoittelupäätöksistä tehtyihin valituksiin on saatu yhteensä 21 tuomioistuinten ratkaisua. Näistä oikeusassteissa säilyi kokonaan verohallinnon päätöksen mukaisina 53 prosenttia, 33 prosenttia pysyi osittain ja 14 prosenttia kumoutui kokonaan.<sup>33</sup> Jako ilmentää verrattain hyvin siirtohinnoittelun luonnetta tulkinta-alttiina kohteena, jossa hyväksyttävä lain soveltaminen ja rationaalinen päätösten perustelu ovat keskeisessä asemassa.

### Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden varmistaminen viranomaisprosessilla

Lähtökohtaisesti oikeusvarmuutta voidaan hakea joko ennakolta erilaisilla ennakkoratkaisuilla tai niitä muistuttavilla toimilla, tai jälkikäteen kansallisen valitustien tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen tähtäävien neuvottelujen kautta.

Kansallisella tasolla siirtohinnoittelukysymysten ennakkollinen käsittely verohallinnon kanssa voi tapahtua joko epämuodollisesti tai muodollisesti. Verohallinto itse tarjoaa mahdollisuutta aloittaa *ennakkollinen (epämuodollinen) keskustelu* verohallinnon kannan selvittämiseksi. Yrityksen itsensä lisäksi aloite näihin keskusteluihin voi tosin tulla myös verohallinnon puolelta, esimerkiksi säännönmukaisen verotuksen tietojen perusteella tehdyn riskiarvioinnin tai mediaseurannan kautta.<sup>34</sup> *Ennakkoratkaisu* sen sijaan on VML 85 §:n mukainen verohallinnon sitova kannanotto verotusasiaan, jota haetaan vapaamuotoisella, mutta kirjallisella hakemuksella. Tämä päätös on maksullinen.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta on huomattava, että ennakkoratkaisu sitoo vain kotimaista veroviranomaista, mikä on vain kolikon toinen puoli rajat ylittävien liiketoimien ollessa kyseessä. Ennakollisella keskustelulla sen sijaan ei ole lainkaan oikeudellista sitovuutta, joskin periaatteellisella tasolla esimerkiksi luottamuksen suoja on korostetusti läsnä.

<sup>33</sup> Verohallinnon tiedote 15.8.2016.

<sup>34</sup> Verohallinnon tiedote 15.8.2016.

Kansallisen tason lisäksi yrityksillä on myös mahdollisuus tehdä hakemus siirtohinnoittelun ennakkohintasopimuksen tekemisestä (*Advance Pricing Agreement, APA*), vaikka nykyinen Suomen verolainsäädäntö ei tätä pykälän muodossa vielä tunnistaakaan. Kansallisen sääntelyn puuttuessa hakemusvaiheessa nojaututaan osapuolten valtioiden väliseen verosopimukseen. Sopimusta haetaan neuvottelemalla joko kahden tai useamman valtion edustajien kanssa ja saavutettu ratkaisu sitoo osapuolia määräajan. APA-neuvottelujen kesto on osapuolista riippuen yleensä puolesta vuodesta yli vuoteen, ilman prosessin aloittamiseen vaadittavaa taustatyötä ja hakemuksen valmistelua.

Mikäli siirtohinnoittelun osalta on jo ajaututtu erimielisyyksiin, on valittavana kaksi väylää; kotimainen valitus- ja oikeusprosessi, jossa tavoitteena on tehdyn oikaisun peruminen, sekä MAP/Arbitraatio-prosessi, jossa tavoitteena on kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen poistaminen.

*Kotimainen valitus- ja oikeusprosessi* rakentuu pääasiassa Oikaisulautakunta–Hallinto-oikeus–Korkein hallinto-oikeus-polun varaan. Korkeimman hallinto-oikeuden antamalla valitusluvalla tapaukselle voidaan hakea myös niin kutsuttua ennakkopäätösluonneta, jolloin oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan valittaa suoraan Korkeimpaan hallinto-oikeuteen. On tärkeää huomata, että kotimainen valitusprosessi saattaa eri valitusasteineen kestää useita vuosia.

*Mutual Agreement Procedure (MAP)* -prosessissa siirtohinnoitteluoikaisun osapuolina olevien valtioiden viranomaiset neuvottelevat tehdyn oikaisun vaikutuksesta ja mahdollisesta toisen valtion vastaοikaisusta kyseessä olevien etuyhteisyriytysten verotettavaan tuloon. MAP-prosessin aloittaminen edellyttää valtioiden välille voimassa olevaa verosopimusta, joka sisältää OECD:n malliverosopimuksen artiklaa 25 vastaavan kohdan prosessin perustaksi. Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä neuvottelut on mahdollista aloittaa myös arbitraatiosopimuksen perusteella.<sup>35</sup>

*Arbitraatioprogressi* on Euroopan unionin arbitraatiosäädösten alainen MAP-prosessi, jossa osapuolet sitoutuvat ratkaisun löytämiseen kahden vuoden määräajassa. Mikäli tässä epäonnistutaan, alkaa arbitraatiosopimuksen mukainen neuvottelu, jonka hoitaa jäsenmaiden viranomaisten sijasta heidän

<sup>35</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, 202; Jaakkola et al. 2012, 29.

asettamansa neuvoa-antava toimikunta. Toimikunnalla on kuusi kuukautta aikaa antaa lausunto siitä, onko markkinaehtoisuudesta poikettu ja kuinka paljon. Toimikunnan päätös on jäsenvaltioiden veroviranomaisia sitova.<sup>36</sup>

## Siirtohinnoittelun onnistunut hallinta

Arkipäiväisin ja kokonaisvaltaisoin tapa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden lisäämiseen on lopulta konsernin oma siirtohinnoittelun hallinta, koostuen siirtohinnoittelun analysoinnista, jatkuvasta monitoroinnista ja asianmukaisesta raportointivaatimuksiin vastaamisesta.

Siirtohinnoittelun toteuttamiseksi konsernilla tulee olla (etukäteen määritetty) siirtohinnoittelumalli, jonka tulee vastata konsernin operatiivista toimintamallia. Suurimmat siirtohinnoittelua koskevat riskit aiheutuvat tilanteissa, joissa siirtohinnoittelumallia ei ole mietitty, toiminta on muuttunut mallin valitsemisen jälkeen, tai valittua mallia ei ole noudatettu. Liiketoiminnan tulos tai -tappio ja näitä muokkaavat riskit eivät saa kerääntyä yhtiöön, joka ei tosiasiallisesti kerrytä näitä tuloja tai kanna vastuuta / pääätä näistä riskeistä. Tämä on tärkeää huomioida myös puhtaasti kotimaisessakin toiminnassa.

Koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, nousevat siirtohinnoittelun dokumentointi ja muu asiassa annettava selvitys aivan keskeiseen asemaan. Siirtohinnoittelumallin onnistuneen valinnan lisäksi keskeinen siirtohinnoittelun hallintaan liittyvä tekijä onkin sen dokumentoiminen, joka toimii käytännössä pohjana myös siirtohinnoittelutarkastuksen alkaessa.

Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoittelu-oikaisuja vastaan ja näin vähentää liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Toisaalta dokumentoinnin tarkoituksena on lisätä veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuut-

---

<sup>36</sup> 90/436/EEC; Jaakkola et al. 2012, 58–59.

ta.<sup>37</sup> Suomessa dokumentaatio on lähtökohtaisesti laadittava verovuoden aikana tehdyistä etuyhteysliiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista. Siirtohinnoittelun dokumentointi ja raportointi rakentuvat tulevaisuudessa BEPS-projektin esittelemän kolmijakoisen mallin ympärille myös Suomessa, eduskunnan hyväksyttyä hallituksen esityksen HE 142/2016 ja sen sisältämät muutokset VML:ään. Nämä kolme tasoa ovat:

1. koko konsernia koskevat tiedot ("*masterfile*"),
2. tietyssä maassa sijaitsevaa verovelvollista yhtiötä koskevat tiedot ("*local file*"), sekä
3. maakohtaiset, taloudellisiin seikkoihin liittyvät tiedot niistä valtioista ja oikeusalueista, joissa kansainvälisellä yrityksellä on toimintaa ("*country-by-country report*").

Dokumentoinnin pääasiallinen tarkoitus on etuyhteydessä tehdyn liiketoimen markkinaehtoisen hinnoittelun todentaminen, joka edellyttää tämän liiketoimen ehtojen *vertailua* riippumattomien osapuolten välisten liiketoimien ehtoihin (vertailuarviointi).<sup>38</sup> Vertailuarviointi taas edellyttää vertailutietoa, jonka etsimisellä ja keräämisellä on katsottu olevan vaikutusta myös mahdollisiin verokorotuksiin (ks. jo aiemmin mainittu vuosikirjapäätös KHO:2014:33).<sup>39</sup> Yleisimmät tavat vertailutiedon etsimiselle ovat sisäisen tai ulkoisen vertailukelpoisen hinnan identifointi, vertailu käyttäen yhtiö- tai liiketoimikohtaisia taloudellisia tunnuslukuja sekä erilaiset valuaatiot.

Ylätasolla liikuttaessa onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan voidaan siis katsoa kuuluvan konsernin toimintaa vastaavan siirtohinnoittelumallin valinta, hinnoittelun markkinaehtoisuutta tukevan vertailutiedon etsiminen sekä siirtohinnoittelumallin ja vertailutiedon dokumentointi.

<sup>37</sup> HE 107/2006 vp., 12–13.

<sup>38</sup> Verohallinnon muistio, Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.

<sup>39</sup> Myös hallituksen esityksessä todetaan, että mikäli "verovelvollinen osoittaa, että hän on pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei sanktiota määrätä, vaikka siirtohinnoitteluokaisu toimitettaisiinkin." Ks. HE 106/2006 vp, 20. myös KHO viittasi ratkaisussaan kyseiseen hallituksen esityksen kohtaan.

## Yhteenvedo ja johtopäätökset

Siirtohinnoittelua koskevan ja sääntelevän, eräänlaisen muuta verolainsäädäntöä täydentävän kansallisen normiston tavoitteena on varmistaa, että viranomaisella on lainsäädäntöön turvaava toimivaltaperuste. Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Kansallinen siirtohinnoittelusäätelymme on jokseenkin kapea, mikä ei sinänsä vielä vaaranna oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, mutta kuten edellä on tuotu esille, lisää tulkinnanvaraisuutta ja siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa. Tämän lisäksi muuttuva toimintaympäristö, kasvava lähdeaineisto sekä jo lähtökohtaisesti vaikeasti kvantifioitava markkinaehtoperiaate luovat siirtohinnoittelulle haastavan yhdistelmän, jossa oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat korostetusti esillä.

Lähestyin aihetta Raition (2011) oikeusvarmuuden kolmijakoisen määritelmän avulla, jossa *muodolliseen oikeusvarmuuden* alueella liikuttaessa esimerkiksi VML 14 a § saattaa epäselvyydessään johtaa verovelvollisen kannalta ennakoimattomaan dokumentointivelvollisuuteen. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamista koskeva Korkeimman hallinto-oikeuden omaksuma ratkaisulinja, jonka mukaan ohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen, on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta haastava.

*Faktuaaliseen oikeusvarmuuteen* kuuluva siirtohinnoittelun oikeussäätöjen pätevyuden ja tehokkuuden analysointi indikoi, että osapuolille käytännössä osoitettujen ohjeiden mukaisesti toimiminen ei kuitenkaan aina tuota toivottua lopputulosta. Tähän vaikutti ennen kaikkea OECD-ohjeistuksen luonne, joka laajuutensa ja suhteellisen avoimien määrittelyjen johdosta mahdollistaa joissakin tapauksissa hyvinkin erilaiset tulkinnat. Tulkintahaasteiden lisäksi ohjeistus saattaa tietyissä tilanteissa olla ristiriidassa kansallisen, sitovan oikeudellisen lähdeaineiston kanssa.

*Aineelliseen oikeusvarmuuden* perspektiivistä katsottuna oikeudellinen ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden asiaan vaikuttavien perusteiden välillä, jolloin aineellisessa oikeusvarmuudessa on ennen kaikkea kysymys lain soveltamisesta tavalla, joka on yleisesti hyväksyt-

tävissä. Keskustelu aggressiivista veronkorotuksista ja oikeusasteissa noin 50 prosenttisesti pintansa pitäneistä verohallinnon päätöksistä viittaisivat suhteellisen tiukkaan ja ehkä jopa hieman kokeilevaan soveltamislinjaan.

Lopuksi kävin läpi tekijöitä, jotka vaikuttavat onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan ja oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden saavuttamiseen, mielellään jo ennen erilaisia valitusteitä. Tätä koskien alle on koostettu prosessin askelmerkit; huoneentaulu onnistuneeseen siirtohinnoittelun hallintaan:

1. *Analysoi ja valitse* konsernille sopiva siirtohinnoittelumalli ja varmista, että valittu siirtohinnoittelumalli vastaa konsernin operatiivista toimintamallia. Muista tarkistaa mallin sopivuus aina mahdollisten liiketoiminnan muutosten jälkeen. Käytännöllinen tapa on laatia konsernille *siirtohinnoittelupolitiikka*, jota seurata.
2. *Selvitä*, mitä taloudellista tietoa on mahdollista kerätä omista lähteistä tai hankkia ulkopuolelta konsernin sisäisen hinnoittelun markkinaehtoisuuden osoittamiseksi (*vertailutieto suoritetuille liiketoimille*).
3. *Dokumentoi* siirtohinnoittelumalli vertailutietoineen riittävällä tasolla ja päivitä siirtohintadokumentaatio ajoissa, kun kaikki osalliset vielä muistavat toiminnan ja taustat.
4. *Varmista vähintään tilikausittain*, että sovellettu hinnoittelu vastaa valittua siirtohinnoittelumallia ja kerättyä vertailutietoa (liiketoimien hinnoittelu ja/tai yhtiöiden tulokset päätyvät perustellulle tasolle).
5. *Siirtohintatarkastuksen tullessa varmista*, että verotarkastajien haastattelemat henkilöt todella tuntevat liiketoiminnan ja siirtohinnoittelumallin, sekä ymmärtävät tarkastajien jokapäiväisestä liiketoiminnasta poikkeavan tarkastelunäkökulman.

Huolellisella suunnittelulla ja toiminnalla tulkinnanvaraisuus vähentyy, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus lisääntyvät.

## Lähteet

Aarnio, Aulis 1982. *Oikeussäännösten tulkinnasta*. Helsinki: Helsingin Yliopiston Monistuspalvelu.

- Haapaniemi, Ossi 2013. Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Teoksessa Mieho, Altti (toim.) *Vero ja finanssi – Jublakirja Matti Myrsky 60 vuotta*. Edita Publishing Oy.
- Isomaa-Myllymäki, Anita 2016. Etuyhteysliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja VML 31.1 §:n soveltamisessa. *Verotus* 5, 475–487.
- Jaakkola, Riikka, Laaksonen, Sanna, Nikula, Timo, Palmu, Mikko, Paronen, Vesa, Sandelin, Eric & Vasenius, Suvi 2012. *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Helsinki: Edita Publishing.
- Karjalainen, Jukka & Raunio, Merja 2007. *Siirtohinnoittelu*. Juva: WSOYpro.
- Laakso, Seppo, Suviranta, Outi & Tarukannel, Veijo 2006. *Yleishallinto-oikeus*. Jyväskylä: Gummerus.
- Laaksonen, Sami 2013. Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. *Verotus* 2, 203–210.
- Raitio, Juha 2001. *The Principle of Legal Certainty in EC Law*. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Raitio, Juha 2012. Oikeusvarmuus ja oikeusvoima Eurooppaoikeudessa. *Defensor Legis* N:o 4, 403–418.
- Wacker, Jani 2009. *Euroopan unionin talous- ja rahoituksen vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.

### ***Säädökset ja lain esityöt***

- Laki verotusmenettelystä 1558/1995.  
Suomen perustuslaki 731/1999.  
HE 107/2006 vp.  
HE 142/2016 vp.  
HE 203/2016 vp.  
PeVL 39/2006 vp.  
PeVL 20/2008 vp.  
PeVL 1/2009 vp.  
PeVL 51/2010 vp.  
VaVM 22/2006 vp.

### ***Oikeustapaukset***

- KHO:2010:73.  
KHO:2013:36.  
KHO:2014:33.  
KHO:2014:119.



## *Muut lähteet*

- Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, Verohallinnon julkaisu 284.13. Edita Publishing 2013.
- Lainkirjoittajan opas, Oikeusministeriön julkaisu 37/2013, Selvityksiä ja ohjeita OM 1/40/2011. Saatavissa pdf:nä osoitteesta: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-318-4>
- Siirtohinnoittelun dokumentointi, Verohallinnon muistio, Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.
- Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon\\_siirtohinnoittelutyo\\_edist\(30876\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoittelutyo_edist(30876))
- Verohallinnon tiedote 15.8.2016: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Uutiset/Siirtohinnoittelukysymyksiin\\_saatavissa\\_\(40524\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Uutiset/Siirtohinnoittelukysymyksiin_saatavissa_(40524))
- Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/EEC.
- Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 2003/361/EY. Euroopan unionin virallinen lehti nro L 124, 20/05/2003 s. 36 – 41.
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.
- BEPS-projekti: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
- Linnakangas, Helminen & Juusela 2014, Helsingin Sanomat 16.01.2014: <http://www.hs.fi/talous/Oikeustieteilij%C3%A4t+kummastelevat+y yrityksille+m%C3%A4tk%C3%A4istyj%C3%A4+j%C3%A4lkiveroja/a1389792380000>.
- Helsingin Sanomat 8.3.2014: <http://www.hs.fi/talous/Fortum+haastoi+verottajan+oikeuteen/a1394189664014>
- Talouselämä 6.3.2014: [http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u\\_id-2073415\\_1](http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u_id-2073415_1)
- Tax Express 8/2014; <http://www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/tax-express/2014/siirtohinnoittelu-8-2014.jhtml>



## Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen

*Lili-Anne Kihn*

***Tämän artikkelin tavoitteena on luoda katsaus uusimpaan tilintarkastuksen laatua käsittelevään tieteelliseen tutkimukseen. Laatua yleisemminkin ja tilintarkastuksen laatua erityisesti analysoidaan sekä aiheesta muodostettujen teoreettisten viitekehysten että valittujen ulkomailla julkaistujen artikkelien pohjalta. Lopuksi niitä suhteutetaan keskenään, jolloin analysoitua tutkimusta arvioidaan esiteltyjen teoreettisten viitekehysten valossa. Tutkimuksen keskeisimmät tulokset liittyvät Garvinin (1988) ryhmittelemien laatukäsitteen näkökulmien täydentämiseen kahdella uudella näkökulmalla, tilintarkastuksen laatukäsitteen monisäikeisyyden avaamiseen sekä jo tutkittujen ja tutkimusta edelleen vaativien aiheiden ja tutkimusasetelmien kartoittamiseen.***

### Johdanto

Tämä artikkeli pohjautuu vuoden 2015 Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposiumissa pitämäni esitelmään. Artikkelin tavoitteena on luoda katsaus uusimpaan tilintarkastuksen laatua käsittelevään tieteelliseen tutkimukseen valittujen ulkomailla julkaistujen teoreettisten viitekehysten ja artikkelien pohjalta. Tämä aihe on valittu kiinnostuksen kohteeksi ensinnäkin siksi, että tilintarkastuksen laatu on saanut paljon huomiota monissa kansainvälisissä (ks. esim. Knechel & Shefchik 2014; Watkins, Hillison & Morecroft 2004) ja kansallisissa tieteellisissä tutkimuksissa. Aiemmissä tutkimuksissa laadukkaan tilintarkastuksen on havaittu johtavan muun muassa edullisempiin vieraan pääoman kustannuksiin (Karjalainen 2011), vähentävän velkojen herkkyyttä asettaa yritys selvitystilaan (Sundgren 2009) ja parantavan yrityksen taloudellisen raportoinnin laatua (Miettinen 2008). Toiseksi, kiinnostus tilintarkastuksen laatua ja varsinkin laadun valvontaa, varmistusta ja tarkas-

tusta kohtaan on myös lakisäateistä (ks. esim. Kutila & Ihantola 2009; Vakuri 2011). Vaikka laadun käsitettä ei ole laissa määritelty, tilintarkastuslaki asettaa tilintarkastukselle omat vaatimuksensa. Alanderin ja Taskisen (2009, 112) mukaan Suomessa tilintarkastajien työn laadun valvontaa alettiin kehittää järjestelmällisesti ensimmäisen tilintarkastuslain (936/1994) voimaantulosta lähtien. Sittemmin asiasta on säädetty myös mm. tilintarkastusdirektiivissä (2006/43/EY) sekä uudessa (459/2007) ja uusimmassa tilintarkastuslaissa (1141/2015). Kolmanneksi, laatu on yksi liiketoiminnan menestyksen avaintekijöistä (Grönroos 2009).<sup>1</sup>

Seuraavaksi siirrytään keskeisimpien käsitteiden – laadun ja tilintarkastuksen – määrittelyyn sekä keskeisten niitä koskevien viitekehysten esittelyyn. Sen jälkeen analysoin yksityiskohtaisesti valittujen aivan viime aikoina julkaistujen tilintarkastustutkimusten tuloksia. Viimeinen luku sisältää keskeisimmät tulokset ja johtopäätökset.

## Laadun teoreettinen viitekehys

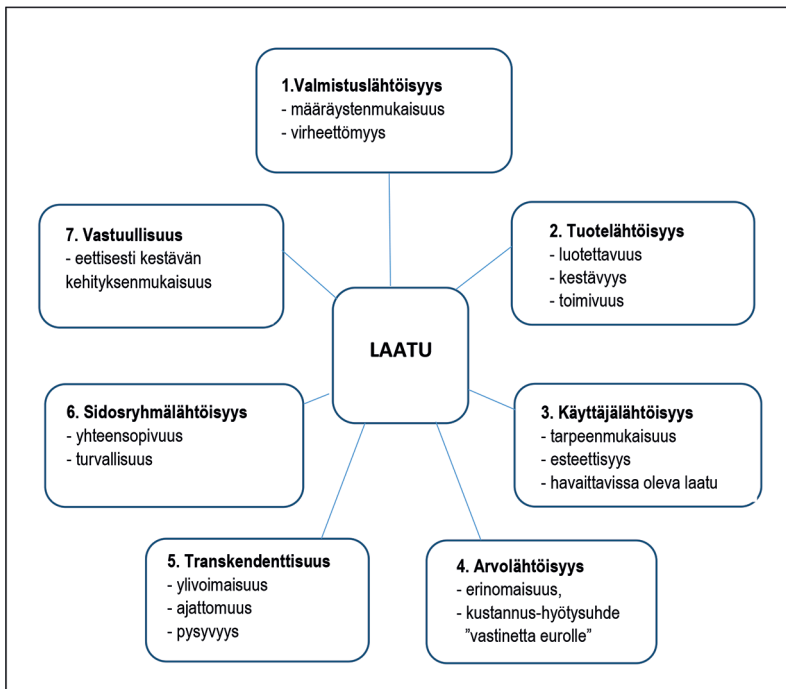
Laadun käsitettä lähestytään yleensä tuotteen, palvelun ja/tai toiminnan laadun kannalta. Sekä tuotteiden että palvelujen laadussa voidaan kiinnittää huomiota tekniseen, toiminnalliseen ja taloudelliseen puoleen. Palvelun laadussa on lisäksi tärkeä ottaa huomioon myös fyysisen ympäristön laatu. Olennaista on aina myös se, vastaavatko subjektiivisesti odotettu ja koettu laatu toisiaan vai eivät. (Grönroos 2009.) Koska laadun käsite on hyvin monidimensioinen, sitä voidaan lähteä tarkastelemaan jostain valitusta näkökulmasta tai erilaisten

---

<sup>1</sup> Vaikka laadun ja kustannusten välinen suhde ei aiempien tutkimusten mukaan ole yksiselitteinen, parempi laatu saattaa auttaa voiton tekemisessä kahdellakin eri tavalla: ensinnäkin laskemalla liiketoiminnan kustannuksia ja toiseksi kerryttämällä tuottoja (Juran & De Feo 2010). Tutkimuksissa on havaittu, että kun tuotteet ja palvelut ovat virheettömiä, korvaavien tuotteiden, hävikin, takuukulujen, asiakastytymättömyyden ja tarkastusten määrä laskee, mikä alentaa kustannuksia. Uudet tuotteet ja palvelut voidaan lanseerata markkinoille nopeammin ja tuotot, kapasiteetti ja toimituskyky kasvavat. Asiakkaiden tarpeita vastaavat ominaisuudet voivat puolestaan kerryttää tuottoja. Kun tuotteet ja palvelut ovat parempia kuin kilpailijoiden tarjoamat ja täyttävät asiakkaiden tarpeet, niitä ostetaan ja yritys saa hankittua myyntituottoja ja turvattua paremman hintatason, mikä puolestaan edesauttaa kustannusten kattamista ja voiton tekemistä. (Juran & De Feo 2010.)

keskenään kilpailevien ja toisiaan täydentävien dimensioiden avulla (Garvin 1988, 61). Garvin (1988, 40–46) on ryhmitellyt seuraavat viisi laatukäsitteen näkökulmaa: valmistuslähtöinen, tuotelähtöinen, käyttäjälähtöinen, arvolähtöinen ja transkendenttinen (ks. myös Oulasvirta 1992). Tässä tutkimuksessa niitä täydennetään edelleen sidosryhmälähtöisellä ja vastuullisella näkökulmalla (kuvio 1).

Laadun käsite saa näkökulman mukaan erilaisia merkityksiä seuraavasti (kuvio 1): Valmistuslähtöisessä näkökulmassa korostuu määräystenmukaisuus (Garvin 1988, 41) ja tuotannon virheettömyys. Tuotelähtöisessä näkökulmassa painotetaan tuotteen luotettavuutta, kestävyyttä ja toimivuutta ”tee se kerralla kunnolla” -periaatteen mukaisesti. Käyttäjälähtöisessä näkökulmassa korostetaan asiakkaan subjektiivisesti kokemien tarpeiden täyttymistä sekä estetiikkaa ja havaittavissa olevaa laatua. Arvolähtöisessä näkökulmassa pai-



Kuvio 1. Laadun näkökulmia ja merkityksiä.

nottuu erinomaisuus kustannus-hyötysuhteen ja vastinetta eurolle ajattelun puitteissa. Transkendenttisuus viittaa ylivoimaisuuteen eli tietynlaiseen synnynnäiseen erinomaisuuteen, ajattomuuteen ja pysyvyyteen, johon tyylin tai maun muutokset eivät vaikuta. (Garvin 1988, 40–60.) Nyt tässä esille ottamani sidosryhmälähtöinen näkökulma kiinnittää ISO 9000 standardien pohjalta huomiota tuotteiden ja palvelujen yhteensopivuuteen ja turvallisuuteen siten, että hyödytetään kuluttajia, yhteiskuntaa ja kansainvälistä kaupankäyntiä laajemminkin (ks. Kihn 2015, 289). Laadun vastuullinen näkökulma liittyy puolestaan eettisesti kestävään kehitykseen. Sen osa-alueina voidaan erotella taloudellinen vastuullisuus (kuten esim. kestävä pitkän ajan kannattavuus konsernissa ja sen arvoketjussa), sosiaalinen vastuullisuus (mm. henkilöstön hyvinvoinnissa sekä yhteiskunta- ja yhteisösuhteissa) ja ympäristöön liittyvä vastuullisuus (esim. resurssien hyödyntäminen kestäväällä tavalla ja tämän vaikutukset ilmastoon ja lähiympäristöön).

### Tilintarkastuksen laadun teoreettiset viitekehykset

(Tilin-)tarkastus (*audit*) on tieteellisesti määriteltävissä ammattimaiseksi palveluksi, jonka toimittavat/tuottavat ammattilaiset taloudellisen ja regulatiivisen kysynnän perusteella (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury 2013). Tilintarkastuksen laatuun liittyvää tieteellistä tutkimusta on julkaistu jo yli neljän vuosikymmenen ajan eli aina siitä lähtien, kun tilintarkastuksen tieteellinen tutkimus alkoi yleistyä Yhdysvalloissa. Euroopassa tilintarkastuksen tieteellinen tutkimus alkoi yleistyä 1990-luvulta lähtien ja Suomessa 2000-luvulta alkaen, vaikka opinnäytteitä, kuten pro graduja ja väitöskirjoja, on meillä (Suomessa) toki tehty jo aiemminkin. Aikojen kuluessa tilintarkastuksen laadusta on tullut yksi keskeinen tilintarkastustutkimuksen haara (ks. esim. Knechel & Shefchik 2014; Tepalagul & Lin 2014; Watkins ym. 2004).

Vuosikymmenten kuluessa tilintarkastuksen laatua on määritelty ja mitattu huomattavasti suppeammin kuin mitä edellä on kerrottu laadun käsitteestä, mutta kuitenkin monin eri tavoin. Watkinsin, Hillsonin ja Morecroftin (2004) mukaan tilintarkastuksen laadulla on ammattikirjallisuudessa tarkoitettu lähinnä tilintarkastuksen yhdenmukaisuutta tilintarkastusstandardien

kanssa. Tieteellisissä tutkimuksissa on sovellettu useita erilaisia määritelmiä, joista yleisimpiä ovat tietävästi seuraavat (Watkins ym. 2004):

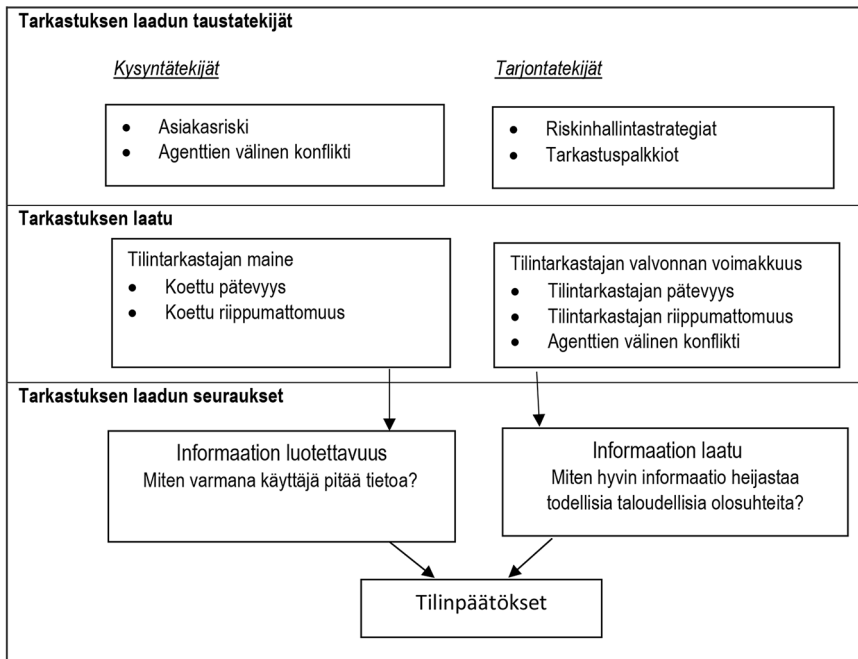
1. miten todennäköiseksi markkinat arvioivat sen, että tilinpäätös sisältää olennaisia virheitä ja että tilintarkastaja sekä löytää että raportoi ne (DeAngelo 1981),
2. miten todennäköistä on, että tilintarkastaja ei julkaise ns. puhdasta tilintarkastuskertomusta virheitä sisältävästä tilinpäätöksestä (Lee 1999),
3. miten tarkkaa tilintarkastajien raportoima tieto on (Titman & Trueman 1986) ja
4. missä määrin tilintarkastus kykenee vähentämään laskentainformaation häiriötä (*noise*) ja yksipuolisuutta/harhaisuutta (*bias*) ja parantamaan sen hienousastetta/puhtautta (*fineness*).

Seuraavassa esittelen tilintarkastuksen laatuun liittyvää tutkimusta kahden keskeisen teoreettisen viitekehysten pohjalta.

### *Teorettinen viitekehys I*

Watkinsin ym. vuonna 2004 julkaisemassa kirjallisuuskatsauksessa kartoitettiin tilintarkastuksen laatua suhteessa taloudelliseen raportointiin. Watkinsin ym. mukaan tilintarkastuksen laatua käsittelevissä tutkimusasetelmissa ja tuloksissa voidaan erottaa seuraavat neljä keskeistä osa-aluetta: 1) taustatekijät, 2) laatu, 3) seuraukset ja 4) tilinpäätösinformaatio (ks. kuvio 2).

Kaikkein yleisimmin tutkimuksissa on Watkinsin ym. (2004) mukaan tutkittu kuvion 2 keskellä olevaa tilintarkastuksen laatua ja joko sen kysyntätekijöitä (kuten asiakasriskiä ja agenttien välistä konfliktia) tai sen tarjontatekijöitä (kuten tilintarkastajan riskinhallintastrategioita ja tarkastuspalkkioita). Tutkimuksissa on tutkittu mm. sellaisia väittämiä, että laadukkaamman tilintarkastuksen kysyntä kasvaa, kun asiakkaisiin liittyy korkea riski tai kun agenttikustannus kasvaa. On myös tutkittu väittämää, jonka mukaan erityisesti hyvämaineiset tilintarkastajat karttavat riskiä ja pyrkivät välttämään oikeusriitoja muun muassa seuraavien riskinhallintastrategioiden avulla: lisäämällä tilintarkastussuunnittelua, korottamalla tilintarkastuspalkkioita tai harkitsemalla tarkkaan asiakassuhteen hyväksymistä ja jatkamista.



*Kuvio 2. Teoreettinen viitekehys I*  
 (Suomennos tutkimuksesta Watkins, Hillson & Morecroft 2004, 154.)

Muissa tutkimusasetelmissä on Watkinsin ym. (2004) mukaan analysoitu tilintarkastuksen laadun osatekijöiden – tilintarkastajan maineen (tai brandin) ja valvonnan voimakkuuden – välisiä suhteita tai tilintarkastuksen laadun ja sen seurausten (tiedon luotettavuuden ja laadun) välisiä suhteita. Tilintarkastajan mainetta on tällöin usein arvioitu tilintarkastajan koetun kompetenssin ja riippumattomuuden avulla. Tilintarkastajan harjoittaman valvonnan voimakkuutta on puolestaan arvioitu tilintarkastajan todellisen kompetenssin ja riippumattomuuden avulla. Tilintarkastajan maineen on oletettu vaikuttavan siihen, miten uskottavana sidosryhmät pitävät tilinpäätösinformaatiota. Tilintarkastajan harjoittaman valvonnan voimakkuuden on puolestaan ajateltu vaikuttavan tilinpäätösinformaation laatuun eli siihen,



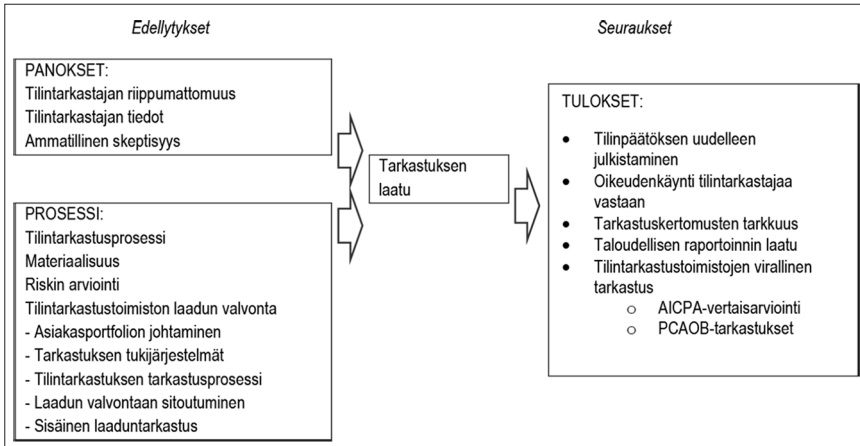
miten hyvin informaatio heijastaa todellisia taloudellisia olosuhteita.<sup>2</sup> Näiden tutkimusten haasteena on ollut se, ettei tilintarkastuksen laatua ja tilintarkastajan harjoittaman valvonnan voimakkuutta ole voitu tutkia suoraan, vaan ainoastaan niihin liittyvien muuttujien (proxien) avulla.

### *Teoreettinen viitekehys II*

Vuonna 2014 julkaistussa viitekehyksessä Knechel ja Shefchik ovat pyrkineet tarkastelemaan tilintarkastuksen laatua vielä laajemmin eli eri sidosryhmien näkökulmasta. Heidän argumenttinaan on se, että tilintarkastuksen laatu voidaan käsittää eri sidosryhmien näkökulmasta eri tavoin. Esimerkiksi käyttäjien mielestä tilintarkastus on laadukas silloin, kun tilinpäätöksiin ei ole jäänyt virheellistä tietoa. Tilintarkastusyhteisöjen näkökulmasta tilintarkastuksen laatu on hyvä silloin, kun se on suoritettu yrityksen tilintarkastusmetodologian mukaisesti. Lainsäätäjien näkökulmasta on puolestaan tärkeää se, että tilintarkastus on suoritettu standardien mukaan.

Knechelin ja Shefchikin vuonna 2014 esittelemässä viitekehyksessä keskitytään tarkastuksen laadun eri attribuutteihin ja indikaattoreihin. Viitekehyksessä tiivistetään kansainvälisen tilintarkastustutkimuksen tulosten pohjalta sekä tilintarkastuksen hyvään/huonoon laatuun vaikuttavia tekijöitä (panoksia ja prosesseja) että sellaisia indikaattoreita (seurauksia ja tuloksia), joita on käytetty tilintarkastuksen laadun mittaamisessa (ks. kuvio 3). Tilintarkastajan riippumattomuus ja kompetenssi (tiedot ja asiantuntemus) on tässäkin viitekehyksessä esitetty tarkastuksen laatuun vaikuttavina yksilötason tekijöinä. Olettamuksena on se, että kun tilintarkastustoimistossa arvioidaan, kenelle tarkastajalle jokin tietty asiakastoimeksianto annetaan, kiinnitetään huomiota juuri tarkastajan riippumattomuuteen, tietoihin ja asiantuntemuk-

<sup>2</sup> Taustatekijät jakautuvat tarkastuksen laadun kysyntää ja tarjontaa lisääviin tekijöihin. Kysyntää lisäävinä tekijöinä tutkijat ottavat esille yrityksen ja investoijien välisen informaation epäsymmetrisyyden sekä tässä yhteydessä erityisesti asiakasriskeihin liittyvät strategiat ja agenttien välisen konfliktin. Tutkimuksissa yritysten on odotettu viestittävän tilinpäätösinformaation korkeasta laadusta valitsemalla tarkastajakseen sellaisia tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, joilla on koetun kompetenssin ja koetun riippumattomuuden johdosta hyvä maine tai brändi. Tämä nostaa tilintarkastuksen kustannusta erityisesti korkean asiakasriskin yrityksillä, mikä voi rajoittaa niiden mahdollisuuksia valita tilintarkastaja hyvän maineen pohjalta.



*Kuvio 3. Teoreettinen viitekehys II.*  
(Suomennos tutkimuksesta Knechel & Shefchik 2014, 131.)

seen. Näin pyritään varmistamaan se, että tilintarkastaja on halukas esittämään objektiivisia arvioita ja kykenee esittämään laadukkaita johtopäätöksiä. Kolmantena niin sanottuna prosessitekijänä Knechel ja Shefchik ottavat esille ammatillisen skeptisyyden eli sen, miten paljon tilintarkastaja käyttää harkintaa ja tekee työtä esittämiensä johtopäätösten tueksi.

Niin sanottuina prosessitekijöinä Knechel ja Shefchik ottavat esille tilintarkastusprosessin, materiaalisuuden, riskin arvioinnin sekä tilintarkastusyhteisön tai toimiston laadun valvonnan. Tutkijoiden mukaan tilintarkastusprosessi on periaatteessa systemaattinen, mutta koska asiakasriskit ynnä muut tekijät vaihtelevat asiakaskohtaisesti, tarkastajat joutuvat mukauttamaan tarkastusprosessia. Parantaakseen tilintarkastuksensa tehokkuutta tilintarkastajien on havaittu lisäävän suunniteltujen tarkastustuntien määrää, muutaman suunniteltujen testien luonnetta ja ajoitusta (esimerkiksi lähemmäksi vuoden loppua) ja/tai lisäävän kokeneempien tarkastajien ja asiantuntijoiden lukumäärää. Tutkimustulosten mukaan tarkastuspalkkioiden ja budjettien aiheuttamat paineet ovat puolestaan tilintarkastuksen tehokkuutta heikentäviä tekijöitä.

Materiaalisuuden eli olennaisuuden arviointi edellyttää subjektiivista harkintaa siitä, vaikuttaako väärän ilmoituksen suuruus informaation pohjalta tehtäviin päätöksiin. Materiaalisuuteen liittyvä harkinta vaikuttaa sekä tarkastusprosessiin että tilintarkastajan tekemiin johtopäätöksiin. Muutamien kansainvälisten tutkimusten mukaan insentiivit ovat saattaneet vaikuttaa tarkastajien päätöksiin virheellisen ilmoituksen materiaalisuudesta. (Tilintarkastajat saattavat todeta virheellisen ilmoituksen todennäköisemmin merkityksettömäksi kuin merkittäväksi silloin, kun asiakas ei sen johdosta saavuttaisi tuottotavoitettaan). (Knechel & Shefchik 2014.)

Myös tilintarkastukseen liittyvän riskin arviointi on tärkeää tilintarkastusprosessin kannalta, kun arvioidaan tarvittavan tarkastusprosessin luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Toimialan tuntemuksen, erikoistumisen, liiketoimintarisien, petoksen mahdollisuuden huomioon ottamisen sekä analyttisten prosessien käytön on havaittu olevan erittäin tärkeitä riskien arvioinnissa. Tutkimusten mukaan tilintarkastajat ovat tehokkaampia riskien arvioinnissa kuin niihin reagoimisessa esimerkiksi testausten aikana. (Knechel & Shefchik 2014.)

Myös laadunvarmistus vaikuttaa tarkastuksen laatuun. Tilintarkastusyhteisöillä on monia laadunvalvontaa parantavia riskinhallinnan keinoja, joita voidaan soveltaa eri vaiheissa, kuten ennen asiakastoimeksiantoa, toimeksiannon aikana ja toimeksiannon päätyttyä. Lyhyesti mainittuna tieteellisten tutkimusten mukaan näihin keinoihin lukeutuvat asiakasportfolion hallinta (eli valikoivuus asiakastoimeksiantojen hyväksymisessä ja jatkamisessa), tarkastuksen tukijärjestelmien (kuten tarkistuslistojen ja ohjelmistojen) hyödyntäminen epävarmoissa tilanteissa, tehdyn tilintarkastustyön läpikäynti, toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus, ja sisäinen laaduntarkastus (Knechel & Shefchik 2014).

Tilintarkastuksen laadun indikaattorien osalta Knechel ja Shefchik (2014) korostavat sitä, ettei tilintarkastuksen hyvä laatu ole tutkijoiden havaittavissa. Tutkijat ovat siten joko analysoineet hyvään tai huonoon laatuun liittyviä havaittavissa olevia tekijöitä, kuten esimerkiksi taloudellisen raportoinnin laatua, tarkastuskertomusten tarkkuutta ja/tai virallisten tarkastusten (kuten esimerkiksi American Institute of Certified Public Accountantsin [AICPA]

tai Public Company Accounting Oversight Boardin [PCAOB]) tuloksia. Vaihtoehtoisesti tutkijat ovat analysoineet sitä, mitä laadukas tarkastus ei ole. Esimerkiksi voidaan selvittää, joudutaanko tilinpäätös julkistamaan uudelleen tai onko tilintarkastajia vastaan nostettu oikeusjuttuja. Molemmissa tapauksissa joudutaan turvautumaan jälkikäteen mitattuihin indikaattoreihin.

## Uusimpia tutkimustuloksia

Seuraavaksi havainnollistan tilintarkastuksen laadun tutkimusta valitsemieni viimeaikaisten kansainvälisten tutkimusten avulla. Artikkelit on valittu seuraavien kriteerien pohjalta: 1) ne on julkaistu tasokkaissa tieteellisissä aikakauskirjoissa ulkomailla, 2) ne on julkaistu viime vuosien kuluessa, ja 3) ne ovat erityyppisiä kattaen erilaisia tilintarkastustutkimuksen aihepiirejä ja lähestymistapoja.

### *Julkaisu 1*

Tutkimuksista ensimmäinen liittyy yksilötasolla havaittavaan tilintarkastuksen laadun vaihteluun. Aiemmissä tutkimuksissa myös sellaisten seikkojen kuin tilintarkastajan taitojen ja persoonallisuuden on havaittu vaikuttavan tilintarkastuksen laadukkuuteen (Nelson & Tan 2005, 42). Gul, Wu ja Yang (2013) ovat tuoneet tähän aihepiiriin uuden näkökulman tutkimalla sitä, vaikuttavatko yksittäiset tilintarkastajat tilintarkastuksen laatuun ja jos, niin miten. Tulokset on esitetty *The Accounting Review* -lehdessä julkaistussa artikkelissa ”Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data”. Aihetta tutkittiin 800 yksittäisestä tilintarkastajasta tietokantaan kerätyn aineiston pohjalta Kiinassa, jossa tilintarkastajien ammattikunta perustettiin 1980-luvun alkupuolella ja jossa se on sittemmin voimakkaasti kasvanut. Tutkimuksessa tilintarkastuksen laadukkuutta pidettiin parempana, jos tilintarkastajalla oli alhaisempi kynnys antaa mukautettu tarkastuslausunto ja rajoittaa tuloksen järjestelyä.

Raportoitujen tutkimustulosten pohjalta tilintarkastuksen laadussa on sekä taloudellisesti että tilastollisesti merkittävää yksittäisistä tarkastajista johtuvaa hajontaa sekä suurissa että pienissä tilintarkastusalan yrityksissä. Yksit-

täisten tilintarkastajien aiheuttamaa hajontaa oli osittain mahdollista selittää tilintarkastajien ominaispiirteiden avulla. Näitä olivat koulutus, työkokemus suurista (Big N) tilintarkastusyhteisöistä, arvoasema ja poliittinen jäsenyys. Sellaiset tilintarkastajat, jotka olivat myös partnereita tai jotka olivat altistuneet länsimaisille laskentajärjestelmille yliopistokoulutuksensa aikana tai jotka olivat työskennelleet suurissa länsimaisissa tilintarkastusyhteisöissä, olivat konservatiivisempia; kun taas ne tilintarkastajat, joilla oli maisterin tutkinto tai Kiinan kommunistisen puoleen jäsenyys, olivat aggressiivisempia. Näiden tulosten pohjalta tutkijat olettivat, että tilintarkastajien yksilölliset ominaispiirteet vaikuttavat heidän harkintaansa ja päätöksiinsä, ja tämä johtaa yksilötason eroihin tilintarkastuksessa. Tilintarkastajien aggressiivisuudella osoitettiin olevan positiivinen yhteys lain määäämiin/lainsäädännöllisiin sanktioihin (rangaistuksiin) sekä siihen, miten usein liian suureksi ilmoitettuja tuottoja tai omaa pääomaa joudutaan korjaamaan. Tilintarkastajien syntymävuodella ja sukupuolella ei havaittu olevan vaikutusta. Tutkitun mallin selitysvoima oli 33,82 prosenttia, mikä tarkoittaa, että se selitti tutkitusta ilmiöstä osan, mutta ei koko kokonaisuutta.

## *Julkaisu 2*

Tilintarkastuksen laadun suhdetta tilintarkastajien tarjoamiin muihin palveluihin on aiemmin tutkittu lähinnä pörssiyrityksissä ja saadut tulokset ovat olleet ristiriitaisia. Svanströmin *European Accounting Review*'ssä vuonna 2013 julkaistun tutkimuksen uusi näkökulma liittyy siihen, että hänen tutkimuksessaan keskitytään listaamattomiin, lähinnä pieniin ja keskisuuriin (pk-) yrityksiin. Tutkimuksessa lähdetään liikkeelle siitä olettamuksesta, että koska pk-yritysten johdolla on yleensä vain vähän laskentatoimeen liittyvää osaamista, tilintarkastajalle muodostuu merkittävä rooli erilaisten laskentatoimeen ja verotukseen liittyvien kysymysten neuvonnassa. Neuvontaroolin oletetaan olevan erilainen pk-yrityksissä kuin pörssiyrityksissä, ja tästä syystä myös tilintarkastajien antamalla neuvonnalla oletetaan olevan erilainen vaikutus tilintarkastuksen laatuun pienissä yrityksissä. Tilintarkastajan tarkastusprosessin kuluessa antamien neuvojen oletetaan olevan tärkeämpiä pienissä listaamattomissa yrityksissä. Siten Svanströmin tutkimuksessa keskitytään

tilintarkastuksen laadun ja neuvonta- tai tukipalvelujen väliseen suhteeseen seuraavilla eri alueilla: i) laskentatoimessa, ii) verotuksessa, iii) juridiikassa ja iv) investoinneissa.

Kuten aiemmissakin vastaavissa tutkimuksissa, tilintarkastuksen laatua mitattiin sen perusteella, millaiseksi johto kokee sen. Tutkimuksessa hyödynnettiin 420 yksityisomistuksessa olevalta ruotsalaiselta pk-yritykseltä kerättyä aineistoa. Ruotsissa tilintarkastajat voivat tarjota useamman tyyppisiä neuvontapalveluja asiakkailleen (eli verotukseen, juridiikkaan, johdon konsultointiin, investointeihin ja talouteen liittyviä palveluja). Tutkimuksen keskeisimmät tulokset osoittavat, että tilintarkastuksen laatu on positiivisesti yhteydessä sekä tilintarkastajan yleensäkin tarjoamiin neuvontapalveluihin että erityisesti laskentatoimeen liittyviin palveluihin. Tutkimuksessa havaittiin myös, että johdon kokemalla tilintarkastuksen laadulla oli positiivinen yhteys neuvontapalvelupalkkioiden suhteelliseen osuuteen kokonaispalkkioiden määrästä. Tutkimuksen johtopäätöksenä esitettiin, etteivät tarkastajien samanaikaisesti tarjoamat tilintarkastus- ja neuvontapalvelut välttämättä heikennä tilintarkastajan riippumattomuutta, vaan pikemminkin ne edistävät tiedon leviämistä eri palvelualueilla.

### *Julkaisu 3*

Myös tilintarkastuksen laadun ja palkkioiden välistä suhdetta on tutkittu. Ettredge, Fuerherm ja Li julkaisivat aiheesta artikkelin ”Fee pressure and audit quality” *Accounting, Organizations and Society* -lehdessä vuonna 2014. Tutkijat selvittivät erityisesti tilintarkastuspalkkioihin liittyvien paineiden ja tilintarkastuksen laadukkuuden välistä suhdetta viimeisimmän suuren taantumun aikana, joka alkoi Yhdysvalloissa joulukuussa vuonna 2007 ja päättyi kesäkuussa vuonna 2009. Aihe oli aiheuttanut huolta erityisesti regulaattoreissa, kuten PCAOB:ssä.

Tilintarkastuksen laadukkuutta tutkittiin käänteisesti tarkastetusta aineistosta löytyneiden virheiden pohjalta. Tilintarkastuspalkkioihin liittyvää painetta mitattiin tutkittujen asiakkaiden niin sanottujen normaalipalkkioiden ja todellisten palkkioiden erolla. Oletuksena oli, että taantumun aikana tilintarkastustoimistojen on vaikeampi korottaa palkkioitansa, vaikka asiak-

kaiden koko ja kompleksisuus ja niiden taloudellisen riskin määrä kasvaisivatkin.

Tutkimus toteutettiin 3039:n sekä Audit Analytics- että Compustat-tietokannoissa esiintyvän yrityksen vuoden 2008 tietojen avulla. Tutkimuksen tuloksena tilintarkastuspalkkioihin liittyvän paineen havaittiin olevan positiivisesti ja merkitsevästi yhteydessä laskentainformaatiosta löydettyjen virheiden määrään keskellä taantumaa vuonna 2008. Tulosten mukaan tilintarkastajat tekivät palkkioihinsa liittyviä myönnytyksiä vuonna 2008, ja palkkioihin kohdistuva paine oli yhteydessä tilintarkastuksen laadun heikentymiseen vuonna.

#### *Julkaisu 4*

Tilintarkastuksen laadun ja päätöksenteon välistä yhteyttä on viime aikoina tutkittu muun muassa Ojalan, Niskasén, Collisin ja Pajusen *Managerial Auditing Journal* -lehdessä vuonna 2014 julkaistussa artikkelissa ”Audit quality and decision-making in small companies”. Artikkelissa analysoitiin tilintarkastuksen taloudellisten vaikutusten ja laadun välistä suhdetta. Tilintarkastuksen taloudellisia vaikutuksia arvioitiin seitsemän tilintarkastuksen hyötykomponentin avulla, joita olivat sisäisen päätöksenteon hyödyt, tilintarkastajan palveluista ja neuvoista saatu kokonaishyöty, käyttäjien taloudellisen tiedon varmuudesta saama hyöty, sisäisen valvonnan hyötyjen tarjoaminen, lainsäädännön tai raportoinnin muutoksiin liittyvän neuvonnan hyödyt, veroneuvonnan hyödyt ja laskentatekniikkaan liittyvän neuvonnan hyödyt. Tilintarkastuksen laatua arvioitiin sillä, oliko valittu niin sanottu Big4-yritys vai ei, mitä on tutkimuksissa käytetty yhtenä tilintarkastuksen laadun mittarina. Asiaa tutkittiin pienten yritysten omistaja-johtajien näkökulmasta. Tutkimusaineisto kerättiin 642 pienen suomalaisen yrityksen (joiden liikevaihto oli alle 10 miljoonaa euroa) omistaja-johtajilta postikyselyn avulla vuonna 2013.

Ojalan ym. (2014) tutkimuksen keskeisimpänä tuloksena raportoitiin se, että Big4-tilintarkastusyhtiön valinta ei ollut tilastollisesti merkitsevällä tavalla yhteydessä testattuihin tilintarkastuksen hyötykomponentteihin. Sen sijaan tulokset osoittivat omistaja-johtajan ulkopuolisen kirjanpitäjän kompetenssista ja luotettavuudesta muodostaman käsityksen olevan positiivisessa

yhteydessä tilintarkastuksen koettuun hyödyllisyyteen. Toisin sanoen mitä kyvykkäämmäksi ja luotettavammaksi kirjanpitäjä arvioitiin, sitä hyödyllisemmäksi tilintarkastuskin koettiin. Tutkimuksen tuloksena havaittiin myös se, että ne yritykset, jotka eivät sisällytä sähköisiä laskutusprosesseja laskentajärjestelmäänsä, todennäköisesti arvostavat tilintarkastuksen tarjoamia sisäisen valvonnan hyötyjä muita yrityksiä enemmän.

### *Julkaisu 5*

Tilintarkastuksen laadun ja tuloksen järjestelyn välistä suhdetta on tutkittu jo pitkään. Luippold, Kida, Piercey ja Smith ovat tutkineet tätä aihepiiriä *Accounting, Organizations and Society* -lehdessä vuonna 2015 julkaistussa artikkelissa ”Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor’s detection of earnings management”. Tutkimus käsitteli sitä, heikentääkö tilintarkastajien huomion toisaalle suuntaaminen (eli harhauttaminen) heidän kykyään paljastaa asiakasyrityksen tuloksenjärjestelypyrkimyksiä. Erityisesti tutkittiin tilintarkastajien huomion suuntaamista niin sanotusti puhtaaseen tilinpäätökseen tai muihin kuin tuloksenjärjestelyyn liittyviin virheisiin.

Luippoldin ym. (2015) tutkimus toteutettiin kokeellisena Big4-tilintarkastusyhteisöjä edustavien tilintarkastajien keskuudessa. Kokeeseen osallistui 76 tilintarkastajaa, joilla oli keskimäärin neljän vuoden työkokemus tilintarkastuksesta. Tilintarkastajien työkokemuksen määrän tai arvoaseman ei havaittu vaikuttavan tuloksiin. Tutkimuksen tuloksena havaittiin, että tilintarkastajien kyky paljastaa tuloksenjärjestelyyn liittyviä pyrkimyksiä oli huonoimmillaan silloin, kun heidän huomionsa suunnattiin puhtaisiin tilinpäätöksiin, ja parhaimmillaan silloin, kun heidän huomionsa suunnattiin muihin virheisiin. Johtopäätöksenä todettiin, että yritysjohdo voi tilintarkastuksen tehokkuutta vähentääkseen yrittää hyödyntää sellaista taktiikkaa kuin tilintarkastajan huomion suuntaamista toisaalle – virheettömille alueille.



## *Julkaisu 6*

Tilintarkastuksen laadun ja rahoitusmarkkinoiden välinen suhde on yksi aiemmissa tutkimuksissa käsitellyistä aiheista. Lamoreaux, Michas ja Schultz ovat tuoneet tähän aihealueeseen uuden näkökulman keskittymällä Maailmanpankin toimintaan keväällä 2015 *The Accounting Review* -lehdessä julkaistussa artikkelissa ”Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending”. Artikkelissa tutkittiin siten sitä, vaikuttaako laskentatoimen ja tilintarkastuksen laatu Maailmanpankin myöntämiin lainoihin. Erityisesti tutkimuksessa analysoitiin vuonna 1944 Bretton Woodsissa pidetyssä neuvottelussa perustetun Maailmanpankin kansainvälisten kehitysapulainojen allokointia. Artikkeliki keskittyi Maailmanpankin toimintaan, apua saaneisiin kehitysmaihin, taloudellisiin ja poliittisiin näkökohtiin sekä eri maiden laskentatoimen ja tilintarkastuksen järjestelmien tasoeroihin.

Maailmanpankin kehitysapulainoja on nykyisin pidetty tärkeänä kehitysmaiden infrastruktuurien, pääomamarkkinoiden ja hallitsemisfunktioiden vahvistamisessa ja nykyaikaistamisessa. Lainojen takaisinmaksun kautta Maailmanpankki rahoittaa osin sekä omaa toimintaansa että kehitysmailla suunnattua lainaustoimintaa. Kehitysapulainojen taloudellinen merkitys on huomattava sekä absoluuttisesti (niiden määrä oli yli 160 miljardia dollaria vuonna 2010) että erityisesti hakijamaiden talouden kannalta. Tästä huolimatta siitä, ottaako Maailmanpankki lainapäätöksissään huomioon hakijamaiden laskentatoimen ja tilintarkastuksen ympäristöjen vahvuudet vai ei, on ollut vain vähän aiempaa empiiristä tutkimusta. Toisaalta Lamoreaux ym. (2015) pitivät jälkimmäistä vaihtoehtoa epätodennäköisenä, koska avun vastaanottajia vaaditaan säännöllisesti toimittamaan Maailmanpankille tarkastettua tilinpäätösinformaatiota ja koska Maailmanpankkia tukevat lahjoittajat eivät todennäköisesti jatka avun antamista, jos korruptoituneet poliitikot, byrokraatit ja diktaattorit ohjaavat apua toisaalle omaksi hyödykseen. Maailmanpankin on tukeuduttava raportointi- ja tilintarkastusjärjestelmien tuottamaan informaatioon siitä, miten tukea saaneet maat ovat käyttäneet kehitysapulainansa. Toisaalta tutkijat arvelivat, että laskentatoimen ja tilintarkastuksen laadun arviointi voi olla toisarvoista, jos lainoituspäätöksissä vaikuttavat Maailmanpankin ja sen suurimman osakkeenomistajan (Yhdysvaltojen) tärkeinä pitä-

mät geopoliittiset tekijät. Tutkijat testasivat näitä oletuksia seuraavien hypoteesien avulla:

- H1: Maailmanpankin antamien lainojen määrä on positiivisesti yhteydessä maan laskentatoimen laatuun.
- H2: Maailmanpankin antamien lainojen määrä on positiivisesti yhteydessä siihen, miten ammattitaitoinen maan tilintarkastusammattikunta on.
- H3: Maailmanpankin antamien lainojen määrän ja laskentatoimen/tilintarkastuksen laadun välinen positiivinen suhde on heikompi niissä maissa, joiden geopoliittiset intressit ovat muita maita paremmin linjassa Yhdysvaltojen intressien kanssa.
- H4: Maailmanpankin antamien lainojen määrän ja laskentatoimen/tilintarkastuksen laadun välinen positiivinen suhde on vahvempi maissa, joissa on suhteellisesti enemmän korruptiota verrattuna maihin, joissa korruptiota on suhteellisesti vähemmän.

Kehitetyt hypoteesit testattiin 258:n vuosien 1999–2008 kuluessa 42 eri maasta kerätyn maakohtaisen havainnon avulla. Tutkimuksen empiiristen tulosten mukaan Maailmanpankki lainaa enemmän niille maille, joissa laskentatoimi ja tilintarkastus ovat laadukkaampia. Toisin sanoen maan laskentatoimen ja tilintarkastuksen hyvä laatu lisää Maailmanpankin uskoa siihen, että myönnetty apu käytetään suunnitelmien mukaan. Myönnetty kehitysapulainat olivat suuremmat niille maille, joissa raportoidut tuotot olivat korkealaatuisempia, joissa oli vähemmän eroja laskentatoimen kansainvälisten standardien (International Accounting Standards, IAS) ja maan omien standardien välillä ja joissa International Financial Reporting standardeille (IFRS-standardeille) oli annettu mandaatti. Myönnetty kehitysapulainat olivat suuremmat niille maille, joissa tilintarkastuksen ammattikunta oli kehittyneempi. Poliittisten intressien havaittiin vaikuttavan lainojen allokontiin siten, että laskentatoimen ja tilintarkastuksen laatu ei vaikuttanut lainamääriin niissä maissa, joiden intressit olivat linjassa Yhdysvaltojen geopoliittisten intressien kanssa. Laskentatoimen ja tilintarkastuksen laadulla havaittiin kuitenkin olevan merkitystä korruptoituneissa maissa. Tämän perusteella tutkijat päättelivät, että

Maailmanpankki luottaa enemmän niiden maiden laskentatoimeen ja tilintarkastukseen, jotka ovat vähemmän korruptoituneita.

## Tulokset ja johtopäätökset

Tässä artikkelissa luotiin katsaus uusimpaan tilintarkastuksen laatua käsittelevään tieteelliseen tutkimukseen. Laatua yleisemminkin ja tilintarkastuksen laatua erityisesti lähestyttiin sekä aiheesta muodostettujen teoreettisten viitekehysten että asiaa havainnollistavien yksittäisten esimerkkitutkimusten avulla. Kun niitä suhteutetaan keskenään, tässä tutkimuksessa saadaan seuraavat tulokset:

Ensinnäkin, tässä artikkelissa oli mahdollista täydentää Garvinin (1988) ryhmittelemiä laatukäsitteen näkökulmia kahdella uudella näkökulmalla. Garvin (1988) oli aiemmin ryhmitellyt seuraavat viisi laatukäsitteen näkökulmaa: valmistuslähtöinen, tuotelähtöinen, käyttäjälähtöinen, arvolähtöinen ja transkendenttinen (ks. myös Oulasvirta 1992). Tässä tutkimuksessa niitä täydennettiin sidosryhmälähtöisellä näkökulmalla ja vastuullisella näkökulmalla. Sidosryhmälähtöisessä näkökulmassa otetaan huomioon mm. kuluttajia, yhteiskuntaa ja kansainvälistä kaupankäyntiä hyödyttävät seikat. Vastuullinen näkökulma liittyy eettisesti kestäväan kehitykseen. Sen osa-alueina eroteltiin taloudellinen vastuullisuus, sosiaalinen vastuullisuus ja ympäristöön liittyvä vastuullisuus. Oletuksena on, että laadukkaan tuotteen, palvelun tai toiminnan tulee olla myös sidosryhmiä hyödyttävää ja vastuullista.

Toiseksi, tässä artikkelissa avattiin tilintarkastuksen laatukäsitteen monisäikeisyyttä. Tilintarkastuksen laatua havaittiin määritellyn ja mitatun huomattavasti suppeammista näkökulmista kuin mitä edellä on kerrottu laadun käsitteestä, mutta kuitenkin hyvin monin eri tavoin. Analysoiduissa artikkeleissa tehdyt tilintarkastuksen laadun mittaukset ja arvioinnit olivat tällöin pitkälti Watkinsin ym. (2004) sekä Knechelin ja Shefchikin (2014) viitekehyksissä esitettyjen vaihtoehtojen mukaisia. Toisin sanoen, tilintarkastuksen laatua arvioitiin mm. mukautettujen tilintarkastuskertomusten antamisen ja tuloksen järjestelyn rajoittamisen kannalta, johdon kokemusten pohjalta, tarkastetusta aineistosta löydettyjen virheiden kannalta, sekä siltä pohjalta, oliko

tilintarkastajaksi valittu Big 4-yritys vai ei. Sekä edellä esiteltyjen viitekehysten (Watkins ym. 2004; Knechel & Shefchik 2014) että artikkelien (Gul ym. 2013; Svanström 2013; Ettredge ym. 2013; Ojala ym. 2014; Luippold ym. 2015; Lamoreaux ym. 2015) pohjalta on selvää, että tilintarkastuksen laadukkuutta voidaan tutkia – ja on jatkossakin syytä tutkia – useilla erilaisilla kriteereillä ja tutkimusasetelmilla, koska tilintarkastuksen laadusta ei ole olemassa yhtä yleisesti hyväksyttyä määritelmää.

Kolmanneksi, tässä tutkimuksessa kartoitetaan jo tutkittuja ja tutkimusta edelleen vaativia aiheita ja tutkimusasetelmia. Viimeaikaisten artikkelien aihepiirin, näkökulmien ja kontekstien havaitaan vaihdelleen, mikä rikastuttaa käsitystä tilintarkastuksen laadukkuudesta. Artikkeleissa oli tutkittu mm. tilintarkastajien päätöksentekoa, neuvontapalveluja, palkkioita, huomion suuntaamista ja ammattimaisuutta sekä taloudellisia hyötyjä. Tutkittuja näkökulmia olivat tilintarkastajien oman näkökulman ohella johdon ja omistaja-johtajien näkökulmat. Aiheita tutkittiin muun muassa kiinalaisten tarkastajien, ruotsalaisten pk-yritysten, pienten suomalaisten yritysten sekä kehittyvien maiden kontekstissa. Alan tutkimus on tällöin selvästikin ollut suuressa määrin taloustieteen menetelmiin nojaavaa valtavirtatutkimusta (ks. myös Kihn & Näsi 2011, 82).

Esitetyn kirjallisuusanalyysin pohjalta näyttää ilmeiseltä, että tilintarkastuksen laatu taustatekijöineen ja vaikutuksineen on ollut yksi keskeinen aihealue ulkomailla julkaistussa tieteellisessä tutkimuksessa ja tulee olemaan sitä jatkossakin. Vaikka useimmat edellä esitetyistä tutkimuksista on toteutettu ulkomailla, samoja tai samantapaisia kysymyksiä voitaisiin monessa tapauksessa hyvin tutkia myös suomalaisella aineistolla. Jatkotutkimuksissa voitaisiin tutkia myös tilintarkastuksen laatukäsitteen erilaisia näkökulmia ja niiden painottumista erilaisissa tarkastuksissa ja konteksteissa Garvinin (1988) ja tässä tarkennettujen laatunäkökulmien pohjalta. Erilaisia laatumittareita voitaisiin samanaikaisesti testata monimuuttujamenetelmien avulla (ks. esim. Leppänen, Ojala, Oulasvirta & Saastamoinen 2017).

## Lähteet

- Alander, I. & Taskinen, A. 2009. Tilintarkastajien ammattitaidon valvonta ja laadun-  
tarkastukset. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn L-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia  
laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 112–  
126.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. Tilinpäätösten ja konso-  
lidoitujen tilinpäätösten lakisäätöisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660  
ETY ja 83/849/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivien 84/253/ETY  
kumoamisesta. 17.5.2006.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E. & Li, C. 2014. Fee pressure and audit quality. *Accounting,  
Organizations and Society* 39, 247–263.
- Garvin, D.A. 1988. *Managing Quality. The Strategic and Competitive Edge*. New York:  
The Free Press, A Division of Macmillan, Inc.
- Grönroos, C. 2007. *Service Management and Marketing. Customer Management in Service  
Competition*. Third Edition. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Gul, F. A., Wu, D. & Yang, Z. 2013. Do individual auditors affect audit quality? Evidence  
from archival data. *The Accounting Review* 88(6), 1993–2023.
- Juran, J. M. & De Feo, J. A. 2010. Attaining superior results through quality. Teoksessa  
Juran, J.M. & De Feo, J.A. (toim.) *Juran's Quality Handbook. The Complete Guide  
to Performance Excellence*. Sixth Edition. New York: McGraw-Hill companies,  
3–40.
- Karjalainen, J. 2011. Audit quality and cost of debt capital for private firms: evidence from  
Finland. *International Journal of Auditing* 15 (1), 88–108.
- Kihn, L-A. 2015. Laatu kolmesta tarkastelunäkökulmasta: tekninen, kaupallinen ja  
palveluun liittyvä laatu. Teoksessa K. af Ursin, E. Pekkola & J. Stenvall (toim.)  
*Byrokraatia, hallintoideologia ja julkisten organisaatioiden johtamisajattelu*.  
Tampere: Tampere University Press, 283–301.
- Kihn, L-A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstra-  
tegiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa A. Jokipii & J. Miettinen  
(toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in  
Honour of Professor Teija Laitinen*. Vaasa: Acta Wasaensia No. 234, 61–87.
- 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 &  
Theory* 32, 385–421.
- Knechel, R. W. & Shefchik, L.B. 2014. Audit quality. Teoksessa David Hay, Robert  
Knechel & Marleen Willekens (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*.  
London: Routledge, 130–147.
- Kutilla, J. & Ihantola, E-M. 2009. HTM-tilintarkastajien kokemuksia laaduntarkastuksista  
vuosina 1998–2006. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn L-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkö-  
kulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press,  
127–145.

- Lamoreaux, P., Michas, P. N. & Schultz, W. L. 2015. Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending. *The Accounting Review* 90 (2), 703–738.
- Leppänen, P., Ojala, H., Oulasvirta, L. & Saastamoinen, J. 2017. Suomalaisten kuntien kosmeettisen tulosohjauksen 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, 113–136.
- Luippold, B. L., Kida, T., Piercey, M. D. & Smith, J. F. 2015. Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earnings management. *Accounting, Organizations and Society* 41, 39–54.
- Miettinen, J. 2008. *The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensia No. 197. Business Administration 80. Accounting and Finance.
- Nelson, M. & Tan, H. 2005. Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24, 41–71.
- Ojala, H., Niskanen, M., Collis, J. & Pajunen, K. 2014. Audit quality and decision-making in small companies. *Managerial Auditing Journal* 29 (4), 800–817.
- Oulasvirta, L. 1992. Palvelun laadusta julkisella sektorilla. *Hallinnon tutkimus* 11 (2), 86–93.
- Sundgren, S. 2009. Perceived audit quality, modified audit opinions and the likelihood of liquidating, bankruptcy among financially weak firms. *International Journal of Auditing* 13 (3), 203–221.
- Tepalagul, N. & Ling, L. 2015. Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30 (1), 101–121.
- Tilintarkastuslaki 936/1994.
- Tilintarkastuslaki 459/2007.
- Tilintarkastuslaki 1141/2015.
- Vakkuri, J. 2011. Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa Vakkuri, J., Oulasvirta, L., Wacker, J. & Kivimäki, R. (toim.) *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Watkins, A.L., Hillison, W. & Morecroft, S. E. 2004. Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature* 23, 153–193.

## Luova laskentatoimi – tarkoituksellista harhaanjohtamista ja myös tilintarkastajien ongelma

*Salme Näsi*

**Artikkelin tarkoituksena on avata meillä Suomessa suhteellisen vähän käytetyn luovan laskentatoimen käsitettä ja tuoda esille esimerkkejä luovan laskentatoimen keinoista ja motiiveista sekä yksityisen että julkisen sektorin tilinpäätöksissä. Sekä käsiteanalyysi että käytännön esimerkit perustuvat aihepiiristä julkaistuun, enimmäkseen ulkomaiseen kirjallisuuteen. Artikkelin keskeisenä johtopäätöksenä voidaan todeta, että luovan laskentatoimen käsite ei ole yksiselitteinen: yhtäältä liikutaan lainsäädännön sallimalla, sen mahdollistamien ”porsaanreikien” etsimisen alueella, toisaalta taas luova laskentatoimi nähdään tilinpäätösinformaation käyttäjien tahallisen harhaanjohtamisena ja suorastaan petollisena toimintana. Tilintarkastuksen suhteen lähtökohtana ovat hyvä tilintarkastustapa ja siihen kuuluvat eettiset periaatteet.**

### Johdanto

Tämän artikkelin tarkoituksena on tuoda luovan laskentatoimen (*creative accounting*) käsite suomalaiseseen laskentatoimen keskusteluun ja avata tuota käsitettä käsiteanalyysin keinoin. Koska luovaa laskentatointa esiintyy sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, tuodaan artikkelissa esille myös esimerkkejä luovan laskentatoimen keinoista ja motiiveista molemmilla sektoreilla. Luovaan laskentatoimeen liittyy tarkoituksellista harhaanjohtamista ja epäeettisyyttä, mistä syystä se ei ole aivan ongelmaton asia myöskään tilintarkastuksen ja tilintarkastajien näkökulmasta.

Luovan laskentatoimen tutkimus edustaa tyypillisesti kriittistä tutkimustraditiota; se ei pyri ainoastaan ymmärtämään laskentatoimessa tehtyjä ratkaisuja vaan saamaan aikaan myös muutosta, muutosta parempaan, eettisempiin laskentatoimen käytäntöihin. Osittain luovaa laskentatointa voidaan

rajoittaa lainsäädännön avulla, mutta lainsäädäntö tuskin koskaan voi olla niin kattavaa ja tarkkaa, että kaikki porsaanreiät saadaan tukittua. Laskentaihmissen korkea ammattietiikka on tässäkin asiassa ratkaiseva tekijä.

## Luovan laskentatoimen käsite

Otsikossa on suomalaisessa laskentatoimen kirjallisuudessa ja keskustelussa melko vähän käytetty termi ja käsitelty asia: *'luova laskentatoimi'*. Google Scholar tuottaa tällä hakusanalla lähes tyhjän tuloksen. Englanninkielisellä hakusanalla *'creative accounting'* sen sijaan löytyy eritasoisia kirjoituksia todella runsaasti. Lisäksi tällä sanaparilla on useita englanninkielisiä synonyymejä tai ainakin lähes samassa merkityksessä käytettyjä käsitteitä. Näitä ovat mm. seuraavat: *'earnings management'*, *'income smoothing'*, *'financial engineering'*, *'cosmetic accounting'*, *'window dressing'*, *'account manipulation'*, *'managing reported financial information'* ja *'off-balance sheet financing'*. (Ks. Diana & Madalina 2007; Balaciu, Bogdan & Vladu 2009.)

'Creative accounting' esiintyi englanninkielisessä laskentatoimen kirjallisuudessa jo 1950-luvulla (ks. esim. Park 1958; Bows 1959); tuolloin kuitenkin laskentatoimen ammatillaisiin liitettynä positiivisena piirteenä. Ammattitaitoinen, dynaaminen ja luova laskentaihminen oli johdon tärkeä tuki. Kustannuksia ja rahan käyttöä analysoimalla luova laskentaihminen keksi keinoja, joilla yrityksen investoinneille saatiin paras mahdollinen tuotto ja tilinpäätökseen mahdollisimman hyvä tulos (ks. esim. Park 1958, 444; Bows 1959, 51; Carey 1956). Luovuus ja luova ovat yleiskielessä positiivisia sanoja, mutta laskentatoimeen yhdistettynä sanalla 'luova' on tänä päivänä negatiivinen sivumerkitys.

Luova laskentatoimi voidaan ymmärtää eräänlaiseksi yläkäsitteeksi, jonka alle mahtuu erilaisia tapoja muokata kirjanpitoa ja tilinpäätösinformaatiota informaation laatijan ja esittäjän haluamaan suuntaan. Kysymys on sellaisista toimista, joilla yrityksen johto – laskentaihmissen myötävaikutuksella – tietoisesti muokkaa yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annettavaa kuvaa palvellakseen yrityksen intressejä ja lisätäkseen usein myös omaa henkilökohtaista hyötyään. Kysymys on tilinpäätöksen laatijan omien pyrkimysten



edistämisestä ja samalla informaation saajien usein tahallista harhauttamisesta.

Vaikka meillä ei tuota luovan laskentatoimen käsitettä ole juurikaan viljelty, siihen kuuluvia asioita on käsitelty suomenkielissäkin teksteissä mm. seuraavin termein: *kirjanpidon ja tuloksen manipulointi*, *tuloksen tasoittaminen* ja *kosmeettinen laskentatoimi*. Suomalaisen tekemässä englanninkielisessä tutkimuksessa näyttää enimmäkseen käytetyn – amerikkalaista esimerkkiä seuraten – termiä *'earnings management'* (esim. Kasanen, Kinnunen & Niskanen 1996; Sundgren 2007; Niskanen, Karjalainen, Niskanen & Karjalainen 2011. Ks. kuitenkin myös Vinnari & Näsi 2008; Näsi & Leppänen 2015). Tuloksen manipulointia ja tuloksen järjestelyä on tarkasteltu meillä useissa laskentatoimen ja rahoituksen pro gradu -tutkielmissa mutta myös julkaistuissa artikkeleissa (ks. esim. Spohr 2004a; 2004b; 2005). Tuloksen manipuloinnilla pyritään yltämään esimerkiksi analyytikoiden ennusteiden ja johdon omien kannustimien tasolle.

## Laskentaihmissen ammattitaito luovan laskentatoimen tukena

Laskentatoimen tehtävänä on vähentää epävarmuutta tuottamalla informaatiota valvonnan ja päätöksenteon tueksi sekä tilivelvollisuuden toteuttamiseksi. Näissä tehtävissä laskentatoimen informaatio toimii erilaisia intressejä omaavien osapuolten – ihmisten ja ihmisryhmien – välisenä talouden kielenä. Useita tarkoituksia palvelevan laskentatoimen informaation on täytettävä tietyt laatukriteerit, joista tärkein – relevanttiuden ohella – on luotettavuus (ks. Vehmanen 2009). Laskentaihmissen osaamista ja ammattitaitoa tarvitaan – mutta kenen hyväksi ja millä ehdoin niitä käytetään?

Laskentatoimen avulla toteutettava tilivelvollisuus käsittää (Ijiriin 1975; 1983 viitaten) kolme osapuolta: tilivelvollinen yritys tai muu organisaatio (*accountor*); tiedonsaantiin oikeutettu päämies, yksilö tai ryhmä (*accountee*) ja laskentatoimen ammattilainen (*accountant*). Jälkimmäisiä edustavat paitsi talousjohtajat ja kirjanpitiäjät, jotka toimivat tilivelvollisen työnantajansa luokun, myös riippumattomat tilintarkastajat, joiden toiminnan tulisi palvella tilinpäätösinformaation saantiin oikeutettujen eri sidosryhmien tiedontarpei-

ta. Bourmistrov (2001) jakaa laskentatoimen käytännöt (lähteeseen Monsen & Olsen 1996 viitaten) vaadittuihin, suositeltaviin ja havaittuihin käytäntöihin (required, recommended and observed practices) ja kuvaa länsimaisen laskentatoimen perinnettä neljän A:n (Accountee, Accountor, Accountant, Auditor) mallilla. Talousjohdon ja tilintarkastajien erillään pitämisellä halutaan korostaa riippumattoman tilintarkastajan asemaa osapuolena, jonka tehtävänä on varmistaa, että talousjohdon tekemät ratkaisut ovat vaaditun käytännön eli voimassa olevan lainsäädännön mukaisia.

Todellisuudessa havaitut laskentatoimen käytännöt voivat poiketa mahdollisista suosituksista mutta myös lainsäädännön tarkoittamista ratkaisuista. Kirjallisuudessa laskentatoimen joustot on luokiteltu ja asetettu jatkumolle, jonka toisessa ääripäässä lainsäädännöllä on eliminoitu kaikki valinnat eikä joustoja ole. Toista ääripäätä edustavat lainsäädännön vastaiset eli petolliset tai rikolliset ratkaisut. Näiden ääripäiden väliin jää kaksi lainsäädännön puitteissa tapahtuvaa vaihtoehtoa: tilinpäätösinformaation *käyttäjien intressejä* palvelevien oikeiden ja riittävien tietojen tuottaminen ja tilinpäätöksen *laattijan omia intressejä* palvelevien luovien ratkaisujen etsiminen lainsäädännön porsaanreikiä hyödyntäen. (Ks. Jones 2011.) Tämä luokitus lähtee siitä, että luova laskentatoimi tapahtuu lainsäädännön puitteissa eikä siten ole laitonta tai rikollista toimintaa. Luovan laskentatoimen keinoin laadittu tilinpäätös voi siis olla kirjanpito- ja yhteisölainsäädännön mukainen, muttei silti vastaa ”täyttä totuutta” eikä anna informaation käyttäjille oikeaa ja riittävää kuvaa kohdeyksikön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Luovan laskentatoimen käyttö edellyttää lainsäädännön ja sen porsaanreikien hallintaa, ja näissä juuri talousjohdolla ja muilla laskentatoimen ammattilaisilla on paras osaaminen.

Joissakin kirjallisuuslähteissä luovan laskentatoimen ratkaisut nähdään valheellisiksi ja sen myötä luova laskentatoimi vähintäänkin epärehellisiksi ja epäeettisiksi toiminnaksi. Englanninkielisessä kirjallisuudessa luovaan laskentatoimeen liitetäänkin manipuloinnin ”*manipulation*” ohella sanat ”*fiddling*” (huijaus), ”*deception*” (petos), ”*misrepresentation*” (hämäys), ”*con trick*” (temppe) and ”*sleight of hands*” (silmänkääntötemppe). Kaikki edellä sanotut sanat viittaavat petolliseen (*deceitful*) ja epäeettiseen toimintaan

(Amat, Blake & Dowds 1999) ja tuovat myös laskentatoimen ammattilaisten toiminnan luovan laskentatoimen osalta uuteen valoon. Myös tilintarkastajien asema tässä katsannossa on ongelmallinen. Kysymys liittyy myös tilintarkastajien konsultointitehtäviin ja rooliin taloudenpitoon liittyvien ratkaisujen neuvonantajina. Tilintarkastusvelvolliset yhteisöt (*accountors*) ovat tilintarkastajien asiakkaita ja palkkiolaskun maksajia. Tilintarkastajien ammattitaitoa – lainsäädännön mahdollistamien porsaanreikien tuntemusta – voidaan käyttää palvelemaan tilivelvollisen yhteisön ja sen toimivan johdon (hallitus, toimitusjohtaja, johtoryhmä) omaa etua ja päätyä tekemään sellaisia kirjanpidollisia ratkaisuja, jotka pikemminkin johtavat harhaan kuin esittävät oikeita ja riittäviä tietoja tilivelvollisen taloudellista tilasta ja tuloksesta.

Archer (1996) on tutkinut luovan laskentatoimen ratkaisuja ja niiden perusteluja valehtelun etiikan viitekehyksessä ja johtopäätöksensä todennut suurin piirtein siten, että kaikissa olosuhteissa rehellinen kommunikaatio olisi palvellut tavoiteltuja tarkoituspäitä vähintään yhtä hyvin kuin valehteluun perustuvat luovat ratkaisut (mt. 55). Meillä Suomessa Aila Virtanen on tutkinut laskentatoimintaa ja moraalialia. Artikkelinsa (2002) lopuksi hän kirjoittaa mm. näin:

*”Laskentatoimessa lakien noudattaminen on moraalin lähtötaso. Lakien noudattamista ei voi kyseenalaistaa siinäkään tapauksessa, että lait eivät olisi tasavertaisia ja oikeudenmukaisia tai yrityksen kannalta hyviä. Lakien lisäksi on huomioitava sidosryhmät ja sidosryhmien odotukset. ... Laskentatoimi on käytännön työtä. Hyvä kirjanpito ja hyvä tilintarkastustapa muuntuvat säännöksistä tavoiksi tekemisen kautta ja edellyttävät oman järjen ja moraalien käyttöä. Laskentatoimen päätöstilanteissa on samanaikaisesti huomioitava lainsäädäntö, omistajien tuottovaatimukset, yhteiskunnan valvonta ja monia muita seikkoja. Näissä tilanteissa vaaditaan yksilötason järjettä ja moraalialia, jota käyttäen täydennetään lainsäädännön puutteita ja heikkouksia sekä tasapainotetaan sidosryhmien ja yhteiskunnan vaatimuksia.”*  
(Virtanen 2002.)

Laskentatoimella ja moraalialilla on siis yhteys. Lainsäädännön noudattaminen on lähtötaso, jonka päälle järjen ja moraalien käytön kautta rakentuvat eri si-

dosryhmien ja yhteiskunnan tarpeet huomioon ottavat ratkaisut. Tähän ajatteluun eivät petolliset ja harhauttavat ratkaisut sovellu.

### Luovaa laskentatointia esiintyy sekä yrityksissä että julkisella sektorilla

Tuloksen manipulointi yhdistetään usein pörssiyrityksiin, joissa tilinpäätösinformaatiolla ja osavuosituloksilla on vaikutus yhtiön osakkeiden kurssiin ja yhtiön arvoon. Näissä yrityksissä myös johdon palkitseminen perustuu yleensä taloudelliseen tulokseen ja yrityksen arvon kehitykseen. Edelleen johdon palkitseminen on usein sitä suuruusluokkaa, että se panee johdon tekemään lähes mitä vain sen toteutumiseksi. Yleensä kysymys on todellisuutta paremman tuloksen ja manipuloitujen taseiden esittämisestä. Verotuksesta johtuva tuloksen manipulointi taas johtaa pyrkimykseen pienentää tulosta. Pysyvien vastaavien arvostus ja arvonkorotukset sekä käyttöomaisuuden myynti- ja takaisinvuokraustoiminnot ovat perinteisiä luovan laskentatoimen manipulointikeinoja. Myös käyttöomaisuuden poistosuunnitelmia voidaan pyrkiä muuttamaan tavoitetuloksen saavuttamiseksi. Ulkopuolisten toimijoiden kanssa tai konsernin sisällä tehdyt liiketoimet ja niiden ajoitus sekä sopimukset ja rahoitusoperaatiot tarjoavat myös keinoja vaikuttaa eri laskentayksiköiden tuloksiin ja taseisiin. Kansainvälisten laskentatoimen standardien (IFRS) käyttöönotto mitä ilmeisemmin kaventaa varallisuuden arvostukseen perustuvia luovan laskentatoimen keinoja, mutta Griffithsiä (1986, 97) lainaten voitaneen edelleenkin todeta, että ”Fixed assets are pliable, flexible and mobile. Everything then except fixed.”

Amat ym. (1998) ovat luokitelleet luovan laskentatoimen menetelmät neljään luokkaan, joista toiset ovat hyväksyttävämpiä kuin toiset. Ensinnäkin lainsäädäntö voi käsittää vaihtoehtoisia ratkaisuja, joista tilinpäätöksen laatija voi valita yritykselle parhaan vaihtoehdon. Toisekseen tilinpäätökseen liittyy aina harkintaa (esimerkkinä käyttöomaisuuden pitoaikojen määrittäminen). Manipulointiin viittaa erityisesti se, jos esimerkiksi pitoaikoja ja poistoja koskevat päätökset eivät ole pysyviä eikä niitä noudateta johdonmukaisesti. Lisäksi yritys voi manipuloida tilinpäätöstä vaikuttamalla liiketapahtumien ja niitä koskevien kirjausten ajankohtiin ja viime kädessä ryhtymällä keinotekoisiiin

tilinpäätöstä manipuloiviin liiketoimiin (esim. käyttöomaisuuden myyntiin ja takaisin vuokraukseen).

Usein luovan laskentatoimen keskeisenä motiivina ovat eri sidosryhmien (johdon, osakkeenomistajien, työntekijöiden, verottajan jne.) väliset intressiristiriidat. Pörssiyritykset voivat harjoittaa tuloksen tasausta (*income smoothing*) mahdollisimman tasaisen kasvutrendin tai ennusteen mukaisen tuloksen osoittamiseksi. Tilinpäätöksen tulosta voidaan yrittää parantaa huomion siirtämiseksi pois jostakin epäedullisesta seikasta, kuten esimerkiksi yrityksen markkinaosuuden laskusta. Osakkeen hinnan nousuun tai säilyttämiseen voidaan pyrkiä esimerkiksi lainojen määrään ja tulokseen vaikuttamalla. Tulokseen sidotut sopimukset, johdon palkkiojärjestelmät sekä verotus ovat myös yleisiä luovan laskentatoimen motiiveja.

Luova laskentatoimi ei suinkaan rajoitu vain pörssiyrityksiin ja yrityssectorille. Useissa maissa on viimeisten parinkymmenen vuoden aikana ryhdytty soveltamaan julkisen sektorin laskentatoimessa suoriteperusteista liikelaskentamallia (*accrual accounting model*). Liikelaskentamallin käyttöönotolle asetettiin esimerkiksi meillä Suomessa suuria odotuksia. Oletettiin, että liikekirjanpidon ja tuloslaskelman ja taseen käsittävän tilinpäätösinformaation avulla saataisiin relevantimpaa ja luotettavampaa informaatiota mm. talouden tasapainottamiseksi kuin aiemmin käytössä olleen kameraalisen kirjanpidon avulla. Julkisella sektorilla lainsäädäntö sekä esimerkiksi EU:n asettamat talouden tasapainottamis- ja velkakriteerit ovat kuitenkin johtaneet siihen, että erilaisia luovan laskentatoimen keinoja on otettu käyttöön kriteerien toteutumiseksi (ks. esim. von Hagen & Wolff 2006; Benito, Montesino & Bastida 2008; Vinnari & Näsi 2008; Näsi & Leppänen 2015). Voidaankin kysyä, johtavatko julkisen talouden tasapainovaatimukset todella talouden sopeuttamiseen vaiko vain luovan laskentatoimen keinojen käyttöön näennäisen tasapainon osoittamiseksi? Milesi-Ferretin (2003) vastaus edellä olevaan kysymykseen on, että talouden vaateet voivat johtaa paitsi huonojen myös todella iljettävien luovan laskentatoimen ratkaisujen käyttöön.

Hyvä esimerkki meillä Suomessa on kuntatalous, jonka tulee kuntalain (110 §) säästösten pohjalta olla tasapainossa neljän vuoden tarkasteluperspektiivillä. Kunnista löytyy lukematon määrä erilaisia luovia ratkaisuja talouden

tasapainottamiseksi. Näitä ovat mm. kaupungin vesilaitoksen myynti kaupungin energiayhtiölle käypään markkinahintaan ja täysin kaupungin myöntämällä lainalla. Tällä vesilaitoskaupalla kyseinen kaupunki – sen peruskunta – sai tuloslaskelmaansa noin 113 miljoonan euron satunnaisen myyntivoiton. Kun kaupan toteutumisen aikaan 2000-luvulla kunnan talouden lakisääteistä tasapainoa tarkasteltiin peruskunnan tasolla, tällä ”kaupalla” kunnan talous voitiin tasapainottaa usean vuoden tarkasteluajanjaksolla. Konsernilaskennassa sisäisen kaupan aiheuttamat liiketoimet eliminoidaan, joten tällä tasolla tarkastellen kaupalla ei ollut mitään todellista tulos- ja talouden tasapainovaikutusta. Kuntalaiset tosin saivat tämän kaupan seurauksena täysin velkarahalla rahoitetun vesilaitoksen ja ryhtyivät vesimaksuisaan maksamaan lainalle asetettua melko korkeaa korkoa ja myöhemmin myös lainan lyhennyksiä. Edellä kuvatun kaltaisten konsernin sisäisten keinoitekoisten talouden tasapainottoimien tukkimiseksi kunnan talouden tasapainoa on nyttemmin alettukin arvioimaan konsernitilinpäätöksen pohjalta.

Infrastruktuuripalvelujen, kuten sähkön, veden, kaukolämmön jne. hinnoitteluun liittyy ”piilotettua verotusta”. Lainsäädäntö saattaa asettaa rajoja kunnallisten liikelaitosten alimman rivin tuloksen korkeudelle. Ongelma on ratkaistu sillä, että suurin osa tuloksesta on ’kätkeyty’ tämän ns. bottom-line rivin yläpuolelle riville ’peruspääoman korko’, jonka laskentaperusteet (peruspääoman määrä ja korkoprosentti) peruskunta on voinut määrittää omista intresseistään lähtien. Ongelmalliseksi ja harhaanjohtavaksi tämän erän tulokinnan tekee se, että kunnan luottamushenkilöiden laskentatoimen asiantuntemus ei välttämättä riitä ymmärtämään tämän korkoerän todellista luonnetta. Kirjoittajan kotikunnassa vesiliikelaitoksen peruspääomalle (runsaat 70 miljoonaa euroa) maksettu korko vuonna 2015 oli 10,5 miljoonaa euroa eli 16,5 %. Tuo erä näkyy liikelaitoksen tuloslaskelmassa rivinä ”korvaus peruspääomasta”, mikä onkin korkoa osuvampi nimike tuolle kunnan ”sijoittaman” pääoman tuottovaatimukselle. Vesilaitoksen liikevaihdosta (n. 55 miljoonaa euroa) tuo korvaus vei 18,8 %.

Yksityisen ja julkisen sektorin kumppanuus (Public Private Partnership) mm. moottoriteiden rakentamisessa yksityisellä rahoituksella vain siirtää julkisen sektorin menoja tuonemmaksi tulevaisuuteen. Benito ym. (2008)

mukaan on väärin kutsua näitä hankkeita 'yksityisiksi', koska kysymys viime kädessä kuitenkin on julkisilla verorahoilla katettavista investointihankkeista. Nämä yksityiset tilapäiset rahoitusratkaisut voidaan nekin nähdä luovan laskentatoimen keinovalikoimaan kuuluviksi. Kiinteän omaisuuden myynti ja saadun rahan käyttö kunnan juokseviin menoihin tasapainottaa kunnan taloutta pitkällä aikavälillä yhtä paljon kuin se, että minä myisin asuntoni ja käyttäisin rahat juokseviin elinkustannuksiini, tasapainottaisi minun kotitalouttani.

## Tilintarkastajan rooli

Mikä sitten on tilintarkastajien rooli näiden porsaanreikien etsinnässä? Tilintarkastuslainsäädännössä konsultointi ja lakisäätäinen tarkastus on erotettu toisistaan eri palvelujen tarjoajille. Erityisesti pk-yrityksissä päätöksentekijöiden tilintarkastuksesta kokema hyöty perustuu kuitenkin – ulkopuolisen luottamuksen ja sisäisen luottamuksen lisäämisen ohella – tilintarkastuksen myötä lisääntyneen tiedon ja tietämyksen eli tilintarkastajien mukanaan tuoman asiantuntemuksen kautta (ks. esim. Ahjos 2010; Aakala 2006).

Tilintarkastuksen tulee palvella sekä tilivelvollista (accountor) että tiedon saantiin oikeutettuja sidosryhmiä (accountee). Niin kauan kun toimitaan selvästi lakien ja säädösten mukaisesti, tilintarkastajakin on turvassa. Mutta sitten kun mennään kaltevalle alueelle, haetaan säädösten antamia porsaanreikiä, joilla tilivelvollinen ja sen edustajat saavuttavat jotakin omaa etua, voi tilintarkastajakin joutua pulaan tai ainakin hänen moraalisensa joutuu venymään hyväksyttävän rajan yli. Viime kädessähän tilintarkastajan päämiehiä ovat oikean ja riittävän tiedon saantiin oikeutetut yksilöt ja sidosryhmät, omistajat, investoijat, verottaja, veronmaksajat jne. Ei ole eettisesti hyväksyttävää, että tilintarkastaja hakee lainsäädännöstä porsaanreikiä ja antaa neuvoja esimerkiksi aggressiiviseen verosuunnitteluun yhteiskunnan ja muiden sidosryhmien kustannuksella.

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja sen perusteella antaa lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää ammattieettisten periaatteiden

noudattamista. Tilintarkastuslain ammattieettisiä periaatteita koskevan pykälän (TTL 1141/2015 4:1 §) mukaan “tilintarkastajan on suoritettava laissa tarkoitettut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen”. Jos tilintarkastaja antaa tekemästään tarkastuksesta vakiomuotoisen lausunnon ja esittää, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tietäen, että tilinpäätös sisältää manipulointia – mahdollisesti vielä tilintarkastajan omaan neuvonantoon perustuen – tilintarkastaja vääjäämättä rikkoo hyvää tilintarkastustapaa.

Verorahoitteisella sektorilla tilinpäätöksen manipulointi erilaisin kirjanpidollisin kikkakonstein ja päätöksentekijöiden harhaanjohtaminen – mahdollisesti heidän laskentatoimen osaamattomuuttaan hyväksikäyttäen – on vieläkin tuomittavampaa epäeettistä toimintaa. Verovarojen käytön tulisi olla läpinäkyvää ja siitä annettun informaation yksiselitteisen ymmärrettävää. Julkisen sektorin laskentatoimeen ei pitäisi kuulua veronmaksajien ja heidän vaaleilla valittujen luottamushenkilöidensä harhaanjohtaminen.

## Lopuksi

Moni uskoo laskentatoimen tuottamiin numeroihin kuin ”pässi sarviinsa”. Aina 1950-luvulle saakka laskenta-ajattelu perustuikin vahvasti ”ehdottoimien totuuksien” esittämiseen. Tämän jälkeen on kuitenkin ymmärretty, että nuo ”totuudet ovat tilannesidonnaisia” ja laskelmat ”laatijoidensa tuottamia konstruktioita”. Luova laskentatoimi perustuu lähtökohtaisesti oman edun tavoitteluun ja tiedon käyttäjien harhaanjohtamiseen. Mikä sitten avuksi luovan laskentatoimen eliminoimiseksi? Laskenta-ammattilaisten (tulevien talousjohtajien ja tilintarkastajien) koulutukseen tulisi aina liittää myös vahva eettinen ja yhteiskunnallinen näkökulma – ei vain voimassa olevan lainsäädännön, laskentatoimen ja tilintarkastuksen standardien ja laskentatoimen tekniikoiden pänttäys.



## Lähteet

- Aakala, H. 2006. Tilintarkastuksen arvo pienyritykselle – Yritysjohdon näkökulma. Tampereen yliopisto, taloustieteiden laitos. Pro gradu -tutkielma.
- Ahjos, H. 2010. *Tilintarkastuksen hyöty pk-yritykselle yrityksen päätöksentekijän näkökulmasta*. Lisensiaatintutkimus. Helsingin kauppakorkeakoulu.
- Amat, O., Blake, J. & Dowds, J. 1999. The Ethics of Creative Accounting. Teoksessa Blake, J. & Gowthorpe, C. (toim.) *Ethical Issues in Accounting*. Londres: Routledge, 24–40.
- Amat, O. & Gowthorpe, C. 2004. Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues. *UPF Working Paper* No. 749.
- Archer, S. 1996. The Ethics of Creative Accounting. *Science and Engineering Ethics* 2(1), 55–70.
- Balaciu, D., Bogdan, V. & Vladu, A.B. 2009. A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequencwa in Practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomic* 11(1).
- Bourmistrov, A. 2001. *Accounting in Transition: A Study of Russian Local Government Accounting*. Doctoral Thesis, Bergen, Norway, Spring 2001.
- Bows, A. J., Jr. 1959. Creative Accounting Pays its Way. *Journal of Accountancy*, December 1959.
- Carey, J.I. 1956. How Can the Profession Plan for the Future? *The Journal of Accountancy*, May 1956, 57.
- Diana, B. & Madalina, P.C. 2007. ”Is Creative Accounting a Form of Manipulation?”. *Economic Science Series* 940.
- Ijiri, Y. 1975. *The Theory of Accounting Measurement*. American Accounting Association.
- Ijiri, Y. 1983. On the accountability-based conceptual framework of accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 2, Issue 2, Summer, 75–81.
- Jones, M. (Editor) 2011. *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Wiley.
- Kasanen, E., Kinnunen, J. & Niskanen, J. 1996. Dividend-based earnings management: Empirical evidence from Finland. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 22, Issues 1–3, August–December, 283–312.
- Monsen, N. & Olsen, O. 1996 Silent Accounting Harmonization: Towards the Presentation of Cash Flow Models in the Local Government and Business Fields in Norway. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 12, No 4, 411–423.
- Niskanen, J., Karjalainen, J., Niskanen, M. & Karjalainen, J. 2011. Auditor gender and corporate earnings management behavior in private Finnish firms. *Managerial Auditing Journal* Vol. 26 Iss: 9, 778–793.
- Näsi, S. & Leppänen, P. 2015. Creative use of cross-entity transactions to balance local government economies in accrual budgeting and accounting in Finland. Paper presented at the 15<sup>th</sup> Biennial CIGAR Conference, Malta, June 4–5, 2015.

- Park, C. 1958. Thought Processes in Creative Accounting. *The Accounting Review* Vol. 33, No. 3, 441-444.
- Spohr J. 2004a. Earnings management and IPOS – Evidence from Finland. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 2, 157-172.
- Spohr J. 2004b. Tuloksen manipulointi suomalaisissa pörssilistautujissa. *Tilintarkastus-Revision* 5, 59-63.
- Sphor J. 2005. *Essays on earnings management*. Edita Prima Oy, Helsinki.
- Sundgren, S. 2007. Earnings Management in Public and Private Companies: Evidence from Finland. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 1, 35-63.
- Tilintarkastuslaki (TTL 1141/2015) annettu Helsingissä 18 päivänä syyskuuta 2015.
- Vehmanen, P. 2009. The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports by Public Sector Entities. Teoksessa Heiskanen, Kihn & Näsi (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere University Press.
- 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), May, 97-116.
- Virtanen, A. 2002. Laskentatoimi ja moraali – Onko niillä jotain yhteyttä keskenään? *EJBO – Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies* Vol. 7 (1). Retrieved from <http://ejbo.jyu.fi>.

## Suomalaisten kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välinen yhteys

*Pasi Leppänen, Hannu Ojala, Lasse Oulasvirta ja Jani Saastamoinen*

**Artikkeli tarkastelee kuntien kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen laadun välistä yhteyttä. Tilintarkastuksen laadun osalta mielenkiinnon kohteena ovat tilintarkastajan ammattitaito, työskentely Big4-yhtiössä, naissukupuoli ja työskentely kuntatalouteen erikoistuneessa tilintarkastusyhtiössä. Kuntien tilinpäätösraportteja analysoitiin vertaamalla toisena vasemmalta esiintyviä lukuja Benfordin jakaumaan kuvailevalla ja tilastollisella analyysillä. Vaikka ylijäämäisten tilinpäätösten ei havaittu poikkeavan tilastollisesti merkitsevästi Benfordin jakaumasta, logistinen regressioanalyysi viittaa siihen, että tilintarkastuksen laadun ja tuloksen ylöspäin pyöristämisen välillä on negatiivinen yhteys. Tutkimuksen tulos oli, että vastuullisen tilintarkastajan kuuluminen Big4-tilintarkastusyhteisöön ja naissukupuoli vähensivät kosmeettisen tuloksenohjauksen todennäköisyyttä. Hypoteesin vastaista oli se, että tilintarkastajan korkea ammattitaito kasvatti eikä vähentänyt kosmeettista tuloksenohjausta. Artikkelin lopussa etsitään tälle empiiriselle havainnolle alustavia selityksiä, mutta niiden varmistaminen edellyttää lisätutkimuksia.**

### Johdanto

Raportoinnin laatu on eräs tilintarkastuksen laadun mittareista (Knechel ym. 2013; Francis 2004). Tuloksenohjaus liittyy tilinpäätösnormistojen vaatimukseen tuottaa korkealaatuista tilinpäätösinformaatiota, joka on päätöksentekijän kannalta relevanttia päätöstilanteessa (Dechow ym. 2010). Yhtenä tuloksenohjauksen tutkimuksen alalajina kosmeettisen tuloksenohjauksen tutkimus keskittyy tarkastelemaan tuloksen pieniä ylöspäin pyöristyksiä, joiden avulla tulostiedon käyttäjä kokee tuloksen siirtyneen korkeampaan kokoluokkaan (Kinnunen & Koskela 2003).

Kosmeettisen tuloksenohjauksen dokumentoi Carslaw (1988) käyttäen tutkimuksessaan otosta Uudesta-Seelannista. Hän havaitsi, että tilikauden tuloksen vasemmalta toisena lukuna oli normaalia useammin nolla ja normaalia harvemmin yhdeksän. Myöhemmin kosmeettisesta tuloksenohjauksesta on saatu lisää empiiristä evidenssiä (Thomas 1989; Niskanen & Keloharju 2000; Van Caneghem 2002; Das & Zhang 2003; Kinnunen & Koskela 2003). Matemaattisesti tämän ilmiön taustalla on Benfordin laki, jota on laskentatoimen tutkimuksessa sovellettu esimerkiksi petosten ja väärennettyjen raportointitietojen havaitsemiseen (Nigrini 1996; Durtschi ym. 2004). Lähtökohtana on, että ihmisten tekemät valinnat eivät ole satunnaisia, minkä vuoksi tietoinen harhaanjohtaminen voidaan havaita poikkeamana Benfordin jakaumasta (Nigrini 1996).

Tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena on kuntataloudessa tapahtuvan kosmeettisen tuloksenohjauksen yhteys tilintarkastuksen laatuun. Aiemman tutkimuskirjallisuuden mukaan tilintarkastuksen laatu vähentää tuloksenohjausta (esim. Niskanen ym. 2011; Defond, Jiambalvo & Subramanyam 1998; Ittonen ym. 2013; Francis 2011). Tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen laatua pyritään selittämään neljän mittarin avulla, joita ovat vastuullisen tilintarkastajan ammattitaito, kuuluminen Big4-yhteisöön, naissukupuoli ja kuuluminen kuntien tarkastukseen erikoistuneeseen tilintarkastusyhteisöön.

Tutkimuksessa käytetään otoksena vuosilta 2014 ja 2015 kaikkia Manner-Suomen kuntia, jotka raportoivat vähintään 10 euron suuruisen ylijäämän, ja joilta oli saatavissa tilintarkastukseen liittyvät tiedot. Tutkimuksen otokseksi muodostuu näin yhteensä 398 havaintoa. Tutkimusaineisto on saatu Tilastokeskuksesta ja kuntien tilinpäätöksistä. Tarkastelu suoritetaan käyttäen jakaumien vertailua  $\chi^2$ -testin avulla ja luokkakohtaisten havaintojen tilastollisia testejä sekä logistista monimuuttujaregressiota.

Tutkimus lisää aiempaa tietämystä kolmella eri tavalla. Ensimmäiseksi kosmeettisen tuloksenohjauksen esiintymistä kuntataloudessa ei ole aiemmin tarkasteltu. Toiseksi tilintarkastajan ammattitaidon yhteyttä tuloksenohjaukseen kuntataloudessa ei ole aiemmin tarkasteltu. Kolmanneksi aiempi kosmeettisen tuloksenohjauksen ja tilintarkastuksen yhteyttä tarkasteleva tutkimus on keskittynyt yhteen tilintarkastuksen laatumittariin kerrallaan,

kun taas käsillä olevassa tutkimuksessa tarkastellaan useita tilintarkastuksen laatu­komponentteja yhtäaika­isesti monimuuttujamenetelmän avulla. Tutkimuksen toisessa luvussa esitellään kosmeettisen tuloksenohjauksen käsite, ja tarkastelun kohteena ovat tilintarkastuksen laadun mittarit sekä johdetaan tutkimuksen neljä hypoteesia. Kolmannessa luvussa kuvataan tutkimusaineisto ja tutkimusmenetelmät. Neljännessä luvussa raportoidaan tutkimustulokset ja viidennessä luvussa esitetään johtopäätökset.

## Kosmeettinen tuloksenohjaus ja tilintarkastuksen laatu

### *Kosmeettinen tuloksenohjaus*

Kosmeettisena tuloksenohjauksena voidaan pitää yritysten taipumusta tehdä pieniä pyörityksiä ylöspäin raportoidussa tuloksessa, jotta se saadaan näyttämään epätavallisen suurelta (Kinnunen & Koskela 2003). Niinpä *ohjaamattoman tuloksen* toisena vasemmalta sijaitsevan merkitsevän numeron ollessa yhdeksän, tulosta pyritään kasvattamaan, jotta ohjatussa tuloksessa ensimmäisenä vasemmalta sijaitseva merkitsevää numeroa voidaan kasvattaa yhdellä (Kinnunen & Koskela 2003). Kosmeettisen tuloksenohjauksen hypoteesin kanssa yhteensopivassa empiirisessä aineistossa toisena merkitsevä­nä numerona esiintyy epätavallisen paljon numeroa nolla ja epätavallisen vähän numeroa yhdeksän (Carslaw 1988; Kinnunen & Koskela 2003). Tappiollisen ohjaamattoman tuloksen tapauksessa suunta on päinvastainen: toisena merkitsevä­nä numerona tulisi esiintyä numeroa yhdeksän odotuksia enemmän, jotta tulos näyttäisi vähemmän tappiolliselta (Kinnunen & Koskela 2003). Myös pienemmissä luvuissa kuten kolmannessa ja neljännessä numerossa vasemmalta on havaittu epätavallisia pyörityksiä (Skousen ym. 2004).

Lukuisissa empiirisissä tutkimuksissa on raportoitu tuloksia, jotka ovat yhteensopivia kosmeettisen tuloksenohjauksen hypoteesin kanssa. Useissa tutkimuksissa on havaittu *voitollisissa* tuloksissa odotettua suurempia määriä pieniä numeroita ja vastaavasti odotettua pienempiä määriä suuria numeroita (Carslaw 1988; Thomas 1989; Niskanen & Keloharju 2000; Van Caneghem 2002; Das & Zhang 2003; Kinnunen & Koskela 2003; Skousen ym. 2004; Anono & Guan 2008; Jorgensen ym. 2014; Lin & Wu 2014). Vastaavasti suu-

ria numeroita raportoiduissa *tappiollisissa* tuloksissa on havaittu myös useissa tutkimuksissa (Thomas 1989; Kinnunen & Koskela 2003). Kosmeettisessa tuloksenohjauksessa on hyödynnetty harkinnanvaraisia eriä (Van Canegham 2002; Das & Zhang 2003). Lisäksi on havaittu pyörityksiä liikevaihdon raportoinnissa, mikä voi olla turvallisempi tapa ohjata tulosta kuin harkinnanvaraisten erien käyttö (He & Guan 2014).

### *Selityksiä kosmeettiselle tuloksenohjaukselle*

Mahdollisia selityksiä kosmeettiselle tuloksenohjaukselle ovat kognitiiviset referenssipisteet tai tiettyjen avainlukujen hakeminen (Carslaw 1988). Ihmisen käyttömuistin rajoittuneisuus johtaa siihen, että vain merkityksellisimmät numerot voidaan muistaa hyvin (Brenner & Brenner 1982). Esimerkiksi mainonnassa tuote saatetaan hinnoitella 1,99 euron hintaiseksi, koska kuluttajat mieltävät sen huomattavasti alhaisemmaksi kuin 2,00 euroa. Analogisesti tulosraportoinnin käyttäjät voivat painottaa epätavallisen paljon ensimmäistä merkitsevää numeroa (Carslaw 1988). Tämän vuoksi kosmeettisessa tuloksenohjauksessa pyritään pyöristämään tulosraportoinnin numeroita siten, että referenssipiste ylitetään. Esimerkiksi yritysjohto voi pyrkiä käyttämään kirjanpidollisia tekniikoita, joilla raportoitu tulos saadaan 2 miljoonaan euroon 1,9 miljoonan euron sijasta, koska jälkimmäinen tulos voidaan nähdä huomattavasti alhaisempaan suhteeseen muihin saman suuruusluokan eroihin raportoiduissa tuloksissa (Thomas 1989; Niskanen & Keloharju 2000; Guan ym. 2006).

Avainlukujen hakemisella tarkoitetaan johdon tietoista pyrkimystä saada tulosraportoinnissa esitetyt luvut ylittämään tavoitellut kynnysarvot (Carslaw 1988). Tähän on useita syitä, joiden perusteiden voidaan nähdä olevan agentiteoriassa. Yritysjohdolla voi olla kannustin raportoida tiettyjä kynnysarvoja, jos johdon palkitseminen perustuu kynnysarvojen saavuttamiseen (Carslaw 1988; Van Canagheim 2002). Toiseksi yrityksen tekemät sopimukset voivat perustua taloudellisen raportoinnin kynnysarvoihin, jolloin sopimusten rikkomista voidaan välttää sopivilla pyörityksillä (Thomas 1989; Niskanen & Keloharju 2000). Van Canagheimin (2002) mukaan syitä voivat olla myös positiivisen tuloksen hakeminen tappion karttamisen seurauksena, viimeai-

kaisen suoriutumisen ylläpito ylittämällä edellisvuonna raportoitu tulos ja analyytikkojen tulosennusteiden saavuttaminen. Empiirisissä tutkimuksissa on löydetty tukea analyytikkojen tulosennusteiden saavuttamiselle (Das & Zhang 2003) sekä tilintarkastukselle, johdon palkitsemisjärjestelmille ja yhteiskunnan arvoille (Kinnunen & Koskela 2003). On myös havaittu, että yrityksen osakekurssi reagoi positiivisesti voimakkaammin pieniin kuin suuriin tulosodotusten ylityksiin (Kinney ym. 2002).

Yritysjohdon valvonnalla ja kosmeettisella tuloksenohjauksella vaikuttaa olevan yhteys. Kinnunen ja Koskela (2003) raportoivat, että kosmeettisella tuloksenohjauksella ja tilintarkastuksen kustannuksilla on negatiivinen yhteys. Guan ym. (2006) havaitsivat yhdysvaltalaisista pörssiyrityksistä kerätystä aineistosta, että kosmeettista tuloksenohjausta tapahtuu raportoinnissa kaikilla kvartaaleilla, mutta merkittävästi vähemmän neljännellä kvartaalilla, jolloin tulosraportointi on tilintarkastuksen kohteena. Aono ja Guan (2008) raportoivat, että Sarbanes-Oxley-asetus, jonka tavoitteena on ollut parantaa taloudellisen raportoinnin tasoa, vähensi kosmeettista tuloksenjärjestelyä Yhdysvalloissa merkittävästi. Lin ja Wu (2014) vertailivat taiwanilaisia ja yhdysvaltalaisia pörssiyrityksiä ja havaitsivat, että kosmeettinen tuloksenohjaus on suurempaa Taiwanissa, minkä he katsovat johtuvan vähäisemmästä sijoittajan suojasta ja sääntelystä verrattuna Yhdysvaltoihin. He myös havaitsivat, että corporate governancen vahvistaminen lainsäädännön kautta on vähentänyt kosmeettista tuloksenjärjestelyä molemmissa maissa.

### *Benfordin laki*

Benfordin laki kuvaa ilmiötä, jonka mukaan pienten numeroiden frekvenssi on suurempi kuin suurten numeroiden frekvenssi. Toisin sanoen numerot nolla tai yksi esiintyvät useammin kuin numerot kahdeksan tai yhdeksän, joten numeroiden frekvenssiä kuvaava jakauma on logaritminen (Hill 1995b). Vaikka Benfordin laki ei ole universaali, se on havaittu erilaisissa yhteyksissä, kuten osakkeiden hintatiedot, väestötiedot ja laskentatoimen aineistot (Nigrini 1996). On osoitettu, että satunnaisotanta satunnaisista jakaumista, joiden ei itsessään tarvitse noudattaa Benfordin lakia, konvergoituu kohti Benfordin jakaumaa (Hill 1995a).

Benfordin lakia kuvaava yhtälö ensimmäisen merkitsevän numeron osalta on (Hill 1995a):

$$Pr(\text{ensimmäinen merkitsevä numero} = d) = \log_{10}(1 + d^{-1}), d = 1, 2, \dots, 9. \quad (1)$$

Ensimmäistä merkitsevää numeroa seuraaville numeroille laki yleistyy siten, että jos  $D_1, D_2, \dots$  ovat ( $\log_{10}$ -kantaisia) merkitsevän numeron funktioita, niin kaikille positiivisille kokonaisluvuille  $k$   $d_i \in \{1, 2, \dots, 9\}$  ja  $d_j \in \{0, 1, \dots, 9\}$  (Hill 1995a):

$$Pr(D_1 = d_1, \dots, D_k = d_k) = \log_{10} \left[ 1 + \left( \sum_{i=1}^k d_i \times 10^{k-i} \right)^{-1} \right]. \quad (2)$$

Soveltavana esimerkkinä kaavasta (2) todennäköisyys numeron yksi esiintymiselle ensimmäisenä merkitsevänumeron on  $Pr(D_1 = 1) = \log_{10}(1 + 1^{-1}) = 0,301$ . Vastaavasti numerosarjan 314 todennäköisyys on

$$Pr(D_1 = 3, D_2 = 1, D_3 = 4) = \log_{10} \left( 1 + \frac{1}{314} \right) = 0,0014.$$

Numeroihin, jotka noudattavat Benfordin lakia, pätee kaksi sääntöä. Ensimmäkin peräkkäiset merkitsevät numerot eivät ole toisistaan riippumattomia (Hill 1995b). Toisin sanoen numerosarjoissa ehdollinen ja ehdoton todennäköisyys toiselle merkitsevälle numerolle ei ole sama, ja lisäksi toisen merkitsevän numeron ehdollinen todennäköisyys riippuu ensimmäisestä merkitsevästä numerosta. Toiseksi Benfordin jakauma lähestyy tasajakaumaa, kun  $i$ :nnes merkitsevä numero lähestyy ääretöntä (Hill 1995b). Taulukossa 1 esitetään Benfordin lain odotetut (ehdottomat) frekvenssit neljälle ensimmäiselle merkitsevälle numerolle.



*Taulukko 1. Benfordin lain mukaiset odotetut frekvenssit neljälle ensimmäiselle merkitsevälle numerolle*  
(Lähde: Nigrini 1996).

Numero	Sijainti vasemmalta			
	1.	2.	3.	4.
0		0,11968	0,10178	0,10018
1	0,30103	0,11389	0,10138	0,10014
2	0,17609	0,10882	0,10097	0,10010
3	0,12494	0,10433	0,10057	0,10006
4	0,96910	0,10031	0,10018	0,10002
5	0,07918	0,09668	0,09979	0,09998
6	0,06695	0,09337	0,09940	0,09994
7	0,05799	0,09035	0,09902	0,09990
8	0,05115	0,08757	0,09864	0,09986
9	0,04576	0,08500	0,09827	0,09982

### *Tilintarkastuksen ja kosmeettisen tuloksenohjauksen välinen yhteys*

#### *Tilintarkastaja ammattitaito*

Aiemman kuntalain (365/1995) mukaan kunnan tilintarkastajan tuli olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö). Yhteisön oli määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Vaikka laki ei edellyttänyt kunnan vastuunalaiselta tilintarkastajalta yksityisen sektorin HTM- tai KHT-tilintarkastajan auktorisointia, muun muassa osa suurista kaupungeista edellytti KHT-auktorisointia. Tilintarkastuksia kilpailutettaessa yksityisen sektorin auktorisointi on ollut myös kelpoisuusvaatimusten lisäksi yksi laatua määrittävä tekijä. Laajempaa KHT-tutkintoa on pidetty HTM-tutkintoa parempana tilintarkastuksen laadun takaajana.

Vastuunalaisen tilintarkastajan KHT-auktorisoinnin voidaan olettaa lisäävän kunnan tilintarkastuksen laatua. Sundgrenin suomalaisten pk-yritysten tilintarkastusta koskevan tutkimuksen mukaan ei-auktorisoitu tilintarkastaja antaa vähemmän todennäköisesti mukautetun tilintarkastuskertomuksen kuin KHT-tai HTM-tilintarkastaja (Sundgren 1998, 457). JHTT-tilintarkastajia ei voi kuitenkaan verrata ei-auktorisoituihin tilintarkastajiin, koska

JHTT-tilintarkastajilta edellytetään alan koulutusta, työkokemusta sekä tutkinnon suorittamista, ja koska he toimivat tyypillisesti päätoimisesti tilintarkastusalalla. Sundgrenin mukaan tuloksia selittävät pätevyyyden lisäksi myös riippumattomuuteen liittyvät näkökohdat. Hän ei havainnut eroa KHT- ja HTM-tilintarkastajien välillä. (Sundgren 1998, 457.) Niskasen ym. (2011, 63) mukaan suomalaisissa yksityisissä yrityksissä tilintarkastuksen laatuun liittyviä vaatimuksia kasvattaa johdon ja omistuksen eriytyminen. KHT-tilintarkastajan ja Big4-ketjuun kuuluvan yhteisön tekemän tilintarkastuksen laadussa ei ollut tutkimuksen mukaan eroja. Tilintarkastajan auktorisointi (KHT tai HTM) vaikuttaa todelliseen tai koettuun tilintarkastuksen laatuun. (Niskanen ym. 2011, 63). Edellisen perusteella asetetaan ensimmäinen hypoteesi.

*H1: Vastuullisen tilintarkastajan ammattitaito vähentää ylijäämäisen kunnan kosmeettista tuloksenohjausta.*

### *Tilintarkastajan kuuluminen Big4-yhtiöön*

Globaalisti toimivat suuret tilintarkastusketjut eli ns. Big4-ketjut toimivat myös Suomen kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastajina, ja erityisesti KPMG:llä on huomattava markkinaosuus. Suomessa tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö sisältää säännökset julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisöstä eli JHTT-yhteisöstä, ja kuntalaki on edellyttänyt JHTT-yhteisön valintaa kunnan tilintarkastajaksi. Kaikkiin Big4-ketjuihin kuuluu erillinen JHTT-yhteisö (KPMG Julkishallinnon Palvelut Oy, PwC Julkistarkastus Oy, Deloitte JHTT-yhteisö Oy, ja Julkispalvelut EY Oy). Ketjuun kuuluva yhteisö noudattaa kuitenkin yhteistä laatujärjestelmää, ja henkilöstö voi toimia joustavasti sekä yksityisen sektorin että julkisen sektorin toimeksiannoissa. Kaikilla Big4-ketjuilla JHTT-yhteisöllä ei ole omaa henkilöstöä lainkaan.

Tilintarkastusta koskevassa tutkimuksessa oletetaan, että Big4-ketjuihin kuuluvien tai suurten tilintarkastusyhteisöjen laatu on muita parempi. Tälle oletukselle on myös saatu vahvistusta empiiristen havaintojen pohjalta (esim. Eshleman & Guo 2014, 217; Lennox 1999, 226; Becker, Defond, Jiambalvo & Subramanyam 1998, 19). Van Tendeloon ja Vanstraelenin tulosten mukaan Big4-tilintarkastusketjun tarkastamissa yrityksissä tuloksenohjausta esiintyy vähemmän kuin muiden tarkastamissa yrityksissä. Big4-tilintarkastus vähensi

tuloksenohjausta kuitenkin vain niissä tutkituissa valtioissa, joissa tilinpäätös toimii myös verotuksen pohjana (Van Tendeloo & Vanstraelen 2008, 458). Toisaalta Boone, Khurana ja Raman (2010) eivät havainneet merkittävää eroa Big4-ketjujen ja seuraavaan kokoluokkaan kuuluvien tilintarkastajien kesken. Toiseen kokoluokkaan (second-tier audit firms) kuului heidän tutkimukseensa myös BDO, joka on Suomessa markkinajohtaja kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksessa (Boone ym. 2010, 350). Edellisen perusteella asetetaan toinen hypoteesi.

*H2: Vastuullisen tilintarkastajan kuuluminen Big4-tilintarkastusyhteisöön vähentää ylijäämäisen kunnan kosmeettista tuloksenohjausta.*

### *Vastuullisen tilintarkastajan sukupuoli*

Aiempien tutkimusten mukaan tilintarkastajan sukupuolella on yhteys tuloksenohjaukseen myös kosmeettisen tuloksenohjauksen osalta. Tarkastellessaan suomalaisten ja ruotsalaisten pörssiyritysten normaalista poikkeavia jakso-tuseriä Ittonen ym. (2013) havaitsivat raportoinnin laadun paremmaksi yrityksissä, joissa vastuullinen tilintarkastaja on nainen. Krishnanin ja Parsonin (2008) mukaan molempien sukupuolien esiintyminen yrityksen johtotehtävissä on yhteydessä korkeampaan raportoinnin laatuun. Goldin ym. (2009) mukaan naistilintarkastajat välttävät riskinottoa miestilintarkastajiin verrattuna. Barua ym. (2010) ja Peni ja Vähämaa (2010) käyttävät aineistonaan suuria Yhdysvalloissa sijaitsevia yhtiöitä ja löytävät tukea oletukselle, että naispuoliset talusjohtajat ovat raportointikäytännöissään miehiä konservatiivisempia. Niskasen ym. (2012) tulokset viittaavat siihen, että miestilintarkastajat sallivat enemmän kosmeettista tuloksenohjausta. Edellä mainittujen aiempien tutkimusten perusteella asetetaan kolmas hypoteesi.

*H3: Vastuullisen tilintarkastajan naissukupuoli vähentää kosmeettista tuloksenohjausta.*

### *Toimialaerikoistuminen*

Tilintarkastusyhtiön koko on pitkään liitetty tilintarkastuksen laatuun (Francis 2004). Kaksijakoisen luokittelun (Big4-yhtiöt ja muut tilintarkas-

tusyhtiöt) lisäksi on havaittu eroja suurten tilintarkastusyhtiöiden sisällä, mikä liittyy toimialaerikoistumiseen (Francis 2011). Yhtiön kokoa ja toimialaerikoistumista tarkasteltaessa on havaittu, että yhtiön koko on ensisijainen tilintarkastuksen laadun ajuri ja toimialaerikoistuminen on toissijainen, sillä suurilla yhtiöillä on käytettävissään paljon tilintarkastuksen asiantuntemusta, mikä mahdollistaa korkean tilintarkastuksen laadun (Reichelt & Wang 2010). Aiemmassa tutkimuksessa on havaittu, että tilintarkastuksen hinnoittelu sisältää kansainvälisen toimialaerikoistumiskomponentin (Carson 2009). Suomen kuntien tilintarkastuksessa BDO Auditor Oy:llä on ollut pitkään suurin markkinaosuus. Tässä tutkimuksessa BDO Auditor Oy:n tilintarkastajilla katsotaan olevan toimialaerikoistuminen oman tilintarkastusyhteisönä kautta.

*H4: Vastuullisen tilintarkastajan toimialaerikoistuminen vähentää kosmeettista tuloksenohjausta.*

## Tutkimusaineisto ja -menetelmä

### *Tutkimusaineisto*

Koska tarkastelun kohteena on positiivisen tilikauden ylijäämän pyöristys ylöspäin, tutkimusaineiston pohjana olivat vuosina 2014 ja 2015 kaikki suomalaiset kunnat, joilla oli ylijäämäinen tulos. Kuntien ylijäämät kerättiin Tilastokeskuksen verkkosivuilta ja tilintarkastajatiedot kuntien tilinpäätöksistä. Koska ylijäämäisen tuloksenohjaukseen perustuva testi tarkastelee toista numeroa vasemmalta, jouduttiin poistamaan kaksi havaintoa, joiden tilikauden ylijäämä oli alle 10 euroa. Aineistosta rajattiin pois Ahvenanmaan kunnat, joihin ei sovelleta kuntalain tilintarkastusta koskevia säännöksiä, ja näin ollen tilintarkastajilta ei edellyttä samaa ammattitaitoa kuin Manner-Suomessa. Liitteen 1 mukaisesti otoskooksi muodostui yhteensä 386 havaintoa.

### *Lain tilastollinen testaaminen ja empiiriset sovellukset*

Merkitsevien numeroiden jakauman empiiriseen tutkimukseen on sovellettavissa useita tilastollisia testejä, joissa lähtökohtana on tutkia, noudattaako

havaittu empiirinen jakauma Benfordin jakaumaa. Tällaisia testejä ovat esimerkiksi parametriset khiin neliötesti ja keskiarvotesti tai ei-parametrinen Kuiperin testi, joka perustuu Kolmogorov-Smirnovin testille (Günneel & Tödter 2009). Useissa käytännön sovelluksissa pyritään suorittamaan negatiivinen testi empiirisen jakauman ”luonnollisuudelle” (Nigrini 1996).

Tilastollisessa testaamisessa voidaan soveltaa z-testiä, jonka testisuure  $i$ :nulle numeroluokalle on:

$$z = \frac{f_i - np_i}{\sqrt{np_i(1-p_i)}}, \quad (3)$$

missä  $f_i$  on  $i$ :nmen merkitsevän numeron havaittu suhteellinen frekvenssi,  $p_i$  on  $i$ :nmen merkitsevän numeron odotettu suhteellinen frekvenssi ja  $n$  on havaintojen lukumäärä. Vastaavasti koko jakaumalle voidaan soveltaa  $\chi^2$ -testiä, jonka testisuure ensimmäiselle merkitsevälle numerolle on:

$$\chi^2_{(8)} = N \sum_{i=1}^9 \frac{(f_i - p_i)^2}{p_i}, \quad (4)$$

ja toiselle ja sitä suuremmille merkitseville numeroille:

$$\chi^2_{(9)} = N \sum_{i=0}^9 \frac{(f_i - p_i)^2}{p_i}, \quad (5)$$

missä  $N$  on aineiston havaintojen lukumäärä.

Hypoteesien testaamiseen käytetään logistista monimuuttujaregressiota (6).

$$\text{Prob}(\text{Toinen\_vasemmalla}_{i,j} = 0) = \frac{1}{1 + e^{-z}}, \text{ missä} \quad (6)$$

$$Z = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Ammattitaito}_{i,j} + \alpha_2 \text{Big4}_{i,j} + \alpha_3 \text{Nainen}_{i,j} \\ + \alpha_4 \text{Toimialaerikoistuminen}_{i,j} + \alpha_5 \text{LnAsukasmäärä}_{i,j}.$$

Logistisessa regressioanalyysissä käytetään tilintarkastajan perusteella klusteroituja keskivirheitä.

## Tilastollisten testien tulokset

### *Empiirisen jakauman tarkastelu*

Taulukossa 2 esitetään merkitsevien lukujen jakaumat koko aineistolle sekä jaoteltuna kuntien tilintarkastuksen laatua kuvaavien muuttujien (ammattitaito, Big4, naissukupuoli ja toimialaerikoistuminen). Vaikka taulukosta havaitaan, että koko aineistossa nähdään prosentuaalisesti odotettua enemmän pieniä numeroita (nolla ja yksi) ja odotettua vähemmän numeroa yhdeksän, koko jakauma ei poikkea tilastollisesti merkitsevästi Benfordin jakaumasta. Yksittäisiä numeroita testattiin z-testillä. Tuloksista havaitaan, että johtuen pienehköstä otoskoosta yksittäisten numeroiden esiintymisfrekvenssi ei poikkea tilastollisesti merkitsevästi Benfordin jakaumasta (numeroiden p-arvot ovat yli 0,05).

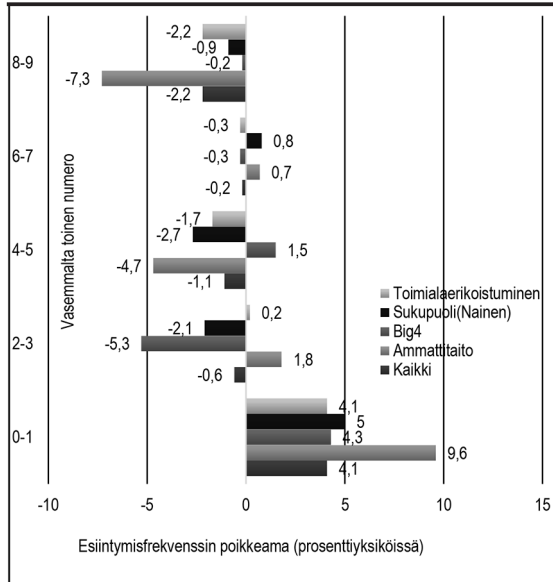
Laatua kuvaavien muuttujien yhteyttä kosmeettiseen tuloksenohjaukseen tarkasteltaessa käytetään deskriptiivistä analyysia, koska yksittäisen numerokategorian havaintojen lukumäärä on useassa tapauksessa liian alhainen luotettavaan tilastolliseen analyysiin. Tuloksista voidaan havaita, että pieniä numeroita (taulukon 2 sarakkeet nolla ja yksi) on odotettua enemmän kaikissa laatukategorioissa. Esimerkiksi korkeimman ammattitaidon tilintarkastajan tarkastamissa tilinpäätöksissä numeroa nolla esiintyy lähes kaksinkertaisesti odotettuun määrään verrattuna. Sen sijaan suurten numeroiden tapauksessa aliedustus ei ole yhtä selkeä. Kuitenkin numeron yhdeksän tapauksessa Big4- ja KHT-tilintarkastajien hyväksymissä tilinpäätöksissä havaittu osuus poikkeaa huomattavasti teoreettisesta jakaumasta.

Kuviossa 1 esitetään havainnot ryhmiteltynä viiteen kahden numeron luokkaan (nolla ja yksi, kaksi ja kolme, neljä ja viisi, kuusi ja seitsemän sekä kahdeksan ja yhdeksän) siten, että pylvääit kuvaavat prosentuaalista poikkeamaa Benfordin jakauman mukaisesta odotusarvosta. Koko aineiston tasolla

havaitaan, että pienten (nolla ja yksi) ja suurten (kahdeksan ja yhdeksän) numeroiden luokissa nähdään selkeä poikkeama teoreettisesti odotettuun suuntaan, kun taas väliin jäävissä luokissa yhteys on vähemmän selkeä.

*Taulukko 2. Kosmeettisen tuloksenohjauksen esiintyminen*

Toinen numero vasemmalta	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	YHT.
Ennustettu %	11,97	11,39	10,88	10,43	10,03	9,67	9,34	9,04	8,76	8,50	100,00
<i>Havainnot 2014–2015</i>											
Havaittu frekvenssi	54	52	40	40	42	30	33	37	33	25	386
Havaittu %	13,99	13,47	10,36	10,36	10,88	7,77	8,55	9,59	8,55	6,48	100,00
Poikkeama %-yksikköä	2,02	2,08	-0,46	-0,07	0,85	-1,90	-0,79	0,55	-0,21	-2,02	0,00
Z-arvo/Khiin neliö	0,46	0,47	0,09	0,01	0,18	0,35	0,16	0,12	0,04	0,36	6,84
Tod.näk.(Z/Khiin neliö)	0,646	0,638	0,929	0,999	0,857	0,726	0,873	0,905	0,968	0,719	0,653
<i>Toimialaerik.(BDO)</i>											
Havaittu frekvenssi	38	35	28	29	27	21	23	25	19	21	266
Havaittu %	14,29	13,16	10,53	10,9	10,15	7,89	8,65	9,4	7,14	7,89	100,00
Poikkeama %-yks.	2,32	1,77	-0,35	0,47	0,12	-1,78	-0,69	0,36	-1,62	-0,61	0,00
<i>Big4</i>											
Havaittu frekvenssi	10	16	8	7	12	8	7	10	12	4	94
Havaittu %	10,64	17,02	8,51	7,45	12,77	8,51	7,45	10,63	12,76	4,26	100,00
Poikkeama %-yks.	-1,33	5,63	-2,37	-2,98	2,74	-1,16	-1,89	1,59	4,00	-4,24	0,00
<i>Ammattitaito</i>											
Havaittu frekv.	19	14	13	10	8	7	10	9	8	2	100
Havaittu %	19,00	14,00	13,00	10,00	8,00	7,00	10,00	9,00	8,00	2,00	100,00
Poikkeama %-yks.	7,03	2,61	2,12	-0,43	-2,03	-2,67	0,66	-0,04	-0,76	-6,50	0,00
<i>Sukupi(Nainen)</i>											
Havaittu frekv.	16	24	13	14	12	12	12	15	13	10	141
Havaittu %	11,35	17,02	9,22	9,93	8,51	8,51	8,51	10,64	9,22	7,09	100,00
Poikkeama %-yks.	-0,62	5,63	-1,66	-0,50	-1,52	-1,16	-0,83	1,60	0,46	-1,41	0,00



Kuvio 1. Suomalaisten ylijäämäisten kuntien 2014–2015 vasemmalta toisen tulosnumeron poikkeamat teoreettisesta (Benfordin) jakaumasta

Tarkasteltaessa yksittäisiä laatu muuttujia esiin nousee suurempia eroja. Selkein ero voidaan havaita ammattitaidon ja muiden tilintarkastuksen laatua kuvaavien muuttujien välillä. Vaikka kaikissa laatua kuvaavissa muuttujissa voidaan havaita kosmeettisen tuloksenohjauksen hypoteesin kanssa yhteensopivaa käytöstä, KHT-tilintarkastajien tapauksessa pienten numeroiden luokassa on selkeästi enemmän ja suurten numeroiden luokassa selkeästi vähemmän havaintoja kuin muiden laatua kuvaavien muuttujien luokissa. Muiden laatua kuvaavien muuttujien saamat arvot ovat yhteensopivia kosmeettisen tuloksenohjauksen hypoteesin kanssa, mutta painotus on selkeästi pienissä numeroissa.

### *Kuvailevat tilastotiedot*

Taulukossa 3 raportoidaan kuvailevat tilastotiedot logistisessa regressioanalyysissä käytetyille muuttujille sekä muuttujien keskinäiset korrelaatiot. Muuttujat (1)–(5) ovat dikotomisia muuttujia, jotka saavat joko arvon yksi tai nolla. Kunnan asukasluku on jatkuva muuttuja. Kuvailevista tilastotiedoista



voidaan havaita, että toinen numero vasemmalta on nolla 14 prosentissa tilinpäätöksistä (taulukon 3 toinen sarake, ensimmäinen rivi). Tilintarkastajan ammattitaitoa mittaavista muuttujista voidaan havaita, että toimialaerikoistunut tilintarkastaja tarkastaa kaksi kolmasosaa kuntatilinpäätöksistä (toinen sarake, viides rivi). Noin kolmannes tilintarkastajista oli naisia (toinen sarake, neljäs rivi). Noin neljäsosa tilintarkastajista omasi tämän tutkimuksen määritelmän mukaisen korkean ammattitaidon (toinen sarake, toinen rivi), ja yhtä suuri osuus tilintarkastajista työskenteli Big4-tilintarkastusyhteisöissä (toinen sarake, kolmas rivi).

*Taulukko 3. Kuvailevia tilastotietoja ja korrelaatioanalyysin tulokset (n=386).*

Kuvailevat tilastotiedot					
Muuttuja		Keskiarvo		Keskipoikkeama	
Toinen vasemmalta		,141		,348	
Ammattitaito		,256		,437	
Big4		,241		,428	
Sukupuoli (nainen)		,362		,481	
Toimialaerikoistuminen		,687		,464	
Asukasluku		17911,82		53978,69	
Korrelaatioanalyysi					
Muuttuja	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]
Toinen vas. = 0 [1]	1,00				
Ammattitaito [2]	,083	1,00			
Big4 [3]	-,056	,520	1,00		
Sukupuoli [4]	-,060	,182	,150	1,00	
Toimialaerik. [5]	,003	-,516	-,835	-,056	1,00
Asukasluku [6]	-,001	,276	,133	,015	-,087

Korrelaatiomatriisisista voidaan tehdä päätelmiä vastemuuttujan ja selittävien muuttujien välisistä keskinäisistä riippuvuuksista. Taulukosta voidaan havaita, että vastemuuttuja ja selittävät muuttujat eivät ole merkittävästi korreloituneita keskenään. Maltillinen positiivinen korrelaatio (0,083) on havaittavissa vastemuuttujan ja tilintarkastajan korkean ammattitaidon välillä, kun taas Big4- ja naispuoliset tilintarkastajat ovat lievästi negatiivisesti korreloituneet

(-0,056) vastemuuttujan kanssa. Toimialaerikoistuminen ja kunnan koko eivät ole lainkaan korreloituneita vastemuuttujan kanssa (0,003 ja -0,001). Sen sijaan selittävien muuttujien välillä on huomattavia keskinäisiä riippuvuuksia. Ensinnäkin tilintarkastajan korkean ammattitaidon ja Big4:n välillä on vahva positiivinen korrelaatio (0,52). Toisin sanoen korkean ammattitaidon omaavat tilintarkastajat ovat usein töissä Big4-tilintarkastusyhteisöissä. Sen sijaan toimialaerikoistumisen ja tilintarkastajan korkean ammattitaidon välillä on vahva negatiivinen riippuvuus (-0,516). Voidaan myös havaita jossakin määrin positiivista riippuvuutta naisukupuolen ja ammattitaidon (0,182) sekä kunnan koon ja ammattitaidon välillä (0,276). Merkittävän suuri, joskin luonnollinen, negatiivinen riippuvuus on nähtävissä Big4:n ja toimialaerikoistumisen välillä (-0,835), koska BDO ei kuulu Big4-yhtiöihin. Vahvat keskinäiset korrelaatiot riippuvien muuttujien välillä ovat ongelmallisia, koska ne voivat aiheuttaa multikollineaarisuutta, joka puolestaan kasvattaa regressioanalyysin parametriestimaattien keskivirheitä ja heikentää tilastollisten testien voimaa.

## Logistisen regressioanalyysin tulokset

Logistisesta regressiosta saadut parametriestimaatit ja niistä lasketut marginaalivaikutukset ( $dy/dx$ ) esitetään taulukossa 4. Keskivirheet on klusteroitu yksittäisten tilintarkastajien perusteella, joita oli yhteensä 79<sup>1</sup>. Tulosten tulokinnassa sovelletaan marginaalivaikutuksia, koska ne ovat selkeämmin tulokittavissa. Regressiomallissa 1 ovat mukana tilintarkastuksen laatua kuvaavat muuttujat, ja mallissa 2 kontrolloidaan kunnan koon vaikutus.

Regressiomallien tarkastelussa havaitaan, että parametriestimaatit ovat laadullisesti hyvin lähellä toisiaan kummassakin regressiomallissa. Ero regressiomallien 1 ja 2 välillä on, että kuntakoon lisääminen kontrollimuuttujaksi jälkimmäisessä mallissa tekee vakiotermin tilastollisesti merkitsemättömäksi. Molemmat mallit ovat tilastollisesti merkitseviä, joskin niiden kokonaisselityksaste jää varsin alhaiseksi.

<sup>1</sup> Neljässä tapauksessa tilintarkastajaa ei voitu identifoida, minkä vuoksi nämä tapaukset jätettiin pois raportoidusta analyysistä. Nämä kunnat olivat Lestijärvi (2014, 2015), Laitila (2014) ja Loimaa (2014). Regressiomallit estimoitiin myös sillä oletuksella, että nämä tapaukset olisivat olleet saman tilintarkastajan tekemiä. Tulokset olivat samankaltaiset tässä artikkelissa raportoitujen tulosten kanssa.

*Taulukko 4. Tilintarkastuksen laadun yhteys kosmeettisen tuloksenohjaukseen*

Vastemuuttuja: Prob(Toinen_vasemmalta = 0)					
[1]					
Muuttuja	Ennuste	Kerroin	p-arvo	dy/dx	p-arvo
Ammattitaito	-	1,124*** (0,384)	0,003	0,159** (0,063)	0,012
Big4	-	-1,131** (0,483)	0,019	-0,110*** (0,037)	0,003
Sukupuoli (nainen)	-	-0,527* (0,305)	0,084	-0,058* (0,031)	0,059
Toimialaerik.	-	-0,129 (0,400)	0,748	-0,015 (0,04)	0,752
Ln(Asukasluku)	+				
Vakio		-1,640*** (0,369)	0,000		
N		386			
Wald $\chi^2$		15,01***	0,005		
Log pseudol.		-150,954			
Pseudo R <sup>2</sup>		0,034			
Vastemuuttuja: Prob(Toinen_vasemmalta = 0)					
[2]					
Muuttuja	Ennuste	Kerroin	p-arvo	dy/dx	p-arvo
Ammattitaito	-	1,264*** (0,433)	0,004	0,182** (0,073)	0,013
Big4	-	-1,046** (0,486)	0,031	-0,102*** (0,038)	0,008
Sukupuoli (nainen)	-	-0,532* (0,304)	0,080	-0,058* (0,030)	0,054
Toimialaerik.	-	-0,021 (0,435)	0,961	-0,002 (0,051)	0,962
Ln(Asukasluku)	+	-0,142 (0,138)	0,302	-0,017 (0,016)	0,302
Vakio		-0,524 (1,083)	0,629		
N		386			
Wald $\chi^2$		16,33***	0,006		
Log pseudo.		-150,424			
Pseudo R <sup>2</sup>		0,037			

Keskiarvot suluissa. dy/dx: marginaalivaikutus. Tilastollinen merkitsevyys: \*\*\* p-arvo < 0,01, \*\* p-arvo < 0,05, \* p-arvo < 0,1.

Tulokset voidaan tulkita regressiomallin 2 perusteella. Ensinnäkin havaitaan, että verrattuna perusjoukkoon tilintarkastajan ammattitaito kasvattaa todennäköisyyttä, että toinen numero vasemmalta on nolla 18,2 prosentilla ( $p = 0,013$ ). Tämän vuoksi hypoteesi  $H_1$  hylätään. Sitä vastoin verrattuna perusjoukkoon Big4-yhteisöjen tilintarkastaja vähentää nollan todennäköisyyttä kymmenellä prosentilla (10,2 prosentilla,  $p = 0,008$ ), minkä seurauksena hypoteesia  $H_2$  ei voida hylätä. Lisäksi verrattuna perusjoukkoon naispuolinen tilintarkastaja vähentää nollan todennäköisyyttä noin kuudella prosentilla (5,8 %:lla,  $p = 0,054$ ). Tämän perusteella hypoteesia  $H_3$  ei voida hylätä viiden prosentin luottamustasolla. Tilintarkastajan toimialaerikoistumisella ja kunnan koolla ei ole yhteyttä nollan todennäköisyyteen tässä aineistossa ( $p = 0,962$  ja  $p = 0,302$ ).

### Johtopäätökset

Tilintarkastuksen laatua on tarkasteltu laajalti (esim. Miettinen 2008; Kutila & Ihantola 2009; Alander & Taskinen 2009; Sundgren 2009; Zerni 2009; Kihn & Näsi 2011; Kihn 2017), mutta parhaan tietämyksemme mukaan aikaisempaa tutkimustietoa kuntien kosmeettisesta tuloksenohjauksesta ei ole saatavilla. Tämän tutkimuksen tarkastelun kohteena oli kuntataloudessa tapahtuva kosmeettinen tuloksenohjaus ja sen yhteys tilintarkastuksen laatuun. Tutkimuksessa testattiin vuosien 2014–2015 ylijäämäisten kuntien (yhteensä 386) raportoiman tuloksen ja vastuullisiin tilintarkastajiin liittyvien taustatietojen perusteella neljää hypoteesia. Ensimmäisen hypoteesin mukaan vastuullisen tilintarkastajan ammattitaito vähentää kuntien ylijäämissä esiintyvää tuloksenohjausta. Toisen hypoteesin mukaan vastuullisen tilintarkastajan kuuluminen Big4-yhteisöön vähentää kuntien ylijäämissä esiintyvää tuloksenohjausta. Kolmannen hypoteesin mukaan vastuullisen tilintarkastajan naissukupuoli vähentää kuntien ylijäämissä esiintyvää tuloksenohjausta. Neljännen hypoteesin mukaan vastuullisen tilintarkastajan kuuluminen kuntien tarkastukseen erikoistuneeseen tilintarkastusyhteisöön vähentää kuntien ylijäämissä esiintyvää tuloksenohjausta. Tarkastelluista hypoteeseista tilastollista tukea saivat toinen ja kolmas: vastuullisen tilintarkastajan kuuluminen Big4-tilin-

tarkastusyhteisöön ja naissukupuoli vähensivät kosmeettisen tuloksenohjauksen todennäköisyyttä. Koko perusjoukon tarkastelu osoitti, että Suomen kuntien tilintarkastus on vahvasti keskittynyttä. Kuntatalouteen erikoistunut BDO vastaa noin kahdesta kolmasosasta tilintarkastuksia, eikä tilintarkastajan kuntatalouteen erikoistumisen ja kosmeettisen tuloksenohjauksen väliltä löydetty tilastollisesti merkitsevää yhteyttä.

Empiirisissä testeissä nousi esiin yllättävä ja ennusteiden vastainen tulos. Tilintarkastajan korkea ammattitaito kasvatti kosmeettista tuloksenohjausta. Yksi mahdollinen selitys tälle empiiriselle havainnolle voisi olla se, että erityisen ammattitaitoinen tilintarkastaja kohdistaa tarkastuksen painotetusti olennaisiin asioihin eikä käytä resurssiaan epäolennaisiin ja kosmeettisiin seikkoihin tilinpäätöksissä. Lisäksi tiukasti kilpailluilla kunnallisilla tilintarkastusmarkkinoilla tilintarkastusyhteisöt joutuvat usein myymään lakisääteistä tilintarkastusta hinnoilla, mikä saattaa johtaa avustavien tilintarkastajien käyttöön kenttätyössä vastuullisen tilintarkastajan sijasta. Avustavat tilintarkastajat eivät välttämättä ole kykeneviä huomaamaan kosmeettisia tuloksenohjauspyrkimyksiä asiakaskunnissa. Tämä empiirinen havainto on mielenkiintoinen ja synnyttää herätteen tutkia seikkaa jatkossa lisää ehkä osin myös toisenlaisilla aineistoilla.

Kuten kaikilla tutkimuksilla, tälläkin on rajoitteensa. Tutkimusaineisto rajoittuu vuosiin 2014 ja 2015. Pidemmän ajanjakson tarkastelu tulevaisuuden tutkimuksissa lisäisi tulosten luotettavuutta. Osa nollahypoteeseista on saattanut jäädä voimaan siitä johtuen, että aineiston koko on melko pieni. Jos kosmeettisen tuloksenohjauksen ohella kunta-aineistosta olisi saatavilla olennaista virhettä mittaava tuloksenohjausindikaattori, se toisi mielekkään vertailukohdan kosmeettiselle tuloksenohjaukselle. Lisäksi alijäämien tarkastelu toisi arvokkaan lisänäkökulman.

## Lähteet

Alander, I. & Taskinen, A. 2009. Tilintarkastajien ammattitaidon valvonta ja laaduntarkastukset. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn L-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 112–126.

- Aono, J.Y. & Guan, L. 2008. The Impact of Sarbanes-Oxley Act on Cosmetic Earnings Management. *Research in Accounting Regulation* Vol. 20, 205–215.
- Barua, A., Davidson, L., Rama, D. & Thiruvadi, S. 2010. CFO gender and accruals quality. *Accounting Horizons* Vol. 24, 25–39.
- Becker, C., Defond, M., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K.R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research* Vol. 15, No. 1, 1–24.
- Boone, J., Khurana, I. & Raman, K. K. 2010. Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy* Vol. 29, No. 4, 330–352.
- Brenner, G.A. & Brenner, R. 1982. Memory and Markets, or Why Are You Paying \$2.99 for a Widget? *The Journal of Business* Vol. 55, No. 1, 147–158.
- Carslaw, C.A.P.N. 1988. Anomalies in Income Numbers: Evidence of Goal Oriented Behavior. *The Accounting Review* Vol. 63, No. 2, 321–327.
- Carson, E. 2009. Industry specialization by global audit firm networks. *The Accounting Review* Vol. 84, No. 2, 355–382.
- Das, S. & Zhang, H. 2003. Rounding-up in reported EPS, behavioral thresholds, and earnings management. *Journal of Accounting and Economics* Vol. 35, 31–50.
- Dechow, P., Ge, W. & Schrand, C. 2010. Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics* Vol. 50, No. 2, 344–401.
- Durtschi, C., Hillison, W. & Pacini, C. 2004. The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data. *Journal of Forensic Accounting* Vol. V (2004), 17–34.
- Eshleman, J. D. & Guo, P. 2014. Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 33, No. 4, 197–219.
- Francis, J. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* Vol. 34, No. 4, 345–368.
- Francis, J.R. 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 30, No. 2, 125–152.
- Gold, A., Hunton, J.E. & Gornall, M.I. 2009. The impact of client and auditor gender on auditors' judgments. *Accounting Horizons* Vol. 23, No. 1, 1–18.
- Guan, L., Daoping, H. & Yang, D. 2006. Auditing, integral approach to quarterly reporting, and cosmetic earnings management. *Managerial Auditing Journal* Vol. 21, Vol. 6, 569–581.
- Günnel, S. & Tödter, K.-H. 2009. Does Benford's Law hold in economic research and forecasting? *Empirica* Vol. 36, 237–292.
- He, D. & Guan, D. 2014. Rounding phenomenon in reported earnings and revenues: evidence from Japan. *International Journal of Accounting and Information Management* Vol. 22, No. 1, 68–79.

- Hill, T.P. 1995a. A Statistical Derivation of the Significant-Digit Law. *Statistical Science* Vol. 10, No. 4, 354–363.
- Hill, T.P. 1995b. The Significant-Digit Phenomenon. *American Mathematical Monthly* Vol. 102, 332–327.
- Ittonen, K., Vähämaa, E. & Vähämaa, S. 2013. Female Auditors and Accruals Quality. *Accounting Horizons* Vol. 27, No. 2, 205–228.
- Jorgensen, B.N., Lee, Y.G. & Rock, S. 2014. The Shapes of Scaled Earnings Histograms Are Not Due to Scaling and Sample Selection: Evidence from Distributions of Reported Earnings per Share. *Contemporary Accounting Research* Vol. 31, No. 2, 498–521.
- Kihn, L-A. 2017. Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaistarkastus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruuhonen, J. & Wacker, J. (toim.) *Näkökulmia tarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press. 81–100.
- Kihn, L-A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Annukka Jokipii & Johanna Miettinen (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Contributions in Honor of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No. 234, Business Administration 97 Accounting and Finance. Universitas Wasaensis, 61–87.
- Krishnan, G.V. & Parsons, L. M. 2008. Getting to the bottom line: An exploration of gender and earnings quality. *Journal of Business Ethics* Vol. 78, No. 1/2, 65–76.
- Kinney, W., Burgstahler, D. & Martin, R. 2002. Earnings Surprise “Materiality” as Measured by Stock Returns. *Journal of Accounting Research* Vol. 40, No. 5, 1297–1329.
- Kinnunen, J. & Koskela, M. 2003. Who Is Miss World in Cosmetic Earnings Management? A Cross-National Comparison of Small Upward Rounding of Net Income Numbers among Eighteen Countries. *Journal of International Accounting Research* Vol. 2, 39–68.
- 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 & Theory* Vol. 32, 385–421.
- Kuntalaki 17.3.1995/365.
- Kutilla, J. & Ihanntola, E-M. 2009. HTM-tilintarkastajien kokemuksia laaduntarkastuksista vuosina 1998–2006. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn L-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 127–145.
- Lennox, C. 1999. Are large auditors more accurate than small auditors? *Accounting and business research* Vol. 29, No. 3, 217–227.
- Lin, F. & Wu, S.-F. 2014. Comparison of cosmetic earnings management for the developed markets and emerging markets: Some empirical evidence from the United States and Taiwan. *Economic Modelling* Vol. 36, 466–473.

- Miettinen, J. 2008. *The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensia No. 197. Business Administration 80. Accounting and Finance. Vaasan yliopisto, Vaasa.
- Nigrini, M. 1996. A Taxpayer Compliance Application of Benford's Law. *The Journal of American Taxation Association* Vol. 18, No. 1, 72–91.
- Niskanen, J. & Keloharju, M. 2000. Earnings cosmetics in a tax-driven accounting environment: evidence from Finnish public firms. *European Accounting Review* Vol. 9, No. 3, 443–452.
- Niskanen, J., Karjalainen, J., Karjalainen, J. & Niskanen, M. 2012. Earnings cosmetics and auditor gender: evidence from Finnish private firms. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance* Vol. 3, No. 3/4, 188–201.
- Niskanen, M., Karjalainen, J. & Niskanen, J. 2011. Demand for audit quality in small private firms: evidence on ownership effects. *International Journal of Auditing* Vol. 15, No. 4, 43–65.
- Peni, E. & Vähämaa, S. 2010. Female executives and earnings management. *Managerial Finance* Vol. 36, No. 7, 629–645.
- Reichelt, J. K. & Wang, D. 2010. National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research* Vol. 48, No. 3, 647–686.
- Skousen, C.J., Guan, L. & Wetzels, T.S. 2004. Anomalies and Unusual Patterns in Reported Earnings: Japanese Managers Round Earnings. *Journal of International Financial Management and Accounting* Vol. 15, No. 3, 212–234.
- Sundgren, S. 2009. Perceived audit quality, modified audit opinions and the likelihood of liquidating, bankruptcy among financially weak firms. *International Journal of Auditing* Vol. 13, No. 3, 203–221.
- Thomas, J.K. 1989. Unusual Patterns in Reported Earnings. *The Accounting Review* Vol. 64, No. 4, 773–787.
- Van Caneghem, T. 2002. Earnings Management Induced by Cognitive Reference Points. *British Accounting Review* Vol. 34, 167–178.
- Zerni, M. 2009. *Essays on Audit Quality*. Acta Universitatis Ouluensis G Oeconomica 39. Oulun yliopisto, Oulu.



## *Liite 1. Analyysissä mukana olleet kunnat*

**Vuosi 2015** (189 kuntaa, joilla on vähintään 10 euron ylijäämäinen tilikauden tulos ja joilta oli saatavilla tilintarkastajatiedot):

Alajärvi, Alavieska, Asikkala, Enonkoski, Espoo, Eurajoki, Evijärvi, Forssa, Haapajärvi, Hailuoto, Hamina, Hankasalmi, Hartola, Hattula, Hausjärvi, Helsinki, Hirvensalmi, Honkajoki, Huittinen, Humppila, Hyrynsalmi, Hämeenlinna, Ii, Iisalmi, Iitti, Ikaalinen, Ilomantsi, Inari, Inkoo, Isojoki, Isokyrö, Joensuu, Jokioinen, Joutsa, Juuka, Juupajoki, Juva, Jämsä, Kalajoki, Kangasala, Kangasniemi, Kankaanpää, Kannonkoski, Kannus, Karijoki, Karkkila, Karstula, Karvia, Kauhava, Kauniainen, Keitele, Kempele, Kerava, Kinnula, Kitee, Kittilä, Kivijärvi, Kokemäki, Kolari, Konnevesi, Kontiolahti, Koski, Kristiinankaupunki, Kuhmo, Kuhmoinen, Kustavi, Kuusamo, Kyyjärvi, Kärsämäki, Laitila, Lappajärvi, Lappeenranta, Lapinjärvi, Lapua, Laukaa, Lemi, Leppävirta, Lieksa, Lieto, Liminka, Liperi, Loimaa, Loppi, Loviisa, Luhanka, Maalahti, Marttila, Masku, Merikarvia, Michikkälä, Multia, Muonio, Myrskylä, Mäntsälä, Mänttä-Vilppula, Mäntyharju, Naantali, Nastola, Nivala, Nousiainen, Nurmes, Orimattila, Oripää, Orivesi, Oulainen, Oulu, Outokumpu, Padasjoki, Paltamo, Parainen, Parikkala, Parkano, Pedersören kunta, Perho, Pertunmaa, Petäjävesi, Pieksämäki, Pietarsaari, Pihtipudas, Pirkkala, Polvijärvi, Pomarkku, Pornainen, Pudasjärvi, Punkalaidun, Puolanka, Puumala, Pyhäjoki, Pyhäntä, Pyhärinta, Pälkäne, Raahe, Rantasalmi, Ranua, Rautjärvi, Reisjärvi, Riihimäki, Ristijärvi, Rovaniemi, Ruovesi, Rääkkylä, Salla, Salo, Sastamala, Savonlinna, Savukoski, Sievi, Siikainen, Siikajoki, Siikalatva, Siilinjärvi, Sipoo, Sodankylä, Soini, Somero, Sonkajärvi, Sulkava, Suomussalmi, Suonenjoki, Sysmä, Taivalkoski, Taivassalo, Tammela, Tervola, Tohmajärvi, Toholampi, Toivakka, Turku, Tuusniemi, Tyrnävä, Urjala, Utajärvi, Utsjoki, Urainen, Uusikaupunki, Vaala, Vantaa, Varkaus, Vesanto, Veteli, Vieremä, Viitasaari, Vimpeli, Virolahti, Virrat, Vöyri, Ylitornio, Ylivieska, Ypäjä, Äänekoski.

*Vuosi 2014* (197 kuntaa, joilla on vähintään 10 euron ylijäämäinen tilikauden tulos ja joilta oli saatavilla tilintarkastajatiedot):

Alajärvi, Alavieska, Alavus, Asikkala, Askola, Enonkoski, Enontekiö, Espoo, Eurajoki, Evijärvi, Forssa, Halsua, Hamina, Harjavalta, Hartola, Hattula, Hausjärvi, Helsinki, Vantaa, Hirvensalmi, Honkajoki, Humppila, Hyrynsalmi, Hämeenkyrö, Hämeenlinna, Ii, Iisalmi, Iitti, Ilomantsi, Inari, Inkoo, Isojoki, Isokyrö, Imatra, Janakkala, Joensuu, Jokioinen, Joroinen, Joutsa, Juuka, Juupajoki, Juva, Jämsä, Järvenpää, Kajaani, Kalajoki, Kangasniemi, Kankaanpää, Kannonkoski, Kannus, Karijoki, Karkkila, Karstula, Karvia, Kauhava, Kaustinen, Keitele, Keminmaa, Kerava, Keuruu, Kinnula, Kitee, Kittilä, Kivijärvi, Kokkola, Kolari, Konnevesi, Korsnäs, Koski, Kotka, Kouvola, Kristiinankaupunki, Kruunupyy, Kuhmo, Kuhmoinen, Kuopio, Kuortane, Kustavi, Kuusamo, Outokumpu, Kyyjärvi, Kärkölä, Kärsämäki, Köyliö, Lahti, Lappajärvi, Lappeenranta, Lapua, Laukaa, Leppävirta, Lieksa, Liminka, Liperi, Loppi, Loviisa, Luhanka, Luumäki, Parainen, Maalahti, Merijärvi, Merikarvia, Michikkälä, Mikkeli, Multia, Muonio, Muurame, Mäntsälä, Mäntyharju, Mänttä-Vilppula, Naantali, Nivala, Nousiainen, Nurmes, Orimattila, Oulainen, Oulu, Padasjoki, Paltamo, Parikkala, Perho, Pertunmaa, Petäjävesi, Pielavesi, Pietarsaari, Pedersören kunta, Pihtipudas, Polvijärvi, Pomarkku, Pori, Pudasjärvi, Pukki-la, Puumala, Pyhäjoki, Pyhäjärvi, Pyhäntä, Pälkäne, Raahe, Raisio, Ranua, Rauma, Rautavaara, Reisjärvi, Riihimäki, Ristijärvi, Ruokolahti, Ruovesi, Sauvo, Savitaipale, Savonlinna, Savukoski, Sievi, Siikajoki, Siilinjärvi, Sodankylä, Soini, Somero, Sonkajärvi, Sotkamo, Sulkava, Suomussalmi, Suonenjoki, Vaala, Siikalat, Taivalkoski, Taivassalo, Tammela, Tarvasjoki, Tervo, Tervola, Tohmajärvi, Toholampi, Toivakka, Turku, Pello, Tuusula, Tyrnävä, Urjala, Utajärvi, Utsjoki, Uurainen, Valkeakoski, Varkaus, Vehmaa, Veteli, Vieremä, Vihti, Viitasaari, Virolahti, Virrat, Vöyri, Ylitorio, Ylivieska, Ylöjärvi, Ähtäri, Äänekoski

## Pienten ja keskisuurten yritysten toiminnan jatkuvuus ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen – tilintarkastajien ammatillinen harkinta ja raportointi

*Hannu Ojala, Pasi Leppänen ja Anna-Liisa Koskelainen*

***Tämän tutkimuksen tavoitteena on tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pienten ja keskisuurten yritysten (pk-yritysten) toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Tutkimuksessa pyritään tilintarkastajien haastattelujen avulla induktiivisesti avaamaan tähän liittyvää ”mustaa laatikkoa”. Tutkimuksessa täydennetään Carsonin, Fargherin, Geigerin, Lennoxin, Raghunandan ja Willekensin (2013) rakentamaa viitekehystä, josta tutkimuksessa tarkastellaan toiminnan jatkuvuuteen liittyvää arviointia ja sen raportointia. Jatkuvuuden arviointiin liittyen laaditaan aiempaan kirjallisuuteen ja tilintarkastajien haastatteluihin perustuva viisiportainen, uusi jäsenitys ammatillisesta harkinnasta: (1) toimintakertomukseen vaikuttavat johdon arviot, (2) tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat, (3) taseeseen liittyvät näkökulmat, (4) liitetiedoissa esitettäviin taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat sekä (5) eskaloitua epävarmuus. Tutkimuksessa esiin nousevat tilintarkastajien näkökulmat sijoitetaan edellä mainittuun ryhmittelyyn. Haastatteluista saatiin tukea muille paitsi taseeseen liittyville näkökulmille. Tutkimuksen empiiriset havainnot tukevat Carsonin ym. (2013) esittämää toiminnan jatkuvuuden raportointiin perustuvaa ryhmittelyä.***

### Johdanto

Suomessa tilintarkastajan antama lausunto toiminnan jatkuvuuden epävarmuudesta on yksi kolmesta yleisimmästä syystä tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen pienissä ja keskisuurissa eli pk-yrityksissä (Niemi & Sundgren 2012). Toiminnan jatkuvuuden periaatteen soveltamisessa on pohjimmiltaan kysymys tilintarkastuksen laadusta. Se ilmenee esimerkiksi siitä, havaitseeko tilintarkastaja toiminnan jatkuvuuden uhasta kertovat epävarmuudet ja

raportoiko hän niistä. Ulkopuolisille tällainen tilintarkastuksen laatu on tyyppillisesti havaittavissa vain välillisesti tilintarkastajien raporttien perusteella (Francis 2011). Tilintarkastuksen laadussa on ensisijaisesti kyse tilintarkastajan pätevyydestä ja riippumattomuudesta. Aiemman kirjallisuuden perusteella tunnetaan tilintarkastajien raportointikäytäntöä. Esimerkiksi tiedetään, että tilintarkastuskertomukseen toiminnan jatkuvuudesta aiheutuneen mukautuksen on saanut maksukyvyttömistä yrityksistä vuositasolla noin puolet (Laitinen & Laitinen 2014, 71) ja että pk-yritysten kanssa pitkään jatkuneet asiakassuhteet vaikuttavat tilintarkastajan toiminnan jatkuvuuden raportointiin (Sundgren & Svanström 2014). Tämän tutkimuksen tavoitteena on tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pk-asiakasyritysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Erona aiempiin toiminnan jatkuvuuden oletuksen arviointiin ja raportointiin liittyviin tutkimuksiin on, että tämä tutkimus keskittyy tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan, joka edeltää tilintarkastusraportin laadintaa.

Carson, Fargher, Geiger, Lennox, Raghunand ja Willekens (2013) ehdottavat toiminnan jatkuvuuteen liittyvän epävarmuuden raportointia koskevassa kirjallisuuskatsauksessaan, että tulevaisuuden tutkimukset keskittyisivät avaamaan laadullisin menetelmin ”mustaa laatikkoa”, joka liittyy tilintarkastajien ammatilliseen harkintaan koskien tilintarkastaja-asiakas vuorovaikutusta, tilintarkastusasiakkaan piirteiden huomioimista ja päätöksentekoa toiminnan jatkuvuuteen liittyvän mukautetun tilintarkastusraportin laadintaa koskien. Tässä tutkimuksessa pyritään jatkamaan Carsonin ym. (2013) teorettisointia keskittymällä erityisesti tilintarkastajien ammatilliseen harkintaan, joka koskee toiminnan jatkuvuuden oletuksen arviointia. Tämä tapahtuu täydentämällä Carsonin ym. (2013) rakentamaa viitekehystä viisiportaisella jäsenyksellä: (1) toimintakertomukseen vaikuttavat johdon arviot, (2) tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat, (3) taseeseen liittyvät näkökulmat, (4) liitetiedoissa esitettäviin taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat sekä (5) eskaloituva epävarmuus.

Agenttiteorian (Jensen & Meckling 1976) mukaan riippumattomalla tilintarkastuksella on tärkeä rooli epäsymmetrisen informaation aiheuttamien ongelmien vaikutusten vähentämisessä. Tilinpäätösraportointi eroaa merkit-

tävällä tavalla arvopaperipörssiin listautuneiden yhtiöiden ja ei-listautuneiden yhtiöiden välillä (Ball & Shivakumar 2005). Ei-listautuneiden yhtiöiden sisäiseen valvontaan liittyvät kontrollijärjestelmät ovat vähemmän muodollisia ja tilintarkastus saattaa korvata heikommin kehittyneitä sisäisiä kontrolleja (Simunic & Stein 1987; Abdel-Khalik 1993; Carey ym. 2000). Aiempi toiminnan jatkuvuuden oletukseen liittyvä kirjallisuus kohdistuu pääsääntöisesti suurten pörssilistattujen yritysten tilintarkastuksiin. Koska niihin liittyvät tulokset eivät ole suoraan yleistettävissä pk-yritysten tilintarkastuksiin (Langli & Svanström 2014, 148), tässä tutkimuksessa pyritään avaamaan tilintarkastuksen laatuun liittyvää tilintarkastusprosessia pk-yritysten tilintarkastajien haastattelujen avulla.

## Normitausta

Tilintarkastuslain 4:3 §:n mukaan tilintarkastuksessa on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Keskeisen osan hyvää tilintarkastustapaa muodostavat kansainväliset tilintarkastusstandardit, jotka ovat IFAC:n hyväksymiä. Tilintarkastuslain 3:3 §:n mukaan tilintarkastustehtävissä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annettuja, Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit eli ISA-standardit). Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa lain mukaan myös pienyrityksen tilintarkastuksessa.

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 570 Toiminnan jatkuvuus (International Auditing Practices Committee 1999) käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka liittyvät siihen, miten toimiva johto on käyttänyt oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laadinnassa. Toiminnan jatkuvuutta koskevan oletuksen mukaan yhteisön katsotaan jatkavan liiketoimintaansa ennakoitavissa olevan tulevaisuuden ajan. Tilinpäätös laaditaan tähän jatkuvuuden oletukseen pohjautuen. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuva tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta pohjana tilinpäätöksen laatimiselle.

Standardin soveltamisohjeiden mukaan tapahtumat tai olosuhteet, jotka saattavat antaa aihetta epäillä oletusta toiminnan jatkuvuudesta, voivat liittyä esimerkiksi talouteen, toimintaan tai muihin seikkoihin. Esimerkkejä talouteen liittyvistä tapahtumista tai olosuhteista ovat huonot taloudelliset avaintunnusluvut, huomattavat liiketoiminnan tappiot ja kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömiin investointeihin. Toimivan johdon aikomukset lopettaa yhteisö tai sen toiminta, toimivaan johtoon kuuluvien avainhenkilöiden menettäminen ilman, että tilalle on saatu uusia henkilöitä sekä keskeisen asiakkaan menettäminen voivat olla toimintaan liittyviä toiminnan jatkuvuutta vaarantavia tekijöitä. Muihin seikkoihin kuuluvat muun muassa ratkaisematta olevat oikeusprosessit sekä säädösten ja määräysten muutokset silloin, kun ne vaikuttavat yhteisöön epäedullisesti. (International Auditing Practices Committee 1999.)

Erityisesti pienille yhteisöille relevantteihin olosuhteisiin kuuluu standardin mukaan esimerkiksi riski, että pankit ja muut luotonantajat lakkaavat ylläpitämästä yhteisön rahoitusta. Tämä sama koskee pääasiallisen tavaran toimittajan, tärkeän asiakkaan tai keskeisen työntekijän taikka lisenssiin, franchising-järjestelyyn tai muuhun juridiseen sopimukseen perustuvan toimintaoikeuden mahdollista menettämistä. (International Auditing Practices Committee 1999.)

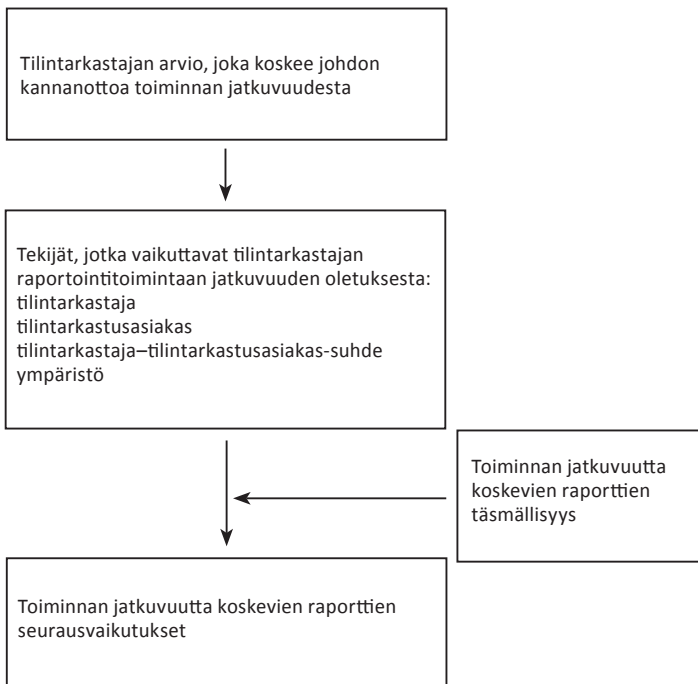
Toiminnan jatkuvuutta koskeva standardi sisältää ohjeet tilintarkastajan raportoinnista. Jos tilinpäätöksessä esitetään riittävästi tietoja toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta, tilintarkastajan tulee esittää vakio-  
muotoinen lausunto ja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava lisätietokappale. Jos tilinpäätöksessä ei esitetä riittävästi tietoja, tilintarkastajan tulee antaa joko varauman sisältävä lausunto tai kielteinen lausunto ISA 705:n mukaisesti. (International Auditing Practices Committee 1999.)

## Aiempi tutkimus

Carson ym. (2013) ovat laatineet kirjallisuuskatsauksen tilintarkastajien toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä raportoinnista. Synteesinä viimeisten neljän

vuosikymmenen tutkimuksesta he jakavat tutkimusalueen Kuviossa 1 neljään alueeseen: (1) tilintarkastajien arvio koskien toiminnan jatkuvuuden periaatteen soveltamista tilinpäätöksessä, (2) tekijät, jotka vaikuttavat tilintarkastajan raportointiin toiminnan jatkuvuuden oletuksesta: tilintarkastaja, tilintarkastusasiakas, tilintarkastaja–asiakas-suhde, ympäristö (3) toiminnan jatkuvuuden periaatteen vuoksi mukautettujen tilintarkastusraporttien täsmällisyys ja (4) toiminnan jatkuvuutta koskevien raporttien seurausvaikutukset.

Käsillä oleva tutkimus keskittyy viitekehysten kahteen kohtaan: tilintarkastajien ammatilliseen harkintaan koskien toiminnan jatkuvuuden periaatetta ja toiminnan jatkuvuutta koskevan mukautetun tilintarkastusraportin osa-alueisiin eli kuvion 1 kahteen ylimpään kohtaan.



*Kuvio 1. Toiminnan jatkuvuuden oletukseen liittyvän tilintarkastajan raportoinnin teoreettinen viitekehys (Carson, Fargher, Geiger, Lennox, Raghunandan & Willekens 2013)*

## *Tilintarkastajan ammatillinen harkinta*

Carson ym. (2013) ovat niukkasanaisia tilintarkastajien ammatilliseen harkintaan liittyen. Tämän he perustelevat sillä, että aiemman tutkimuksen perusteella tilintarkastajilla ei yleensä ole ollut ongelmia tunnistaa taloudellisissa vaikeuksissa olevia yrityksiä (Kida 1980; Mutchler 1984) ja valtaosa toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa mukautuspäätöstä tarkastelevista tutkimuksista on keskittynyt taloudellisissa vaikeuksissa oleviin yhtiöihin, joissa mukauttamispäätös on ollut todennäköinen.

Keskeinen tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvä piirre on ammatillinen skeptisyys. Ammatillinen skeptisyys pitää sisällään vaatimuksen, että tilintarkastajien ei tulisi ottaa luottamusta lähtökohdaksi tilintarkastusta suorittaessaan, vaikka esimerkiksi taloudellinen paine tai luonnolliset luottamuksen rakentumiseen liittyvät syyt antaisivat siihen aihetta (Loebbecke ym. 1989), sillä näin toimiessaan tilintarkastaja hillitsee tilintarkastusasiakkaan oman edun tavoittelua (Shaub & Lawrence 1996). Beasley ym. (2001) pitävät ammatillisen skeptisyyden puutetta eräänä tärkeimpänä tilintarkastustoiminnan ongelmana. Ammatillisen skeptisyyden harjoittamisen haasteena on pidetty sen määrittelyyn liittyvää horjuvuutta (Glover & Prawitt 2014). Se määritellään monin tavoin ja määritelmät poikkeavat toisistaan jossain määrin. Esimerkiksi Hurtt (2010) tulkitsee ammatillisen skeptisyyden monidimensionaaliseksi piirteeksi, joka voi olla joko pysyvä persoonallisuuden piirre tai liittyä johonkin tilapäiseen asiointilaan. Shaub (1996) sen sijaan liittää ammatillisen skeptisyyden tilintarkastajan epäilykseen ja kyseenalaistavaan asenteeseen tämän kerätessä aineistoa johdon arvioiden puolesta tai niitä vastaan. Tämän Shaub tulkitsee luottamuksen vastakohdaksi. Nelson (2009) nostaa esiin kaksi näkökulmaa ammatilliseen skeptisyyteen liittyen: oletettu epäily (engl. presumptive doubt) ja neutraalius (engl. neutrality). Keskeinen ero näiden kahden näkemyksen välillä on, että neutraalisuuden päähuomio on tilinpäätökseen liittyvässä olennaisessa virheessä tai väärinkäytöksessä, kun taas oletetussa epäilyksessä päähuomio on aineiston ja tuen löytämisessä koskien väitteitä, joita on esitetty tilinpäätöksessä (Quadackers ym. 2014). Tällä hetkellä tilintarkastuskäytännössä ei ole yksimielisyyttä siitä, kumpi näkökulma on soveltuvampi tilintarkastusta suoritettaessa (Quadackers ym. 2014).



## *Toiminnan jatkuvuutta koskevan mukautetun tilintarkastusraportin osaluheet*

Carson ym. (2013) esittävät toiminnan jatkuvuuden raportointiin liittyvän seikkaperäisen kirjallisuuskatsauksen, minkä vuoksi tässä tutkimuksessa rajoitetaan ennen kaikkea tuomaan esiin aiempia tutkimustuloksia, jotka voisivat olla yleistettävissä pk-tilintarkastusasiakkaiden tilintarkastuksiin.

*Tilintarkastajaan liittyvät tekijät.* Tilintarkastusyhteisön koko vaikuttaa tilintarkastajien todennäköisyyteen laatia muokattu tilintarkastuskertomus. Syynä tähän pidetään Big4-yhtiöiden tarvetta suojella itseään vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen liittyviltä taloudellisilta riskeiltä. Tästä syystä Big4-yhtiöissä työskentelevät tilintarkastajat mukauttavat pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviä tilintarkastajia helpommin toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä syistä (Ireland 2003; Ajona, Dallo & Alegría 2008). Tilintarkastajat toimivat skeptisesti ja raportoivat konservatiivisesti, jos he eivät pysty objektiivisesti todentamaan johdon tuottoennusteiden paikkansapitävyyttä (Feng & Li 2014).

Tyypillisimmät *tilintarkastusasiakkaan* piirteet, jotka liittyvät tilanteeseen, jossa tilintarkastusraportti on mukautettu toiminnan jatkuvuuden vuoksi, ovat heikko kannattavuus, korkea vipuvaikutus, heikko likviditeetti ja tilintarkastusasiakkaan syyllistyminen velan takaisinmaksuvelvoitteiden laiminlyömiseen (Geiger 2014, 302). Tilintarkastusasiakkaiden omat tulevaisuuden ennusteet poikkeavat toisistaan sen mukaan, millainen niiden taloudellinen tila on. Heikossa tilassa olevilla yrityksillä on taipumus arvioida ennusteet liian optimistisina (Feng & Li 2014) ja sisäisen valvonnan olennainen heikkous lisää toiminnan jatkuvuuden liittyvien mukautusten määrää (Goh ym. 2013). Tilintarkastajan tulee arvioida toimivan johdon tuottaman tulevaisuutta koskevan taloudellisen informaation luotettavuus (Feng & Li 2014). Tilintarkastuskertomukset voivat olla rahoituksen saatavuuden kannalta tärkeämpiä pk-yrityksille kuin pörssiin listautuneille yrityksille (Niemi & Sundgren 2012). Siksi pk-yritykset tilintarkastusasiakkaina voivat olla erityisen kiinnostuneita siitä, onko tilintarkastusraportti vakiomuotoinen vai mukautettu.

*Tilintarkastajan ja tilintarkastusasiakkaan väliseen suhteeseen liittyvät tekijät.* Lausunnon antamista pörssiin listautumattomissa yrityksissä saattaa vaikeuttaa muun muassa pitkäaikainen asiakassuhde ja siitä saattaa seurata myös asiakkaan menetys (Langli & Svanström 2014, 151). Lisäksi pitkäaikainen asiakassuhde voi heikentää tilintarkastajan objektiivisuutta, jolloin tilintarkastajan on vaikeaa säilyttää skeptisyyttään (Francis 2011).

*Tilintarkastusympäristöön liittyvät tekijät.* Sen lisäksi, mitä aiemmin luvussa ”Normitausta” tuotiin esiin, tilintarkastusraportointiin vaikuttaa myös se, minkä kokoiset yritykset on lakisääteisesti tilintarkastettava. Suomen tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan ”Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä: 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.” Hyvä tilintarkastuskäytäntö perustuu pitkälti kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin ja kansainväliseen eettiseen ohjeistukseen, jonka on laatinut the International Federation of Accountants (Niemi 2004; Niemi & Sundgren 2008). Tilintarkastusympäristöt poikkeavat toisistaan siinä, kuinka suuri on todennäköisyys oikeusriitojen syntymiseen tilintarkastuslausuntojen perusteella. Suomessa oikeusriitojen syntyminen tilintarkastuslausunnon perusteella on vähemmän todennäköistä kuin esimerkiksi Britanniassa tai Yhdysvalloissa (Niemi ym. 2012). Suomi on poikkeuksellinen toimintaympäristö pk-yritysten taloudellisen informaation ja tilintarkastustietojen saatavuuteen liittyen, sillä kaikkien osakeyhtiöiden tilinpäätöstiedot tallennetaan Patentti- ja rekisterihallituksen tietokantaan, josta ne ovat avoimesti saatavilla. Tällainen avoimuus lisää pk-yritysten taloudellisen informaation luotettavuutta (Ojala ym. 2016). Lisäksi Suomessa on kansainvälisesti poikkeuksellisen selkeä ero tilintarkastuksen ja ulkoistetun tilinpäätöksen laadinnan välillä. Tilintarkastajat keskittyvät vain tilintarkastukseen. Suomalaisittain tilintarkastajat eivät laadi tilinpäätöksiä tilintarkastustehtäviensä ohella, kuten on kansainvälisesti tavanomaista niiden tilintarkastajien keskuudessa, jotka operoivat pk-yritysten kanssa (Ojala ym. 2014).

## Tilintarkastajien haastattelut ja toiminnan epävarmuuden arviointi tilinpäätöksen osa-alueiden mukaisesti

Koska tämän tutkimuksen tavoitteena on tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pk-asiakasyritysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa, on luontevaa valita laadullinen tutkimus tutkimusmenetelmäksi. Laadullinen tutkimus tarjoaa mahdollisuuden monipuolisiin oivalluksiin tilinpäätösinformaatioon liittyvässä päätöksenteossa (Collis & Hussey 2013).

Kaikki haastatellut tilintarkastajat toimivat Tampereen talousalueella. Kahdeksan tilintarkastajan haastattelulla saavutettiin kattava ja monipuolinen jakauma huomioiden tilintarkastajien erityis- ja ominaispiirteet. Edustettuina olivat eri ikäluokat (nuoremmat/vanhemmat), kokemuksen pituudet (lyhyt/pitkä), auktorisoinnit (HT/KHT) ja yhteisöt (Big4/ei-Big4). Haastateltujen tilintarkastajien ikäjakauma oli 30–60 vuotta ja tilintarkastuskokemuksen kesto kuudesta vuodesta yli 25 vuoteen. Lisäksi haastattelut kohdistettiin yhteisöissä niihin tilintarkastajiin, joiden tilintarkastusasiakkaista kaikki tai vähintään 80 prosenttia olivat pk-yrityksiä. Nämä seikat selvitettiin puhelintiedusteluissa ennen varsinaisia tutkimushaastatteluja. Pienempi määrä ei olisi kattavasti vastannut edellä oleviin tavoitteisiin ja suuremmalle määrälle ei asetettujen kriteerien kattavuuden vuoksi ollut tarvetta. Haastattelut suoritettiin Tampereen talousalueella, koska tutkijalla oli parhaat mahdollisuudet toteuttaa tutkimus tällä alueella oman sijaintinsa ja alueen tilintarkastusyhteisöjen riittävän määrän vuoksi sekä siksi, että alueen tilintarkastajat suhtautuivat positiivisesti tutkimukseen. Tilintarkastajien haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina touko–kesäkuussa 2016.

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidulla haastattelumenetelmällä eli teemahaastatteluina. Teemahaastattelu sopii käsillä olevassa tutkimuksessa empiirisen tiedon keruumenetelmäksi, sillä valitut haastateltavat ovat kokeneet pk-yritysten tilintarkastusten yhteydessä yrityksen toiminnan jatkuvuuteen liittyvän merkittävän epävarmuuden tunnistamiseen ja soveltamiseen liittyviä tilanteita. Lisäksi tutkimuksessamme lähdettiin liikkeelle siitä lähtökohdasta, että kaikkia haastateltavan kokemuksia, ajatuksia, uskomuksia ja tunteita halutaan sisällyttää tutkimusaineistoomme. Teemahaastattelun

valinta mahdollistaa myös sen, että se ei sido haastateltavia tiettyyn ”eriin” eikä ota kantaa siihen kuinka syvälle haastatteluissa mennään. (Hirsjärvi & Hurme 2008.) Etukäteen valitut teemat perustuivat siihen, mitä toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta tiedettiin aiemman kirjallisuuden perusteella. Haastatteluissa haastateltavaa kannustettiin kertomaan konkreettisia esimerkkejä erilaisista pk-yritysten toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä tekijöistä ja tilanteista sekä niiden vaikutuksista. Tällöin haastateltaville esitettiin myös heidän vastauksiinsa perustuvia syventäviä kysymyksiä ja lisäkysymyksiä sekä tuotiin esiin haastattelukysymyksiin liittyviä aiempia keskeisiä tutkimustuloksia. Yksi kolmesta kirjoittajasta on suorittanut haastattelut ja käyttänyt samaa haastatteluaineistoa pro gradu -tutkielmassaan.

Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Litteroidut tekstimuotoinen haastattelu lähetettiin asianomaisille tarkistettavaksi. Litteroidut vastaukset koodattiin numeroin ja osin myös värein analyttistä vaihetta varten. Vastaukset luokiteltiin teemojen alle siten, että jokaiselle kysymykselle annettiin teoreettisen viitekehyksen mukaista tutkittavaa kohdetta ilmaiseva koodi avaintekijöittäin. Litteroidut tilintarkastajakohtaiset vastaukset hierarkisoitiin, ja niistä koottiin koodatut kysymyskohtaiset syventävät vastaukset omiksi tiedostoikseen. Tällä tavoin pitkienkin vastausten analysoinnissa oli mahdollista keskittyä oleelliseen tietoon, vastausten samankaltaisuuteen ja niiden ryhmittelyyn, esiintyneisiin erityis- ja ominaispiirteisiin sekä niihin seikkoihin, jotka oli syytä nostaa esiin toiminnan jatkuvuuden tutkimusta tukevana merkittävänä tai uutena tietona. Samalla pystyttiin muodostamaan eri vastauksista järkeviä kokonaisuuksia, analysoimaan aineistoa objektiivisesti sekä tekemään luotettavia johtopäätöksiä.

Kuvaus haastatelluista tilintarkastajista esitetään taulukossa 1. Siitä havaitaan, että vuosittaisissa tilintarkastusten määrissä ja toiminnan jatkuvuuteen liittyvän epävarmuuden vuoksi mukautettujen kertomusten määrissä oli suuria tilintarkastajakohtaisia eroja.

*Taulukko 1. Haastatellut tilintarkastajat.*

Tilintarkastaja	Sukupuoli	Ikä	Auktorisointi	Tilintarkastuskokemus (vuosia)	Big4-tilintarkastusyhteisön palveluksessa	Tilintarkastuksia vuodessa	Toiminnan jatkuvuus -mukautuksia vuosina 2011–2015	Haastattelun kesto (min)
A	m	51	HT	10–15	ei	350	≤ 50	54
B	m	35	KHT	10–15	ei	100	≈ 5	58
C	m	30	HT	4–6	kyllä	50	≈ 5	56
D	m	31	HT	4–6	ei	100	≤ 5	53
E	m	49	HT	16–20	ei	225	< 10	56
F	n	40	KHT	10–15	kyllä	60	0	57
G	m	60	KHT	yli 25	kyllä	200	> 50	60
H	n	54	KHT	21–25	ei	260	≈ 10	50

Tilinpäätöksen osa-alueita ovat kirjanpitolain 3:1 §:n mukaan muuan muassa tuloslaskelma, tase ja liitetiedot. Lisäksi toimintakertomus sisältää johdon arvion toiminnan kehittymisestä, tulevaisuuden näkymistä ja toimintaan liittyvistä riskeistä. Liitetiedot kuvaavat taseen ulkopuolisia vastuita. Edellä mainittujen osa-alueiden lisäksi on olennaista havaita, että tilinpäätöksen laadintaprosessi synnyttää eroja tilinpäätöksen luotettavuudessa (Scott 2015). Edellä mainituista tilinpäätöksen osa-alueista ja tilinpäätöksen luotettavuudesta käytetään jatkossa seuraavia nimityksiä: (1) johdon arviot, (2) tulos (kannattavuusongelma), (3) tase, (4) taseen ulkopuoliset riskit ja (5) eskaloituvaa epävarmuus. Edellisten perusteella haastatteluista laaditaan luokitteleva jäsentely ja haastattelumateriaali analysoidaan tässä järjestyksessä siltä osin kuin niihin saadaan tukea empiirisestä aineistosta.

## Ammatillisen harkinnan osa-alueet

### *Johdon arviot*

Kaikkien haastateltujen tilintarkastajien mukaan pk-yrityksissä toiminnan jatkuvuutta tarkastellaan ensisijaisesti tilinpäätöksen perusteella. Toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavat kuitenkin merkittävästi myös johdon arviot yrityksen tulevaisuuden näkymistä (tilintarkastajat A ja G):

*... onko tilauksia ja onko pankkitilillä rahaa. Siis jos karrikoidaan. Monella pienyrittäjällä on näin. Ja sitten sitä täytyy vaan ruveta kyselemään, että no, mikä on tilauskanta, miten on mennyt tilikauden jälkeen ja muuta sellaista.*

*... jos tälläisiä kriittisiä asioita on, niin muodossa tai toisessa sitä keskustelua täytyy syventää. ... minkälaisia prosesseja siellä mahdollisesti on kesken, minkälaisia keskusteluja esimerkiksi rahoittajan kanssa käydään.*

Tilintarkastaja H:n mukaan johdon arvioita käydään läpi haastattelemalla johtoa, käymällä läpi tilinpäätösinformaatiota ja/tai selvittämällä yrityksen maksuvalmiutta:

*... että haastattelemalla tietysti johtoo ja heidän näkemyksiään, mutta että kun yleensä näissä pienissä ei edes haastatella ketään. Että kylä se aika paljon painottuu sen tilinpäätöksen [analysointiin] ja mitä nyt on muuta tämmöstä tietoo sitten yhtiöstä saatavilla. Asiakastiedon rekisterit ja onko maksuongelmia ja tämmöstä, niin tämmöseen yleiskuvaan. ... mitä tiedetään nykytilanteesta kautta jos on tiedossa tulevaisuuden visioita jollakin.*

Tilintarkastaja B korostaa johdon arvioita myynnin kehittymisestä. Hän tuo myös esille sen, että johdon tekemien arvioiden luotettavuutta voi olla vaikea arvioida:

*... aika paljon se perustuu ensinnäkin niin kun siihen aineistoanalysointiin. Ja sitten ikään kun on ne havainnot valmiina, niin sitten käydään johdon kanssa ne läpi ja pyydetään vähän kommentteja. ... mutta eniten se keskittyy kuitenkin siihen myyntiin. Minkälaiset niin kun odotukset ja arviot siitä on ja totta kai se on sitten eri juttu, miten todenmukaisuutta voi arvioida, mutta ainakin ehkä enemmänkin se, että on ainakin tiedusteltu sitä.*

Kaikkien haastateltavien mukaan pk-yrityksissä johdon arvioita ei aina dokumentoida eikä toimintaympäristön muutoksia analysoida systemaattisesti. Budjetti saattaa olla laadittu, mutta sen perusteita ei aina ole luotettavasti määritelty. Tilintarkastajat A ja H kuvaavat kokemuksiaan seuraavasti:

*Eiväthän pienyritykset yleensä tee mitään [suunnitelmia]. Hyvin harvalla on sellainen hallituksen vuosikello tai järjestäytynyt hallituksen toiminta, jossa käydään sitä toimintaympäristöä läpi. Ne ovat erittäin isoja poikkeuksia.*

*Budjetti tehdään näyttämään siltä, kun sen pitää näyttää ja se todellisuuspohja saattaa sitten olla toisenlainen.*

Paljon pieniä konserniyrityksiä tarkastava tilintarkastaja F korostaa sitä, että johdon arvioiden läpikäynti ja tilinpäätöksen analysointi muodostavat kokonaisuuden, jonka perusteella tilintarkastaja tekee päätelmät toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta:

*... johdon kuva siitä taikka omistajan siitä, ett miten seuraava vuosi jatkuu. Tulee se [strategia] siinä, onks liiketoiminta muuttumassa johonkin suuntaan, ollaanko selvästi menossa uusille alueille, pysytäänkö samasta, ollaanko supistumassa. Ja sit tietenkin se, ett miten, minkälainen on tilauskanta. Siis tuleva vuosi, tavallaan tilauskanta suoraan, ett jos pystyy sanoo. Nää oli siis sen tilinpäätöksen lisäksi. Tietenkin siellä lisäksi katotaan se, miltä tuloslaskelma näyttää, miltä oma pääoma näyttää, miltä rahatilanne, velkatilanne. Se on kokonaisuus.*

Vähäinen asiakkaiden tai sopimusten määrä lisää haastateltujen tilintarkastajien mukaan toiminnan jatkuvuuteen liittyvää epävarmuutta (tilintarkastajat A, B, C, E ja G). Tilintarkastaja E esittää tähän liittyvän esimerkin palvelualalta:

*... esimerkiksi joku yhden ison sopimuksen varassa koko toiminta ja jos se sopimus ei jatku. Joku tämmönen vaikka julkiselle puolelle tehdään jotain palvelua, eikä oikein mitään muuta liikevaihtoo ole kuin se kyseinen. Jos sopimus päättyy, niin sitten yhtiön toiminnot on aika vähissä.*

### ***Tulos (kannattavuusongelma)***

Jatkuvuuteen liittyvän merkittävän epävarmuuden tilanteessa on kaikkien haastateltujen tilintarkastajien mukaan kysymys lähinnä kannattavuuden

kehityksestä. Tilintarkastaja F:n mukaan toiminnan jatkuvuuteen liittyvän merkittävän epävarmuuden perusteita on vaikea määritellä, mutta hänenkin mukaansa pitkäaikaiset kannattavuusongelmat ovat keskeisessä roolissa, kun toiminnan jatkuvuuden oletus joudutaan kyseenalaistamaan:

*Merkittävä tulee ehkä siitä, jos tulos on ollut negatiivinen jo vuosia, että on se tappiopainoarvo taikka tappiota on kertynyt sinne taseelle jo paljon ja aletaan miettiä oman pääoman riittävyttä, ellei se ole jo negatiivinen. ... Siis, kyl se tulee oikeestaan vasta siinä kohtaa, kun se [yrityksen toiminta] näyttää ihan oikeesti jo epätoivoselta.*

Tilintarkastaja E korostaa toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa kannattavuuden merkittävää heikentymistä:

*Sanotaan, että yhtiön toiminta loppuu kokonaan joko sitten konkurssiin, yrityssaneeraukseen tai vastaavaan. Että sitä luokkaa se melkein sitten täytyy olla. ... jos omistajat sinne sen verran rahaa laittaa, että yhtiö hengissä säilyy, niin onko se välttämättä vielä semmonen merkittävä epävarmuus.*

Tilintarkastaja B:n mukaan toiminnan kannattavuus voi heiketä vähitellen, ja jatkuvuutta voivat vaarantaa kannattavuuden heikentymisestä seuraavat maksuvalmiusongelmat:

*... koko ajan liikevaihto tulee alaspäin, kannattavuus tulee alaspäin, pikkubiljaa maksuvalmiuden tunnusluvut ja niin kun ylipäättänsä se, kun lyhytaikaiset velat suhteessa lyhytaikaisiin varoihin kasvaa. ... vielä näihin ehkä yhdistettynä, jos oma pääoma on menetetty. Ja varsinkin se, että jos sinne on jouduttu tavalla tai toisella niin kun pumppaamaan lisää rahaa.*

Tilintarkastaja G kuvaa arvioinnin prosessina, jossa kannattavuuden ja maksuvalmiuden ongelmat synnyttävän tarpeen perehtyä yrityksen tilanteeseen ja näkyymiin tarkemmin:

*Käytännössähan se menee tässä perheyrittäjämaailmassa siihen, että tuloslaskelma, tase, rahoitustilanteen kehittyminen on sen tyyppiset asiat, jotka käyn läpi. Jos siellä nousee jotakin ongelmia esille eliikkä nää on kaikki ongelmallisia, oman pääoman tilanne on kriittinen,*



*sitten se tulostilanne muuten on kriittinen, saamisissa on epäkuranttia, niin se vaatii sitten niin kun asioiden selvittämistä laajemmin.*

Luokka (3) taseeseen liittyvät näkökulmat ei saanut lainkaan tukea haastatteluissa ja siksi alla siirrytään tarkastelemaan luokkaa (4) taseen ulkopuoliset riskit.

### *Taseen ulkopuoliset riskit*

Haastatellut tilintarkastajat tuovat toiminnan jatkuvuuden arviointiin liittyen esiin myös sellaisia näkökulmia, joita ei kuvata tilinpäätöksessä. Toiminnan jatkuvuuteen voivat vaikuttaa pitkällä aikavälillä myös esimerkiksi puutteellinen ammattitaito, avainhenkilöiden siirtyminen pois yrityksen palveluksesta ja toiminnan kausiluonteisuus. Tilintarkastaja C:n mukaan toimivan johdon tulisi keskittyä omiin ydinosaisalueisiinsa ja omata riittävä liiketoimintaosaaminen:

*Useimmiten yrityksillä menee huonosti, jos siellä olevat henkilöt tekee sitä, mitä ne ei osaa. ...Eliikkä puhutaan siitä, että silloin sulla ei saa olla ammattitaidotonta väkeä missään positiossa.*

Tilintarkastaja F mainitsee epävarmuutta aiheuttavaksi tekijäksi toimialan suuret kausivaihtelut. Tilintarkastaja G nostaa vero-ongelmat ja niihin liittyvät oikeudenkäynnit esille epävarmuuden lähteenä. Toinen tilintarkastaja (tilintarkastaja H) pitää avainhenkilön poistumista mahdollisena merkittävänä epävarmuutena. Tilintarkastajat mainitsevat toiminnan jatkuvuuteen liittyvinä muina ongelmina muun muassa sen, että tarvittavat tuotantoon liittyvät investoinnit on jätetty tekemättä (tilintarkastaja D) tai sen, että on tehty virheinvestointeja (tilintarkastaja B).

### *Eskaloituva epävarmuus*

Tilintarkastajat keskusteleivat johdon kanssa toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta. Keskustelujen tulokinnassa tilintarkastajat noudattavat ammatillista skeptisyyttä. Haastatellut tilintarkastajat suhtautuvat eri tavoin johdon arvioiden luotettavuuteen: Tilintarkastaja A:n mukaan johto kertoo asiat avoimesti, kun taas tilintarkastajat B ja C kokevat, että luotettavuudessa esiintyy vaihtelua. Tilintarkastajat A, B, C, F ja H tuovatkin esiin, että johdon

arvioissa on usein toiveikkuutta taloudellisen tilan ollessa heikko. Tilintarkastaja G kuvaa tilintarkastajan suhtautumista yritysjohdon arvioihin seuraavasti:

*Meitä koskevat standardit jo lähtökohtana sanovat sen, että tällaiseen suulliseen informaatioon ei ole syytä luottaa. ... se [keskustelu] antaa suuntaa, minkä tyyppistä kirjallista dokumentaatiota, vahvistusta näihin asioihin pyrin sitten hankkimaan, pyytämään heiltä. Kyllä se aina edellyttää sitten ulkopuolista informaatiota jostain asioista, jotka tulee tässä esille ja liittyy [johdon arvioihin].*

Tilintarkastaja H sen sijaan kytkee tilinpäätöstietojen luotettavuuden johdon toimintaan ja liiketoimiin:

*... väärinkäytökset tietyksi ... sanotaanko tällöinen johdon epämääräinen toiminta ja tällöiset oudot liiketoimet ... ei ihan selviä se liikeloudellinen peruste tai tällöiset oudot kauppakumppanit niin kun tavallaan murentaa sitä kuvaa siitä tilinpäätöstietojenkin luotettavuudesta.*

Tilintarkastaja F kuvaa ammatillista skeptisyyttä monenlaiseksi kyseenalaistamiseksi:

*Se vaatii sitä, ett kyseenalaistaa ihan kaikki. No, ei nyt ihan kaikkee, mut melkein kaikki. Siinä kyseenalaistaan sitten oikeesti se, että mitä on siellä myyntisaamisissa ja siinä kohtaa kyseenalaistetaan myös oikeesti se, ett mitä on siellä varastossa, ja sit kyseenalaistetaan myös niin kun, ett onks jaksotukset kaikki ok ...*

Tilintarkastaja H kuvaa ammatillista skeptisyyttä tilintarkastajan pysyväksi ominaisuudeksi:

*Että se [skeptisyys] on niin kun semmonen sisäänrakennettu ominaisuus. Se on aina läsnä, että sitä epäilee kaikkia poikkeavia kehitysuuntia ja kaikkia epätavallisia tapatumia epäilee. ... siis useinhan siihen [epäilyyn] löytyy ihan oikee selitys, ett eihän se sitä tarkota, että se epäilevä tilintarkastaja olis aina oikeessa, ja että siinä on jotain hämärää tai muuten semmosta tuomittavaa, mitä selvitetään, vaan useinhan sieltä löytyy ihan järkevä selitys. Mutta että kysyä pitää.*

Myös sisäisen laskennan puute tai ongelmat kirjanpidon luotettavuudessa voivat aiheuttaa epävarmuutta (tilintarkastajat C ja D):

*... kuitenkin kaikki projektit heidän oman käsityksensä mukaan on aina niin kun voitollisia. ... syy on usein siinä, että siellä ei ole minäkään näköstä laskentaa, että kuitenkin johonkin se raha hukkuu. Ja sitten kuitenkin joka vuosi tulee tappioo. ... Ja sit myös se – nämä työvälaineet niin kun siihen kustannusseurantaan tai edes jälkiseurantaan, on puutteelliset toiminnan kokoon nähden.*

*... jos tota se aineisto on niin sekasin, ett siitä ei vain kerta kaikkiaan niin kun saada selvyyttä, ett mikä on se tilanne. Usein se liittyy tämmöseen huonossa taloudellisessa tilanteessa olevaan [yritykseen], ei välttämättä aina. Mutta oli tos nyt yks tapaus, jossa muistaakseni päädyttiin siihen, että ei annettu lausuntoo. ... jos siinä olis antanut ehdollisen lausunnon, niin siinä olis melkein kaikki erät saanu laittaa sitten [kertomukseen], ett ei voitu.*

## Tilintarkastajan raportointiin vaikuttavat tekijät

### *Tilintarkastaja*

Useimmat haastatelluista tilintarkastajista mainitsivat tilintarkastajan raportointiin vaikuttaviksi tekijöiksi tilintarkastajalle itselleen syntyvät riskit. Jos tilintarkastuskertomukseen ei laita asianmukaisia tietoja toiminnan jatkuvuuden vaarantumiseen viittavasta seikasta tai ei dokumentoi huolellisesti toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä, tilintarkastajan omat riskit kasvavat (tilintarkastaja B, D, E ja H).

Tilintarkastaja C kuvaa asiaa niin, että puutteista kertomuksessa tai dokumentoinnissa voi saada huomautuksen tai tilintarkastajan auktorisointi voidaan jopa peruuttaa. Tilintarkastajalla on vastuu, joka jatkuu vielä asiakassuhteen päätyttyä. Jos tilintarkastaja on tehnyt oikeat havainnot ja niistä seuraavat oikeat johtopäätökset sekä antanut asianmukaisen lausunnon, vastuukysymyksiä ei tarvitse pelätä. (Tilintarkastaja D.)

## *Asiakas*

Haastateltujen tilintarkastajien mukaan toiminnan jatkuvuuden epävarmuutta kuvaavan lausunnon vaikutukset asiakkaalle vaihtelevat. Tilintarkastajien A ja E mukaan tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesta on seurannut vain vähän vaikutuksia asiakkaille. Heidän mukaansa yritysten rahoittajien tiedossa ovat yrityksen toiminnan jatkuvuuteen liittyvät ongelmat jo ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastaja C:n mukaan kielteinen lausunto voi kuitenkin johtaa jopa yritystoiminnan päättymiseen. Tilintarkastaja D puolestaan kuvaa asiaa seuraavasti:

*... mitä sillä voi olla vaikutuksia, niin tosiaan entistä hankalampi saada sitä rahoitusta, päästä mahdollisiin saneerausohjelmiin, pitää kiinni sitten toimittajista ja tota mahdollisesti myös jostain sopimuksesta eli esimerkiksi, jos se ois vakiasiakas tai sit jos se on vaikka kuljetusala, jossa nyt varmaan sitten ehkä suhteellisesti eniten on näitä toiminnan jatkuvuuden ongelmia, niin siellä saattaa nää ajosopimukset olla sitten vaakalaudalla.*

Tilintarkastaja G nostaa edellisten lisäksi esiin vaikutukset julkiseen rahoitukseen:

*Jos aattelee julkista rahoitusta, niin julkisessa rahoituksessa, muun muassa Tekes, on sen tyyppinen, että saattais jopa pysäyttää koko rahoitusprosessin, jos sellanen asia tulee eteen, jolloin mun täytyy hyvinkin tarkkaan punnita se, että miten me tässä luovitaan.*

Myös tilintarkastaja F:n näkemyksen mukaan tilintarkastuskertomuksen mukauttamisella voi olla merkittäviä vaikutuksia, ja hän korostaa kertomuksen muodon merkitystä:

*... [vaikutuksia on] rahoittajien suuntaan, asiakkaiden suuntaan, toimittajien suuntaan, hyvin moneen paikkaan. Senpä takia se onkin hyvin pitkän harkinnan tulosta, että sinne laitetaan mitään ... kertomukselle. ... lähtökohta on se, että kertomus pitää saada tavalla tai toisella puhtaaksi. Eli meidän pitää vaan sitten tehdä lisää työtä, että me saadaan puhtaaksi tai rajattua se johonkin tiettyyn seikkaan. Sinne ei vaan roiskasta niitä mukautuksia.*

Tilintarkastajien A ja E mukaan tilintarkastuskertomuksen lausunto toiminnan jatkuvuuden epävarmuudesta voi aiheuttaa asiakasyritykselle ongelmia. Tilintarkastaja H mainitsee esimerkin kertomuksessa olleen huomautuksen vaikutuksesta asiakasyritykselle (mainittu huomautus ei tosin liittynyt toiminnan jatkuvuuteen, vaan osakeyhtiölain vastaiseen lainaan):

*... tuli vastaan sellanen tapaus, että yllättävänkin iso merkitys oli tämmösessä, kun yritys oli kasvamassa ja hakemassa lisärahoitusta ja sitten kun siellä oli tilintarkastuskertomuksessa huomautus ... se pudotti sitä luottoluokitusta niin kun sen pykälän ... mutta kun sitä tilintarkastuskertomustakaan ei voi peruuttaa, vaikka se asia olis kuinka korjaantunut sen jälkeen ... tässä [tilanteessa] suoraan sanottuna vähän hermo meni, kun asiasta oli vuosikaudet puhuttu, että tää pitää saada kuntoon ja sitten kun sille ei edelleenkään tapahtunut mitään, niin laitoin sitten huomautuksen.*

### *Tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde*

Lähes kaikki haastateltavat korostavat sitä, että lausunnon mukauttaminen on tärkeää perustella asiakkaalle (tilintarkastajat A, B, E, D, F ja H). Tilintarkastaja G antaa noin kymmenen toiminnan jatkuvuuteen liittyvää lisätietoa tai huomautusta vuosittain ja arvioi, että puolet asiakkaista suhtautuu tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen kriittisesti. Myös tilintarkastaja C:n kokemusten perusteella asiakkaat eivät aina ymmärrä, miksi tilintarkastuskertomus on mukautettu.

Pitkällä asiakassuhteella ei ole haastattelujen mukaan vaikutusta toiminnan jatkuvuuteen liittyvän epävarmuuden raportoinnissa (tilintarkastajat A, D ja G). Vaikka tilintarkastaja tuntee yrityksen ja yrittäjän tai johdon pitkältä ajalta, raportoinnin sisältö ei muutu (tilintarkastajat B, C, E ja F). Pitkä asiakassuhde ei haastattelujen mukaan vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta, mutta voi vaikuttaa siihen, millaiseksi tilintarkastaja raportoinnin kokee (tilintarkastaja H). Tilintarkastaja E kuvaa asiaa näin:

*Kyllä se ehkä hivenen rimaa nostaa ja vaikeuttaa, että siis uudelle asiakkaalle voi olla henkisesti helpompi antaa ei-puhtaita kertomuksia kuin jollekin vanhalle. Varsinkin jos se historia on pitkä ja [yhtiö]*

*ollu joskus ihan hyväkin, ja se että yhtiö on syystä tai toisesta aika äkinäisesti mennyt huonoon tilanteeseen.*

Haastattelujen mukaan on todennäköistä, että tilintarkastusasiakas menettää toiminnan jatkuvuudesta annetun lausunnon vuoksi tai ainakin riski siihen on olemassa (tilintarkastajat A, C, D ja F). Tilintarkastaja A täsmentää kantaansa kuitenkin lisäämällä, että tilintarkastajan vaihtaminen on asiakkaan kannalta työlästä tällaisessa tilanteessa. Myös tilintarkastaja C kyseenalaistaa sen, onko asiakkaalla tässä tilanteessa mahdollisuutta tilintarkastajan vaihtoon. Tilintarkastaja D:n mukaan tässä tilanteessa on kaksi tekijää: pettymys tilintarkastajan antamaan lausuntoon ja työmäärästä aiheutuva suurempi palkkioveloitus. Tilintarkastaja F:n mukaan varsinkin pienimmissä yrityksissä toiminnan jatkuvuuden ongelmiin liittyvä lausunto voi johtaa tilintarkastajan vaihtamiseen.

Tilintarkastaja E:n mukaan ehdollisten lausuntojen jälkeen tilintarkastaja on usein vaihtunut. Tilintarkastaja G:n mukaan vain yksi asiakas kymmenestä tapauksesta menetetään. Tilintarkastaja H:lle ei ole kertaakaan tullut eteen tapausta, jossa toiminnan jatkuvuudesta annettu lausunto olisi johtanut asiakkaan menetykseen.

Tilintarkastajan vaihtumisen syy vaikuttaa siihen, kannattaako tilintarkastajan ottaa uusi toimeksianto vastaan. Tilintarkastaja A kuvaa asiakkaan vastaanottamista seuraavasti:

*Se pitää kysyä aina, että miksi [yritys vaihtaa tilintarkastajaa]. Ja sitten pitää pyytää ne edellisen tilintarkastajan lausunnot siltä [yrittäjältä]. Voi kysyä vielä senkin, että saanko minä soittaa sille [irtisanotulle tilintarkastajalle]. ... sitten otetaan ne paperit ja katsotaan vähäsen sitä touhua. Että voihan se olla semmoista shoppailua joskus. Ei kaikkia toimeksiantoja ole pakko ottaa.*

Tilintarkastajat E ja G eivät koe itselleen aiheutuvan erityisiä vaikutuksia raportoinnista. Tilintarkastaja E:n mukaan monessa tapauksessa kyse on tilintarkastajankin näkökulmasta haastavasta asiakkaasta, jonka pois jääminen vähentää tilintarkastajan omia riskejä.

## *Ympäristö*

Tilintarkastaja D arvioi tilintarkastuskertomuksen mukauttamisen perusteita myös ulkopuolisten näkökulmasta: mikä on velkojien asema tai mille tahoille voisi aiheutua vahinkoa väärin perustein laaditusta tilintarkastuskertomuksesta. Ympäristöön liittyvät näkökohdat ovat osittain päällekkäisiä asiakkaaseen liittyvien näkökohtien kanssa, joilta osin ne on esitetty jo aiemmin. Tällaisia ovat vaikutukset rahoitukseen sekä asiakas- ja toimittajasuhteisiin.

## **Keskeisimmät empiiriset tulokset**

Tämän tutkimuksen tavoitteen mukaisesti empiirisessä analyysissä tulkittiin tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pk-yri-tysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Tilintarkastajien haastattelussa keskityttiin kahteen teemaan: toiminnan jatkuvuuteen liittyvään arviointiin ja sen raportointiin. Yllä kuvattujen haastattelutulosten pohjalta jäsenyi viisiportainen luokittelu ammatillisesta harkinnasta koskien toiminnan jatkuvuuden oletusta, joka on esitetty taulukossa 2. ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä ammatillinen harkinta”. Siinä esitetyt luokat ovat: (1) johdon arviot, (2) tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat, (3) taseeseen liittyvät näkökulmat, (4) liitetiedoissa esitettäviin taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat sekä (5) eskaloitua epävarmuus. Taulukosta ilmenee miten haastattelut tukivat yllä mainittua luokittelua. Kolme luokkaa saivat haastattelujen perusteella tukea. Ne ovat (1) johdon arviot, (2) tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat ja (5) eskaloitua epävarmuus. Lisäksi luokka (4) liitetiedoissa esitettäviin taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat sai jonkin verran tukea. Yllättäen luokka (3) taseeseen liittyvät näkökulmat ei saanut lainkaan tukea haastattelussa, vaikka se on selkeä osa toiminnan jatkuvuuden arviointiin liittyvän tilintarkastusstandardin sisältöä. Siinä tuodaan toiminnan jatkuvuuden oletuksen vastaisena tilanteena esiin esimerkiksi kyvyttömyys hankkia rahoitusta välttämättömään uuteen tuotekehitykseen tai muihin välttämättömiin investointeihin.

## *Taulukko 2. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä ammatillinen harkinta*

Ammatillisen harkinnan peruste	Tuki haastatteluista
Johdon arviot	usein toistuva
Tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat	usein toistuva
Taseeseen liittyvät näkökulmat	ei lainkaan
Taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat	jossakin määrin
Eskaloituva epävarmuus	usein toistuva

Taulukossa 3. ”Raportointiin vaikuttavat näkökulmat” on kuvattu toiminnan jatkuvuuden raportointiin vaikuttavat osatekijät. Koska haastattelujen sisällöt tukivat Carsonin ym. (2013) esittämää toiminnan jatkuvuuden raportointiin perustuvaa ryhmittelyä, taulukon 3 ryhmittely muodostui sen kanssa yhdenmukaiseksi käsillä olevan tutkimuksen empirian perusteella. Kaikki osatekijät saivat haastatteluissa tukea. Osatekijät ”Asiakas” ja ”tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde” saivat usean haastattelun perusteella tukea. Osatekijät ”tilintarkastaja” ja ”ympäristö” saivat jonkin verran tukea.

### *Taulukko 3. Raportointiin liittyvät näkökulmat*

Raportointiin vaikuttava tekijä	Tuki haastatteluista
Tilintarkastaja	jossakin määrin
Asiakas	usein toistuva
Tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde	usein toistuva
Ympäristö	jossakin määrin

## **Keskustelu ja johtopäätökset**

Riippumattomalla tilintarkastuksella on tärkeä rooli epäsymmetrisen informaation aiheuttamien ongelmien vaikutusten vähentämisessä (Jensen & Meckling 1976). Suomessa tilintarkastajan antama lausunto toiminnan jatkuvuuden epävarmuudesta on yksi yleisimpiä syitä tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen pk-yrityksissä (Niemi & Sundgren 2012). Tämän tutkimuksen tavoitteena oli tulkita tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan liittyvää päätöksentekoa pk-yritysten toiminnan jatkuvuuden arvioinnissa. Pyrkimyk-



senä oli tilintarkastajien haastattelujen avulla tuottaa induktiivisesti lisätietoa toiminnan jatkuvuuden epävarmuuden tulkinnoista ja niihin liittyvästä tilintarkastajien raportoinnista.

Tampereen talousalueella toimivien tilintarkastajien haastatteluaineiston avulla rakennettiin uusi jäsentely toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä ammatillisesta harkinnasta. Jäsentely täydentää Carsonin ym. (2013) esittämään toiminnan jatkuvuuden epävarmuuteen liittyvää viitekehystä. Tämän tutkimuksen viisiportaiseen jäsentelyyn sisältyy seuraavat luokat: (1) toimintakerromukseen vaikuttavat johdon arviot, (2) tuloslaskelmaan liittyvät näkökulmat, (3) taseeseen liittyvät näkökulmat, (4) liitetiedoissa esitettäviin taseen ulkopuolisiin riskeihin liittyvät näkökulmat sekä (5) eskaloitua epävarmuus. Haastatteluista saatiin tukea muille paitsi taseeseen liittyville näkökulmille. Toiminnan jatkuvuuteen liittyvän olennaisen epävarmuuden *raportointiin* liittyvä ja haastatteluista nouseva luokittelu antaa tukea Carsonin ym. (2013) luokittelulle, sillä kaikki *raportointiin* esitetyt luokat saivat tukea empiirisestä aineistostamme.

Tähän tutkimukseen liittyvät samat rajoitukset kuin muihinkin laadullisiin tutkimuksiin. Johtuen vähäisestä haastattelumäärästä, tulokset eivät ole yleistettävissä (Hirsjärvi & Hurme 2008). Myös mittaukseen voi liittyä luotettavuusongelmia (ks. tarkemmin Ihantola & Kihn 2011; Kihn & Ihantola 2015). Esimerkiksi tilintarkastajat saattavat olla haluttomia kuvaamaan täsmällisesti kaikkia tilintarkastusasiakkaisiin liittyviä seikkoja johtuen tilintarkastusasiakasta koskevan informaation sensitiivisyydestä.

Tämä tutkimus synnyttää uutta tietoa, joka on kiinnostavaa normien säätäjille, tilintarkastajien ammattikunnalle, tilinpäätösten laatijoille ja tilinpäätösinformaation käyttäjille. Tutkimuksessa esitettyä empiirisen aineiston jäsentelyä luokkiin voi pitää avauksena uuteen tieteelliseen keskusteluun. Tullevaisuuden tutkimuksille jää tehtäväksi selvittää esitettyjen tulkintojen paikansapitävyys käyttäen suurempia aineistoja.

## Lähteet

- Abdel-Khalik, A.R., 1993. Why do private companies demand auditing? A case for organizational loss of control. *Journal of accounting, auditing and finance* 8(1), 31–52.
- Ajona, L., Dallo, F. & Alegría, S. 2008. Discretionary Accruals and Auditor Behaviour in Code-Law Contexts: An Application to Failing Spanish Firms. *European Accounting Review* 17(4), 641–666.
- Ball, R. & Shivakumar, L. 2005. “Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness”. *Journal of Accounting and Economics* 39 (1), 83–128.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V. & Hermanson, D. 2001. Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy* 191(4), 63–66.
- Carey, P., Simnett, R. & Tanewski, G. 2000. Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: a journal of practice & theory* 19(Supplement), 37–51.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K. & Willekens, M. 2013. Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 1(32), 353–384.
- Collis, J. & Hussey, R. 2013. *Business Research* (4<sup>th</sup> edn). Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Feng, M. & Li, C. 2014. Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors’ Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts. *Journal of Accounting Research* 52(5), 1061–1085.
- Francis, J. 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30(2), 125–152.
- Geiger, M. 2014. Going concern. Teoksessa Hay, D., Knechel W. R. & Willekens M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. Oxford: Routledge, Taylor & Francis Group, 300–310.
- Glover, S.M. & Prawitt, D.F. 2014. Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing* 8(2), 1–10.
- Goh, B., Krishnan, J. & Li, D. 2013. Auditor Reporting under Section 404: The Association between the Internal Control and Going Concern Audit Opinions. *Contemporary Accounting Research* 30(3), 970–995.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hurtt, R.K. 2010. Development of scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1), 149–71.
- Ihantola, Eeva-Mari & Kihn, Lili-Anne 2011. Threats to validity and reliability in mixed method accounting research. *Qualitative Research in Accounting and Management* Vol. 8, No. 1, 39–58.
- International Auditing Practices Committee 1999. Going-Concern. *International Standards on Auditing* 570. New York, NY: IFAC.

- Ireland, J. 2003. An Empirical Investigation of Determinants of Audit Reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting* 30(7/8), 975–1015.
- Jensen, M. & Meckling, W. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3(4), 305–360.
- Kida, T. 1980. An investigation into auditors' continuity and related qualification judgements. *Journal of Accounting Research* 18(2), 506–523.
- Kihn, Lili-Anne & Ihantola, Eeva-Mari 2015. Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting. *Qualitative Research in Accounting and Management* 12(3), 230–255.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Laitinen, T. & Laitinen, E. 2014. *Yrityksen maksukyky – Arviointi ja ennakointi*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Langli, J. & Svanström, T. 2014. Audits of private companies. Teoksessa Hay, D., Knechel W. R. & Willekens, M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. Oxford: Routledge, Taylor & Francis Group, 148–158.
- Loebbecke, J.K., Eining, M.M. & Willingham, J.J. 1989. Auditors' Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9(1), 1–28.
- Mutchler, J. 1984. Auditor's Perceptions of the Going-Concern Opinion Decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3(2), 17–30.
- Nelson, M.W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28(2), 1–34.
- Niemi, L. 2004. Auditor size and audit pricing: evidence from small audit firms. *European accounting review* 13(3), 541–560.
- Niemi, L. & Sundgren, S. 2008. Developments in auditing regulation in Finland. Teoksessa Qujck, R., Turley, S. & Willekens, M. (toim.) *Auditing, trust & governance – regulation in Europe*. London: Routledge.
- Niemi, L. & Sundgren, S. 2012. Are Modified Audit Opinions Related to the Availability of Credit? Evidence from Finnish SMEs. *European Accounting Review* 21(4), 767–796.
- Niemi, L., Kinnunen, J., Ojala, H. & Troberg, P. 2012, “Drivers of voluntary audit in Finland. To be or not be audited?” *Accounting and Business Research* 42(2), 169–196.
- Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L. & Troberg, P. 2016. The Demand for Voluntary Audit in Micro-Companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing* 20, 267–277.
- Ojala, H., Niskanen, M., Collis, J. & Pajunen, K. 2014. Audit quality and decision-making in small companies. *Managerial Auditing Journal* 29(9), 800–817.
- Quadackers, L., Groot, T. & Wright, A. 2014. Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research* 31(3), 639–657.
- Scott, W.R. 2015. *Financial accounting theory*. 7<sup>th</sup> ed. Toronto, ON: Pearson Canada.

- Shaub, M.K. & Lawrence, J.E. 1996. Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting* 8 (Supplement), 124–157.
- Simunic, D.A. & Stein, M.T. 1987. *Product differentiation in auditing: auditor choice in the market for unseasoned new issues*. Vancouver, BC: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Sundgren, S. & Svanström, T. 2014. Auditor-in-Charge Characteristics and Going-concern Reporting. *Contemporary Accounting Research* 31(2), 531–550.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

**II**

## **NÄKÖKULMIA ARVIOINTIIN**



## Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen yleinen viitekehys EU:ssa

*Lasse Oulasvirta*

***Euroopan komissio on parhaillaan valmistelemassa EU:n jäsenvaltioiden kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen standardisointia. Komission kanta standardien sisällöstä perustuu suorite- tai kertymäperusteisuuteen (accrual basis). Suunnitelmien toteutuminen tietäisi suuria muutoksia monille jäsenvaltioille. Tässä artikkelissa pohditaan julkisyhteisöille sopivien kirjanpito-standardien yleisiä periaatteita ja arvioidaan, miten EU:ssa suunniteltujen standardien pitäisi noudattaa näitä periaatteita. Arviossa lähdetään liikkeelle tilinpäätösinformaation pääasiallisten käyttäjien tietotarpeista sekä niistä tilinpäätösinformaation laadullisista ominaisuuksista, jotka täyttävät näitä tietotarpeita. Artikkelissa arvioidaan myös kansainvälisten International Public Sector Accounting -standardien eli IPSAS-standardien viitekehystä, jota komission suunnitelmissa pidetään European Public Sector Accounting Standardien eli EPSAS-standardien referenssinä. Artikkelin johtopäätöksenä esitetään keskeiset periaatteet, joihin suunniteltujen EPSAS-standardien tulisi nojautua.***

### Johdanto

EU:ssa on käynnistetty komission ajama standardisointihanke, jonka tuloksena olisivat EU:n jäsenvaltioille annetut tilinpäätösstandardit, nk. EPSAS-standardit. Standardien tulisi perustua yhteisesti hyväksytyille yleisille periaatteille, mutta näiden periaatteiden sisällöstä ollaan eri mieltä. Tämä on selvästi hidastanut komission ja sen Eurostat-tilastoviraston ajamaa hanketta. Tämän artikkelin tarkoitus on analysoida julkisyhteisöille sopivan yleisen käsitteellisen viitekehysten (conceptual framework) keskeisiä piirteitä, jotka voisivat olla tulevien EPSAS-standardien viitekehystenä.

Kansainvälisesti tarkasteltuna julkisyhteisöjen kirjanpidon harmonisointiliike alkoi jo 1990-luvulla yksityisen laskentatoimen ammattilaisten järjestön

International Federation of Accountants:in (IFAC:n) toimesta. IFAC ja sen erityiskomitea (nykyisin nimeltään International Public Sector Accounting Board eli IPSASB) on julkaissut julkisyhteisöille IPSAS-standardeja 2000-luvun alusta lähtien (Müller-Marqués Berger 2012). EU ei ole halunnut ottaa näitä IPSAS-standardeja sellaisinaan, vaan se on alkanut valmistella omia edellä mainittuja EPSAS-standardeja kuitenkin siten, että niiden väistämättömänä referenssinä pidetään juuri IPSAS-standardeja. Tässä on huomionarvoista se, että IPSAS-standardit perustuvat yrityksille luotuihin kansainvälisiin IAS/IFRS-standardeihin, jotka edustavat anglo-amerikkalaista taselähtöistä ja staattista lähestymistapaa kirjanpitoon.

On huomattava politiikan muutos EU:lta alkaa valmistella jäsenvaltioilleen pakottavia kirjanpitostandardeja. Tähän asti Euroopan valtiot ovat säännelleet niin ulkoista kirjanpitoaan kuin talousarvioseurannassa käyttämäänsä kirjanpitoa omista lähtökohdistaan ottamatta vapaaehtoisesti pakottavia ulkoa tuotuja standardeja noudatettavakseen.

Tämä artikkeli on luonteeltaan normatiivinen. Julkisyhteisöille sopivan yleisen käsitteellisen viitekehyksen piirteiden kartoituksessa käytetään vertailukohtana IPSASB:n julkaisemaa yleistä käsitteellistä viitekehystä. Vertailua tehdään myös Ruotsissa kunnille julkaistuun yleiseen käsitteelliseen viitekehykseen, joka edustaa Suomelle tuttua lähestymistapaa julkisyhteisöihin ja niiden tilivelvollisuuteen.

Artikkelin fokus on keskeisissä yleisen viitekehyksen elementeissä eli tärkeimmissä informaation käyttäjissä ja heidän tietotarpeissaan, tilinpäätösraportoinnin tarkoituksessa, yleisen käsitteellisen viitekehyksen statuksessa sekä tilinpäätöksen laadullisissa ominaisuuksissa.

## Tilinpäätösraportoinnin tarkoitus

Mikä on tilinpäätösraportoinnin perimmäinen tarkoitus? Kysymyksen vastaaminen edellyttää sen pohtimista, kenelle julkisyhteisön tilinpäätös on suunnattu. Pääasiallisen kohderyhmän tarpeiden tulee olla yleisen viitekehyksen suunnittelun lähtökohdana.



Mielipiteitä tässä suhteessa jakaa se, ymmärretäänkö päätarkoitukseksi informaation antaminen siitä, kuinka hyvin vastuussa olevat ovat täyttäneet tilivelvollisuutensa, vai informaation antaminen tulevaisuutta koskevaa päätöksentekoa varten. Seuraavassa esitellään kansainvälisten standardoijien kannanottoja yritysten ja julkisyhteisöjen tilinpäätösesittämisen periaatteista.

## Yrityssektorin standardoijien eli IASB:n käsitteet

International Accounting Standard Board (IASB) ja Financial Accounting Standard Board (FASB) aloittivat vuonna 2004 yhteisen viitekehyksen kehitysohjelman. Ohjelmaa ovat varjostaneet erimielisyydet, eivätkä nämä kaksi johtavaa standardien asettajaa ole päässeet yksimielisyyteen.

IASB:n julkaiseman luonnoksen (2015, kappale 1.2) mukaan:

*“The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit”.*

IASB:n (2015, kappale 1.7) mukaan yleistä tarkoitusta varten julkaistut tilinpäätökset antavat nykyisille omistajille ja potentiaalisille investoijille sekä lainantantajille informaatiota, jonka avulla he voivat arvioida raportoivan entiteetin taloudellista arvoa. Päätöksentekoa hyödyttävän näkökulman ottaminen on tyypillistä ns. anglo-amerikkalaisessa lähestymistavassa. Sen sijaan manner-eurooppalaisessa lähestymistavassa korostetaan tilivelvollisuutta, johon englanninkielisessä kirjallisuudessa viitataan käsittein *accountability* ja *stewardship*. Vuodesta 1989 lähtien IASB on määritellyt viitekehyksessään tilivelvollisuuden erilliseksi tilinpäätösinformaation tarkoituksena, kun taas FASB USA:ssa ei ole nostanut tilivelvollisuutta itsenäiseksi tilinpäätösinformaation tavoitteeksi (Whittington 2008).

Whittingtonin mukaan (2008, 500):

*“The US orientation towards the provision of decision-useful financial information to capital markets, on the other hand, may be influenced*

*by the fact that the authority for financial reporting rests with the Securities and Exchange Commission, under the Securities Acts. Thus, public filing of accounts is required under the authority of the Securities Acts, so that it applies only to entities whose securities are publicly traded and it is a natural consequence of this that accounts should be viewed as serving the decisions of market participants rather than the needs of stewardship to the present shareholders. This view of the legal origins of the US market orientation of financial reporting is controversial, and some of the aspects of the argument have been questioned in a recent review by Benston (2008). However, there are undoubtedly differences between the US and UK approaches to the role of financial, and these are reflected in the fact that the UK ASB's statement of principles (1999), unlike the FASB framework (and the IASB's current exposure draft), acknowledges an independent role for the stewardship objective."*

Viitekehysluonnoksen kappaleessa 1.3 (2015) IASB on uudelleen korostanut myös tilivelvollisuuden tärkeyttä seuraavalla tavalla:

*"Investors', lenders' and other creditors' expectations about returns depend on their assessment of the amount, timing and uncertainty of (the prospects for) future net cash inflows to the entity and their assessment of management's stewardship of the entity's resources".*

### Julkissektorin tilinpäätöstä koskevia näkemyksiä

Useat julkisyhteisöjen laskentatoimen tutkijat ja asiantuntijat katsovat, että julkissektorilla tulisi priorisoida tilivelvollisuutta. Tämä lähtee toimeksiantotalouden ja demokratian käsitteistä. Tilinpäätösinformaation tulisi siten täyttää veronmaksajien ja äänestäjien ja laajemmin kaikkien kansalaisten ja kuntalaisten tietotarpeet heidän arvioidessaan, kuinka hyvin tilivelvollinen hallinto on käyttänyt heille uskotut verovarot ja resurssit. Kansalaisilla ja heitä edustavilla demokraattisesti valituilla elimillä on oikeus tietää seuraavat asiat:

- a) kuinka hyvin agentti eli hallinto on noudattanut päämiestä edustavan ylimmän päätöksentekoelimen (parlamentin, valtuuston) hyväksymää budjettia

- b) kuinka taloudellisesti ja suorituskykyisesti hallinto on käyttänyt uskotut varat järjestäessään palveluja, ja
- c) kuinka kestäväällä pohjalla julkinen talous on niin lyhyellä kuin pitemmällä tähtäimellä.

Yleistä tarkoitusta varten julkistetut tilinpäätökset antavat ainoastaan osittaisia vastauksia näihin kysymyksiin. Ja edelleen, vastaukset, joihin yleistä tarkoitusta varten julkistetuilla tilinpäätöksillä kyetään, liittyvät enemmän tilivelvollisuuden arviointia hyödyttävän informaation antamiseen kuin muita päätöksenteon tarkoituksia hyödyttävän informaation antamiseen, esimerkiksi sen arvioimiseen, onko tarkoituksenmukaista ryhtyä transaktioihin asianomaisen julkisyhteisön kanssa vai ei.

Yleiset käsitteelliset viitekehit tulisi rakentaa niin että ne eivät vain luettele erilaisia tilinpäätöstiedon mahdollisia käyttäjätahoja. Niissä tulisi määritellä, kuten edellä, kenelle tilinpäätöstieto on ensisijaisesti tarkoitettu ja keitä tiedon pitäisi ensisijaisesti hyödyttää. IPSASB luettelee viitekehyksessään vuodelta 2014 kaikki mahdolliset tilinpäätöstiedosta kiinnostuneet laittamatta heitä selkeään järjestykseen. Ongelmana IPSASB:n viitekehyksessä on myös se, että viitekehys on määritelty käsittämään paitsi ulkoiset tilinpäätöslaskelmat myös laajemmin yleisen talousraportoinnin – englanninkielen terminologiassa nk. General Purpose Financial Reports (GPFR-raportit) – jotka sisältävät myös ei-rahamääräistä tietoa ja tulevaisuutta koskevaa suunnitelmätietoa.

Julkissektorilla yleistä tarkoitusta varten annettu GPFR-talousraportointi on paljon laajempaa kuin yrityssektorilla. Tämä on luonnollista ottaen huomioon julkisyhteisöille asetetut tavoitteet ja raportoitavan talous- ja toimintatiedon potentiaalinen käyttäjäkunta. IPSASB:n kannalta ongelma syntyy siitä, että se ottaa viitekehyksessään lavean raportointimääritelmän, mutta ei huomioi sitä, miten se vaikuttaa tai sen pitäisi vaikuttaa viitekehyksen periaatteissa. Esimerkiksi varan (asset) määritelmä voi muuttua, kun sitä käsitellään taseen sijasta muun talousraportoinnin kontekstissa, mikä käsittää myös tietoja henkilöstövoimavaroista tai vaikkapa ympäristövaikutuksista. Tämän muunkin kuin tilinpäätöslaskelmatiedot käsittävän raportoinnin tärkeys on erityisen suuri yhteisiä intressejä privaatti-intressien sijasta edistävien julkis-

yhteisöjen kohdalla. IPSASB:n viitekehyksessä, joka käsittää tämän muunkin raportoinnin, ei ole oikeastaan lainkaan käsitelty tätä problematiikkaa.

Arvioitaessa yleisesti julkistettujen tilinpäätöstietojen hyväksikäyttäjiä, on huomattava, että lainoittajat voivat saada heille erikseen räätälöityä tilinpäätöstietoa ja talousanalyysiä ennen rahoituspäätöksiään. Lainoittajat eivät siis ole yleistä tarkoitusta varten julkaistujen tilinpäätöslaskelmien varassa. Kansalaiset taas eivät voi vaatia erikseen räätälöityä ja erikseen heille tuotettua tietoa, vaan he ovat yleisen tilinpäätöstiedon varassa. Kansalaiset ja heitä edustavat demokraattisesti valitut edustuselimet tulee määrittellä viitekehyksessä tilinpäätösraportoinnin ensisijaiseksi kohteeksi ja käyttäjätahoiksi.

Jos tämä normatiivinen lähtökohta hyväksytään, se tarjoaa pohjan jo julkaistujen viitekehysten arviointiin. IPSASB on viitekehyksessään (IPSASB 2014) määritellyt yleistä tarkoitusta varten julkaistun talousraportoinnin tarkoitukseksi antaa informaatiota sekä tilivelvollisuuden todentamiseksi että päätöksentekoa hyödyttämään. Tarkoituserät esitetään rinnakkain ikään kuin samanarvoisina, mikä on ongelmallista. IPSASB ei ole onnistunut tekemään valintaa sen suhteen, kumpi tarkoituserä on tärkeämpi. Tätä ei lievennä se, että IPSASB toteaa mainituilla tarkoituserillä olevan yhtymäkohtia, IPSASB:n mukaan (IPSASB 2014, 15):

*“Information provided in GPFs for accountability purposes will contribute to, and inform, decision making. For example, information about the costs, efficiency and effectiveness of past service delivery activities, the amount and sources of cost recovery, and the resources available to support future activities will be necessary for the discharge of accountability. This information will also be useful for decision making by users of GPFs, including decisions that donors and other financial supporters make about providing resources to the entity.”*

IPSASB on epäonnistunut tunnistamaan tilivelvollisuuden todentamiseksi tarvittavan informaation antamisen yleistä tarkoitusta varten julkistettujen tilinpäätöstietojen pääasialliseksi tarkoituseräksi. Tätä havainnollistaa hyvin Vehmasen kannanotto (2008, 1–2), jonka mukaan painotusratkaisu on tehtävä tilivelvollisuustiedon ja muuta päätöksentekoa hyödyttävän tiedon välillä:

*“... Accountability is related with the past, with the control of the managerial actions taken in the past while decision-usefulness is related with the future, that is, with the usefulness of information in forecasting relevant outcomes of future phenomena. There is a clear tension between these two perspectives. It is not practicable to construct the financial statements of an entity without giving the priority to one perspective or the other. It should be explicitly said which perspective is used in preparing these “general purpose” financial statements and which perspective is then accounted for by supplying additional information. Actually using the term “general purpose” is hiding the problem and is therefore somewhat misleading.”*

Bartonin mukaan (2005, 146)

*“the requirement for public accountability is a fundamental difference between the environment of business and the government which must be reflected in the form of financial reporting to stakeholders”<sup>1</sup>*

Julkisyhteisöillä ulkoisen talousraportoinnin tarkoitus ei siis ole hyödyttää omistajien investointipäätöksentekoa, vaan pikemmin informoida julkisyhteisöjen käyttöön uskottujen resurssien käytöstä. Lisäksi päätöksentekoa hyödyttävä tieto annetaan etenkin julkistettavien ulkoisten tilinpäätöslaskelmien sijasta julkistettavissa budjeteissa, jotka taas yrityksillä pidetään salassa (Baron 2011, 424).

---

<sup>1</sup> Mm. Barton ja Pallot ovat perustelleet, että yrityksiä varten pidetyn liikekirjanpidon yleisen viitekehyksen on oltava erilainen kuin julkisyhteisöjen vastaavan (Barton 2005; 2011; Pallot 1992).

*Taulukko 1. IPSASB:n yleisessä viitekehyksessä määritellyt talousraportoinnin informaation käyttäjät ja informaation tarkoitusperät*

Yleinen viitekehys	Talousraporttien ensisijaiset käyttäjät	GPFR-talousraportoinnin tarkoitusperät
IPSASB (2014)	<b>Palvelujen käyttäjät (service recipients) ja julkiselle resurssija luovuttavat (resource providers)</b> Lakiasäättävä elin ja sen jäsenet	Kappale 2.1: “GPFRs objectives are to provide information for accountability purposes and decision-making purposes”.  Kappaleiden 2.14–2.27 mukaan tämä yleistä tarkoitusta varten annetun talousraportoinnin tulee sisältää seuraavaa: a) tuloslaskelma- ja tasetiedot, kassavirtalaskelmatiedot, b) talousarvotiedot ja lakien noudattamisen tiedot, c) palveluja koskevat suoritustiedot ja d) tulevaisuutta koskevan taloussuunnittelun tiedot.
IPSASB (2014)	Ensisijaisesti tiedon käyttäjiin IPSASB lukee muitakin kuin kansalaiset (citizens), nimittäin lahjoittajat (donors) ja lainoittajat (lenders), jotka ovat resurssija julkisyhteisölle luovuttavia tahoja (kappale BC2.7).	

IPSASB:n mukaan resurssija luovuttaviin tahoihin luetaan myös lahjoittajat ja lainanantajat. Tämä on merkittävä kannanotto, koska mainittujen kahden tahon tietotarpeet voivat erota kansalaisten tietotarpeista. Lahjoittavat ja lainanantajat ovat usein muita kuin asianomaisen valtion tai kunnan jäseniä. Lainanantajat voivat painottaa vakavaraisuutta ja takaisinmaksukykyä koskevaa luotettavaa tietoa ja lahjoittajat tuen saamiseen liittyvien ehtojen noudattamista.

Koska IPSASB ei tee valintaa tilivelvollisuuden ja päätöksenteon hyödyttämisen välillä, IPSASB joutuu tekemään sellaisia kompromisseja, jotka johtavat harhaan, kun määritellään tilinpäätösesittämisen periaatteita, tilinpäätöksen elementtejä, arvostamista ja tiedon laadullisia ominaisuuksia. Jos valinta on ensisijaisesti tilivelvollisuustiedossa, korostuu mm. historiallisten hankintamenojen käyttö, kun asetetaan tilikauden tuottoja ja kuluja vastakkain, sekä toisaalta realisoituvien menojen ja tulojen käyttö, kun tehdään tilivelvollisia sitovia talousarvioita.

Ruotsin kuntien kirjanpitoneuvosto Rådet för kommunal redovisning (RKR) on julkaissut talousraportoinnin yleisen käsitteellisen viitekehyksen,

jossa pääpaino on kuntien ja maakuntien tilinpäätösraportoinnissa. Ruotsissa on säädetty kunnallishallinnon kirjanpitolaki vuonna 1997 (Lag 1997:614 om kommunal redovisning). Laki säättää paitsi tilinpäätöslaskelmista myös toimintakertomustiedosta, joka sisältää paitsi rahamääräistä tietoa niin myös ei-rahamääräistä toiminta- ja tuloksellisuustietoa.

*Taulukko 2. Ruotsin kunnallishallinnon talousraportoinnin yleinen viitekehys (RKR)*

<b>Yleinen viitekehys</b>	<b>Ensisijaiset talousraporttien käyttäjät</b>	<b>Talousraportoinnin (GPFR) tarkoitukset</b>
Rådet för Kommunal Redovisning (RKR)	<b>Yleisesti ilmaista</b> ne, joilla ei normaalisti ole pääsyä hallinnon sisäiseen tietoon: kuntalaiset, palvelujen käyttäjät, yhteisöt, jotka ovat riippuvaisia kunnasta tai jotka kilpailevat kunnan kanssa, valtion edustajat. <b>Erityisesti</b> RKS mainitsee valtuustot, jotka edustavat kuntalaisia ja harkitsevat vastuuvapauden myöntämisen kunnallishallinnon tilivelvollisille.	Talousraportoinnin on tyydytettävä potentiaalisten tiedonkäyttäjien yleinen tietotarve. Tarkoituksena on antaa oikea ja riittävä kuva (true and fair view) kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä antaa myös muut politiikan tilivelvollisuuden ja hyvän taloudenhoidon arvostelun kannalta tarpeelliset tiedot (s. 16).

Ruotsissa RKR onnistuu muotoilemaan talousraportoinnin kohteen kuntien erityispiirteitä painottaen (RKR 2014). Sen mukaan ensisijaisena raportoinnin kohteena ovat ne henkilöt, joilla ei ole normaalisti pääsyä kunnallishallinnon sisäisiin raporteihin. Lisäksi RKR mainitsee erityisesti valtuutettujen tietotarpeet. Valtuutettujen tehtävänä on myöntää vastuuvapaus kunnallishallinnossa toimineille tilivelvollisille viranhaltijoille.

McCullers ja Schroeder ovat todenneet (1982, 72), että laskentahenkilöiden kantana on aiemmin ollut se, että tilinpäätösraportoinnin tarkoitus on antaa luotettavat tiedot menneestä tilikaudesta ja välttää sellaista spekulatiivisten erien esittämistä ja subjektiivisuutta, mikä saattaa heikentää tiedon hyödyllisyyttä. Vaikka tästä periaatteesta on osin luovuttu yritysten tilinpäätösesittämisen kansainvälisissä standardeissa, se sopii edelleen mainiosti julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnille.

Historialliset hankintamenot ovat luotettavampia kuin varojen uudelleenarvostukset, jotka perustuvat mahdollisimman paljon markkinoilta haet-

tuihin tai muutoin arvioituihin käypiin arvoihin. Näin ollen ne sopivat hyvin myös tilivelvollisuuden arviointiin verovaroja käyttävässä julkishallinnossa. Julkishallinto on toimeksiantotaloutta, jossa varoilla ei tavoitella niinkään positiivisia kassavirtoja tai markkinoilta haettavia luovutusvoittoja, vaan pikemmin asukkaita hyödyttävän palvelukoneiston rakentamista ja ylläpitoa. Ruotsin kunnallishallinnon kirjanpitoneuvosto muotoilee asian niin, että kuntien missiona on kerätä rahoitusta tehokasta palvelutuotantoa varten, kun taas yritykset pyrkivät tuotantoon, joka tuottaa rahavaroja ja voittoa (RKR 2014, 12).

Barton (2005, 149–150) jakaa julkisyhteisön varat taloudellista tai palveluhyötyä tuottaviin varoihin ja toisaalta sosiaalisia ja ympäristöarvoja tuottaviin varoihin. Ensiksi mainittuja varoja ovat mm. maaomaisuus, palvelutuotannon tilat, koulut, päiväkodit ja palvelutuotannon koneet ja laitteet, joita voidaan luovuttaa tietyissä tilanteissa ja joille saattaa löytyä ostaja myös julkisyhteisön ulkopuolelta. Viimeksi mainittuja varoja pidetään ja säilytetään tuleville sukupolville eikä niitä ole tarkoitettu myytäväksi. Pallot (1992, 47–48) käyttää tässä yhteydessä käsitettä yhteinen tai julkinen omaisuus, joka käsittää mm. julkiset kirjastot, puistot ja yleiset tiet sekä toisaalta kansallispuistot ja historialliset monumentit ja kulttuurikohteet, joita viimeksi mainittuja voidaan kutsua myös perintövaroiksi (heritage assets). Niillä ei ole mielekäästä hintaa, koska ne ovat korvaamattomia.

Julkishallinnossa laskentatoimen ja kirjanpidon varsinaista ydinaluetta ovat julkistettavat talousarviot ja talousarvioiden toteutumalaskelmat. Tätä ei ole riittävästi osattu korostaa IPSASB:n viitekehyksessä tai standardissa 24 (IPSAS 24 Presentation of Budget Information). Lisäksi IPSASB ei ole kovin selkeä viitekehyksessään (2014) tilinpäätöslaskelmien tärkeysjärjestyksestä – onko paino asetettava mahdollisesti tuloslaskelmaan, taseeseen vai kassavirtalaskelmaan?

On mielenkiintoista verrata yleistä käsitteellistä viitekehystä koskevaa keskustelua vastaavaan keskusteluun yritysten kirjanpidossa ja tilinpäätösesittämisessä. Omistajalähtöinen teoria (proprietary theory) ja toisaalta entiteettilähtöinen teoria (entity theory) tilinpäätöksestä johtavat erilaisiin käsityksiin yrityksen taseesta ja omistajien ja muiden rahoittajien rooleista. Omistajalähtöinen teoria korostaa tilinpäätöstä omistajia ja muita rahoittajia varten, kun



taas entiteettiteoria korostaa taseen sijasta yritystoiminnan ytimessä olevaa virtalaskelmaa, joka asettaa liiketoimintaperiodin transaktioista koituvat tuotot ja kulut vastakkain. Tilinpäätösesittämisessä liiketoimintasykli on tärkeämpi kuin yrityksen varallisuuden arvostaminen (Biondi 2012a; 2012b; Oulasvirta 2014b, 259).

IPSASB viitekehyksen yksi epäonnistuminen johtuu sen liian yleisestä lähtökohdasta eli siitä, että periaatteita määritellään yleisesti (GPFR-) talousraportoinnille eikä tarkemmin (GPFS-) tilinpäätösraportoinnille ja siihen sisältyville tilinpäätöslaskelmille. Yleinen talousraportointi sisältää paitsi rahamääräistä tietoa myös ei-rahamääräistä tietoa. Viimeksi mainittu tieto sisältää IPSASB:n mukaan relevanttien lakien noudattamista koskevan tiedon, palvelutuotannolle asetettujen tavoitteiden saavuttamista koskevan tiedon sekä myös finanssi- ja muun tiedon, jota tarvitaan arvioitaessa raportoivan yksikön kykyä saavuttaa tulevaisuudessa resursseillaan toiminnalliset tavoitteensa (IPSASB 2014). Tästä laveasta määritelmästä huolimatta IPSASB päätyy siihen, että yleisen käsitteellisen viitekehyksen ytimessä ovat tilinpäätöslaskelmat ja niiltä vaadittavat tiedot. Lavean määritelmänsä mukaisesti IPSASB kuitenkin varaa itselleen oikeuden varsinaisissa standardeissa tai raportoinnin käytännön ohjenuorissa (Reporting Practice Guidelines) käsitellä myös tätä muuta raportointia ja sen sisältöä (IPSASB 2014, 19).

### Käsitteellisen viitekehyksen status

Yleisen käsitteellisen viitekehyksen kohdalla on ratkaistava kaksi keskeistä asiaa: viitekehyksen laatimisen ajoittuminen verrattuna yksittäisten standardien julkaisemisen ajankohtaan ja toisaalta sen pakottavuus suhteessa yksittäisiin standardeihin.

Ruotsissa kunnallishallinnon kirjanpitoneuvosto (RKR 2014, 9) on hyvin määritellyt yleisen käsitteellisen viitekehyksen tarkoituksen: Sen tarkoitus on ohjata valmistelleille tulevia kirjanpitosuosituksia ja olemassa olevien suositusten tarkistamisia ja auttaa tiedon tuottajia ja tiedon käyttäjiä suositusten ymmärtämisessä. Sellaisissa tulkintatilanteissa, joita varten ei ole annettu suosituksia, viitekehys auttaa tilintarkastajia arvioimaan, ovatko kunnat noudattaneet

RKR:n suosituksia. Käsitteellinen viitekehys antaa tietoa, joka auttaa ymmärtämään yksittäisten suositusten takana olevia perusteita. Kirjanpitoneuvoston määrittely viittaa myös siihen, että olisi hyvä laatia ensin viitekehys ja vasta sitten yksittäiset standardit.

Käsitteellinen viitekehys voi olla joka pakottava standardeihin nähden tai sitten se on vain periaatekokoelma, joka väistyy, jos yksittäisten standardien sisältämät säännöt ovat sen kanssa ristiriidassa. Tarkoituksenmukaista olisi, että käsitteellinen viitekehys tehdään niin huolella ja ennen standardien valmistelua, että se voi toimia pakottavana standardeihin nähden. Koska Euroopan komissio ei ole antanut vielä ensimmäistäkään EPSAS-standardia, nyt voitaisiin edetä juuri tämän strategian mukaisesti. Tässä poikettaisiin IPSASB:n päätöksestä, jonka mukaan käsitteellinen viitekehys ei syrjäytä yksittäisiä standardeja ristiriitatilanteessa eikä käsitteellinen viitekehys aseta auktoritatiivisia vaatimuksia IPSAS standardeja noudattaville yhteisöille (IPSASB 2014, 9).

### Tilinpäätöstiedon laadulliset ominaisuudet

IPSASB antaa pitkän listan talousraportoinnin laadullisista hyvistä ominaisuuksista asettamatta niitä hierarkkiseen järjestykseen. Se selittää ratkaisuun seuraavasti (IPSASB 2014, 34, 40):

*“In some cases, a balancing or trade-off between qualitative characteristics may be necessary to achieve the objectives of financial reporting. The relative importance of the qualitative characteristics in each situation is a matter of professional judgment. The aim is to achieve an appropriate balance among the characteristics in order to meet the objectives of financial reporting”.*

*“All the qualitative characteristics are important and work together to contribute to the usefulness of information. The relative importance of a particular qualitative characteristic in different circumstances is a matter of professional judgment. As such, it is not appropriate to identify certain qualitative characteristics as always being fundamental and others as having only an enhancing or supporting role, or to specify the sequence of their application, no matter what information is being considered for inclusion in GPFs, and irrespective of the circumstances”.*

*of the entity and its environment. In addition, it is questionable whether information that is not understandable or is provided so long after the event as not to be useful to users for accountability and decision-making purposes could be considered as relevant information—therefore, these characteristics are themselves fundamental to the achievement of the objectives of financial reporting...”*

Jos taas verrataan Ruotsin kirjanpitoneuvoston käsitteelliseen viitekehykseen, siinäkään ei eksplisiittisesti aseteta laatusеikkoja tärkeysjärjestykseen. Viitekehyksen sivuilla 20–21 sanotaan että tärkeimmät laatusеikat ovat tiedon ymmärrettävyys, vertailtavuus, relevanssi, luotettavuus, avoimuus ja läpinäkyvyys. Toisaalta on huomionarvoista, että lista alkaa sanalla ymmärrettävyys.

Kirjoittajan, kuten myös monien muiden suomalaisten laskennan asiantuntijoiden, käsitys on se, että laadulliset ominaisuusvaateet tulee asettaa selkeään hierarkkiseen järjestykseen. Esimerkiksi valtiovarainministeriön asettama EPSAS-työryhmä, jonka työryhmän jäsen kirjoittaja on, on päättäväisesti edellyttänyt laadullisten ominaisuuksien asettamista hierarkkiseen järjestykseen siten, että tiedon hyödyllisyys edellyttää siltä relevanttiutta ja luotettavuutta (Oulasvirta 2015, työryhmän muistiot ja pöytäkirjat). Työryhmä on myös nostanut kolmanneksi tärkeäksi periaatteeksi varovaisuuden (prudence).

Vehmanen (2008, 10–15), joka on arvioinut IPSASB:n viitekehystä, on edellyttänyt tilinpäätöstiedon laatua kuvaavilta ominaisuuksilta hierarkkista ja loogista järjestystä:

*“.....Relevance and reliability should be regarded as the two fundamental qualitative characteristics of useful financial reporting information. ... Therefore, to ensure usefulness of the reported information, it should have the fundamental qualitative characteristics of relevance and reliability (or freedom from error, if you prefer) under the general constraint of sufficiency...”*

Vehmasen mukaan (2008, 10–15; 2009, 45) lähtökohtana ovat siis relevanttius eli merkityksellisyys sekä tiedon luotettavuus. Ensisijaiset ominaisuudet eivät ole absoluuttisia vaan vähittäisiä ja voimakkuudeltaan vaihtelevia. Fundamenttisista ominaisuuksista relevanssia voimistavat tiedon ymmärrettävyys (understandability), tuoreus (timeliness), vertailtavuus (comparability), vah-

vistettavuus (confirmatory value) ja ennustearvo (predictive value). Jos tieto on esimerkiksi vanhentunutta, vaikeasti ymmärrettävissä ja epätarkkaa, se ei voi olla kovin relevanttia eikä siten hyödyllistä.

Luotettavuutta taas vahvistavat tiedon verifioitavuus (verifiability) tai tiedon oikeellisuutta tukeva muu tieto (supportability). Transaktion ja varan rahamääräinen arvo saatetaan esimerkiksi varmentaa sen toteutushintaa koskevalla dokumentaatiolla. Jos se ei ole mahdollista, voidaan ehkä löytää rahamääräisille arvoille vahvistusta saman tyyppisten transaktioiden ja saman tyyppisten varojen markkinahintatiedoista.

Järjestyksessä kolmantena tulevat tiedon täydellisyyttä (completeness) rajoittavat tekijät. Niitä ovat tiedon määrällinen riittävyys (sufficiency) täydellisyyteen nähden ja seuraavat täydellisyydeä kohtuullistavat tekijät: neutraalius (neutrality, not biased), olennaisuus (materiality) ja kustannus-hyötysuhteen järjestyminen (cost-benefit-reasonableness).

Viimeksi mainittu kustannus-hyötysuhde on eritoten tärkeä, kun suunnitellaan suuria kirjanpidon reformeja. Kokemukset ovat osoittaneet, että kirjanpidon ja tilinpäätösten uudistukset saattavat aiheuttaa huomattavia kustannuksia, kun taas uudistusten hyötyjä on vaikea arvioida. Uudistuksia lobbaavat tahot saattavat esittää optimistisessa valossa kaikki mahdolliset hyödyt siten, että ne joka tapauksessa ylittävät konkreettisemmat kustannukset (PwC 2014).

## Johtopäätökset

Yrityssektorilla vallitseva käypä arvo ja markkina-arvo käyttävä arvostaminen on ymmärrettävää omistajien ja investoijien intresseistä käsin. Näistä intresseistä käsin on myös ajateltavissa, että tase ja taseen varat ja velat ovat peruselementtejä, joista muut elementit kuten tuotot ja kulut ovat johdettavissa. Toisaalta, tämäkään ajattelutapa ei saa jakamatonta kannatusta yksityisen

puolen laskentatoimen tutkijoiden parissa. Joidenkin mielestä tuloslaskelmalle ja sen tuotoille ja kuluille tulee antaa itsenäisempi asema.<sup>2</sup>

Julkissektorilla tulisi taselähtöisen ja käypiin arvoihin perustuvan lähestymistavan sijasta päättäväisesti valita tuloslaskelmälähtöinen ja historiallisia hankintamenoja painottava lähestymistapa (Oulasvirta 2014a; 2014b). Julkisella sektorilla korostuu tilinpäätösesittämisessä tiedon luotettavuus ja tilivelvollisuus, mikä taas johtaa loogisesti siihen, että tilinpäätöslaskelmien tulee pikemminkin sisältää informaatiota realisoituneiden transaktioiden ja hankintojen menoista ja tuloista kuin subjektiivista ja spekulatiivista informaatiota mm. uudelleenarvostusten ja hallussapitovoittojen ja -tappioiden muodossa.

Kahden perustavaa laatua olevan ominaisuuden – eli relevanssin ja luotettavuuden – suhteen joudutaan tekemään jossain määrin kompromisseja. Historiallisten hankintamenojen suosimisen seurauksena menetetään toisenlaista tietoa, jota käypiin arvoihin perustuva arvostus tuottaa. Käypiin arvoihin perustuva kirjanpito (current value accounting) koostuu kolmesta eri vaihtoehdosta (Glautier & Underdown 1994, 346):

- 1) Jälleenhankintahintoihin perustuva vaihtoehto (replacement cost accounting – entry price)
- 2) Realisoitavissa oleviin luovutushintoihin perustuva vaihtoehto (realisable value accounting – exit price)
- 3) Nettonykyarvo varan tulevaisuudessa kerryttämistä kassavirroista (net present value of future income generated from the asset)

Jos esimerkiksi kunnassa on tarkoituksenmukaista tietää tietyssä tilanteessa kunnan omaisuusesineen saatavissa oleva markkinahinta, siinä tilanteessa kirjanpidon historialliseen hankintamenoon perustuva arvo on todennäköisesti epätarkka varsinkin inflaation (tai deflaation) olosuhteissa. Eli tässä tilanteessa häviämme kirjanpitoliedon relevanssissa.

<sup>2</sup> Esimerkiksi Deloitte on antamassaan kommentissa IASB:n viitekehysluonnoksesta todennut seuraavaa: “We think the Board is unnecessarily exposing itself to the criticism that it gives primacy to assets and liabilities and therefore favors the balance sheet and current values. We suggest that the Board ensure that Conceptual Framework explain more clearly that asset and liability measurement is often determined by focusing initially on the appropriate measurement of financial performance. We also suggest that when giving examples of measuring items as much emphasis should be given to income and expense items.” (Deloitte 2015).

Tietyissä tilanteissa on mahdotonta saada luotettavasti selville historiallisia hankintamenoja tai omaisuuden tuotantokustannuksia (esimerkiksi vanhat rakennukset, jne.), ja tietyissä tilanteissa varoja on lahjoitettu julkisyhteisölle, jolloin transaktion yksilöllistä hintaa ei saada esille.

Joka tapauksessa on huomattava, että ns. kuntien kantavarallisuutta (ks. Hallipelto ym. 1992, 91) ei ole hankittu myyntiä varten. Käytännössä myyntejä tapahtuu harvoin, ja jos pitkäaikaiseen omistukseen tarkoitettua käyttöomaisuutta myydään, siinä yhteydessä selviää toteutunut myyntihinta. Samalla kirjanpitoarvoon nähden laskettavissa oleva myyntivoitto tai -tappio kirjataan tuloslaskelmaan.<sup>3</sup>

IPSASB on viitekehyksessään (IPSASB 2014, kappale BC7.3) valinnut hybridin lähestymistavan arvostamiseen. IPSASB:n mukaan ei ole olemassa vain yhtä arvostusperiaatetta, joka maksimoisi sen, kuinka hyvin tilinpäätöslaskelmien informaatio toteuttaa laadullisia ominaisuuksia. IPSASB:n mukaan (IPSASB 2014, kappale BC7.7):

*“the measurement objective is to select those measurement bases that most fairly reflect the cost of services, operational capacity and financial capacity of the entity in a manner that is useful in holding the entity to account, and for decision-making purposes”.*

IPSASB myös tunnistaa hybridissä lähestymistavassa ongelmia (kappale BC7.8), mutta väittää silti, että vaihtelevien arvostusperiaatteiden käytön haitat voidaan minimoida valitsemalla aina olosuhteisiin sopivasti tietty arvostusperiaate ja pitämällä se johdonmukaisesti muuttumattomana samanlaisten varojen ja velkojen kohdalla sekä selostamalla arvostusperiaatteet läpinäkyvästi tilinpäätöksessä.

Edellä tehdyn analyysin perusteella EU:n komission tulisi ottaa huomioon seuraavat seikat valmistellessaan jäsenvaltioilleen kirjanpidon ja tilinpäätösesittämisen käsitteellistä viitekehystä: Ensinnäkin, tilinpäätösinformaation ensisijaisiksi tarvitsijoiksi tulisi määritellä kansalaiset ja heitä edustavat vaa-

<sup>3</sup> Jos on kyseessä kunnan vaihtuviin vastaaviin kuuluvasta rahoitusomaisuudesta, esimerkiksi osakkeista ja muista arvopapereista, tai myytävästä tonttiomaisuudesta, niiden suhteen käyvien arvojen jatkuva selvittäminen on luonnollisesti suunnittelua ja päätöksentekoa hyödyttävää.

leilla valitut ylimmät päätöksentekuelimet. Näitä tahoja varten tulisi tuottaa hyödyllistä tietoa.

Toiseksi, tulisi tästä vetää johtopäätös, että tiedon hyödyllisyyttä arvioidaan nimenomaan tilivelvollisuuden ja luotettavuuden näkökulmista. Tällä on omat seuraukset mm. arvostamisratkaisuihin.

Kolmanneksi, komission johdolla laaditun julkisen sektorin erityispiirteet huomioivan käsitteellisen viitekehyksen tulisi olla yksittäisiin standardeihin nähden sitova. Tämä toisi EU:n jäsenvaltioille tietyn suojan yksittäisten standardien ”mielivallalta”, koska mikään standardi ei saa olla ristiriidassa yhteisesti sovittujen viitekehyksen periaatteiden kanssa.

Neljänneksi, tilinpäätösinformaation laadulliset ominaisuudet tulisi asettaa hierarkkiseen järjestykseen loogisella tavalla siten kuten Vehmanen (2008; 2009) on esittänyt. Hierarkkista järjestystä on esittänyt myös valtiovarainministeriön EPSAS-työryhmä, kun se on korostanut sekä tiedon relevanssia ja luotettavuutta että varovaisuuden periaatetta.

Viidenneksi, tuloslaskelmalähtöinen ja historiallisiin hankintamenoihin perustuva lähestymistapa soveltuu julkisyhteisöille paremmin kuin yrityskirjanpidossa paljolti omaksuttu taselähtöinen ja käypiin arvoihin perustuva lähestymistapa. Tuloslaskelmalähtöisyys sopii hyvin myös Saarion kehittelemään meno-tuloteoriaan perustuvaan liikekirjanpitökäsitykseen.

## Lähteet

- Barton, Allan 2005. Professional accounting standards and the public sector – A mismatch. *ABACUS* 41(2), 138–158.
- Barton, Allan 2011. Why governments should use the Government Finance Statistics Accounting System. *ABACUS* 47(4), 411–445.
- Biondi, Yuri 2012a. What do shareholders do? Accounting, ownership and the theory of the firm: Implications for corporate governance and reporting. *Accounting, Economics, and Law. A Convivium* 2(2), Article 5. doi:10.1515/2152-2820.1068.
- Biondi, Yuri 2012b. Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the New French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration (IJPA)* 35(9), 603–619.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F.M. (toim.) 2015. *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. IIAS Series, Governance and Public Management. Basingstoke: Palgrave and Macmillan.

- Deloitte 2015. *Comments to the Exposure Draft 2015/3 – Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.
- Glautier, M. W. & Underdown, B. 1994. *Accounting Theory and Practice* (5<sup>th</sup> edition). London: Pitman Publishing.
- Hallipelto, Aatos, Helin, Heikki, Oulasvirta, Lasse & Ruuska, Pertti 1992. *Kunnallistalouden periaatteet*. Helsinki: VAPK-kustannus.
- IASB 2015. *Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*. ED/2015/3.
- IPSASB 2014. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC, IPSASB (www.ifac.org).
- Müller-Marqués Berger, Thomas 2012. *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards* (2<sup>nd</sup> edition). Chichester: Wiley, and Ernst & Young.
- Oulasvirta, Lasse 2014a. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting* 25, 272–285.
- Oulasvirta, Lasse 2014b. Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland. *Accounting, Economics and Law. A Convivium* 4(3), 237–263.
- Oulasvirta, Lasse 2015. Public sector accounting and auditing in Finland. Teoksessa Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F. M. (toim.) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Houndmills: Palgrave and Macmillan, 60–74.
- Oulasvirta, Lasse & Stephen Bailey 2016. Evolution of EU public sector financial accounting-standardization: Critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration* 38(6), 653–669.
- Pallot, June 1992. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 5(1), 38–59.
- PwC 2014. *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards* (2013/S 107-182395), 1 August 2014 (available at www.pwc.be).
- RKR 2014. *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting*. Rådet för kommunal redovisning, April 2014.
- Vehmanen, Petri 2008. “*The Conceptual Framework of IPSASB from Theoretical Point of View. A Comment Paper on the Consultation Paper Phase 1 of the IPSASB Framework Project*”. A discussion paper. Tampere: University of Tampere.
- Vehmanen, Petri 2009. The qualitative characteristics of information included in general purpose financial reports by public sector entities. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn, L.-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 38–55.
- Whittington, Geoffrey 2008. Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 495–502.



## Valtion omistajaohjauksen ja valtionyhtiöiden tarkastus

*Vesa Koivunen*

**Artikkelin tavoitteena on kuvata Valtiontalouden tarkastusviraston valtionyhtiöihin ja valtion omistajaohjaukseen kohdistamaa tuloksellisuustarkastusta. Aineistona ovat olleet omistajaohjausta ja sen tarkastusta koskevat säädökset ja suositukset sekä tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomukset sekä viraston sisäiset ohjeet. Lisäksi artikkelissa esitettyjen tietojen perustana on kirjoittajan yli 25 vuoden kokemus valtionyhtiöiden ja valtion omistajaohjauksen tarkastuksesta. Artikkelin johtopäätöksenä on, että tarkastus on 2000-luvulla kohdistunut ensisijaisesti valtion harjoittamaan omistajaohjaukseen kun se aikaisemmin kohdistui lähinnä yksittäisten valtionyhtiöiden liiketoimintaan. Yhtiötasolle kohdistuva tarkastusoikeus ja siihen liittyvä tietojensaantioikeus ovat kuitenkin edelleen välttämättömiä omistajaohjaustarkastuksien toteuttamiseksi ja myös tarkoituksenmukaisia ottaen huomioon sen kasvavan valtiontaloudellisen merkityksen, joka liittyy yhtiömuodossa toteutettavaan toimintaan ja yhtiömuodossa olevaan varallisuuteen.**

### Johdanto

Valtion omistajaohjaukseen kohdistuvaan ulkoiseen tarkastukseen ja valvontaan luetaan yleensä kuuluvaksi eduskunnan tarkastusvaliokunnan harjoittama valvonta ja Valtiontalouden tarkastusviraston harjoittama tarkastus. Valtionyhtiöihin kohdistuvaan ulkoiseen tarkastukseen ja valvontaan luetaan lisäksi yksityisten tilintarkastusyhteisöjen harjoittama tilintarkastus. Tässä artikkelissa käsitellään Valtiontalouden tarkastusviraston valtion omistajaohjaukseen ja valtion määräysvallassa oleviin yhtiöihin kohdistamaa tarkastusta.

Valtiontalouden valvontajärjestelmässä valtioneuvostolle kuuluu sisäinen ohjaus ja valvonta, eduskunnan tarkastusvaliokunnalle parlamentaarinen val-

vonta ja arviointi sekä Valtiontalouden tarkastusvirastolle ulkoinen ammattitarkastus ja riippumaton finanssipolitiikan valvonta. (Pöysti 2014, 5.)

Omistajaohjauksella tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joilla omistajat joko suoraan tai edustajiensa välityksellä vaikuttavat yhtiön toimintaan ja kehitykseen. Omistajaohjaus on osakkeenomistajan toimintaa yrityksen menestymisen ja omistajan edun hyväksi. (Timonen 2003.)

### **Valtion omistajaohjauksen tavoitteet ja välineet sekä toiminnan organisointi**

Valtion tavoitteena on yhtiöitä kehittämällä ja niiden yritys vastuuta edistämällä tukea omistaja-arvon pitkäjänteistä kasvua. Omistajalähtöinen johtamiskulttuuri ja omistajaohjaus saivat jalansijaa Suomessa 1990-luvun alussa. Katsottiin, että yrityksiä täytyi sekä omistaa osaavammin että johtaa ja ohjata omistajalähtöisemmin. Vuoden 1991 laissa valtion osakasvallan käytöstä (740/1991) säädettiin osakeomistuksiin liittyvien oikeuksien käytöstä ja omistuksen hallinnoinnin periaatteista. Omistajaohjauksella tarkoitetaan paitsi äänioikeuden käyttämistä yhtiökokouksissa niin myös muita toimenpiteitä, joilla valtio osakkeenomistajana (ei lainsäätäjänä) vaikuttaa yhtiön hallintoon ja toimintaperiaatteisiin.

Valtion nykyinen toiminta omistajana perustuu vuoden 2008 alussa voimaan tulleen lakiin valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta eli omistajaohjauslakiin (1368/2007). Lakia sovelletaan valtion yhtiöomistusta koskevaan päätöksentekoon ja valtion omistajaohjaukseen valtioneemmistöisissä yhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä. Valtionyhtiöt noudattavat kuitenkin muiden osakeyhtiöiden lailla osakeyhtiölakia eikä omistajaohjauslaissa ole säädetty mitään poikkeuksia osakeyhtiölain mukaisesta päätöksenteosta tai vastuunjaosta.

Valtion omistajapolitiikan keskeiset tavoitteet ja periaatteet kullekin hallituskaudelle linjataan hallitusohjelmassa ja omistajaohjauksen päivittäisen toiminnan periaatteet ja toimintatavat linjataan valtion omistajapolitiikkaa koskevassa periaatepäätöksessä. Uusin talouspoliittisen ministerivaliokunnan linjaus valtion omistajapolitiikkaa koskevaksi valtioneuvoston periaatepä-

tökseksi on julkaistu 12.5.2016 ja asiakirja on otsikoitu: Tase töihin – Kasvua luovaa omistajapolitiikkaa.

Keskeisiä omistajaohjauksen välineitä ovat yhtiökokous, hallitusvalinnat, omistajan panostukset yhtiöiden johtamisresursseihin ja johdon sitouttamiseen, hyvän hallintotavan kehittäminen, itsenäinen yhtiöanalyysi ja omistajastrategia sekä yritys vastuun edistäminen. (Valtion omistajaohjauksen vuosikertomus 2014.)

Uusimmassa omistajapoliittisessa periaatepäätöksessä 12.5.2016 otettiin yhteiskuntavastuu (yritysvastuu) valtionyhtiöiden perusarvoksi. Valtion talousarvioesityksessä vuodelle 2016 todetaan yleisperusteluissa valtio-omistajan tavoitteena olevan, että kaikki valtionyhtiöt ottavat yritysvastuun koko liiketoimintaansa ohjaavaksi teemaksi ja osaksi strategiaa, riskiarviointeja sekä hallitus- ja johtoryhmätyöskentelyä sekä asettavat sille tavoitteet.

Periaatepäätöksen mukaan valtio perustaa myös uuden kehitysyrityksen: Vake Oy on perustettu vuonna 2016, mutta sen toiminta käynnistyy vasta vuoden 2017 alussa. Solidium Oy:n lailla myös uusi kehitysyritys on valtion omistajapolitiikan toteuttamisen työkalu. Solidium on vähemmistöomistaja 12 listatussa yhtiössä. Solidiumin omistamissa yhtiöissä valtiolla on finanssi-intressin lisäksi suomalaisen omistajuuden puolustamisen intressi. Luonnoksessa hallituksen esitykseksi laiksi valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain muuttamisesta on todettu, että kehitysyritykseen on ensi vaiheessa tarkoitus siirtää yhdeksän valtio-omisteen yhtiön osakkeet uudelle kehitysyritykselle. Uuden kehitysyrityksen tehtävänä on tarjota valtion omistamille yhtiöille luonnollinen kehityspolku yhtiöiden uusiutumiseksi ja omistusrakenteen kehittämiseksi. Kehitysyritykseen ensimmäisessä vaiheessa siirrettäväksi esitettyjen yhdeksän yhtiön osakkeiden yhteenlasketuksi arvoksi on arvioitu noin 2,4 miljardia euroa. Lisäksi on tarkoitus perustaa parlamentaarinen valtion omistajaohjauksen neuvottelukunta, joka käsittelee neuvoa-antavasti valtion yhtiöomistuksen toimintapolitiikkaa, omistajaohjauksen toimintaperiaatteita ja eduskuntavaltuuksien rajoja.

Valtiontalouden tarkastusvirasto antoi 10.10.2016 valtioneuvoston kanslialle lausunnon luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain (1368/2007) muuttamisesta, joka

koskee Vake Oy:n toiminnan aloittamista. Lausunnossaan tarkastusvirasto muun muassa totesi, että esityksestä ei konkreettisesti käy ilmi nykyisen oikeustilan ongelmat tai se, millaisissa konkreettisissa tilanteissa kehitysyhtiötä tarvittaisiin. Tarkastusviraston mukaan on tärkeää, että perustettavan kehitysyhtiön tehtävät ja tavoitteet kuvattaisiin selkeästi esimerkiksi yhtiötä koskevassa erillisessä toimiohjeessa. On myös kiinnitettävä huomiota siihen, että kehitysyhtiön varallisuutta tosiasiallisesti käytetään niihin tarkoituksiin, jotka on määritetty yhtiön strategisiksi tavoitteiksi. Parlamentaarisen valtion omistajaohjauksen neuvottelukunnan, jolla olisi lähinnä neuvoantava rooli, osallistumista kehitysyhtiön hallinnointiin olisi tarkastusviraston mukaan tarkoituksenmukaista myös käsitellä hallituksen esitysluonnoksessa.

Hallituksen esitys (HE 233/2016 vp) eduskunnalle laiksi valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain muuttamisesta hyväksyttiin 21.12.2016 ja laki astui voimaan 1.1.2017. Valtion kehitysyhtiö Vake Oy:n toimiohje annettiin 29.12.2016. Yhtiön tehtävänä on saada valtion yhtiöihin sijoittama pääoma kiertämään nykyistä aktiivisemmin. Valtioneuvoston yleisistunto asetti valtion omistajaohjauksen parlamentaarisen neuvottelukunnan 1.12.2016. Neuvottelukunta käsittelee neuvoa-antavasti omistajaohjauksesta vastaavan ministerin tekemän asialistan pohjalta valtion yhtiöomistuksen toimintapolitiikkaa, valtion omistajaohjauksen toimintaperiaatteita ja eduskuntavaltuuksien rajoja yleisellä tasolla. Yhtiökohtaiset asiat eivät kuulu neuvottelukunnalle.

Valtion omistajaohjaus ja siihen liittyvä päätöksenteko on organisoitu siten, että eduskunta säättää valtion osakeomistuksen rajat yhtiöissä, valtioneuvoston yleisistunto päättää rajojen sisällä osakkeiden ostoista ja myynneistä ja niiden yleisestä periaatteista ja talouspoliittinen ministerivaliokunta asettaa omistajapoliittisen periaatepäätöksen ja palkitsemiskannanoton sekä käsittelee omistajaohjausta harjoittavien ministeriöiden esittelemät asiat. Pääosa yhtiöistä, mukaan lukien kaikki kaupallisin perustein toimivat yhtiöt, on valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston ohjauksessa. Lisäksi erityistehäväyhtiöitä on seitsemän muun ministeriön omistajaohjauksessa.

Valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston harjoittama omistajaohjaus perustuu itsenäiseen omistajastrategiseen vaikuttamiseen ja taloudelliseen

analyysiin sekä näihin perustuvaan valmisteluun. Näiden perusteella valtio ottaa tarvittaessa kantaa yrityksen strategiaan ja taloudellisiin kysymyksiin. Omistajaohjaus on integroinut myös yritysvastuuasiat osaksi omistajaohjausosaston analyysi- ja omistajastrategista työtä.

Kaiken kaikkiaan valtion salkussa on 63 yhtiön osakkeita. Valtion yhtiöomaisuuden arvioitu markkina-arvo on noin 30 miljardia euroa. Valtion omistamien yhtiöiden arvo suhteessa bruttokansantuotteeseen on Suomessa Euroopan suurimpia. (Valtion omistajaohjauksen vuosikertomus 2015.)

### Omistajaohjaustarkastuksen tavoitteet ja ominaispiirteet

Valtiontalouden tarkastusvirasto astui valtionyhtiötarkastuksen mielenkiintoiseen maailmaan vuonna 1947 kun laki valtioneemistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta (968/1947, muut. 462/84) vahvistettiin. Lain mukaan valtionalouden tarkastusvirastolla oli oikeus tarkastaa valtioneemistöisten osakeyhtiöiden toimintaa ja tarkastuksissa oli kiinnitettävä erityisesti huomiota yhtiöiden varojen käytön ja sijoitusten tarkoituksenmukaisuuteen. Noin 45 vuoden ajan tarkastus kohdistuikin yksittäisten yhtiöiden ja konserneiden toimintaan ja keskeisellä sijalla oli yhtiöiden kannattavuuden ja rahoitusaseman seuranta ja analysointi.

Myös tarkastusvirastossa alettiin 1990-luvulla keskustella enemmän valtion omistajaohjauksesta ja tarkastusta suunnattiin omistajaohjaukseen. Tarkastusnäkökulma konkretisoitui ja tarkentui 2000-luvun alussa kun uusi laki Valtionalouden tarkastusvirastosta säädettiin (676/2000). Lain mukaan tarkastusvirasto tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja valtion osakasvaltaa on käytetty. Hallituksen esityksessä (HE 39/2000) on kuitenkin nimenomaisesti todettu, että säännös ei rajoita tarkastusviraston oikeutta tarvittaessa tarkastaa näitä yhtiöitä laajemminkin. Tarkastusoikeus kattaa myös yhtiöt, joissa on valtion ulkopuolisia vähemmistöomistajia mukaan lukien pörsissä listatut kolme yhtiötä: Neste Oil Oyj, Finnair Oyj, Fortum Oyj.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on nykyisin eduskunnan yhteydessä toimiva valtionalouden ylin ulkoinen tarkastaja, joka toteuttaa tehtävänsä tu-

loksellisuustarkastuksella, tilintarkastuksella, laillisuustarkastuksella, finanssipolitiikan tarkastuksella ja finanssipolitiikan valvonnalla.

Tuloksellisuustarkastus tuottaa lisäarvoa tuomalla esiin tuloksellisuuden hyviä käytäntöjä, merkittäviä puutteita ja ongelmia sekä niiden perimmäisiä syitä sekä tarkastuksiin perustuvilla suosituksilla kehittämistoimenpiteiksi. Valtiontalouden tarkastusviraston harjoittama omistajaohjaustarkastus on tuloksellisuustarkastusta, joka on arvioivaa tarkastusta. Tarkastuskohdetta arvioidaan tarkastuskohtaisesti asetettavien tarkastuskriteerien, so. arviointikriteerien perusteella. Omistajaohjaustarkastuksessa kriteerien lähteinä ovat muun muassa osakeyhtiölaki, omistajaohjausta koskeva erityislainsäädäntö, valtioneuvoston päätökset, hallituksen talouspoliittisen ministerivaliokunnan kannanotot, eduskunnan ja sen valiokuntien kannanotot, valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös, talouspoliittisen ministerivaliokunnan käsiteltävänä olleet yhtiökohtaiset ohjeet ja corporate governance suositukset.

## Tarkastus- ja tietojensaantioikeus

Tarkastusviraston, samoin kuin eduskunnan tarkastusvaliokunnan, tiedonsaantioikeus on säädetty suoraan perustuslain 90 §:ssä samalla tavoin kuin ylimpien laillisuusvalvojen tiedonsaantioikeus. Perustuslaissa säädetty tietojensaantioikeus on luonteeltaan yleinen eikä tietojensaantioikeus riipu tietojen tai asiakirjojen julkisuudesta tai salaisuudesta vaan tiedon tarpeellisuudesta tarkastustehtävän suorittamiseksi.

Tarkastusvirasto tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä, mikä tarkoittaa että virastolla on tarkastusoikeus myös osakeyhtiölaissa tarkoitettuun tytäryhteisöön. Tarkastuksen kannalta ei siten ole merkitystä sillä, missä konserniin kuuluvassa yhtiössä liiketoimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan. Tarkastusviraston tiedonsaantioikeudesta on säädetty siten, että tarkastuskohteen tiedonsaantioikeuden lisäksi tarkastusvirastolla on nimenomaisesti oikeus saada tarkastettavan tilintarkastajalta kaikki ne tarkastettavaa koskevat tarkastuksen kannalta tarpeelliset jäljennökset ja tallenteet sekä muut asiakirjat ja tiedot, jotka tilintarkastajalla on hallussaan, samoin kuin jäljennökset

tilintarkastajan laatimista muistioista, pöytäkirjoista ja muista tilintarkastuksessa laadituista tarkastettavan toimintaa koskevista asiakirjoista. Säättämällä nimenomaisesta poikkeuksesta tilintarkastajan salassapitovelvollisuuteen osoittaa laki valtiontalouden tarkastusvirastosta johdonmukaisuutta valtion määräysvallassa olevien yhtiöiden tarkastusoikeuden ja tehtävän toteuttamiseksi.

Yhtiötasolle kohdistuva tarkastusoikeus ja siihen liittyvä tietojensaantioikeus ovat välttämättömiä omistajaohjaustarkastuksien toteuttamiseksi ja myös tarkoituksenmukaisia ottaen huomioon sen kasvavan valtiontaloudellisen merkityksen, joka liittyy yhtiömuodossa toteutettavaan toimintaan ja yhtiömuodossa olevaan valtion varallisuuteen.

Tarkastusraportoinnin lähtökohtainen julkisuus tarjoaa sidosryhmille ja kansalaisille mahdollisuuden hyödyntää tarkastustuloksia, mutta tarkastusvirasto ottaa huomioon esimerkiksi yritysten oikeuden liikesalaisuuksiin siten, että salassa pidettäviä tietoja ei sisällytetä tarkastuskertomuksiin. Valtion tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n perusteella tarkastusvirastolla on salassapitovelvollisuuden estämättä kuitenkin oikeus antaa tarkastuskertomus ja salassa pidettäviä asiakirjoja ja muita tietoja tarkastetun lisäksi ministeriölle, jonka toimialalle tarkastuskohde kuuluu sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle.

## Tarkastuksien suuntaaminen

Tarkastussuunnittelussa määritetään ne tarkastusteemat ja tarkastusaiheet, joilla vastataan tarkastusviraston tekemässä valtion- ja kansantalouden riskianalyyseissä esiin nostettuihin pääriskialueisiin. Pääosa tarkastusaiheista suunnitellaan ja toteutetaan valtion taloudenhoidon näkökulmasta olennaisien kokonaisuuksien, niin sanottujen tarkastusteemojen alla. Teemasuunnittelussa määritetään tarkastustiedon ensisijainen hyödyntäjä ja teeman näkökulma ja tavoite, joka ohjaavat yksittäisten tarkastusten tarkastusasetelmia. Tarkastuksen esiselvityksessä muotoillaan tarkastusasetelma, tarkennetaan tarkastuskysymyksiä sekä valitaan sovellettavat tiedonmuodostuksen menetelmät (Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastussuunnitelma 2016–2020).

Kaikkien tarkastuksien yleisinä suuntaamisperiaatteina ovat tarkastettavan asian merkitys

- valtiontaloudelle
- eduskunnan finanssivallalle
- valtioneuvoston harjoittamalle valtiontalouden ja hallinnon ohjaukselle ja valvonnalle
- hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden ja tuloksellisuuden toteutumiselle
- kansalaisten ja sidosryhmien luottamukselle valtion taloudenhoitoon.

Yhtiöihin kohdistuvan tarkastuksen ja valvonnan osalta on otettava huomioon yhtiöiden eri hallintoelinten (yhtiökokous, hallintoneuvosto, hallitus, mahdolliset hallituksen valiokunnat, toimitusjohtaja ja tilintarkastuslain mukainen tilintarkastaja) tehtävät ja velvollisuudet. Lisäksi omistajaohjausta harjoittavan ministeriön edellytetään valvovan yhtiöidensä toimintaa. Osana omistajaohjaustarkastuksia tarkastusvirasto myös arvioi onko omistajaohjausta hoitava viranomainen varmistanut, että muut ohjaus-, tarkastus- ja valvontamenetelmät on hyödynnetty tehokkaasti. Yhtiöiden osalta tarkastusvirasto on useimmiten vasta toissijainen tarkastaja tai valvoja. Toisaalta omistajaohjausta ei kukaan muu Valtiontalouden tarkastusviraston lisäksi tarkasta.

Omistajaohjaus-/valtionyhtiötarkastuksia on viime vuosina aloitettu yksi tai kaksi uutta tarkastusta vuodessa. Tarkastusprojektit ovat yleensä noin vuoden mittaisia.

## Tarkastuskohteita ja tarkastusnäkökulmia 2010-luvulla

### *Vastuukysymykset Finavia Oyj:n johdannaisvastuiden selvittämisessä (2016)*

Ensimmäinen ja toistaiseksi ainoa omistajaohjaukseen kohdistunut laillisuustarkastus (kertomus 13/2016) tehtiin vuonna 2016. Laillisuustarkastuksessa selvitettiin, millaisiin korjaaviin toimenpiteisiin Finavia ja liikenne- ja viestintäministeriö ryhtyivät, kun johdannaisten käyttö todettiin vuoden 2013 tuloksellisuustarkastuksessa ohjeiden vastaiseksi. Valtiontalouden tarkastus-



virasto arvioi, ovatko toimet valtion vahingon rajoittamiseksi olleet riittävän huolellisesti harkittuja ja onko toimittu säännösten ja hyvän hallintotavan mukaisesti. Finavian sisäisten ohjeistusten mukaan johdannaisten käyttäminen oli sallittua ainoastaan luottojen suojaamiseksi. Finavialle on aiheutunut sen tekemistä kielletyistä johdannaissovimuksista noin 34 miljoonan euron tappio.

Yleisesti laillisuustarkastuksissa tarkastetaan, onko toimittu lainsäädännön, alemptasoisien sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen sekä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Tuloksellisuustarkastuksien näkökulma on laajempi ja tarkoituksena on viime kädessä varmistaa, että valtion taloudenhoito, mukaan lukien yhtiöomaisuuden hoito ja yhtiöiden omistajaohjaus, on taloudellista, tehokasta ja vaikuttavaa.

*VTV: Finavian johto on toiminut asianmukaisesti johdannaistasuiden selvittämiseksi. Omistajaohjauksessa on riskinä yhtiön ja valtio-omistajan vastuusuhteiden hämärtyminen.*

### *Strategisen intressin yhtiöiden ohjaus (v. 2015)*

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 16/2015) arvioitiin, ovatko ministeriöt ohjanneet tarkoituksenmukaisesti valtion strategisen intressin toteuttamista valtionyhtiöiden kautta sekä muun muassa sitä, onko ylipäätään tarkoituksenmukaista määritellä valtionyhtiöitä strategisen intressin yhtiöiksi. Tarkasteltuja strategisen intressin yhtiöitä oli 21, ja niiden yhteenlaskettu liikevaihto oli noin 33 miljardia euroa vuonna 2013.

*VTV: Valtion strategisia intressejä on arvioitava jatkuvasti.*

### *Solidium Oy (v. 2015)*

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 6/2015) arvioitiin Solidium Oy:n toimintaa ajanjaksolla 1.1.2009–4.3.2015. Valtion kokonaan omistama Solidium on kansallinen omistusyhteisö, valtion työkalu kotimaisen omistuksen vahvistamiseksi pörssiyrityksissä. Sen perustehtävänä on vahvistaa kotimaista omistusta kansallisesti tärkeissä yrityksissä ja kasvattaa pitkäjänteisesti omistustensa taloudellista arvoa. Solidium ja sen osakesalkku on merkittävä osa valtion

varallisuutta ja Solidiumin tulouttama vuosittainen voitonjako on valtiolle tärkeä tulonlähde.

Tarkastuksen tavoitteena oli saada perusteltu näkemys siitä, miten Solidium Oy on täyttänyt valtion sille asettamat tehtävät ja tavoitteet.

*VTV: Jotta Solidium voi jatkossa säilyä valtion tehokkaana työkaluna, sen velvoitteita on priorisoitava ja tavoitteet asetettava selvemmin. Valtio-omistajan tulisi määrittää selkeämmin ja tunnuslukuja hyödyntäen Solidiumin toiminnan tavoitteet ja niiden priorisointi. Tarkastuksen perusteella Solidium on noudattanut toiminnassaan valtion antamia ohjeita, mutta ohjeistuksen yleisluontoisuuden takia sen sisällön ja tavoitteiden tulkinta on jäänyt liikaa henkilöistä riippuvaiseksi. Solidiumille ei ole asetettu kustannustehokkuusmittaria.*

### ***Omaisuudenyhtiö Arsenal Oy:n selvitystilan käytännöt (v. 2015)***

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 4/2015) selvitettiin, onko Arsenal pystynyt toimimaan selvitystilassa ollessaan tuloksellisesti, ja onko toiminnassa huomioitu keskeiset periaatteet: valtiontaloudellisen rasituksen minimointi sekä selvittämistä kiinnostava. Arsenal on valtion täysin omistama yhtiö, jonka omistajaohjauksesta vastaa valtiovarainministeriö. Arsenal perustettiin 90-luvun pankkikriisin yhteydessä. Sen tehtävänä oli hallinnoida luottoja ja realisoida omaisuutta. Julkisilla pankkitukitoimenpiteillä pyrittiin tervehdyttämään Suomen pankkijärjestelmää. Arsenalin toiminta tarkoitettiin alun perin määraikaiseksi. Yhtiö on nyt ollut toiminnassa runsaat 21 vuotta. Arsenal asetettiin selvitystilaan jo lokakuussa 2003. Selvitystilan aikana sen keskeisinä tehtävinä on ollut jäljellä olevien saatavien periminen, oikeudenkäyntien hoito, arkistojen alasajo, omaisuuden realisointi ja tytäryhtiöiden lopettamistoimet.

*VTV: Arsenalista saadut kokemukset tulisi hyödyntää mahdollisen uuden omaisuudenhoito-yhtiön perustamisen yhteydessä.*

### ***Finavia Oyj:n johdannaispöytäkirjat 2009–2011 (v. 2013)***

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 15/2013) selvitettiin Ilmailulaitoksen/Finavia Oyj:n käyttämien rahoituksen johdannaisinstrumenttien tarkoituksenmukaisuutta, raportointia ja varainhoidon valvontaa ja järjestämistä.

Finavia on valtion täysin omistama yhtiö, jonka omistajaohjauksesta vastasi vuoden 2016 puoliväliin asti liikenne- ja viestintäministeriö ja joka nykyisin on valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston ohjauksessa.

*VTV: Johdannaissopimusten hallinnassa ja raportoinnissa oli Finaviassa puutteita eikä johdannaisten käyttö ollut kaikilta osin sisäisten ohjeiden mukaista. Kun ohjeiden vastaisten johdannaisten tilanne tuli johdon tietoon, ryhtyi Finavia Oyj:n hallitus vuonna 2012 oma-aloitteisesti korjaaviin toimenpiteisiin. Valtion liikelaitoksia ja valtionyhtiöitä koskevassa yleisessä ohjeistuksessa tulisi määritellä hyväksyttävät rahoitusriskien hallinnan menettelytavat. Valtion erityistehtävyyhtiöissä riskienhallintapolitiikan ja rahoitustoiminnan tulee tukea yrityksen erityistehtävän toteutumista. Johdannaistuottojen tavoittelua rahoitusriskejä ottamalla ei tule sallia.*

#### ***VR-konserni: Valtion omistajaohjaus ja henkilöjunaliikenneostot (v. 2011)***

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 233/2011) käytiin läpi kaksi omistajaohjauksen kannalta poikkeuksellista ja hankalaa hankintaa. Valtio-omistajan yhtiökokouspäätöksellä vuonna 2008 VR-yhtymän hallituksen ja johdon kannan vastaisesti tekemä 20 kaksikerrosmakuuvaunun hankinta, jonka arvo oli noin 70 miljoonaa euroa. VR-Yhtymän hallituksen päätöksellä yhtiön omista varoistaan rahoittama Oulu–Seinäjäki-radanrakennusprojekti, joka tuli maksamaa yhteensä 80 miljoonaa euroa vuosina 2009 ja 2010. Lisäksi tarkastettiin henkilöjunaliikenneostoja.

VR-konsernin emoyhtiö VR-Yhtymä Oy on valtion täysin omistama yhtiö, jonka omistajaohjauksesta vastaa valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosasto.

*VTV: Omistajaohjausosasto on täyttänyt tehtävänsä VR:n osalta hyvin ja pystyy tuottamaan oleellista tietoa omistajaohjauksensa tueksi. Silti valtion omistajapolitiikan periaatteet, kuten avoimuus, ennakoitavuus ja johdonmukaisuus ovat toisinaan VR:n kohdalla vaarantuneet ja VR:n varoja on käytetty alue- ja liikennepolitiikan välineenä. Ostosopimusjärjestelmä todettiin tarkastuksessa toimivaksi.*

### *Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n (Finnfund) toiminta (v. 2010)*

Tuloksellisuustarkastuksessa (kertomus 2009/2010) arvioitiin, onko Teollisen yhteistyön rahasto Oy, Finnfund, toteuttanut tuloksellisesti niitä tavoitteita, joita sen toiminnalle on asetettu. Yhtiö on ulkoasiainministeriön hallinnonalalla ja ohjauksessa toimiva yhtiö, jonka tehtävänä on rahoittaa yksityisen sektorin kehitysyhteistyöhankkeita Suomen kehityspoliittisten tavoitteiden mukaisesti. Suomen valtion omistusosuus yhtiöstä on 87 prosenttia.

*VTV: Finnfundin toiminta on ollut tuloksellista ja vaikka asetetut tavoitteet ovat olleet laajoja, on Finnfund saavuttanut ne hyvin. Finnfundin toiminta on tukenut valtion kehityspoliittisten tavoitteiden saavuttamista, mutta Finnfundin omistajaohjaus on ollut puutteellista. Ulkoasiainministeriö ilmoitti kuitenkin tarkastuksen kuluessa ryhtyneensä muuttamaan omistajaohjaustaan valtioneuvoston periaatepäätöksen edellyttämälle tavalle. Tarkastusvirasto pitää näitä toimia hyvinä ja riittävinä.*

## Johtopäätökset

Artikkelissa on kuvattu Valtionalouden tarkastusviraston valtionyhtiöihin ja valtion omistajaohjaukseen kohdistamaa tuloksellisuustarkastusta vuosikymmenten varrella aina tähän päivään asti. Aina 1990-luvun alkuun asti tarkastus oli pääosin yksittäisten valtionyhtiöiden tai konsernien kannattavuuteen ja rahoitusasemaan kohdistuvaa tarkastusta muun muassa tilinpäätösanalyysien avulla.

Omistajalähtöinen johtamiskulttuuri ja omistajaohjaus saivat jalansijaa Suomessa 1990-luvun alussa ja myös tarkastusvirastossa valtionyhtiöiden tarkastusta alettiin suunnata omistajaohjaukseen. Samalla luovuttiin yksittäisten yhtiöiden systemaattisesta seuraamisesta tilinpäätösanalyysien avulla. Analysoinnin katsottiin olevan omistajaohjausta harjoittavan ministeriön tehtävänä. Tarkastusnäkökulma konkretisoitui ja tarkentui kun uusi laki Valtionalouden tarkastusvirastosta säädettiin (676/2000). Lain mukaan tarkastusvirasto tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja valtion osakasvaltaa on käytetty.

Artikkelin johtopäätöksenä on, että tarkastus on 2000-luvulla kohdistunut ensisijaisesti valtion harjoittamaan omistajaohjaukseen kun se aikaisemmin kohdistui lähinnä yksittäisten valtionyhtiöiden liiketoimintaan. 2000-luvulla ei enää ole aloitettu yhtään tarkastusta, jossa omistajaohjausnäkökulma ei olisi ollut mukana. Yhtiötasolle kohdistuva tarkastusoikeus ja siihen liittyvä tietojensaantioikeus ovat kuitenkin edelleen välttämättömiä omistajaohjaus-tarkastuksien toteuttamiseksi ja myös tarkoituksenmukaisia ottaen huomioon sen kasvavan valtiontaloudellisen merkityksen, joka liittyy yhtiömuodossa toteutettavaan toimintaan ja yhtiömuodossa olevaan varallisuuteen.

## Lähteet

- HE 233/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain muuttamisesta.
- Laki valtionenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta (968/1947, muut. 462/84).
- Laki valtion osakasvallan käytöstä (740/1991).
- Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta, ns. omistajaohjauslaki (1368/2007).
- Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain muuttamisesta (1315/2016).
- Laki Valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000).
- Pöysti, Tuomas 2014. Alustus Eduskunnan tarkastusvaliokunnalle 15.10.2014: Eduskunnan tarkastusvaliokunnan vaikuttavuus ja hyvien käytäntöjen kehittäminen.
- Taluspoliittisen ministerivaliokunnan linjaus valtion omistajapolitiikkaa koskevaksi valtioneuvoston periaatepäätökseksi 12.5.2016.
- Timonen, Pekka 2003. Esitelmä valtion omistajapolitiikka -seminaarissa 12.3.2003: Valtion omistajaohjauksen muodot.
- Valtion kehitysyritys Vake Oy:n toimiohje 29.12.2016. Valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosasto.
- Valtion omistajaohjaus. Vuosikertomus 2014. Edita Prima Oy, 2015.
- Valtion omistajaohjaus. Vuosikertomus 2015. Helsinki: Lönnberg Print & Promo.
- Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 3.11.2011.



## Vaikuttavuustarkastuksen kompastuskivet

*Tomi Rajala*

***Vaikuttavuustarkastuksessa voidaan varmentaa kansalaisille, että valtiovallan toiminta tuottaa haluttuja vaikutuksia yhteiskunnassa. Vaikuttavuustarkastuksia tehdään kuitenkin sekä Suomessa että kansainvälisesti hyvin vähän verrattuna laillisuus- ja tilintarkastuksiin emmekä juurikaan tiedä, miksi asia on näin. Tässä tutkimuksessa haetaan syitä sille, miksi vaikuttavuustarkastuksia on tehty hyvin vähän Suomessa verrattuna laillisuus- ja tilintarkastuksiin. Syitä etsitään suorittamalla kvalitatiiviseen synteesiin pyrkivä kirjallisuuskatsaus. Tässä tutkimusmenetelmässä temaattisen analyysin avulla syntetisoidaan kansainvälisen tutkimuskirjallisuuden esille nostamia keskeisiä vaikuttavuuden mittaamisen sekä tulkitsemisen haasteita ja tutkitaan näiden haasteiden mahdollista ilmentymistä kotimaisessa kontekstissa suoritetuissa laillisuus- ja tilintarkastuksissa. Analyysin lopputuloksena saadaan kvalitatiivinen synteesi tekijöistä, jotka haittaavat vaikuttavuustarkastuksia enemmän kuin laillisuus- ja tilintarkastuksia Suomessa. Nämä tekijät olivat tarkastuskriteerien muodostaminen, vaikuttavuusmittaamisen tekninen toteuttaminen, vaikuttavuusinformaation tulkinta ja vaikuttavuustarkastuksen aiheuttama epätasa-arvo. Tutkimustulokset avaavat ovia empiirisille ja teoreettisille jatkotutkimuksille sekä vaikuttavuustarkastuksen käytännön kehittämiselle.***

### Johdanto

Valtion perimmäisenä tarkoituksena on tuottaa haluttuja vaikutuksia yhteiskuntaan (Scott 1996, 33). Perinteisesti on pidetty tärkeänä myös sitä, että julkinen sektori toimii läpinäkyvästi eli tuottaa esimerkiksi informaatiota tuoteista vaikutuksista veronmaksajille (ks. esim. Hood 2007). Ajatus siitä, että vaikuttavuusinformaatio on olennainen osa julkisen sektorin toimintaa, on hyvin vanha (ks. Bachman 1912) ja vakiintunut (ks. Van Dooren, Bouckaert & Halligan 2015) sekä laajasti hyväksytty (Smith 1996). Tarkastus kytkeytyy

läheisesti sekä julkisen sektorin vaikuttavuuteen että läpinäkyvyyteen, koska tarkastustoiminta informaation tuottajana ja varmentajana palvelee sekä julkisen sektorin vaikuttavuuden kehittymistä että kansalaisten informaatiotarpeita (VTV 2010a).

Vaikuttavuustarkastuksen tehtävänä on tuottaa ja varmentaa julkisen sektorin vaikuttavuusinformaatiota sekä tukea julkisten palveluiden vaikuttavuuden kehittymistä. Tärkeistä tehtävistä huolimatta vaikuttavuustarkastuksia tehdään kansainvälisesti ja kansallisesti yllättävän vähän verrattuna tilintarkastuksien ja laillisuustarkastuksien määrään (ks. Funnell 1998; Jacobs 1998; Radcliff 1998; Guthrie & Parker 1999; Pollitt 2003; Lonsdale 2008; Skarbak 2009; Grönlund, Svärdesten & Öhman 2011). Vaikuttavuustarkastuksien vähäinen lukumäärä vaikuttaa sekä julkisen sektorin läpinäkyvyyteen että vaikuttavuuden kehittämiskykyyn. Tuloksellisuuskirjallisuuden tunnistama vaikuttavuustarkastuksien vähäisyys ei siis ole mikään vähäpätöinen ongelma.

Nykyinen tuloksellisuustarkastukseen liittyvä tutkimuskirjallisuus ei ole pohtinut kovinkaan systemaattisesti sitä, mistä vaikuttavuustarkastusten alhainen lukumäärä voisi johtua. Yksi merkittävä puute aiemmassa tutkimusperinteessä on se, että tuloksellisuustarkastusta tutkineet tieteenharjoittajat eivät ole järjestelmällisesti tunnistanee niitä haasteita, jotka ilmenevät vaikuttavuustarkastuksissa ja puuttuvat vastaavasti tilintarkastuksista (engl. financial audit) ja laillisuustarkastuksista (engl. compliance audit). Toisaalta nykytutkimus ei kerro meille sitä, mitkä kaikille kolmelle tarkastustyypille yhteiset haasteet ovat sellaisia, jotka aiheuttavat eniten ongelmia juuri vaikuttavuustarkastukselle. Tämä artikkeli pyrkii selvittämään juuri näitä haasteita ja sitä kautta täyttämään tutkimuskentässä olevaa tyhjiötä.

Tutkimuskirjallisuus on pääasiassa analysoinut tuloksellisuustarkastusta kolmesta eri näkökulmasta käsin ja nämä ovat seuraavat (Longsdale, Wilkins & Ling 2011):

1. Fundamentaaliset ideat ja käsitteet, jolloin on tarkasteltu tuloksellisuustarkastuksen roolia ja rationaliteettia sekä siihen liittyviä keskeisiä käsitteitä. Erot tuloksellisuustarkastukseen liittyvissä institutionaalisissa ennakoehdoissa eli lainsäädännössä, informaation saatavuudessa ja niin edelleen.



2. Tuloksellisuustarkastuksen käytännöt, joilla viitataan tarkastusmetodeihin- ja tekniikkoihin, tarkastuskohteisiin- sekä kysymyksiin, tarkastusnormeihin ja tarkastustuloksien käyttämiseen.
3. Tuloksellisuustarkastuksen erilaisia käytäntöjä selittävät kulttuuritekiäjät ja lainsäädäntöön liittyvät muuttajat.

Käsillä oleva tutkimus pyrkii jatkamaan tuloksellisuustarkastuksen erilaisia käytäntöjä selittävää perinnettä. Tutkimuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole löytää eri maiden välisiä kulttuurieroja tai hahmottaa kansallisen lainsäädännön vaikutusta erilaisiin käytäntöihin vaikuttavuustarkastuksessa. Tavoitteena sitä vastoin on löytää tekijöitä, jotka voisivat selittää sitä, miksi vaikuttavuustarkastamista ei ole juurikaan harrastettu Suomessa verrattuna tilintarkastukseen ja laillisuustarkastukseen. Nämä vaikuttavuustarkastamisen puuttumista selittävät tekijät suomalaisessa kontekstissa liittyvät toki tiiviisti niin tuloksellisuustarkastuksen käytäntöjä ohjaaviin rationaliteetteihin kuin vaikuttavuustarkastusten esiintymistiheyteen sekä kansallisesti että mahdollisesti myös kansainvälisestikin. Tutkimuksen rajautumista suomalaiseen tarkastusympäristöön voidaan perustella sillä, että syvällisen analyysin tekeminen vaikuttavuustarkastuksen haasteiden ilmenemisestä kotimaisessa tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa on hyvä tehdä ensin ennen kuin siirrytään kansainvälisiin vertailuihin. Artikkelin pituuden puitteissa ei ole mahdollista toteuttaa sekä kotimaista että kansainvälistä analyysia ja tästä syystä jokin rajausvalinta on tehtävä.

Tutkimuksen tavoitteeseen pyritään pääsemään teemoitellun kirjallisuuskatsauksen avulla. Tutkimus käyttää hyväkseen abduktiivista päättelyä (ks. Peirce 1998), konstruktivistista tutkimusotetta (Guba & Lincoln 1998) ja meta-evaluaatiota (Pawson & Tilley 1997). Haasteiden löytämiseksi käytetään metasynteesiä, joka on yksi meta-evaluaation metodeista (ks. lisää Salminen 2011). Metasynteesin avulla pyritään kuvailemaan ja selittämään etsittyjä haasteita. Kuvailu ja selittäminen tehdään uudelleen tulkitsemalla aiempia tutkimustuloksia. Konstrukttiivinen tutkimusote viittaa siihen, että vaikuttavuustarkastuksen haasteita kuvataan tässä tutkimuksessa aiempien kansainvälisten tutkimusten esittämien argumenttien avulla, jolloin ollaan kiinnostuneita siitä, minkälaista kuvaa vaikuttavuuden mittaamisen ja tulkinnan haasteista

tiede on aikaisemmissa tutkimuksissa rakentanut. Näiden tieteellisten argumenttien avulla pyritään tarkastelemaan kahta asiaa. Ensinnäkin, valitut tieteelliset argumentit kuvaavat vaikuttavuuden mittaamiseen ja tulkintaan liittyviä ongelmia, joiden voidaan ajatella hankaloittavan myös vaikuttavuuden tarkastuskäytäntöjen muodostamista Suomessa. Toiseksi, argumenttien avulla pyritään luomaan vertailuasetelma, jossa verrataan sitä, esiintyykö vaikuttavuustarkastuksen yleisesti tunnetut ongelmakohdat Suomessa tapahtuvassa tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa. Kuva Suomessa tapahtuvasta laillisuus- ja tilintarkastuksesta luodaan käyttämällä hyväksi tutkimuskirjallisuutta, kansallisia lakeja sekä Suomessa käytössä olevia kansainvälisiä standardeja. Näin menettelemällä pyritään löytämään ne tekijät, jotka voivat selittää vaikuttavuustarkastusten vaikean läpiviemisen kotimaisessa tarkastuskentässä. Vaikuttavuustarkastusta vaivaavien uniikkien haasteiden löytäminen ja ymmärtäminen voi auttaa hahmottamaan sitä, miksi vaikuttavuustarkastuksia on tehty Suomessa niinkin vähän kuin niitä on tehty.

Tutkimuksen keskeisimpänä tuloksena nousi esille neljä isompaa kokonaisuutta, jotka vaikeuttavat vaikuttavuustarkastamista. Nämä kokonaisuudet ovat tarkastuskriteerien muodostaminen, vaikuttavuusmittaamisen tekninen toteuttaminen, vaikuttavuusinformaation tulkinta ja vaikuttavuustarkastuksen aiheuttama epätasa-arvo ja ne muodostuvat joukosta pienempiä haasteita. Vaikuttavuustarkastusta vaivaavien ongelmien systemaattinen tunnistaminen auttaa sekä käytännötoimijoita että tutkijoita vaikuttavuustarkastuksen kehittämiseen tähtäävässä toiminnassa, koska ongelmien muodostaman kokonaisuuden tunnistaminen on ensimmäinen askel kohti näiden ongelmien tutkimista ja ratkaisemista.

Artikkelin teksti tästä eteenpäin jakautuu kuuteen osaan. Näistä ensimmäisessä osassa määritellään tilintarkastus, laillisuustarkastus ja vaikuttavuustarkastus käsitteinä. Toisessa osassa voidaan tarkastuskriteerien muodostamista tilintarkastuksessa, laillisuustarkastuksessa ja vaikuttavuustarkastuksessa. Niin sanottu kolmas osio on omistettu mittausmenetelmien tarkasteluun näissä kolmessa edellä mainitussa tarkastustyyppissä. Neljäs osa tarkastelee tulkintojen tekemistä eri tarkastustyypeissä. Viidennessä osiossa pohditaan tilivelvollisten eriarvoista asemaa, joka saattaa helpommin syntyä

vaikuttavuustarkastamisen kuin tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen sivutuotteena. Viimeinen eli kuudes osa vetää yhteen artikkelin keskeisimmät havainnot ja pohtii relevantteja tutkimuskysymyksiä

## Mitä tilintarkastus, laillisuustarkastus ja vaikuttavuustarkastus oikein tarkastavat?

Nykyisen kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 1 §:n mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen, tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman, varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman (jos kirjanpito-velvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö) sekä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteinä olevat tiedot. Tilintarkastus keskittyy tarkastamaan sitä, onko entiteetin tilinpäätös laadittu lakien sekä asetusten mukaisesti, ja sisältääkö tilinpäätöksessä oleva talousinformaatio olennaisia virheitä, jotka ovat aiheutuneet joko petoksesta tai inhimillisen virheen johdosta (ISSAI 100, kohdat 22 ja 30). Käytännössä tilintarkastus toteutetaan niin, että tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksessä esitetyistä tiedoista ja niiden esittämistavasta, tilikaudella tapahtuneista liiketapahtumista ja muista tapahtumista sekä tilinpäätöksen tilien saldoista voidakseen todeta tilinpäätöksen oikeellisuuden (Tomperi 2009, 85–86).

Laillisuustarkastuksessa on pyrkimyksenä keskittyä siihen, onko tarkastettava toiminta standardien, lakien ja asetusten, normien, budjettipäätösten, toimintapoliitikoiden, vakiintuneiden käyttäytymiskoodistojen mukaista ja vastaako toiminta yleisiä hyvän hallinnon periaatteita ja hyviä virkamieskäytäntöjä (ISSAI 100, kohta 22). Laillisuustarkastuksen aiheita Valtiontalouden tarkastusvirastossa ovat talousarviotulot- ja menöt, tase, vastuut, hallinnointiprosessit sekä muut asiat ja keskeisimpiä aihealueita ovat valtionavut, hankinnat ja tulot (VTV 2015). Kunnissa laillisuustarkastuksen yhteydessä tarkastetaan seuraavia asioita (L 365/1995, 73 §; L 410/2015, 123 §):

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;
4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen suhteesta Kosonen (2005) toteaa, että tilintarkastus on perimmäiseltä luonteeltaan laillisuustarkastusta. Tilintarkastuksessa tarkastetaan siis myös esimerkiksi lain noudattamista, talousarviotuloja- ja menoja, kunnan hallintoa, sisäistä valvontaa ja niin edelleen.

Huomionarvoista näyttäisi olevan se, että tilintarkastus ja laillisuustarkastus tarkastavat siis tilikaudella tapahtunutta toimintaa, kuten panoskäyttöä (toimintamenoja, investointeja tai omaisuuden käyttöä yms.), tuotoksien tekemistä (esim. liikeloudelliset suoritteet), ja toimintaprosesseja (sisäistä valvontaa jne.). Vaikuttavuustarkastuksessa sen sijaan tulisi ensisijaisesti tarkastaa loppusuoritteista syntyneitä vaikutuksia eikä pelkästään, jos ollenkaan, loppusuoritteiden määrää (vrt. Smith 1996; Hatry 2006). Vaikuttavuustarkastuksessa voidaan käytännössä tarkastaa joko loppusuoritteita (toimintaa) ja niiden vaikutuksia tai pelkkiä saavutettuja vaikutuksia, jolloin loppusuoritteita ei vaikuttavuustarkastuksessa tarkasteltaisi ollenkaan. Tämä on selkeä paradigman muutos verrattuna tilintarkastukseen ja laillisuustarkastukseen, joissa on selkeästi fokus toiminnantarkastamisessa ja toiminta itsessään on joko sanktioitavaa, palkittavaa tai neutraalia. Toki tilintarkastukseen ja laillisuustarkastukseen liittyy seurauksien pohtiminen esimerkiksi vastuuvapauden epäämisen kontekstissa, mutta tilintarkastuksessa lähtökohta on se, että tarkastus kohdistetaan nimenomaan tilikaudella tapahtuneeseen toimintaan ja seurauksia pohditaan vasta siinä vaiheessa, jos toiminta ei vastaa oletettua.

Jotta vaikutuksia voitaisiin tarkastaa, pitäisi pystyä määrittelemään se, minkälaisista vaikutuksista olemme kiinnostuneita. Vaikutuksien tarkastamisessa voidaan tarkastaa hyvin monen tyyppisiä vaikutuksia riippuen siitä, miten vaikutus halutaan määritellä. Erilaisia tapoja luokitella vaikutuksia on tunnistettu lukuisia. Virtanen ja Vakkuri (2016) puhuvat käyttäytymisvaiku-

tuksista. Käyttäytymisvaikutusten vastinparina voidaan nähdä ihmisen toimintaympäristöön kohdistuvat vaikutukset (McClure 1982). Vedung (1997) on tunnistanut lukuisia erilaisia vaikutuksia, jotka eroavat jossain määrin jo edellä mainituista. Nämä vaikutukset ovat seuraavan tyyppisiä (Vedung 1997):

1. asiakas- ja yhteiskuntavaikutukset
2. pitkän-, keskipitkän-, ja lyhyenaikavälin vaikutukset
3. organisaation ulkoiset ja sisäiset vaikutukset
4. positiiviset ja negatiiviset vaikutukset
5. odotetut ja odottamattomat vaikutukset
6. tahalliset ja tahattomat vaikutukset
7. subjektiiviset ja objektiiviset vaikutukset
8. kvalitatiiviset ja kvantitatiiviset vaikutukset.

Yeung ja Matheison (1998) toteavat, että vaikutuksia voi syntyä eri yhteiskuntasektoreilla (esim. koulutussektori, ympäristösektori, talouselämä jne.). Martin (1997) kirjoittaa, että vaikutuksia voi ilmetä palvelu- ja ohjelmasolla, organisaatio- ja virastotasolla sekä yhteisö- ja valtiotasolla. Jokainen toiminto, jota tilintarkastus ja laillisuustarkastus tarkastavat, voi teoriassa synnyttää kaiken tyyllisiä yllä eriteltyjä vaikutuksia, jotka voivat syntyä eri sektoreilla ja organisaatiotasolla yhtäaikaaisesti tai viiveellä. Vaikuttavuustarkastus onkin luonteeltaan kompleksisempaa kuin tilintarkastus tai laillisuustarkastus.

## Tarkastuskriteerien muodostaminen

Tilintarkastuksessa tarkastuskriteerit tulevat standardeista ja muista normatiivisista dokumenteista (ks. Lindeberg 2007). Lisäksi tilintarkastus voi saada lisätarkastuskriteerejä talousarvioista, strategisista suunnitelmista ja niin edelleen (esim. L 365/1995; L 410/2015). Laillisuustarkastuksessa tarkastaja saa tarkastuskriteerinsä sellaisilta auktoriteeteiltä, kuten esimerkiksi lainsäädäntö sekä johtosääntö, ja vertaa näitä kriteereitä sitten itse toimintaa (ISSAI 100). Vaikuttavuustarkastuksen kriteerit voivat tulla normatiivisista dokumenteista kuten esimerkiksi strategisesta suunnitelmasta tai talousarvioista (VTV 2010b). Merkittävänä painopiste-erona tilintarkastukseen ja laillisuustarkastukseen on kuitenkin se, että standardeissa ja lainsäädännössä harvemmin

määritellään eksakteja vaikuttavuustavoitteita- tai mittareita (ks. Lindeberg 2007), koska niiden tarkka määrittäminen vaatisi samanlaista konsensusta tarkastuskohteista ilmiönä kuin tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa on. Lisäksi vaikuttavuustarkastuskohteiden tarkka määrittäminen laissa vähentäisi normien joustavuutta. Poliittista vallan vaihtelua mukaileva sykli eli esimerkiksi talousarviosykli vaikuttaisikin olevan lähtökohtaisesti vaikuttavuustavoitteiden- ja mittarien tarkalle määrittämiselle joustavampi vaihtoehto kuin lainsäädäntöön ja standardien luomiseen kytkeytyvä sykli.

Arens, Elder ja Beasley (2005) toteavat, että vaikuttavuustarkastuksessa käytetyt tarkastuskriteerit voidaan praktiikassa muodostaa neljällä tapaa: historiallisen suorituskyvyn, verokkir ryhmän suorituskyvyn, suoritusastandardien tai tarkastajan ja entiteetin johdon välisen sopimuksen perusteella. Näissä jokaisessa tavassa näyttäisi olevan sisäänkirjoitettuna oletuksena se, että vaikuttavuus ilmiönä ja vaikuttavuusmittari pystytään määrittämään, koska vaikuttavuusilmiön kehitystä ei voi esimerkiksi verrata aikapisteessä  $t_2$  aikapisteeseen  $t_1$ , jos tarkasteltavaa ilmiötä ei ole määritetty. Demokraattisesti toimivassa valtiossa perusteltua olisi, että kansalaiset tai heidän edustajansa määrittäisivät viime kädessä nämä vaikutukset sekä oikeat mittarit, jos mittarien määrittäminen korostaa tai rajaa pois tarkasteltavia vaikutuksia. Ei nimittäin vaikuta tarkoituksenmukaiselta, että esimerkiksi ei-demokraattisesti valitut Valtiontalouden tarkastusviraston vaikuttavuustarkastajat itse määrittäisivät sen, mitä vaikutuksia julkisen sektorin pitäisi yhteiskunnalle tuottaa. Asianmukaista ei liene sekään, että vaikuttavuustarkastaja ottaisi kantaa siihen, millä mittarilla kyseessä olevia vaikutuksia tulisi kuvata niissä tilanteissa, joissa mittareiden valinta edellyttää selkeästi poliittiseksi tulkittavia arvovalintoja. Nykyisen kuntalain hengen vastaista tuntuisi olevan myös esimerkiksi se, että tarkastuslautakunta alkaisi määritellä valtuustoa ja kunnanhallitusta ohjaavia vaikuttavuustavoitteita- ja mittareita (ks. L 365/1995; L 410/2015)

On turvallista väittää, että tarkastuskriteerien muodostaminen epäonnistuu, jos vaikutusten ja vaikuttavuusmittarien määrittäminen muodostuu ylipääsemättömäksi poliittiseksi ja/tai ammatilliseksi ongelmaksi. Poliittisten ja ammatillisten ongelmien takia vaikuttavuuden tarkastajat eivät yksinkertaisesti pysty johtamaan tarkastuksessa käytettyjä kriteereitä mistään ja praktiik-

kassa vaikutuksien tarkastaminen muodostuu mahdottomaksi. Tämän tyyppinen ongelma syntyy aina, kun julkinen sektori ei pysty määrittelemään niitä vaikutuksia, joita se haluaa kansalaisilleen tuottaa, eikä niitä vaikuttavuusmitareita, joiden avulla vaikuttavuutta tulisi seurata.

Julkisen sektorin vaikuttavuuteen liittyy paljon subjektiivisuutta ja vaikuttavuusilmiön käsitteellisessä määrittelemisessä ei aina löydetä konsensusta (ks. Kurunmäki & Miller 2011) muun muassa siksi, että vaikutukset ovat moniulotteisia, usein kvalitatiivisia luonteeltaan ja niitä on vaikeata kuvata yksittäisen kvantitatiivisen mittarin avulla (Carlin & Guthrie 2003). Vaikeudet vaikuttavuusilmiön käsitteellisessä määrittelemisessä ovat hyvin tiedossa monissa valtioissa (ks. Carlin & Guthrie 2003). Esimerkiksi Heinrich (2002) havaitsi, että yksi vaikeimmista tehtävistä on vaikuttavuusmittaussysteemin käsitteellinen määrittely Yhdysvaltojen liittovaltion julkisjohtajien mukaan.

Julkisella sektorilla on harvoin laajaa konsensusta siitä, mikä on toiminnan haluttu vaikutus, koska erilaiset sidosryhmät asettavat erityyppisiä odotuksia hyvinvointipalveluille (Smith 1996). On verrattain yleistä, että poliittiset puolueet kilpailevat keskenään erilaisten toimintapolitiikkaehdotusten ja poliittisten ongelmien avulla (vars. Spoon & Kluver 2014). Eriävät toimintapolitiikat ja poliittiset ongelmat näyttäisivät kytkeytyvät erilaisiin yhteiskunnallisiin vaikutuksiin, jolloin puolueilla voi olla hankaluuksia löytää yhteisesti tärkeitä vaikutuksia. Joskus poliittiset tavoitteet, kuten työttömyyden vähentäminen, kuulostavat saman vaikutuksen tavoittelulta, mutta tarkoittavat eri asiaa eri puolueille (Lindblom 1959). Tässä kappaleessa esitetyistä tieteellisistä argumenteista voimmekin päätellä sen, että erilaiset poliittiset tavoitteet vaikeuttavat yhteisten vaikuttavuustavoitteiden nimeämistä ja sitä kautta ilmiön käsitteellistämistä ja mittaamista.

Yhteisien vaikuttavuustavoitteiden nimeäminen ei ole vain poliittinen ongelma, sillä poliitikoilla ja virkamiehellä on usein myös eri näkemys toiminnan halutuista vaikutuksista (esim. Smith 1995; Agranoff & McGuire 2001). Se, mikä on manageriaalisesta näkökulmasta järkevä vaikuttavuustavoite, ei välttämättä ole sitä poliittisesti (ks. Ter Bogt 2004). Vaikuttavuustavoitteiden nimeämistä ja käsitteellistämistä hankaloittavat myös toimintaympäristössä

tapahtuvat muutokset ja tätä aspektia on varsin vähän, jos ollenkaan, problematisoitu systemaattisesti aiemmassa kirjallisuudessa. Ajankohdassa t<sub>1</sub> asetettu tavoitetaso voi tuntua hetkessä t<sub>2</sub> kohtuuttomalta, jos julkisen sektorin oman toiminnan merkitys vaikutukseen on tunnettujen tai tuntemattomien ulkoisten tekijöiden takia muuttunut olemattomaksi. Kaiken kaikkiaan edellä mainituista käsitteellistämisen ongelmista voidaan johtaa seuraavan tyyppinen johtopäätös: mittaaminen tai ylipäätään vaikuttavuusmittareiden kehittäminen muodostuu mahdottomaksi tehtäväksi jo lähtökohtaisesti, jos julkisella sektorilla ei ole yhteistä näkemystä siitä, mitä vaikutuksia tulisi seurata ja mitkä ovat tavoitteet vaikutusten osalta.

Myös vaikuttavuusmittarien valinta on arvolatautunutta toimintaa, jossa vaikuttavuusmittarit saattavat palvella yhtä intressiryhmää enemmän kuin jotain toista intressiryhmää (Smith 1996). Todellisuutta onkin se, että oikeista vaikuttavuusmittareista ei useinkaan löydetä konsensusta eri intressiryhmien välillä (Newcomer 2015). Jos konsensuksen puute aiheuttaa esteen vaikuttavuusmittarin luomiselle, on suhteellisen helppoa päätellä, että vaikuttavuusinformaatiota ei synny, jos mikään mittari ei kyseistä informaatiota tuota. Lisäksi tarkastuskriteerien tutkiminen sekä tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen toteaminen ei ole mahdollista vaikuttavuustarkastuksessa ilman vaikuttavuusinformaatiota. On lisäksi hyvä tiedostaa, että vaikuttavuustavoitteiden suurpiirteinen ja epätarkka määrittäminen (vrt. esim. työttömyyden vähentäminen) jättää mittarien valintaan paljon poliittista latausta.

Erilaisten syytöksienvälttelystrategioiden (engl. blame avoidance strategies) käyttö poliittishallinnollisessa toimintaympäristössä ei yhtään helpota vaikuttavuustavoitteiden ja vaikuttavuusmittareiden määrittämistä (vrt. Hood 2007). Syytöksienvälttelystrategioiden käyttämisen perimmäinen motiivi on syytöksiä välttäminen ja näiden strategioiden käyttäminen on verrattain yleistä julkisella sektorilla (Hood 2010; Weaver 1986). Syytöksienvälttelystrategioiden käyttö on suosittua (Hood 2010), koska esimerkiksi poliitikot voivat kokea suuria imagotappiota ja sitä kautta vaalihäviöitä, jos he joutuvat syntipukiksi huonoista tuloksista (Jones & McDermott 2004). Huonot tulokset voivat myös vähentää viraston saamaa rahoitusta ja sitä kautta palveluksessa olevaa henkilöstöä (Van de Walle & Van Dooren 2010). Julkisohtajien huole-



na on se, että poliitikot, intressiryhmät sekä media käyttävät vaikuttavuusinformaatiota hyökätäkseen julkisjohtajia vastaan (Wholey & Hatry 1992). Sekä julkisjohtajien että poliitikkojen kokema huoli on perusteltua (Hood 2007), sillä politiikassa on hyvin yleistä, että negatiivinen informaatio synnyttää enemmän toimintaa ja vaikutuksia kuin positiivinen informaatio (mm. Rozin & Royzman 2001). Myös media saattaa kärsiä negatiivisuusharhasta, jolloin helpommin raportoidaan huonoista tuloksista kuin hyvistä (Virtanen & Vakuri 2016).

### Mittausmenetelmien vakiintuneisuus

Toiminnan vaikutusten syntyminen tai syntymättä jääminen on usein hankalampi todentaa ja mitata kuin toiminnan tapahtuminen tai tapahtumatta jääminen. Toiminta on joko tapahtunut tai jäänyt tapahtumatta. Tällöin tarkastus toteaa toiminnan tai toiminnan puutteen olevan joko asianmukaista tai asiatonta vertaamalla toimintaa ja toiminnan puutetta tarkastuskriteerien edellyttämään toimintaan. Toki toiminnan asianmukaisuuden tarkastamista saattaa haitata se, että toimintaa ei ole dokumentoitu mitenkään, mutta tässäkin tapauksessa tarkastaja voi huomauttaa tilivelvollista siitä, että dokumentointitoimintaa ei ole suoritettu. Tällöin toiminnan dokumentointi pitäisi tulla kuntoon sillä, että tarkastaja ohjeistaa tilivelvollista mittaamaan ja dokumentoimaan toimintansa hyväksi havaituilla metodeilla.

Toiminnassa havaituille puutteille, kuten esimerkiksi dokumentaation puuttumiselle, löytyy aina vastuuhenkilö, koska tilintarkastus ja laillisuustarkastus tarkastavat lähtökohtaisesti toimintaa, joka on jonkin toimijan vastuulla (esim. VTV 2010a; L 365/1995, 73 §; L 410/2015, 123 §). Tilintarkastus ja laillisuustarkastus eivät voi siis kohdistua ilmiöön, johon ei liity jonkun toimijan konkreettista vastuuta jostakin toiminta-alueesta tai vastuuta tehdä jotakin. Toiminnasta vastuussa oleva voi olla kollektiivi tai yksilö ja tätä vastuutahoa nimitetään yleisesti tilivelvolliseksi (ks. Mulgan 2003). Tässä tutkimuksessa tilivelvollisuuden käsite määrittyy kolmen ominaisuuden kautta (ks. Schedler 1999). Ensinnäkin, A on tilivelvollinen B:lle silloin, kun A on velvoitettu informoimaan B:tä omista menneistä ja tulevista päätöksistään ja

toimistaan. Toiseksi, tilivelvollisuuteen kuuluu myös se, että A:n tulee kyetä perustelevaan oikeutuksensa tehdä kyseiset päätökset ja toimet. Kolmanneksi, A:ta voidaan joko palkita tai rangaista riippuen siitä, onko hän toiminut oikeutetusti tai epäoikeutetusti. (Schedler 1999.) Tilintarkastus ja laillisuustarkastus pyrkivät siis kaikki varmentamaan sekä tilivelvollisen tuottamaa informaatiota että tilivelvollisen toimintaa ja sen oikeutusta. Vaikuttavuustarkastuksessa tarkastetaan tilivelvollisen tuottamaa vaikuttavuusinformaatiota, hänen toimintansa vaikutuksia ja mahdollisesti myös vaikutuksia aiheuttaneen toiminnan oikeutusta. Kaikissa näissä kolmessa tarkastusmuodossa voi kuitenkin toisinaan olla vaikeata hahmottaa sitä, kuka tai ketkä ovat tilivelvollisia (tästä ongelmasta jatketaan myöhemmin lisää).

Tilintarkastus- ja laillisuustarkastusevidenssiä voi hankkia seitsemällä erilaisella hyvin vakiintuneella tavalla: yksityiskohtaisilla tarkastuksilla, havainnoilla, ulkopuolisilla vahvistuksilla, uudelleen laskennalla, uudelleen suorittamisella, analyttisillä toimenpiteillä ja tiedusteluilla (Halonen & Steiner 2009; Ricchiute 2005, 206–207). Dataa voidaan kerätä muun muassa tilastotieteellisen otannan avulla tai ei-tilastotieteellisellä otannalla ja nämä molemmat menetelmät ovat yhtä hyväksyttäviä (Arens ym. 2005, 439). Tilintarkastusevidenssiä hankitaan tarkastuskohteen tilinpäätöksessä esitetyistä tiedoista ja niiden esittämistavasta, tilikaudella tapahtuneista liiketapahtumista ja muista tapahtumista sekä tilinpäätöksen tilien saldoista, jotta voidaan todeta tilinpäätöksen oikeellisuus (Tomperi 2009, 85–86). Tilintarkastuksessa käytetyt tiedonkeruumenetelmät nojaavat hyvin säänneltyihin tapoihin kerätä tietoja (Lindeberg 2007, 342). Laillisuustarkastuksessa on tilintarkastuksen menetelmät käytössä. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa siis käytetään laajaa hyväksyntää nauttivia mittausmenetelmiä, joiden avulla pystytään suhteellisen hyvin varmistamaan tilivelvollisen toiminta ja sen oikeutus verrattuna vaikuttavuustarkastukseen.

Tarkastusevidenssin hankkiminen vaikutuksista on usein hankalampaan kuin tilintarkastuksen kohteena olevien toimintojen tarkastaminen johtuen mittausteknisistä haasteista. Mittaustekniset haasteet viittaavat tässä kontekstissa yhtäältä mittausteknologioiden sekä nykyisen mittausosaamisen puutteisiin ja toisaalta vaikuttavuusmittaamisen korkeisiin kustannuksiin.

Mittaushaasteita esiintyy siitakin huolimatta, että toiminnan vaikutuksien tarkastamisessa alkuasetelma näyttää hyvin samanlaiselta kuin toiminnan tarkastamisessa: vaikutuksia on joko syntynyt tai jäänyt syntymättä ja ne ovat joko asianmukaisia tai asiattomia tarkastuskriteerien mukaan. Vaikutuksien mittaamisen haasteet voivat kuitenkin aiheuttaa sen, että tarkastaja ei pysty toteamaan syntyneitä ja syntymättä jääneitä vaikutuksia kohtuullisella tai edes riittävällä (kohtalaisella) varmuudella. Vakavat vaikuttavuusmittaamisen ongelmat kykenevät myös aiheuttamaan sen, että tarkastaja ei pysty ohjeistamaan tilivelvollista mittaamisessa siinä määrin, että julkinen sektori pystyisi tuottamaan ja dokumentoimaan mittaustuloksia.

Yleiset mittaamisteoreettiset haasteet vaikeuttavat toiminnan vaikutuksien mittaamista, mikä väistämättä heijastuu myös tilivelvollisen aikaansaamien vaikutuksien tarkastamiseen. Aiempi kirjallisuus on tunnistanut mittausteoreettisiksi haasteiksi validiteetin- ja reliabiliteetin (Hand 2004), kompleksisuuden (Humphreys 2014; Smith 1995), vertailtavuuden (Andrew & Hildebrand 1976; Harris 1995; Cardy & Leonard 2011), vastauskadon (Miller & Smith 1983), vinoutuneen otoksen (Lee 2005) ja rajoitetun rationaalisuuden (ks. Meklin & Vakkuri 2006). Rajoitettu rationaalisuus tässä artikkelissa on ymmärretty niin, että ihminen ei ole kaikkietävä ja näin ollen hän ei aina kykene ratkaisemaan muita edellä mainittuja mittausteoreettisia haasteita, jotka voivat vaikeuttaa tuntuvasti tilivelvollisen toiminnan vaikutusten todentamista.

Yleisellä tasolla validiteetti ja reliabiliteettiongelmaa voidaan lähestyä kahdesta tulokulmasta (ks. Hand 2004, 129). Ensinnäkin voimme tarkastella sitä, onko mittausmenetelmä validi (eli pätevä) ja reliaabeli (eli luotettava). Vaikuttavuusmittaamisen vaikeutta pohtiva artikkelin osio pohtii juuri tätä. Toiseksi, voimme miettiä sitä, ovatko tuloksista johdetut päätelmät valideja ja reliaabeleja. Tällöin mietimme tulkinnan oikeellisuutta, jota pohdimme lisää myöhemmin tämän artikkelin siinä osiossa, joka pohtii vaikuttavuusinformaation tulkintaan liittyviä ongelmia.

## Kompleksisuus ja kausaliteetit

Tilivelvollisuus vaikuttavuudesta voi kaatua vaikutuksien mittaamisen mahdolluuteen. Toiminnan vaikutukset voivat olla ilmiönä hyvin monitahoisia, jolloin monimutkaisuus voi yksinkertaisesti estää niiden validin ja reliaabelin mittaamisen (Smith 1996). Aiempi tutkimuskirjallisuus tuntee tapauksia, joissa sekä julkisen että yksityisen sektorin toiminnassa ei ole pystytty monimutkaisia vaikutuksia mittaamaan (Van der Valk & Iwaarden 2011; Newcomer 2015). Esimerkiksi ihmisten hyvinvointia on hyvin vaikea mitata kokonaisvaltaisesti (Conceição & Bandura 2008), sillä se pitää sisällään kaikki ihmiselämään liittyvät aspektit (McGillivray 2007). Ihmiselämään liittyviä laajoja kokonaisuuksia kuten ihmisoikeudet sekä ympäristötekijät (ks. esim. Summer 2006) ja näiden reliaabeli sekä validi mittaaminen on haastavaa. Kyvyttömyys mitata vaikutuksia estää sekä tilivelvollisen raportoinnin että vaikuttavuustarkastuksen toteuttamisen. Tällöin vaikuttavuustarkastuksessa voitaisiin ainoastaan todeta, että toiminnan vaikutuksia ei pystytty todentamaan eikä näin ollen tarkastamaan.

Vaikka vaikutukset saataisiinkin eksaktisti mitattua, voi tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen todentaminen kaatua kausaliteettien reliaabeliin ja validiin tunnistamiseen sekä mittaamiseen. Kausaaliyhteyksien todentaminen julkisen sektorin toiminnan ja syntyneiden vaikutuksien välillä on usein problemaattista (Midwinter 2009; Hatry 2002). Problemaattisuus johtuu siitä, että vaikutuksia selittävästä julkisen sektorin ulkopuolisista tekijöistä on usein hankala saada informaatiota (Miller & Fox 2007) ja nämä tekijät voivat selittää syntyneitä vaikutuksia paljon paremmin kuin mikään mitattu julkisen sektorin toiminta (Anthony & Young 1988). Lisävaikeutta kausaliteettien mittaamiseen tuo myös se, että useat julkisen sektorin toimintaohjelmat linkittyvät toisiin toimintaohjelmiin ja lukuisiin toimintaohjelmien alaisiin alaohjelmiin (Diamond 2005) sekä erilaisiin toimintapolitiikoihin ja virastoihin (Newcomer 2015). Usein myös julkisen sektorin tuottamien palveluiden vaikutukset myös syntyvät yhteistyössä asiakkaiden kanssa (Talbot 2010) ja asiakkaiden toimintaa on huomattavasti hankalampi mitata kuin julkisen sektorin omaa toimintaa.

Vaikuttavuusmittaussysteemin pitäisi pystyä todellisuudessa erottelmaan validisti ja reliaabelisti eri toimintaohjelmien, toimijoiden ja julkisen sektorin ulkopuolisten tekijöiden kontribuutioarvo mitatuille vaikutuksille. Jos vaikuttavuusmittaristo ei pysty tätä erottelua tekemään, on tilivelvollisuuden todentajilla käsissään niin sanottu attribuutio-ongelma (Bovaird 2014). Attribuutio-ongelmassa on kyse siitä, että tarkastaja ei kykene arvioimaan tilivelvollisen toiminnan merkitystä vaikutuksille (ks. Mayne 2007). Attribuutio-ongelman ytimessä on tietämättömyys siitä, kenen tai keiden toimijoiden toiminta on saanut aikaan havaitun vaikutuksen (Talbot 2010, 48). Täsmällisten kausa-liteettisuhteiden tunnistamattomuus johtaa reaali maailmassa aina jonkinasteiseen attribuutio-ongelmaan (Bovaird 2014). Vaikuttavuustarkastuksessa tehdyt johtopäätökset ja niiden oikeudenmukaisuus ovat kyseenalaisia silloin, kun attribuutio-ongelma on läsnä tilivelvollisen toiminnan vaikutusten todentamisessa. Sekä laillisuustarkastuksessa että tilintarkastuksessa attribuutio-ongelma kytkeytyy lähinnä valvontavastuun asianmukaisen suorittamisen todentamiseen, jolloin pohditaan sitä, mikä vastuu valvontavastuussa oleval-la taholla on inhimillisen virheen, laiminlyönnin tai petoksen syntymiseen. Muuten kausaaliyhteyksien todentaminen toiminnan ja siitä vastuussa olevan tilivelvollisen välillä on suhteellisen ongelmatonta näissä tarkastusmuodoissa.

Ongelmat kausaaliyhteyksien tunnistamisessa heijastuvat myös vertailtavuuteen ja sitä kautta toiminnan vaikuttavuuden reliaabeliin ja validiin arvioimiseen. Yleisesti ottaen vaikuttavuustuloksia voi vertailla julkisen organisaation omaan historiaan, asetettuun tavoitetasoon, tai verrokkiryhmän kehitykseen nähden (Kates, Marconi & Mannle 2001). Mittaamatta jääneet julkisen sektorin ulkopuoliset muuttujat voivat kuitenkin rapauttaa vertailun, jos kyseisten muuttujien kontribuutioarvo havainnoituihin vaikutuksiin vaihtelee merkittävästi ajassa tai vertailtavien yksikköjen välillä (ks. Scutchfield & Keck 2003, 209). Vertailuasetelman perusteella annetut sanktiot tai palkkiot voivat olla epäoikeudenmukaisia silloin, kun vertailuasetelma on pahasti vääristynyt ulkoisten muuttujien takia. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa toimintaympäristön muutokset harvoin estävät tilivelvollista toimimasta lakien ja säädösten mukaisesti, joten toiminnan vertailtavuus tarkastuskriteereihin on hyvin varmistettu.

Vaikuttavuusilmiön emergentti perusluonne (Funnell & Rodgers 2011) asettaa omat haasteensa tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen todentamiselle. Vaikutuksien kompleksinen ja emergentti luonne aiheuttaa usein sen, että vaikutuksien syntymekanismia ei tarkalleen ottaen tunneta ja osata ennustaa. Verrattaessa esimerkiksi tilintarkastukseen, jonka tärkeimpiä tehtäviä oli petosten tai inhimillisten virheiden aiheuttamien merkittävien virheiden havaitseminen (Issai 200), on vaikutusten mittaaminen huomattavasti vaikeampaa. Tämä johtuu siitä, että staattisimpina ilmiönä sekä petos että inhimillinen virhe ovat paremmin tunnettuja ja ymmärrettyjä kuin vaikuttavuus. Summaten voisi todeta, että meillä on olemassa vakiintunut määritelmä sille, mitä petos, inhimillinen virhe ja lain rikkominen ovat ja tiedämme myös miten ne syntyvät, mutta emme valitettavan usein tiedä sitä, miten vaikutus pitäisi määritellä, ja kuinka vaikutukset oikein lopulta syntyvät.

### Vastauskato ja otosvinoumat

Vaikutukset voivat olla perusluonteeltaan kvalitatiivisia (Carlin & Guthrie 2003) ja kvalitatiivista dataa usein kerätään kyselytutkimusten avulla. Vastauskato on yksi tyypillisimmistä ongelmista, joka vaarantaa kyselytutkimusten validiteetin ja reliabiliteetin (Bethlehem, Cobben & Schouten 2011). Bethlehem ym. (2011) mukaan on olemassa kahden tyyppistä vastauskatoa:

1. vastaajakato on kyseessä silloin, kun kyselytutkimukseen valittu henkilö ei vastaa ollenkaan kyselyyn ja
2. asiakohtainen kato kuvaa sellaista tilannetta, jossa vastaaja on joihinkin kysymyksiin vastannut ja joihinkin jättänyt vastaamatta.

Tilivelvollisen toiminnan vaikutusten todentaminen saattaa olla hyvin hankalaa, jos vastauskato heikentää mittaustuloksen validiteettia ja reliabiliteettia. Vastauskadon ollessa tarpeeksi suuri, voivat saadut kyselytulokset olla täysin sattumaa. Tässä tapauksessa tilivelvollisen toiminnan vaikutuksista ei voida sanoa oikeastaan mitään, koska reliaabeli ja validi todistusaineisto kannanotolle puuttuu. Vastauskadon ongelma on todellinen, kun vaikuttavuusinformaation onnistunut kerääminen riippuu julkisen sektorin ulkopuolisten sidosryhmien vastausinnokkuudesta. Kyselytutkimusten otoksen edus-

tavuuden vaarantaa myös se, että julkinen sektori tai vaikuttavuustarkastaja ei osaa identifioida oikeita ihmisiä, joilta palvelujen vaikutuksia pitäisi pystyä tiedustelemaan. Tällöin esimerkiksi kyselytutkimuksen otos on vinoutunut niin pahasti, että kyselyn tulokset eivät heijastele validisti ja reliaabelisti relevantin kohdepopulaation näkemyksiä palvelujen vaikutuksista (ks. Lee 2001). Tähän niin sanottuun identifikaatio-ongelmaa törmätään usein julkisen sektorin vaikuttavuusmittaamisessa (Smith 1996) ja sen aiheuttamat epäluotettavat tulokset vaarantavat tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen todentamisen vaikuttavuustarkastamisessa.

Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa ei käytetä laajoja kyselytutkimuksia. Kun tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa käytetään otantaa, tarkastellaan aina fyysisiä asioita kuten pankkitilille panoja, myyntilaskuja, velkojen balansseja tai rahayksiköitä (ISA 530). Fyysisiä yksiköitä tarkasteltaessa identifikaatio-ongelmaa ei esiinny, sillä tarkastettava populaatio on hyvin tarkastajan tiedossa. Myös erilaiset otosvinoumat on helpompi arvioida, kun identifikaatio-ongelma ei aiheuta päänvaivaa.

### Mittaamisen kustannukset ja nykyiset informaatiojärjestelmät

Tilivelvollisuuden reliabeli ja validi todentaminen aikaansaatuisten vaikutuksien osalta voi kaatua mitaamisen aiheuttamiin kustannuksiin. Vaikutuksien mitaamisen sekä arvioinnin kustannukset voivat olla hyvin korkeat (Kristensen ym. 2002; Lowe 2013). Kaikkien relevanttien muuttujien mitaaminen pitkällä aikavälillä vaatii useasti täsmällisiä kvalitatiivisia sekä kvantitatiivisia mitausmenetelmiä (Schalock 2001), jolloin kustannukset yleensä nousevat tuntuvasti (Lowe 2013). Korkeat kustannukset vaikuttavuustarkastuksessa voivat tarkoittaa sitä, että tarkastus tuottaa enemmän kustannuksia kuin hyötyjä yhteiskunnalle, jolloin koko toiminnan suorittamisen mielekkyys voidaan asettaa kyseenalaiseksi (ks. Needles & Powers 2007). Kokonaisvaltaisessa tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa voidaan olettaa olevan alhaisemmat kustannukset jo lähtökohtaisesti kuin kokonaisvaltaisessa vaikuttavuustarkastuksessa, koska mitattavia muuttujia on paljon vähemmän. Toiminnan

yksikertaisuus verrattuna vaikutuksien monimutkaisuuteen on kustannuksia keventävä tekijä tässä ajattelussa.

Jos laajamittaiset menetelmät vaikutuksien seuraamiseksi valitaan, voivat julkisen sektorin työntekijät joutua omistamaan enemmän aikaansa raportoinnille. Tällöin heille jää itseasiassa vähemmän aikaa hyvinvointituotteiden- ja palveluiden tekemiselle (ks. Keevers, Treleaven, Sykes & Darcy 2012). Tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen todentamiseen johtava raportointi sekä muu selvitystyö toiminnan perusteluista saattavat siis laskea tilivelvollisen tuottamien palvelujen määrää ja laatua. Kun näin tapahtuu, puhutaan niin sanotusta tilivelvollisuusparadoksista (Dubnick 2005), joka pitäisi myös vaikuttavuustarkastuksessa osata ottaa huomioon. Yhtenä tilivelvollisen vaikuttavuustarkastamisen mahdollistamisen haasteena onkin siis tilivelvollisuusparadoksin tunnistaminen ja välttäminen. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa paradoksi uhka ei ole niin suuri kuin vaikuttavuusmittaamisessa, koska toiminta on usein ilmiönä paljon yksinkertaisempi kuin toiminnan seurauksena syntyneet vaikutukset.

Laajamittaisen ja kalliin vaikuttavuusmittausjärjestelmän sijaan voidaan myös valita vain joitakin mittareita seuraamaan syntyneitä vaikutuksia, jotta mittaamisen kustannukset eivät kohoaisi liiaksi (Lowe 2013). Mittarien rajoittamisen mukana tulee kuitenkin seuraavan tapainen ongelma: jokainen rajaus voi merkittävästi vaikuttaa tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen arvioimiseen. Sama toiminta voi näyttää sekä oikeutetulta että epäoikeutetulta yhtä aikaa riippuen siitä, millä vaikuttavuusmittarilla asiaa tarkastellaan (ks. Swanson 2012). Vaikuttavuusmittari valinta voi siis ratkaista sen, näyttääkö tilivelvollisen toiminta oikeutetulta vai epäoikeutetulta. Ongelmaksi voi siis muodostua mittarin valinnan tekeminen tai mittarin legitimizeettivaje eri toimijoiden tekemisissä tulkinnoissa, jolloin vaikuttavuustarkastuksen luotettavuus voidaan asettaa kyseenalaiseksi. Se seikka, että tulkintaan vaikuttavuusmittarien tuottaman informaation tärkeydestä vaikuttaa aina se, kuka toimija asiaa tarkastelee ja missä asiayhteydessä (ks. Kunda 1990; Van Maanen & Schein 1979), ei yhtään helpota olennaisien vaikuttavuusmittarien valitsemista ja epäolennaisien mittarien poissulkemista.



Nykyiset entiteettiperustaiset ja oikeussubjektipohjaiset informaatiojärjestelmät perustuvat perinteisiin linjaorganisaatioihin ja näiden informaatiojärjestelmien kehittäminen tapahtuu entiteettien sisäisinä projekteina (esim. Ryan & Walsh 2004). Entiteettiperusteisia informaatiojärjestelmiä voidaan perustella sillä, että suoritteet tuotetaan ja määrärahat käytetään juuri näissä entiteeteissä (ks. Mayne 2007). Entiteettipohjaiset informaatiojärjestelmät palvelevat hyvin tilintarkastusta sekä laillisuustarkastusta, koska molemmat tarkastusmuodot tarkastavat toimintaa, joka on rajattavissa aina yksittäisen entiteetin vastuulle (ks. lisää tietoa tarkastuskohteista L 1141/2015).

Vaikuttavuustarkastuskin voi pohjautua entiteetteihin silloin, kun vaikutuksen syntyminen on yksittäisen entiteetin toiminnan tulosta. Usein vaikutukset kuitenkin syntyvät usean entiteetin ponnistelujen tuloksena ja esimerkiksi poikkisektorillisen yhteistyön kautta, jolloin vaikutuksen tuottamiseen on osallistunut useita entiteettejä eri hyvinvointipalvelusektoreilta. Poikkisektorillisten vaikutusten seuraaminen vaatisi kuitenkin informaatiojärjestelmän, joka seuraisi ja raportoisivat vaikuttavuus- ja kustannusinformaatioita yli entiteettirajojen (Hodges 2012). Poikkisektorillista ja yli entiteettirajojen operoivaa vaikuttavuustarkastusta rajoittaa siis merkittävästi nykyiset entiteettiperustaiset informaatiojärjestelmät. Lisäksi entiteettiperustainen informaatiojärjestelmä pystyy usein vain rajallisesti seuraamaan julkisen sektorin ulkopuolisia tekijöitä kuten esimerkiksi yksityisen sektorin palvelutuottajien toimintoja sekä vaikutuksia.

## Vaikuttavuusinformaation tulkinta todentamisen haasteena

Vaikuttavuusinformaation todentamisen haasteet ovat jaoteltu tässä tekstissä kolmeen kategoriaan: epätäydellisen informaation tulkintaan liittyviin haasteisiin, informaatiotulvaan sekä vaikuttavuusinformaation selektiivisen valikoinnin aiheuttamiin komplikaatioihin.

## Epätäydellisen mittausinformaation tulkinta

Käytännössä vaikutusten tulkitseminen on usein haastavaa (Smith 1996). Haastavuus johtuu monimutkaisista kausaalisuhteista, vastauskadon ja otos-

vinoumien arvioimisesta, vaikutusviiveestä ja mahdollisen tilivelvollisuusparadoksin arvioimisesta. Monimutkaiset kausaalisuhteet viittaavat tässä siihen, että on vaikea hahmottaa täsmällisesti sitä, kuinka julkisen sektorin tuotokset ja julkisen sektorin ulkopuoliset tekijät ovat vaikuttaneet havaittuun vaikutukseen (ks. esim. Mascarenhas 1996). On usein epäselvää, mikä on eri ohjelmien, toimintapolitiikkojen ja virastojen merkitys sekä kytkös havaittuihin vaikutuksiin (Newcomer 2015). Tämä epäselvä kytkös julkisen sektorin toiminnan ja sen vaikutusten välillä synnyttäisi jossain määrin spekulatiivisen asetelman tilivelvollisuuden toiminnan oikeutuksen todentamiseen ja tämä väistämättä vaikuttaisi käsitykseen tarkastuksen oikeudenmukaisuudesta. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa kausaliitteongelmat vaivaavat oikeastaan vain valvontavastuun selvittämiseen liittyviä tilanteita.

Edellä kuvatut mittaamisen ongelmat tekevät vaikuttavuustuloksien tulkinnan ongelmalliseksi, joka väistämättä heijastaa myös aina jollain tasolla toiminnan oikeutuksen todentamisen laatuun. Jos esimerkiksi vaikuttavuusmittari tai vaikuttavuuden mittaaja ei ole arvioinut syystä tai toisesta vastauskadon merkitystä mittaustiedon reliabiliteetille ja validiteetille, voidaan tilivelvollisuuden osalta tehdä virheellisiä johtopäätöksiä. Ongelma voi olla myös se, että tilivelvollisuuden todentajat, kuten tilintarkastaja tai kunnan valtuusto, eivät osaa tulkita mittaustietoon liittyvän vastauskadon merkitystä tai mittaustietoa ja vaikuttavuuden mittaajat eivät välitä tilivelvollisuuden todentajille riittävästi tietoa vastauskadosta tai sen merkityksestä. Käytännön ongelmaksi voi hyvin muodostua se, että ilman oikeutusta toiminut viranhaltija voi säästyä sanktioilta ja vastaavasti oikeutetusti toiminut viranhaltija voi joutua aiheettomien sanktioiden kohteeksi, jos tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen todentaminen perustuu vastauskadon turmelemaan tietoon. Aiheettomat sanktiot ja palkkiot luovat epäoikeudenmukaisuutta tilivelvollisten aktuaaliseen toimintaympäristöön. Lisäksi läpinäkyvyys kansalaisten suuntaan heikkenee toiminnan tuloksista, jos vastauskadon ja otosvinauman merkitystä ei tiedoteta. Kansalaiset voivat siis tehdä äänestyspäätöksiä väärin perustein ja sitä kautta muun muassa poliittinen tilivelvollisuus toimintamekanismina voi vääristyä reaali maailmassa. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa ei vastauskadon ongelmaa esiinny juurikaan, jolloin myös näiden

tarkastusmuotojen raporttien tulkitseminen ei muodostu samalla tapaa ongelmaksi.

Vaikutusviiveellä viitataan siihen aikaväliin, joka on varsinaisen toiminnan ja siitä syntyvän vaikutuksen välillä. Seurausten tarkastamista vaikeuttaa seurausten syntymisajankohdan määrittäminen ja tilivelvollisuuden kiinnittyminen tilikauteen. Tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen tarkastelu voi vääristyä jo pelkästään sen perusteella, missä ajankohdassa vaikutukset pääteetään ottaa tarkastelun alle. Teoreettisesti tarkasteltuna vaikutukset jaoteltiin kolmeen eri kategoriaan aiemmin tässä artikkelissa: välittömiin vaikutuksiin, keskipitkän aikavälin vaikutuksiin ja lopullisiin vaikutuksiin (Vedung 1997). Vedungin (1997) teoreettinen kategorisointi demonstroi ennen kaikkea sitä, että vaikutukset voivat syntyä eri ajankohdissa. Yksi vaikutusten todentamisen haasteista onkin se, missä ajankohdassa tulkinta vaikutusten saavuttamisesta tulisi tehdä. Oikean ajankohdan tunnistaminen ei ole helppoa ja väärän ajankohdan valitseminen voi johtaa vääriin johtopäätöksiin tilivelvollisen toiminnan vaikutuksista. Liian varhaisen ajankohdan valinta tarjoaa mahdollisuuden sille, että tilityksen vastaanottajat sanktioivat tai palkitsevat liian aikaisin tilivelvollista. On esimerkiksi vaikea perustella jälkikäteen sitä, että tilivelvollista sanktioitiin saavuttamatta jääneistä positiivista vaikutuksista ajankohdassa  $t_1$ , jos tilivelvollisen toiminnan aikaansaamat positiiviset vaikutukset syntyivätkin vasta myöhemmin ajankohdassa  $t_2$ . Myös toiminnan palkitseminen saattaa olla ajankohdassa  $t_1$  kyseenalaista, jos tilivelvollisen toiminnan positiiviset vaikutukset kumoutuvat myöhemmin ajankohdassa  $t_2$  kyseisen toiminnan aiheuttamalla negatiivisilla vaikutuksilla.

Tilivelvollisuuden todentamisen lykkääminen pitkän ajanjakson päähän ei ole sekään täysin ongelmatonta, sillä sekä tilivelvollinen että tilintarkastaja joutuisivat tulkitsemaan pitkällä aikavälillä tapahtunutta vaikutusten kehityskulkua, joka voi olla hyvin monimutkainen ilmiö. Mahdollisen informaatiohälyn lisäksi tilivelvollinen joutuisi todellisuudessa odottamaan koko tämän ajan vastuuvapauden myöntämistä, mikä voi olla jo itsessään kohtuuton lähtökohta. Toiminnan ja sen vaikutusten syntyminen välinen pitkä ajanjakso nostaaakin esille seuraavan tapaisen vaikean kysymyksen: kuinka pitkän aikaa tilivelvollinen on yhtäältä velvollinen raportoimaan toimintansa vaikutus-

ta ja toisaalta vastuussa toimintansa vaikutuksista? Näyttääkin siis siltä, että vaikuttavuustarkastuksessa tarkastusajankohdan määrittäminen kykenee aiheuttamaan ilkeän ongelman tarkastajalle, tilivelvolliselle ja tarkastuksen tilaajalle eli julkiselle sektorille.

Tilikausajattelu aiheuttaa suurempia haasteita vaikuttavuustarkastuksessa kuin laillisuus- ja tilintarkastuksessa. Sekä tilintarkastuksessa että laillisuustarkastuksessa tarkastettava toiminta on sijoitettavissa sille tilikaudelle, jolloin toiminta tapahtui. Tilintarkastusta ja laillisuustarkastusta suoritettaessa tiedämme useimmiten sen, milloin toimintaa on tapahtunut ja milloin ei. Vaikuttavuustarkastukseen usein sisältyy paljon enemmän epävarmuutta siitä, milloin toiminnan vaikutus realisoituu. Hankalaksi vaikuttavuustarkastuksen tekee se, että toiminta ja sen vaikutukset voivat syntyä aivan eri tilikausilla ja etukäteen on vaikea ennustaa sitä, millä tilikaudella vaikutukset tulevat näkyviin. Epävarmuus kykenee syömään vaikuttavuustarkastuksen tuloksien validiteettia ja reliabiliteettia.

Jo vaikutusten mittaamisen yhteydessä esiin nostettu tilivelvollisuusparadoksi aiheuttaa myös omat ongelmansa. Tilityksen vastaanottajat, jotka eivät kykene tulkitsemaan tilivelvollisuusparadoksin merkitystä vaikutusten syntymiselle, saattavat arvioida väärin tilivelvollisen toiminnan oikeutuksen. Tulkinta tilivelvollisuusparadoksin merkityksestä on erityisen haastavaa silloin, kun raportoinnin merkitystä hyvinvointipalvelutuotannolle ja sitä kautta syntyneille vaikutuksille ei ole mitattu. Tilivelvollisen sanktioimista tilanteessa, jossa raportointivelvoitteet ovat aiheuttaneet havaitut negatiiviset vaikutukset, ei voida pitää hyväksyttävänä käytäntönä.

### **Informaatiotulva ja vaikuttavuusinformaation selektiivinen valikointi**

Informaatioähkyn on todettu aiheuttavan ongelmia tilintarkastuksessa (Cornelius 1980; Chewning & Harrell 1990; Chung & Monroe 2001) ja laillisuustarkastuksessa (esim. Rudolph & Welker 1998; Nielsen & Madsen 2009). Koska toiminnasta syntyneet vaikutukset ovat toimintaa monimutkaisempi ilmiö, kykenee kattava vaikuttavuustarkastusevidenssi tuottamaan haitalli-

semman informaatioöhkyn kuin tilintarkastus- tai laillisuustarkastusevidenssi, jolloin myös tuloksien tulkinta vaikeutuu.

Yleisesti ottaen päätöksentekijän kokeman informaatioöhkyn on havaittu huonontavan päätöksenteon laatua (Hahn, Lawson & Lee 1992). Vaikuttavuustarkastukseen liittyvä päätöksenteko saattaa vaarantua, jos vaikuttavuustarkastaja kärsii informaatioöhkystä. Toisaalta myös tilityksen laatu voi olla huono, jos tilivelvollinen on kärsinyt informaatioöhkystä tilitystä antaessaan. Huonolaatuinen tilitys jo lähtökohtaisesti heikentää vaikuttavuustarkastajan mahdollisuuksia arvioida validisti, reliabelisti ja oikeudenmukaisesti tilivelvollisen toiminnan oikeutusta. Informaatioöhkyn merkitys korostuu, mitä moniulotteisimpia vaikutuksia tarkastelemme tilivelvollisuuden todentamisen yhteydessä. Nykyisen kaltaisessa globaalissa ja monimutkaisessa maailmassa on vaikeata ennaltaehkäistä informaatioöhkyn syntyminen vaikuttavuustarkastuksessa ilman, että samalla ei aiheuttaisi informaation valikoinnista aiheutuvia ongelmia.

Päätöksenteossa informaatioöhkyltä voi toki välttyä valikoimalla suuresta tietomassasta vain osan, jota sitten käytetään päätöksenteon tukena (Simon 1979). Koska vaikuttavuustarkastajan tehtäväksi ei voida lukea suotuisien yhteiskunnallisten vaikutusten määrittämistä, jää vaikutusten valikointi poliittisille toimijoille ja todennäköisesti jossain määrin praktiikassa myös virkamiehille. Poliittisten toimijoiden tai virkamiesten suorittama informaation valikointi on kuitenkin jossain määrin kyseenalainen lähtökohta vaikuttavuustarkastukselle. Valikointia hankaloittaa se, että ihmisillä on taipumus etsiä ja käyttää sellaista tietoa, joka tukee heidän aiempia uskomuksia ja arvojaan (esim. Taber & Lodge 2006). Jos esimerkiksi poliittisesti motivoitunut tiedon etsintä toteutuu tilivelvollisuuden todentamisessa, saattavat annetut sanktiot tai palkkiot perustua aiempien uskomusten ja arvojen pohjalle eivätkä niinkään siihen viestiin, jonka vaikuttavuusinformaatio kokonaisuudessa kertoo tilivelvollisen toimien oikeudenmukaisuudesta. Kun poliittiset toimijat tai virkamiehet määrittävät tarkastusinformaation määrittelemällä tavoitteen ja mittarit, voimmeko puhua objektiivisesta vaikuttavuustarkastuksesta kansalaisten tai kuntalaisten näkökulmasta katsottuna? Tosioloissa saattaisikin ongelmaksi muodostua se, miten virkakoneisto ja poliitikot kehystäisivät kuvan

julkisen sektorin vaikuttavuudesta suotuisia mittareita valikoimalla. Tämä vaarantaisi hyvinvoinnin kehittymisen yhteiskunnassa, koska negatiiviset asiat eivät tulisi kansalaisten tietoisuuteen ja tämä saattaisi vaikuttaa äänestyskäyttäytymiseen epäsuotuisalla tavalla.

Tarkastajan on vaikea olla objektiivinen, jos hänelle tuotettu informaatio on lähtökohtaisesti puolueellista. Toisaalta vaikuttavuustarkastajan on hankala ottaa kantaa mittarin oikeellisuuteen, jos kannanottoon liittyy poliittisia arvovalintoja. Ongelmallista vaikuttavuustarkastamisen näkökulmasta on myös se, että kenen pitäisi tehdä tulkinta käytettävästä informaatiosta silloin, kun eri vaikuttavuusmittarit antavat ristiriitaisen ja jopa täysin päinvastaisen kuvan julkisen sektorin vaikuttavuudesta. Jos politiikan aiheuttamat negatiiviset vaikutukset ovat ennustettavissa jo etukäteen, valitsevatko poliittiset toimijat sellaisia mittareita, jotka myös tuovat vaikuttavuustarkastajan tietoon nämä vaikutukset? Kun annamme arvioitavan tahon eli luottamushenkilöiden ja/tai virkamiesten päättää vaikuttavuustarkastuksessa käytetyt vaikuttavuusmittarit, saammeko tietoon aiheutuneita negatiivisia vaikutuksia? Tiedon valikointi voi aiheuttaa myös ongelmia tilivelvollisen oikeusturvan kannalta katsottuna, jos kokonaisvaikutuksista vain valikoidaan joitakin vaikutuksia tarkastelun alle. Miten turvaamme reilun käsittelyn tilivelvollisille näissä tosielämän tilanteissa?

### Vaikuttavuustarkastuksen merkitys tilivelvollisten oikeudenmukaiselle kohtelulle

Tilivelvolliset voidaan asettaa eriarvoiseen asemaan, jos joillekin tilivelvollisille asetetaan vain suoritteisiin, toiminnan lainmukaisuuteen, toimintaprosesseihin ja/tai määrärahojen käyttämiseen liittyviä tilivelvollisuusvelvoitteita ja joillekin toisille julkisen sektorin toimijoille määritetään tilivelvollisuusvaikutuksista. Epätasa-arvo johtuu siitä, että suoritteiden sekä toimintaprosessien tuottamista, toimintojen lainmukaisuuden varmistamista ja määrärahojen käyttöä tilivelvollinen pystyy hallitsemaan paremmin kuin toiminnan tuloksena syntyneitä vaikutuksia (esim. Irwin 1996). Kyvyttömyys mitata joidenkin julkisen sektorin toimialojen vaikutuksia ollenkaan voi käytän-

nössä estää tilivelvollisuuden kytkemisen syntyneisiin vaikutuksiin kyseessä olevilla toimialoilla. Tilivelvollisuuden kytkeminen vaikutuksiin epäonnistuu myös silloin, kun vaikuttavuusmittaaminen ei kykene ratkaisemaan edellä esitettyä attribuutio-ongelmaa. Jos jollakin julkisen sektorin toimialueella esiintyy attribuutio-ongelmaa tai mittauskyvyttömyyttä, voi koko julkisen sektorin vaikuttavuustarkastussysteemi rapautua epätasa-arvoisuutensa takia. Epätasa-arvoa syntyy, jos tällaisissa tilanteissa osalle asetetaan tilivelvollisuus toiminnasta ja osalle vaikutuksista riippuen siitä, voidaanko toimijoiden vaikutuksia mitata. Toisaalta epätasa-arvoa aiheuttava vaikuttavuustarkastussysteemi voi myös helposti jäädä kokonaan implementoimatta, jos tiedossa on jo etukäteen, että kyseinen systeemi luo epätasa-arvoa julkisen sektorin työntekijöiden välille.

Vaikka kaikille julkisen sektorin toimijoille saataisiinkin tilivelvollisuus vaikutuksista, voi tämän tapainen tilivelvollisuussysteemi tuntua epäoikeudenmukaiselta johtuen vaikutuksien hallitsemattomasta luonteesta. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa ei synny epätasa-arvoa tai epäoikeudenmukaisuuden tunnetta eri tilivelvollisten välille samassa määrin kuin vaikuttavuustarkastuksessa, koska jokainen tilivelvollinen on näissä tarkastusmuodoissa vastuussa omasta toiminnastaan, joka on tilivelvollisten hallinnassa huomattavasti paremmin kuin haluttujen vaikutusten synnyttäminen.

## Yhteenveto

Elämme maassa, jossa julkiselta sektorilta odotetaan haluttujen vaikutuksien synnyttämistä ja vaikuttavuusinformaation tuottamista. Vaikuttavuustarkastamisen nykytila näyttää kuitenkin tutkimuskirjallisuuden valossa siltä, että vaikuttavuustarkastuksia tehdään kansainvälisesti ja kansallisesti katsottuna hyvin vähän verrattuna tilintarkastuksiin ja laillisuustarkastuksiin. Koska nykyinen tuloksellisuuskirjallisuus ei ole systemaattisesti tarkastellut vaikuttavuustarkastuksen haasteita ja tutkinut näiden haasteiden ilmenevyyttä tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa, lähdettiin tässä artikkelissa tutkimaan sitä, mitkä vaikuttavuustarkastuksien haasteista ilmentyvät Suomen kontekstissa samanlaisina myös tilintarkastuksissa ja laillisuustarkastuksissa

ja mitkä eivät. Tutkimuskysymystä lähestyttiin vaikuttavuustarkastamisen haasteiden kautta. Paikantamalla ensin vaikuttavuustarkastusta vaivaavat kompastuskivet kansainvälisestä tutkimuskirjallisuudesta ja vertaamalla näitä kompastuskiviä Suomessa suoritettavaan tilintarkastukseen ja laillisuustarkastukseen, yritettiin löytää niitä mahdollisia haasteita, jotka erottavat vaikuttavuustarkastuksen tilintarkastuksesta ja laillisuustarkastuksesta.

Toteutetun kirjallisuuskatsauksen ja meta-evaluaation avulla löytyi lukuisia mahdollisia haasteita eli toisin sanoen tekijöitä, jotka voivat selittää vaikuttavuustarkastuksien vähäisen lukumäärän. Nämä tekijät ovat kerätty kootusti taulukkoon 1. Kuten taulukosta 1. voidaan havaita, on mahdollisia syitä vaikuttavuustarkastusten vähäiselle määrällä monia. Tutkimuksen keskeisimmäksi tuloksi nousi neljä isompaa kokonaisuutta, jotka hankaloittavat vaikuttavuustarkastusta. Nämä haasteet liittyvät:

1. tarkastuskriteerien muodostamiseen (ei poliittista konsensusta halutuista vaikutuksista),
2. vaikuttavuusmittaamisen tekniseen toteuttamiseen (attribuutio-, vertailtavuus, kustannusongelma kompleksisuus- ja informaatiojärjestelmäongelma),
3. vaikuttavuusinformaation tulkintaan (epätäydellinen mittaustieto, informaatiohäky ja haitallinen vaikuttavuusinformaation valikointi) ja
4. vaikuttavuustarkastuksen aiheuttamaan epätasa-arvoon (vaikutuksia ei voi useinkaan hallita tai mitata samaan tapaan kuin omaa toimintaansa, jolloin vaikuttavuustarkastus voi kärsiä legitimititeettivajeesta, koska se voi aiheuttaa pahimmillaan tilivelvollisten epäoikeudenmukaista kohtelua).

Koska tämä tutkimus oli ensimmäisiä askeleita vaikuttavuustarkastuksen haasteiden kokonaisvaltaisessa kartoittamisessa ja ymmärtämisessä, sisältyy taulukossa 1 oleviin syihin luonnollista epävarmuutta. Siksi on syytä korostaa, että tämän tutkimuksen merkittävimmät löydökset avaavat ennen kaikkea uusia ovia sekä empiirisille että teoreettisille tutkimuksille. Ensinnäkin taulukon 1. kokoamat haasteet odottavat empiiristä testaamista ja toimivat näin ollen mahdollisina tutkimushypoteeseina tuleville vaikuttavuustarkastusta



## Taulukko 1. Vaikuttavuustarkastuksen kootut haasteet

Tarkastustyyppi	Mitä tarkastus tulkitä pääasissa ja onko tarkastuskohde stabiili ja mitattavissa?	Onko tarkastuskriteerien muodostamisessa yleensä ongelmia?	Onko tarkastuskohteesta ja mittausmenetelmästä konsensusa?	Vaivako attribuutio-ongelma tarkastusta mitaamisessa ja tuosten tulkitsemisessä?	Kärsiikö tarkastus vastauskäden ja vinoutuneen jakauman ongelmista tai vertailtavuus-ongelmista?	Voiko tarkastaminen tuntua epäoikeudenmukaiselta tilivelvoisen mielestä?	Tukevatko nykyiset informaatiojärjestelmät tarkastamista?	Rastitaako informaatio-ähy tai informaation valikoitua tarkastamista?
Tilintarkastus	Toiminta ja tarkastuskohde on suhteellisen stabiili (esim. petoksen syntymekanismi on stabiili sekä tiedossa ja fyysisiä toimintaa on myös helpompi mitata kuin vaikutuksia)	Ei, koska lait ja muut normatiiviset dokumentit ovat jo olemassa ja niiden taustalla on suhteellisen vahva konsensus	Suhteellisen vakintuneet käsitteet petoksesta ja inhimillisestä virheestä sekä niiden mitaamisesta ovat olemassa	Kyllä: valvontavastuukysymyksissä	Ei juurikaan verrattuna valvontavastuutarkastukseen	Ei sinä määrin kuin vaikutus- ja tilivelvoisen oma toiminta on paremmiin hallittavissa	Tukevat hyvin, koska toiminta esitetään ja tilikausittain	Usein vähemmän kuin vaikuttavuustarkastusta
Lailisuus-tarkastus	Toiminta ja tarkastuskohde on suhteellisen stabiili (esim. lain rikkomisen syntymekanismi on stabiili sekä tiedossa ja fyysisiä toimintaa on myös helpompi mitata kuin vaikutuksia)	Ei, koska lait ja muut normatiiviset dokumentit ovat jo olemassa ja niiden taustalla on suhteellisen vahva konsensus	Vakintuneet käsitteet lainittamisesta sekä sen mitaamisesta ovat olemassa	Kyllä: valvontavastuukysymyksissä	Ei juurikaan verrattuna vaikuttavuustarkastukseen	Ei sinä määrin kuin vaikutus- ja tilivelvoisen oma toiminta on paremmiin hallittavissa	Tukevat hyvin, koska toiminta esitetään ja tilikausittain	Usein vähemmän kuin vaikuttavuustarkastusta
Vaikuttavuus-tarkastus	Vaikutukset ja tarkastuskohde on usein varsin kompleksinen ja emergentti, jolloin mitaaminen on hyvin vaikeata ja kallimpaa kuin tilintarkastuksessa ja lailisuustarkastuksessa	Usein on, koska poliittisesti päätetyistä vaikuttavuustavoitteista sekä mitaamisesta ei päästä konsensusukseen eikä niitä näin ollen ole lakinkaan kirjattu	Ei useinkaan vähäa konsensusa siitä, mitä vaikutukset ovat tai miten niitä pitäisi mitata	Kyllä: enemmän tai vähemmän suuressa osassa tarkastuskohteita, jos ei peräti kaikissa tarkastuskohteisissa riippuen vaikutus- ja kasitteen määrittelyistä	Kyselehyin nojaavissa vaikutuksissa kärsii vastauskädosta ja jakamasta ja monimuutuksissa vaikutuksia kärsii vertailtavuus-ongelmista	Vaikutusten hallittavuus on heikompi kuin oman toiminnan ja sanktionneen tai pakittamisen tulokista on kyseenalaista	Tukevat huomosti silloin, kun vaikutusten syntyminen alajakoitaa on valkeaa leitä ja vaikutukset syntyvät eritteittain ja yhteistyön tuloksena	Usein enemmän kuin tilintarkastusta ja lailisuus-tarkastusta

tutkiville tutkimuksille. Toiseksi, tilivelvolliset mahdollisesti epäoikeudenmukaiseen asemaan asettava vaikuttavuustarkastus on käsittelemisen arvoisen aihealue varmasti myös tilintekovastuuta tarkastelevassa tiedekentässä. Toisaalta tilintekovastuukirjallisuuden kannalta olisi varmasti myös relevanttia käsitellä vaikuttavuustarkastuksen yhteydessä tapahtuvaa todentamisprosessia, jossa tilivelvollinen yhdessä tilityksen vastaanottajan kanssa pohtii toiminnan oikeutusta, todentamista sekä hyväksymistä. Nämä tilintekovastuuta koskevat aiheet omaavat sekä teoreettisesti että empiirisesti relevantteja tutkimuskohteita.

Kolmanneksi, tässä tutkimuksessa esille nostetut mittaustekniset haasteet antavat vaikuttavuusmittaamista pohtiville tutkijoille selkeitä tutkimuskohteita.

Vaikuttavuusmittaamisen tutkimusalueella kaivataan tämän tutkimuksen mukaan kipeästi uusia teoreettisia malleja ja empiirisiä sovelluksia, joiden avulla voitaisiin mitata vaikuttavuutta kustannustehokkaasti ja mielekkäästi. Neljänneksi esille nostettu vaikuttavuustarkastuksen ja poliittisen toiminnan yhtymäpinta kaipaisi uutta tutkimusta. Tällöin tulevat teoreettiset tai empiiriset tutkimukset voisivat muun muassa pohtia poliitikkojen monia rooleja sekä tehtäviä ja niiden merkitystä vaikuttavuustarkastuksen tekemiselle. Toisaalta mielenkiintoista olisi myös pohtia sitä, kuinka vaikuttavuustarkastuksen objektiivisuusvaatimus ja muut hyvään tilintarkastustapaan liittyvät vaatimukset voivat toteutua tässä hyvin poliittisessa tarkastuskontekstissa, jota leimaa ennemminkin informaatiotulva kuin sen puute.

Nämä edellä nostetut tutkimuskohteet ovat vain muutamia esimerkkejä niistä kiinnostavista tutkimusaihioista, joita nousee esille tämän tutkimuksen tuloksista. Artikkelin yhtenä tarkoituksena on avata se tutkimuksellinen tie, joka toivon mukaan johtaa parempaan ymmärrykseen julkisen sektorin vaikuttavuustarkastuksesta. Tälle ymmärrykselle on tilausta, sillä vaikuttavuustarkastaminen on kansainvälisten ja kansallisten tutkimusten mukaan hyvin vähäistä nykyisellään ja tiedämme vielä verrattain vähän siitä, miksi asia on näin. Nykyinen tietämyksen taso johtuu sekä vaikuttavuustarkastuksen että yleisimmin vaikuttavuusilmiön tutkimisen haasteista. Tämä tutkimus on pyrkinyt nostamaan tätä tietämyksen tasoa tuomalla esiin joukon syitä, jotka

voivat selittää vaikuttavuustarkastuksien vähäistä lukumäärää kotimaisessa kontekstissa. Näitä syitä pitäisikin pystyä jatkossa tutkimaan, jotta voimme kehittää vaikuttavuustarkastusta tulevaisuudessa. Aiheen jatkotutkimuksia kuitenkin tulevat vaivaamaan edelleen samat haasteet kuin ennenkin. Näitä haasteita ovat muun muassa aiheen poliittinen herkkyyys ja vaikutusten mittaamisen yleinen vaikeus, josta on usein kiusallisen vaikea puhua. Tutkimista nämä haasteet eivät saisi kuitenkaan estää, sillä vaikuttavuuden tarkastamisella on tärkeä funktio yhteiskuntamme hyvinvoinnin luomisessa nyt ja tulevaisuudessa.

## Lähteet

- Agranoff, R. & McGuire, M. 2001. American federalism and the search for models of management. *Public Administration Review* 61(6), 671–681.
- Andrew, C.O. & Hildebrand, P.E. 1976. *Planning and conducting applied research*. New York: MSS Information Corp.
- Anthony, R.N. & Young, D.W. 1988. *Management control in nonprofit organizations*. Homewood, Ill: Irwin.
- Arens, A.A., Elder, R.J. & Beasley, M.E. 2005. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 10<sup>th</sup> ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Bachman, F.P. 1912. Attaining Efficiency in City School Systems. *Annals of the American Academy of Political and Social Science* XLI (May): 158–175.
- Baekgaard, M. & Serritzlew, S. 2015. Interpreting performance information: Motivated reasoning or unbiased comprehension. *Public Administration Review* 76(1), 73–82.
- Bethlehem, J., Cobben, F. & Schouten, B. 2011. *Handbook of nonresponse in household surveys* (Vol. 568). John Wiley & Sons.
- Bovaird, T. 2014. Attributing Outcomes to Social Policy Interventions – ‘Gold Standard’ or ‘Fool’s Gold’ in Public Policy and Management? *Social Policy & Administration* 48(1), 1–23.
- Cardy, R.L. & Leonard, B. 2011. *Performance management: Concepts, skills, and exercises*. ME Sharpe.
- Carlin, T. & Guthrie, J. 2003. Accrual output based budgeting systems in Australia The rhetoric-reality gap. *Public Management Review* 5(2), 145–162.
- Chewning, E.G. & Harrell, A.M. 1990. The effect of information load on decision makers’ cue utilization levels and decision quality in a financial distress decision task. *Accounting, Organizations and Society* 15(6), 527–542.

- Chung, J. & Monroe, G.S. 2001. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting* 13(1), 111–125.
- Conceição, P. & Bandura, R. 2008. *Measuring subjective wellbeing: A summary review of the literature*. United Nations Development Programme (UNDP) Development Studies, Working Paper.
- Cornelius, C. J. 1980. Variation in accounting information load: The effect on loan officers' predictions of bankruptcy. *Accounting Review*, 36–49.
- Diamond, M.J. 2005. *Establishing a performance management framework for government* (No. 5–50). Washington, D.C: International Monetary Fund.
- Dubnick, M. 2005. Accountability and the promise of performance: In search of the mechanisms. *Public Performance & Management Review* 28(3), 376–417.
- Funnell, W. 1998. Executive coercion and state audit: a processual analysis of the responses of the Australian audit office to the dilemmas of efficiency auditing 1978–84. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 11 No. 4, 436–58.
- Funnell, S.C. & Rogers, P.J. 2011. *Purposeful program theory: Effective use of theories of change and logic models*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Grönlund, A., Svärdesten, F. & Öhman, P. 2011. Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management* 24(2), 107–121.
- Guba, E.G. & Lincoln, Y.S. 1998. Competing paradigms in qualitative research. In N.K. Denzin & Y.S. Lincoln (Eds) *The Sage handbook of qualitative research* (3<sup>rd</sup> ed.). Thousand Oaks: Sage Publications, 191–215.
- Guthrie, J. & Parker, L. 1999. A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector. *Abacus* Vol. 35 No. 3, 302–32.
- Hahn, M., Lawson, R. & Lee, Y.G. 1992. The effects of time pressure and information load on decision quality. *Psychology & Marketing* 9, 365–378.
- Halonen, K. & Steiner, Maj-Lis 2009. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro.
- Hand, D.J. 2004. *Measurement theory and practice*. London: Wiley.
- Harris, J. 1995. Service efforts and accomplishments: a primer of current practice and an agenda for future research. *International Journal of Public Administration* 18(2–3), 253–276.
- Hatry, H.P. 2002. Performance measurement: Fashions and fallacies. *Public Performance & Management Review* 25(4), 352–358.
- Hatry, H.P. 2006. *Performance measurement: Getting results*. Washington: The Urban Institute Press.
- Heinrich, C.J. 2002. Outcomes-based performance management in the public sector: Implications for government accountability and effectiveness. *Public Administration Review* 62(6), 712–725.
- Hodges, R. 2012. Joined-up government and the challenges to accounting and accountability researchers. *Financial Accountability & Management* 28(1), 26–51.

- Hood, C. 2007. What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review* 9(2), 191–210.
- Hood, C. 2010. *The blame game: Spin, bureaucracy, and self-preservation in government*. Princeton University Press.
- Humphreys, P. 2014. *The Chances of Explanation: Causal Explanation in the Social, Medical, and Physical Sciences*. Princeton: Princeton University Press.
- Irwin, T. 1996. *An analysis of New Zealand's new system of public sector management*. Public management occasional papers no 9. Performance management in government. Contemporary Illustrations. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
- Jacobs, K. 1998. Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector. *British Accounting Review* Vol. 30 No. 4, 343–60.
- Jones, D. R. & M. L. McDermott. 2004. The Responsible Party Government Model in House And Senate Elections. *American Journal of Political Science* 48 (1), 1–12.
- Kates, J., Marconi, K. & Mannle, T.E. 2001. Developing a performance management system for a Federal public health program: the Ryan White CARE ACT Titles I and II. *Evaluation and Program Planning* 24(2), 145–155.
- Keevers, L., Treleaven, L., Sykes, C. & Darcy, M. 2012. Made to measure: Taming practices with results-based accountability. *Organization Studies* 33(1), 97–120.
- Kosonen, L. 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis.
- Kristensen, J.K., Groszyk, W. & Bühler, B. 2002. Outcome-focused management and budgeting. *OECD Journal on Budgeting* 1(4), 7–34.
- Kunda, Z. 1990. The case for motivating reasoning. *Psychological Bulletin* 108, 480–498.
- Kurunmaki, L. & Miller, P. 2011. Regulatory hybrids: Partnerships, budgeting and modernising government. *Management Accounting Research* 22(4), 220–241.
- Lee, C.V. 2005. Public Health Data Acquisition. Teoksessa Novick, Mayes & Morrow (toim.) *Public Health Administration: Principles for Population-based Management*, 297–328.
- Lonsdale, J. 2008. Balancing independence and responsiveness: a practitioner perspective on the relationships shaping performance audit. *Evaluation* Vol. 14 No. 2, 227–48.
- Lonsdale, J., Wilkins, P. & Ling, T. (Eds). 2011. *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar Publishing.
- Lindblom, C.E. 1959. The Science of 'Muddling Through.' *Public Administration Review* 19(2), 79–88.
- Lindeberg, T. 2007. The ambiguous identity of auditing. *Financial Accountability & Management* 23(3), 337–350.
- Lowe, T. 2013. New development: The paradox of outcomes – the more we measure, the less we understand. *Public Money & Management* 33(3), 213–216.
- Martin, L.L. 1997. Outcome budgeting: A new entrepreneurial approach to budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 9(1), 108.

- Mascarenhas, R.C. 1996. Searching for efficiency in the public sector: Interim evaluation of performance budgeting in New Zealand. *Public Budgeting & Finance* 16, 13–27.
- Mayne, J. 2007. Challenges and Lessons in Implementing Results-Based Management. *Evaluation* 13(1), 87–109.
- McGillivray, M. 2007. Human Well-being: Issues, Concepts and Measures. Teoksessa McGillivray (toim.) *Human Well-Being: Concept and Measurement*. Basingstoke, UK: Palgrave MacMillan.
- Midwinter, A. 2009. New development: Scotland's Concordat – An assessment of the new financial framework in central–local relations. *Public Money & Management* 29(1), 65–70.
- Miller, H.T. & Fox, C.J. 2007. *Postmodern public administration*. New York: M.E. Sharpe.
- Miller, L.E. & Smith, K.L. 1983. Handling Nonresponse Issues. *Journal of Extension* 21 (5), 45–50.
- Mulgan, R.G. 2003. *Holding power to account: Accountability in modern democracies*. Houndmills, Basingstoke etc.: Palgrave Macmillan.
- Needles, B.E. & Powers, M. 2006. *Financial accounting*. Boston, MA: Houghton Mifflin Co.
- Newcomer, K.E. 2015. From outputs to outcomes. Teoksessa Guy & Rubin (toim.) *Public Administration Evolving: From Foundations to the Future*. New York: Routledge, 125–158.
- Nielsen, C. & Madsen, M.T. 2009. Discourses of transparency in the intellectual capital reporting debate: Moving from generic reporting models to management defined information. *Critical Perspectives on Accounting* 20(7), 847–854.
- Pawson, R. & Tilley, N. 1997. *Realistic evaluation*. London: Sage.
- Peirce, C.S. 1998. *The essential peirce: selected philosophical writings*. Bloomington: Indiana University Press.
- Pollitt, C. 2003. Performance audit in Western Europe: trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting* Vol. 30 Nos 1/2, 157–70.
- Radcliff, V.S. 1998. Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, Organization and Society* Vol. 23 No. 4, 377–400.
- Ricchiute, D.N. 2005. *Auditing*. 8<sup>th</sup> ed. Thomson South-Western, Mason.
- Rozin, P. & Royzman, E.B. 2001. Negativity bias, negativity dominance, and contagion. *Personality and Social Psychology Review* 5(4), 296–320.
- Rudolph, H.R. & Welker, R.B. 1998. The effects of organizational structure on communication within audit teams. *Auditing* 17(2), 1.
- Ryan, C. & Walsh, P. 2004. Collaboration of public sector agencies: reporting and accountability challenges. *International Journal of Public Sector Management* 17(7), 621–631.
- Salminen, A. 2011. *Mikä on kirjallisuuskatsaus? Jobdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteen sovelluksiin*. Vaasan yliopiston julkaisuja.

- Schedler, A. 1999. Conceptualizing Accountability. Teoksessa Schedler, Diamond & Plattner (toim.) *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. London: Lynne Rienner Publishers, 13–28.
- Scutchfield, F.D. & Keck, C.W. 2003. *Principles of public health practice*. Clifton Park: Thomson/Delmar Learning.
- Schalock, R.L. 2001. *Outcome-Based Evaluation*. New York: Kluwer Academic/Plenum Publishers.
- Scott, G.C. 1996. *Government reform in New Zealand*. Washington, DC: Internat. Monetary Fund.
- Simon, H.A. 1979. Rational decision making in business organizations. *The American economic review*, 493–513.
- 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* Vol. 34 No. 8, 971–87.
- Smith, P. 1995. On the unintended consequences of publishing performance data in the public sector. *International Journal of Public Administration* 18(2–3), 277–310.
- Smith, P.C. 1996. *Measuring outcome in the public sector*. New York: Taylor & Francis.
- Spoon, J.J. & Kliver, H. 2014. Do parties respond? How electoral context influences party responsiveness. *Electoral Studies* 35, 48–60.
- Summer, A. 2006. Economic wellbeing and non-economic wellbeing: A review of the meaning and measurement of poverty. United Nations University World Institute for Development Economics Research, Research Paper. No. 2004/30. April.
- Taber, C.S. & Lodge, M. 2006. Motivated skepticism in the evaluation of political beliefs. *American Journal of Political Science* 50(3), 755–769.
- Talbot, C. 2010. *Theories of Performance: Organizational and Service Improvement in the Public Domain*. Oxford University Press.
- Ter Bogt, H.J. 2004. Politicians in Search of Performance Information? – Survey Research on Dutch Aldermen’s Use of Performance Information. *Financial Accountability & Management* 20(3), 221–252.
- The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 100 Reporting standards in Government Auditing, International Organization of Supreme Audit.
- Tomperi, S. 2009. *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Van de Walle, S. & Van Dooren, W. 2010. How is information used to improve performance in the public sector? Exploring the dynamics of performance information. Teoksessa Walshe, K., Harvey, G. & Jas, P. (toim.) *Connecting knowledge and performance in public services: From knowing to doing*. Cambridge: Cambridge University Press, 33–55.
- Vakkuri, J. & Meklin, P. 2006. Ambiguity in performance measurement: A theoretical approach to organizational uses of performance measurement. *Financial Accountability & Management* 22(3), 235–250.

- Van der Valk, W. & Van Iwaarden, J. 2011. Monitoring in service triads consisting of buyers, subcontractors and end customers. *Journal of Purchasing and Supply Management* 17(3), 198–206.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G. & Halligan, J. 2015. *Performance Management in the Public Sector*. New York: Routledge.
- Van Maanen, J. & Schein, E.H. 1979. *Toward a theory of organizational socialization*. Cambridge: Mass: M.I.T.
- Vedung, E. 1997. *Public policy and program evaluation*. New Jersey: Transaction Publishers.
- Virtanen, P. & Vakkuri, J. 2016. *Julkisen toiminnan tuloksellisuusarviointi*. Tietosanoma Oy, Tallinna Raamatutrukikoda.
- VTV 2010a. *Tarkastusohjeiden yleinen osa*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita. Helsinki: Edita.
- VTV 2010b. *Tuloksellisuustarkastusohje*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita. Helsinki: Edita.
- VTV 2015. *Laillisuustarkastusohje*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita. Helsinki: Edita.
- Weaver, R.K. 1986. The politics of blame avoidance. *Journal of Public Policy* 6(04), 371–398.
- Wholey, J.S. & Hatry, H.P. 1992. The case for performance monitoring. *Public Administration Review*, 604–610.
- Yeung, O.M. & Mathieson, J.A. 1998. *Global benchmarks: Comprehensive measures of development*. Washington D.C: Brookings Institution Press.



## Vastaanottokeskusten tuloksellisuuden monitulkintaisuus

*Anniina Autero, Asko Uoti ja Kustaa Käki*

**Artikkelissa tarkastellaan vastaanottokeskusten tuloksellisuuden monitulkintaisuutta eri palveluntuottajien toteuttamisen näkökulmasta. Artikkelitutkimus ensinnäkin sitä, liittyykö eri taloudellisissa konteksteissa toimivien vastaanottokeskusten tuloksellisuuteen monitulkintaisuuksia lainsäädännöllisestä viitekehystä tarkasteltuna. Toiseksi artikkelissa ollaan kiinnostuneita siitä, miten kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelmaan Tampereen yliopistoon hakeutuneet pääsykoevastaajat tulkitsivat ja kuvailivat eri palveluntuottajien tuottamien palvelujen välisiä eroja pääsykoevastauksissaan. Aineisto on kerätty ja analysoitu laadullisin menetelmin. Pääsykoemateriaalia koskeva aineisto on analysoitu sisällönanalyysillä hyödyntämällä. Artikkelin tuloksena havaitaan, että on erittäin vaikeaa sanoa miten yhteiskunnallinen vaikuttavuus viimekädessä muodostuu näissä palveluissa, joita luodaan sekä poliittis-hallinnollisen järjestelmän että markkinamekanismin yhdistelmällä. Keskeisimmiksi eroiksi eri taloudellisissa konteksteissa toimivien palveluntuottajaorganisaatioiden välillä nousivat toiminnan lähtökohtaiset ja tavoitteelliset erot, palvelujen laatu, organisaatioiden avoimuus ja läpinäkyvyys sekä eri toimijoiden kyky mukautua ja reagoida muuttuneisiin tilanteisiin.**

### Johdanto

Artikkelissa tarkastellaan vastaanottokeskusten tuloksellisuuden monitulkintaisuutta eri palveluntuottajien toteuttamisen näkökulmasta. Eurooppa ja Suomi sen mukana ovat olleet turvapaikanhakukriisin kohteena, kun sadat tuhannet ihmiset pääosin Lähi-idästä ja Afrikasta saapuivat maanosaan. Suomeen saapui vuoden 2015 aikana 32 476 turvapaikanhakijaa, kun vuonna 2014 turvapaikanhakijoita oli 3651 (ks. kuvio 1).

Turvapaikanhakijoiden määrässä tapahtunut äkillinen ja yllättävä kasvu loi tarpeen vastaanottokeskusten pikaiselle perustamiselle turvapaikanha-



*Kuvio 1. Turvapaikkahakemusten määrä Suomessa vuosina 2011–2016.*  
(Lähde: Maahanmuuttovirasto 2016a)

kijoiden hakemusten käsittelyn ajaksi. Vastaanottokeskuksia ja ryhmäkoteja perustettiin valtion, kuntien, Suomen Punaisen Ristin sekä yksityisten yritysten ylläpitäminä. Kriisinomainen tilanne edellytti nopeaa reagointia ja johti palveluntuottajakentän laajentumiseen, johon myös yksityiset vastaanottokeskukset otettiin mukaan. Vuoden 2016 aikana lähes edellisvuosien tasolle laskeneet hakijamäärät ovat johtaneet jälleen vastaanottoinfrastruktuurin supistamiseen eli vastaanottokeskusten lakkauttamiseen sekä Maahanmuuttoviraston toimipisteiden sulkemiseen (Maahanmuuttovirasto 2016b).

Vastaanottokeskuksissa palvelut on järjestetty eri tavoin, mutta riippumatta organisointimuodosta palvelujen pitää kuitenkin olla yhdenvertaisia. Vastaanottokeskuksen kustannukset korvaa käytännössä valtio. Tässä artikkelissa tarkastellaan hieman tarkemmin palveluja tuottavien yritysten intressejä, jotka ovat saattaneet kuitenkin olla erilaisia kuin lainsäätäjällä. Lainsäätäjän intressit ja sääntelyinformaatio ilmenevät lähtökohtaisesti lainsäädännöstä ja sen seurauksena toteutuvasta normiohjauksesta. Tosin, kuten tässäkin artikkelissa, lainsäätäjän sääntelyinformaation sisältöä tulkitaan pelkkää konkreettista sääntelyinformaatiota laveammin ennen muuta lainsäädännön esitöihin ja lainopilliseen tulkintatraditioon perustuen. (Laakso 2012, 339–340.)

Artikkelissa tarkastellaan kysymyksiä siitä liittykö vastaanottokeskusten palvelujen järjestämiseen ja tuloksellisuuteen monitulkintaisuuksia peilaten lainsäädännöllisen viitekehyksen näkökulmaa sekä miten Tampereen yliopistoon kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelman hakeneet pääsykoevastaajat tulkitsivat ja kuvailivat eri palveluntuottajien tuottamien palvelujen välisiä eroja pääsykoevastauksissa? Ensimmäinen kysymys on teoreettisempi kysymys, jonka tarkoituksena on muodostaa kehystä pääsykoevastaajien muodostamille käytännönläheisimmille tulkinnoille palvelujen järjestämisestä ja tuloksellisuudesta. Pääsykoevastaukset otettiin analysoitavaksi aineistoksi sen vuoksi, että niistä heijastui tuloksellisuuden monitulkintaisuus selkeästi ja niiden tarkoituksena on kuvailla mahdollisia julkisen palveluntuottamisen monitulkintaisuuksia toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden välimaastoissa. Pääsykoevastaukset muodostavat rajatun otoksen parhaiten vastanneiden hakijoiden vastauksista. Vastaajille annettiin aikakauslehtiin perustuva aineistokokonaisuus luettavaksi, jonka avulla heidän piti kuvailla millä tavoin toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden luonteiden välinen ero näkyi vastaanottokeskusten palveluiden järjestämisessä ja tuottamisessa. Aineistokokonaisuus oli pääsykoetyöryhmän valikoima otos aikakauslehdistä, joiden perusteella pääsykoevastaajien piti vastata annettuihin kysymyksiin vastaanottokeskusten toiminnasta vuosina 2015–2016.

Pääsykoevastausten perusteella tehdyn analyysin tarkoituksena ei ole kattava selittäminen, vaan sen tarkoituksena on kuvata ilmiötä siitä, millä tavoin toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden luonteiden välinen ero näkyy vastaanottokeskusten palveluiden järjestämisessä ja tuottamisessa ja miten tämä mahdollisesti vaikuttaa vastaanottokeskusten tuloksellisuuteen. Samalla analyysi edustaa yliopistoon pyrkivien vuosina 1977–1997 syntyneiden nuorten muodostamaa käsitystä vastaanottokeskusten toiminnasta eri taloudellisissa toimintakonteksteissa.

Pääsykoevastausten analyysin perusteella keskeisimmät erot eri organisaatioiden välillä näkyvät toiminnan lähtökohtaisissa ja tavoitteellisissa eroissa, palvelujen laadussa, organisaatioiden avoimuudessa ja läpinäkyvyydessä sekä kyvyssä mukautua ja reagoida muuttuneisiin tilanteisiin. Ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden katsottiin tuottavan palveluja ensisijaisesti

liiketaloudellisista lähtökohdista, mikä vastaajien keskuudessa katsottiin käytännön palveluntuotannossa johtavan kustannussäästöihin henkilöstökuluis-  
sa. Ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden lähtökohtien koettiin  
olevan ristiriidassa ja aiheuttaneen eritasoista palveluntuotantoa toimeksian-  
totalouden piirissä toimiviin organisaatioihin nähden. Toimeksiantotalouden  
luonteeksi kuvailtiin resurssien täysimääräistä käyttämistä varsinaiseen pal-  
veluntuotantoon, jossa lähtökohtana on tuottaa lainmukaiset palvelut, tässä  
tapauksessa Suomen lainsäädännön sekä kansainvälisten perus- ja ihmisoike-  
usvelvoitteiden mukaiset turvapaikanhakijoiden vastaanottopalvelut. Näitä  
tuloksia voidaan pitää kiinnostavina julkisen palvelutuotannon murroksen ja  
uudistamisen aikana. Toimijoilla on erilaiset intressit ja niiden esiintuominen  
sekä oikeudellisen ohjauksen kannalta sääntelyllisten ratkaisujen ja kokonais-  
tuoksellisuuden keskeisten tekijöiden tunnistaminen ovat tärkeitä mietittäes-  
sä julkisten palvelujen tuottamista tulevaisuudessa.

### Artikkelin tavoite, asetelma ja analyysimenetelmät

Julkisen talousjohtamisen näkökulmasta kiinnostavaa on se, miten rajalliset  
taloudelliset ja inhimilliset voimavarat kansalaisten muuttuviin tarpeisiin saa-  
daan sovitettua yhteen. Kiinnostavaa on myös se, että yhteiskunnallisia palve-  
lujä voidaan ohjata sekä poliittisen järjestelmän avulla että markkinamekanis-  
min avulla, jolloin liikeyritysten toiminnan taloudellinen logiikka yhdistyy  
julkisen palvelutuotannon logiikkaan. (Vakkuri, Oulasvirta & Johanson  
2016, 91.) Tämä puolestaan edellyttää oikeusvaltiossa legitimiä ja toimivaa oi-  
keudellista infrastruktuuria eli lainmukaisia ja oikeudellisen ohjauksen kan-  
nalta riittäviä sääntelyllisiä ratkaisuja (ks. tästä tematiikasta tarkemmin esim.  
Uoti 2015, 51–57). Tällaisen oikeudellisen tiedonintressin tarkastelu kuuluu  
osaltaan myös artikkelimme alaan.

Palveluja tuottavien yritysten intressit saattavat olla erilaisia kuin lainsäätä-  
jällä ja tätä näkökulmaa onkin mielenkiintoista tarkastella erityisesti vastaan-  
ottokeskusten palvelujen järjestämiseksi, joka jouduttiin tekemään lyhyessä  
ajassa ja yhteiskunnallisessa tilanteessa, jossa turvapaikanhakijat oli nopeasti  
sijoitettava vastaanottokeskuksiin ja siitä syystä myös liikeyritysten palveluja

tarvittiin nopeasti vastaamaan yhteiskunnalliseen tarpeeseen. Vastaanotto-keskusten pikaista perustamista voidaan pitää myös eräänlaisena testinä, jossa yhteiskunnan joustavuutta ja toimintaa testataan. Onnistuttiinko vastaamaan yhteiskunnallisiin tarpeisiin ajatellusti?

Kuten edellä on tuotu esille, artikkelissa tarkastellaan vastaanottokeskusten ja Maahanmuuttoviraston toimintaa ja tuloksellisuuden monitulkintaisuutta peilaten lainsäädännöllisen viitekehyksen näkökulmaa ja toiminnan kokonaistuloksellisuutta. Toisekseen artikkelissa tarkastellaan vastaanotto-keskuspalvelujen tuottamista, jolloin artikkelissa kysytään miten pääsykoevastaajat tulkitsivat ja kuvailivat eri palveluntuottajien palvelujen eroja pääsykoevastauksissa. (Ks. palvelumuotoilun ja -tuotteistamisen problematiikasta erityisesti oikeudelliselta kannalta Uoti 2012, 297, 301–302.)

Tulokselliseen yhteiskunnalliseen toimintaan liittyvä taloudellisuuden, tehokkuuden tai tuottavuuden, vaikuttavuuden sekä oikeudenmukaisuuden näkökulmat ns. 4E:n mallin mukaan. Taloudellisuus, tuottavuus ja tehokkuus kertovat tuotosten ja panosten suhteesta, vaikuttavuutta arvioidaan suhteessa asetettuihin tavoitteisiin sekä kansalaisten tarpeisiin ja oikeudenmukaisuus liittyvä sosiaalisen oikeudenmukaisuuden toteutumiseen esimerkiksi eri ihmisryhmien tai sukupolvien välillä ja erityisesti palvelujen maksajien ja käyttäjien välillä (Bailey 2004, 27–28; Meklin 2009, 36; Autero 2013, 41).

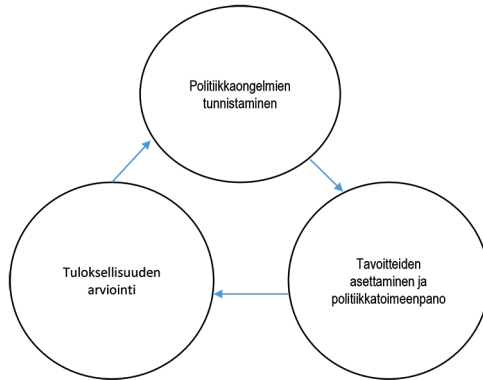
Artikkelin teoreettisena lähtökohtana pidetään sitä, että on monitulkintaista sanoa, mistä tuloksellinen toiminta ja loppujen lopuksi yhteiskunnallinen vaikuttavuus oikeastaan muodostuvat näissä palveluissa. Tähän luonnollisesti kytkeytyy yhteiskunnallisen vaikuttavuuden monitulkintaisuustematiikka myös julkisen vallan tavoitteen asetannan oikeudellisen problematiikan muodossa (ks. Uoti 2015, 66–68). Palveluiden tuottamiseen erityisesti vastaanottokeskusten toiminnan ympärillä liittyi keskeisesti palvelutuotannon nopea käynnistäminen kriisitilanteessa. Ilman kriisitilannettakin organisaatioiden tavoitteisiin liittyvä epäjohtonmukaisuuksia ja epäselvyyksiä, joita artikkelissa kutsutaan monitulkintaisuudeksi. Tavoitteiden ja keinojen syy-seuraussuhteita on vaikea ymmärtää, toiminnan tapahtumia on vaikea ymmärtää ja päätöksentekijät voivat vaihtua nopeastikin tehden päätöksenteosta epävarmaa ja muuttuvaa (Autero 2013, 45–46; March & Olsen 1976).

Monitulkintaisuudella tarkoitetaan tässä artikkelissa päätöksenteon ja valintatilanteiden monitulkintaisuutta ja sitä, miksi vastaanottokeskuk-  
sia perustettaessa ei ollutkaan välttämättä täysin selvää, voisiko eri palvelun  
tuottajien käyttämisestä aiheutua ongelmia, ja jos voisi niin mitä ongelmia,  
ja saataisiinko lopulta aikaan haluttuja tuloksia vastaanottokeskusten toimin-  
nassa yhteiskunnallisena palveluna (March & Olsen 1976, 26; Autero 2012,  
42). Monitulkintaisuus teoreettisena käsitteenä nojautuu tässä rajoitetun ra-  
tionaalisuuden teoriaan ja talousteoriana, jossa tarkastellaan eri valintatilan-  
teita. Valintatilanteissa ei muodostukaan optimaalisimpia valintoja vaan tyy-  
dyttävempiä valintoja (Simon 1957, 261). Artikkelin kannalta kiinnostavaa on  
se, näkyykö tämä vastaanottokeskusten palveluntuotantokontekstissa? Mo-  
nitulkintaisuutta tarkastellaan suunnitelmallisena syklinä (kuvio 2 tulosjoh-  
tamisen syklimalli), jota Maahanmuuttovirasto toimintaa ja tuloksellisuutta  
suunnitellessaan toteuttaa. Siinä lähdetään liikkeelle politiikkatoimintaa eli  
yhteiskunnallisia interventioita vaativien toimien tarpeellisuudesta ja niiden  
tunnistamisesta. Tämä tarkoitti vastaanottokeskusten perustamista nopeassa  
aikataulussa vuonna 2015.

Tarpeille asetetaan tavoitteita ja keinoja, joiden avulla toimenpiteitä vaati-  
via ongelmia pyritään ratkaisemaan ja joiden toteutumisen avulla toimenpitei-  
den onnistuneisuutta lopuksi tarkastellaan ja arvioidaan. Vastaanottokeskus-  
ten kannalta tämä tarkoitti sitä, että uusia vastaanottokeskuksia perustettiin  
124 ja alaikäisyksiköitä 60, jolloin vuoden 2015 lopussa toiminnassa oli 144  
vastaanottokeskusta ja 68 alaikäisyksikköä. Turvapaikanhakijoiden vastaan-  
ottotoimintaan tuli lisäksi mukaan useita uusia palveluntuottajia, joilla ei  
ollut aikaisempaa kokemusta vastaanottotoiminnasta. Myös SPR laajensi toi-  
mintaansa merkittävästi, sillä vuoden 2015 lopussa 105 yksikköä oli SPR:n yl-  
läpitämiä. (Maahanmuuttovirasto 2016d, 1.)

Artikkelissa tarkastellaan kokonaistuloksellisuuden muodostumista ja sii-  
hen liittyviä monitulkintaisuuksia tulosjohtamisen syklimallin avulla, mutta  
rajallisen sivumäärän vuoksi tässä artikkelissa painottuu kuitenkin tavoitease-  
tannan tarkastelu.

Tulosjohtamisen syklimallin avulla on tarkoitus hahmottaa tulosjohtami-  
sen kulkua ja erityisesti sitä, millaisia tulostavoitteita Maahanmuuttovirastol-



*Kuvio 2. Tulosojohtamisen syklimalli*  
(Autero 2012).

le ja vastaanottokeskusten toiminnalle on asetettu. Tulostavoitteiden tulisi antaa suuntaa toiminnalle, jota tavoitellaan. Siihen vaikuttavat aikaisemmat tavoitteet niissä onnistuminen sekä mahdollisten vertailtavien toimijoiden onnistuminen samoissa tavoitteissa (Cyert & March 1963; Autero 2012, 144). Toisaalta on tärkeä ymmärtää, että tuloksellisuutta muodostuu myös tavoiteasetannan ulkopuolella (Kassel 2008, 241–252). Tästä muodostuukin yksi tuloksellisuuden tarkastelun kannalta mielenkiintoisista näkökulmista: asiasta, jota ei osata tavoitella eikä mitata, saattaa kuitenkin muodostua tuloksellisen toiminnan ydin.

Hallintotieteiden tutkinto-ohjelmaan keväällä 2016 pyrkineiden pääsykoevastauksia koskevan aineistoanalyysin avulla pyrittiin muodostamaan kuvaa liittyikö vastaanottokeskusten palvelujen järjestämiseen ja tuloksellisuuteen monitulkintaisuuksia siitä riippuen, kuka palvelut järjestää? Hakijoita pyydettiin kuvailemaan annetun aineiston perusteella, millä tavoin liikeyritysten toiminnan taloudellinen logiikka yhdistyy julkisen palvelutuotannon logiikkaan vastaanottokeskusten toiminnassa. Kysymykset koskivat toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden luonteiden välistä eroa ja sitä, miten tämä näkyi vastaanottokeskusten palveluiden järjestämisessä ja tuottamisessa aineiston perusteella. Vastauksista tarkasteltiin ensi vaiheessa valikoituneet vastaukset,

joita oli 240, ja joista myöhemmin karsittiin vielä 26 vastausta tarkempaan analyysiin.

Aineiston analyysimenetelmänä on käytetty laadullista sisällönanalyysiä, joka lähestymistavasta tai käytetystä metodioppaasta riippuen voidaan ymmärtää joko väljänä teoreettisena viitekehystenä, synonyyminä laadulliselle tutkimukselle tai yksittäisenä metodina (Tuomi & Sarajärvi 2009, 14, 91). Tässä artikkelissa omaksutun laadullisen sisällönanalyysin tutkimusotteen tarkoituksena on ollut, Weberin (1990, 12) sisällönanalyysin perusideaa mukailien, luokitella ja kuvata aineistoa sekä tiivistää pääsykoevastauksista tehtyjä samankaltaisia havaintoja yhteen. Menetelmää on kuvattu *laadulliseksi* siksi, että aineiston kvantifioinnin, määrällisen, objektiivisen ja systemaattisen kuvailun (sisällön erittely) sijaan (pääsykoevastausten pistejakauman esittämistä lukuun ottamatta) kyse on pikemminkin aineiston kontekstin analyysistä ja tulkinnasta (Kyngäs & Vanhanen 1999, 4; Tuomi & Sarajärvi 2009, 105–106). Tämä tarkoittaa pääsykoeilanteen, pääsykokeiden laatijoiden ja koeaineistona käytetyn materiaalin vaikutusten huomioimista koevastausten perusteella tehdyissä tulkinnoissa eri taloudellisissa toimintaympäristöissä. On keskeistä huomata, ettei rajattua ja ennalta määrättyä aineistoa tulkinnaita pääsykoevastaajia pidetä vastaanottopalveluiden tuottamisen asiantuntijoina.

Analyysiprosessi seurasi Tuomen ja Sarajärven (2009, 108–113) kuvailemia aineistolähtöisen analyysin vaiheita, joissa aluksi pelkistetään analysoitava informaatio osiin ja havaintoihin tutkimustehtävän mukaisesti, toiseksi ryhmitellään havainnot etsien yhdenmukaisuuksia ja eroavaisuuksia (aineiston klusterointi), sekä lopuksi abstrahoidaan aineistosta nousevat kategoriat valitsemalla tutkimuksen kannalta olennainen tieto ja luomalla niille teoreettisia käsitteitä.

Alasuutarin (2014, 41) hahmottelun mukaisesti aineistomassasta tehtyjen havaintojen pelkistämisen ulkopuolelle jääneet eriävät tai poikkeavat havainnot suhteutettiin kokonaisuuteen ja niitä katsottiin eri tavoin ja eri kulmista tutkittavaa kohdetta valottavina ja kokonaiskuvaa täydentävinä variantteina. Tässä analyysin vaiheessa kyse oli tulosten tulkinnasta, pääsykoevastausten sisältöjen välisten vaikutusten pohdinnasta ja tulosten liittämisestä tämän artikkelin kirjoittamisprosessin aikana tehtyihin havaintoihin. Tarkastelu



rajoittui pääasiassa 26 parhaaseen vastaukseen, joille yhteistä oli erilaisten syy-seuraussuhteiden esille tuominen, lähdekriittisyys sekä vastaanottopalveluja tuottavien organisaatioiden erojen välisten erojen arvioinnin liittäminen ilmiön yhteiskunnalliseen, ajalliseen ja poliittiseen kontekstiin. Näiden hienojakoisempien ja syvempää ajattelua sisältäneiden vastausten katsottiin tuovan esiin näkökulmia, jotka olivat relevantteja vastaanottotoiminnan tuloksellisuuden monitulkintaisuutta pohdittaessa. Nämä vastaukset muodostavat myös kuvaa yliopistoon pyrkivien nuorten kyvystä hahmottaa julkisyksityisen palvelutuotannon toiminnan ongelmia ja monitulkintaisuuksia annetun aineiston perusteella.

Palvelujen järjestämistä koskevassa luvussa on hyödynnetty vastaanottokeskuksen käytännön sosiaali- ja ohjaustyön yhteydessä tehtyjä havaintoja, jotka osaltaan syventävät vastaanottopalvelujen järjestämistä koskevan luvun säännösten ja oikeudellisen viitekehyksen tarkastelua.

### Vastaanottokeskusten palvelujen lainsäädännöllinen viitekehys ja tulosohjauksen välinen suhde

Kuten edellä tuotiin esille, yhteiskunnallisia palveluja voidaan ohjata sekä poliittisen järjestelmän avulla että markkinamekanismin avulla, jolloin liikeyritysten toiminnan taloudellinen logiikka yhdistyy julkisen palvelutuotannon logiikkaan. (Vakkuri, Oulasvirta & Johanson 2016, 91.) Tämä edellyttää oikeusvaltiossa kuitenkin legitimiä ja toimivaa oikeudellista infrastruktuuria eli lainmukaisia ja oikeudellisen ohjauksen kannalta riittäviä sääntelyllisiä ratkaisuja, joita tarkastelemme tässä kappaleessa.

Vastaanottokeskusten palvelujen järjestämisen oikeudelliset perusteet kiinnittyvät lähtökohdiltaan vastaanottokeskusten oikeudelliseen asemaan. Organisatorisesti kansainvälistä suojelua hakevien ja tilapäistä suojelua saavien vastaanoton ohjaus, suunnittelu ja valvonta perustuvat Maahanmuuttovirastosta annettuun lakiin (3.2.1995/156) ja siinä erityisesti ko. säädöksen tehtävä- ja toimivaltasäännökseen, jonka muutoksella (2 §, L 17.6.2011/747) Maahanmuuttoviraston toimivalta ulotettiin 1.9.2011 lähtien koskemaan myös ”vastaanoton käytännön toiminnan valvontaa” (HE 266/2010 vp, 73).

Maahanmuuttovirastossa vastaanottokeskustoiminnan alaan kuuluvat asiat keskittyvät Maahanmuuttoviraston Vastaanottoyksikköön, joka muodostaa viraston yhden keskeisen tulosityksikön. Vastaanottoyksikön vastualueet tulevat oikeudellisessa mielessä lähtökohtaisesti hoidetuiksi Maahanmuuttoviraston työjärjestykseen perustuen. Siinä määrätään niin tulosityksikoista kuin asioiden käsittelystä ja ratkaisemisesta virastossa. Näin säätää valtioneuvoston asetus Maahanmuuttovirastosta. (VNA Maahanmuuttovirastosta 13.3.2002/193, 1.2 §.) Samaisen asetuksen 1.1 § säätää, että Maahanmuuttoviraston ylijohtaja ”vastaa toiminnan tuloksellisuudesta ja tavoitteiden saavuttamisesta sekä raportoi näistä sisäasiainministeriölle”. Voidaankin sanoa, että Maahanmuuttoviraston, ja siten myös maamme vastaanottokeskustoiminnan, tuloksellisuuden toteutumisesta vastaa henkilötasolla hyvin keskeisesti juuri Maahanmuuttoviraston ylijohtaja. Tärkeän toiminnallisen välineen em. mielessä tuloksellisen toimintatavan toteuttamiseksi Maahanmuuttoviraston ja viime kädessä vastaanottokeskusten toiminnassa tarjoavat viraston hallinnonalan (vastuu)ministeriön, sisäministeriön, ja Maahanmuuttoviraston väliset tulossopimukset. Tulostavoitteiden laadinta ja asettaminen perustuvat viime kädessä valtion talousarviolain ja -asetuksen määräyksiin kuten valtion talousarvioasetuksen (11.12.1992/1243) 69 b §:ssä määriteltyyn kirjanpitoyksikön taloussäännön laadintaa koskeviin velvoitteisiin yksikön tulostavoitteiden laadinnasta ja hyväksymisestä.

Tuloksellisuuden toteuttamisen ja arvioinnin määräytymisen oikeudellinen infrastruktuuri rakentuu Suomessa kansainvälistä suojelua hakevien ja tilapäistä suojelua saavien vastaanoton sekä ihmiskaupan uhrien auttamisen sääntelyn ympärille. Kyseisiä tehtäviä ja toimintaa, mukaan lukien rakenteet, koskeva sääntely on meillä verrattain uutta. Tuloksellisuuden tarkastelun oikeudellisessa kehyksessä keskeiseen asemaan nousevat tällöin sekä vastaanottotoiminnan organisoinnin ja tehtävien sääntely että vastaanottopalveluja koskeva sääntely. Myös uudella ihmiskaupan uhreja koskevaa auttamisjärjestelmää koskevalla sääntelyllä on tässä yhteydessä merkitystä. (Ks. L kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta 17.6.2011/746.)

Edellä mainitun lain (L 17.6.2011/746) 8 §:n mukaan vastaanoton ja auttamisjärjestelmän käytännön toiminnan ohjaus, suunnittelu ja valvonta kuuluvat Maahanmuuttovirastolle. Itse vastaanottokeskuksella keskeisiä säännöksiä ovat samaisen lain 9 ja 10 pykälät. Valtion vastaanottokeskuksia koskevassa säännöksessä (9 §) säännellään sisäministeriön toimivaltaan valtion vastaanottokeskusten perustaminen, lakkauttaminen ja toimipaikoista määrääminen. Säännöksessä valtuutetaan myös valtioneuvoston asetuksella säätämään valtion vastaanotto- ja järjestelykeskusten virkojen täytöstä sekä keskusten työjärjestyksistä. Mahdollisuus tällaisen palvelussuhdesääntelyn toteuttamiseen avaa periaatteessa valtion vastaanottokeskuksille muita vastaanottokeskuksia laajemman tehtäväkentän, sillä virkasuhteinen henkilökunta mahdollistaa valtion vastaanottokeskuksissa lähtökohtaisesti (suoraan) myös merkittävän julkisen vallan käytön. (Ks. julkisen vallan käytön erittelystä eri konteksteissa Tuori & Kotkas 2016, 67–69.)

Muuta kuin valtion vastaanottokeskusta koskevassa säännöksessä (em. lain 10 §) säännellään sisäministeriön toimivaltaan kuuluvaksi antaa Maahanmuuttovirastolle valtuudet sopia kuntien, kuntayhtymien, muiden julkisoikeudellisen yhteisöjen taikka yksityisten yhteisöjen tai säätiöiden kanssa vastaanottokeskusten perustamisesta, lakkauttamisesta ja keskusten toimipaikoista. Huomionarvoista tässä yhteydessä on se, mitä tällaisilta sopimuksilta edellytetään. Säännöksen mukaan sopimuksen tulee sisältää ainakin määräykset, jotka koskevat:

- 1) vastaanotto- ja järjestelykeskuksen tiloja ja henkilökuntaa;
- 2) vastaanottopalvelujen järjestämistä tätä lakia ja hallinnon yleislakeja noudattaen;
- 3) kustannusten korvaamista;
- 4) ohjausta ja valvontaa;
- 5) vastaanotto- ja järjestelykeskuksen laajentamista, supistamista ja lakkauttamista sekä
- 6) valmiussuunnitelmaa

Vastaanottokeskuksen perustamista, lakkauttamista ja sen toimipaikkakysymyksiä koskeva sopimus voi, ja määrätyn osin sen siis pitääkin, sisältää sekä julkisoikeudellisia, julkisen vallan käytön intresseihin ja päämääriin kytkey-

tyviä, elementtejä että myös jossain määrin sopimusvapauden alaan liittyviä, yksityisoikeudellisia, elementtejä. Tosiasiallisesti valtion vastaanottokeskusten ja toisaalta muiden organien ylläpitämän vastaanottokeskustoiminnan organisatorisissa ja toiminnallisissa lähtökohdissa ja itse käytännön toteutuksessa on siten mahdollista olla melko huomattaviakin eroja (ks. tästä tematiikasta tarkemmin Mäenpää 2016, 73, 131–133). Tämä asettaa lähtökohtaisesti erityisiä, tehdyistä linjauseuroista kumpuavia, haasteita erityyppisten vastaanotto-keskusten välisen tuloksellisuuden arvioinnille.

Vastaanottokeskusten tuloksellisuuden tarkastelun oikeudellisessa kehityksessä vastaanottotoiminnan organisoiminnin ja tehtävien sääntelyn ohella toinen tärkeä osa-alue on itse vastaanottopalveluja koskeva sääntely. Tämän kokonaisuuden keskeinen sääntely on toteutettu lailla kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta (17.6.2011/746). Kyseisen säädöksen kolmannessa luvussa säännellään nimenomaan vastaanottopalveluista (lain 3 luku: Vastaanottopalvelut).

Vastaanottopalvelujen oikeudellisen alan ja niiden järjestämisvelvollisuuden kannalta keskeisiä säännöksiä ovat ennen muuta säännökset vastaanottopalvelujen järjestämisestä ja konkreettisesta sisällöstä (13 §), palvelujen saajan määrittelystä (14.1 §), palvelujen ajallisesta kestosta (14.2 § ja 14 a §) ja tietojen antamisesta palveluihin liittyen (15 §). Tämän sääntelyn mukaisesti vastaanottopalvelut järjestää se vastaanottokeskus, jonka asiakkaaksi kansainvälistä suojelua hakeva tai tilapäistä suojelua saava rekisteröidään. Varsinaisiin vastaanottopalveluihin kuuluvat lain mukaan puolestaan majoitus, vastaanotto- ja käyttöraha, sosiaalipalvelut, terveydenhuoltopalvelut, tulkki- ja käännöspalvelut sekä työ- ja opintotoiminta. Aterioiden järjestäminen voidaan toteuttaa myös vastaanottopalveluna.

Vastaanottopalvelujen saajaksi määrittyy lakitasoisesti (14.1 §) kansainvälistä suojelua hakeva ja tilapäistä suojelua saava henkilö. Laissa (14.2 §) määriteltä pääsääntö vastaanottopalvelujen antamisen ajallisen keston suhteen kansainvälistä suojelua koskevan hakemuksen perusteella oleskeluluvan saaneelle ja tilapäistä suojelua saaneelle, jolle on myönnetty jatkuva oleskelulupa, on *kohtuullinen aika*. Kohtuullista aikaa ei kuitenkaan määritellä tarkemmin itse lakitekstissä eikä kyseistä säännöstä koskevan hallituksen esityksen yksityis-

kohtaisissa perusteluissa (HE 170/2014 vp, 36). Vastaanottopalveluja saaneelle ulkomaalaiselle puolestaan annetaan oleskeluluvan epäämisen tai tilapäisen suojelun lakkaamisen jälkeen vastaanottopalveluja siihen saakka, kunnes hän on poistunut maasta (14 a.1 §). Jos poliisi ei pysty toimeenpanemaan maasta poistamista, ulkomaalaisella on 30 päivää aikaa poistua maasta tai hakeutua vapaaehtoiseen paluuseen. Tämän jälkeen vastaanottopalvelut päättyvät. Tätä säännöstä ei sovelleta ilman huoltajaa olevaan alaikäiseen. Huomattavaa on kuitenkin se, että vaikka vastaanottokeskuksen palvelut loppuvat, on oletettavissa, että moni kielteisen päätöksen saanut jää silti maahan. (Helsingin Sanomat 16.8.2016.)

Laki kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta (17.6.2011/746) sääntelee myös tietojen antamista. Kansainvälistä suojelua hakevalle ja tilapäistä suojelua saavalle annetaan lain mukaan tietoja vastaanottopalveluista, vastaanottoon liittyvistä oikeuksista ja velvollisuuksista, oikeusavusta sekä vastaanottoon liittyvissä kysymyksissä avustavista järjestöistä (15.1 §).

Kaiken kaikkiaan vastaanottokeskustoiminnan ja -palvelujen lainsäädännöllisen kehyksen tarkastelu osoittaa, että normatiiviset puitteet vastaanottokeskusten tuloksellisuuden tarkastelussa ovat sängen moninaiset, mutta kuitenkin varsin tyypilliset suomalaisen hallinto-oikeudellisen sääntelyn ja oikeusajattelun valossa (ks. Myllymäki 2007, 48–49). Sisäministeriön alaisuudessa ministeriön hallinnonalalla toimivan Maahanmuuttoviraston oikeudellinen asema ja toimivalta suhteessa vastaanottokeskustoiminnan järjestämiseen on kiistaton.

Tarkasteltaessa ja arvioitaessa tuloksellisuuden oikeudellista toteuttamisympäristöä huomio kiinnittyy yhtäältä vastaanottokeskusten vastaanottopalvelujen lainsäädännöllisen määrittelyn alaan ja toisaalta sisäministeriön ja Maahanmuuttoviraston välisen tulossopimuksen tulostavoitteiden asetannan väliseen keskinäiseen ohjausvaikutukseen (ks. tästä tematiikasta tarkemmin Kulla 2015). Seuraavassa vaiheessa vastaanottokeskustarkastelu etenee vastaanottopalvelutarkastelun kautta vastaanottokeskusten tulossopimusproblematiikan ja tulostavoitteiden asettamisen tarkasteluun.

Maahanmuuttovirasto on toiminta-ajatuksensa mukaisesti maahanmuutto-, turvapaikka-, pakolaisuus- ja kansalaisuusasioissa asiantuntija-, palvelu- ja päätöksenteko-organisaatio, joka toteuttaa Suomen maahanmuuttopolitiikkaa. Virasto tuottaa myös tietopalveluja poliittisen päätöksenteon tueksi sekä kansallista että kansainvälistä yhteistyötä varten. Pitkän aikavälin strategisissa linjauksissa Maahanmuuttovirasto osallistuu hallitusohjelman ja hallituksen maahanmuuttopoliittisten toimenpiteiden tulokselliseen toimeenpanoon ja vastaa hallitusti lisääntyvään maahanmuuttoon kehittäen lupaprosessien sujuvuutta ja toimintaansa ylläpitäen henkilöstön osaamista ja työhyvinvointia. (Maahanmuuttovirasto 2016d, 1.)

Maahanmuuttoviraston (2016c) omat tulostavoitteet vuodelle 2016 ja kolmelle seuraavalle vuodelle jakautuvat *johtamisjärjestelmään, päätöksenteon tehostamiseen, käsittelyaikatavoitteissa pysymiseen, UMA-järjestelmän täysimääräiseen hyödyntämiseen, päätösten oikeusvarmuuden turvaamiseen, ulkomaalaisten maastapoistamisen tehostamiseen, laittoman maahantulon ja terrorismin torjuntaan, vastaanotto toiminnan kehittämiseen sekä pakolaisten kuntiin sijoittumisen nopeuttamiseen*. Näitä tavoitteita kuvataan sekä laadullisin että määrällisin indikaattorein (ks. taulukko 1).

Johtamisjärjestelmän kehittämisellä tavoitellaan johtamisjärjestelmän ja siihen liittyvien tukitoimintojen vastaavuutta muuttuneeseen toimintaympäristöön ja viranomaisten toimivaltajaan vaatimuksiin. Tätä ei kuitenkaan kuvata sen tarkemmin eikä tavoitteelle ole asetettu selkeää mitattavaa laadullista tai määrällistä indikaattoria. Johtajuusindeksiä käytetään yhtenä tulosindikaattorina, jolle on asetettu tavoitearvo 3,51 vuodelle 2016 ja, jonka toteuma vuoden 2015 elokuun loppuun on ollut 3,60. Vuosille 2017, 2018 ja 2019 tavoitearvot ovat 3,52 ja 3,53. Indeksien sisältöä eikä tavoitearvoasteikkoa kuitenkaan kuvata sen tarkemmin. Päätöksenteon tehostamisessa sen sijaan on kuvattu selkeä tulosindikaattori päätösten määrän/henkilötyövuosi kasvavan kussakin tulosityksikössä vähintään 1 prosenttia edellisen vuoden tasoon verrattuna. Lisäksi turvapaikka- ja pakolaisuusasioissa päätöksentekoa tavoitellaan nopeutettavan merkittävästi verrattuna vuoteen 2015 puhuttelu- ja päätöskäytäntöjä kehittämällä sekä poistamalla hakemuskäsittelyn viiveitä. Turvapaikkapäätöksiä suhteessa turvapaikkapäätöksentekoon osallistuvien

*Taulukko 1. Maahanmuuttoviraston tulosindikaattorit  
v. 2016 ja kolmelle seuraavalle vuodelle.*  
(Lähde: Maahanmuuttovirasto 2016c)

	Yksikkö	2015 Tot. 1–8	2016 Tavoite	2017 Tavoite	2018 Tavoite	2019 Tavoite
Oleskelulupapäätökset ja maastapoistamispäätökset/htv	kpl	408,54	410	414	418	422
Turvapaikkapäätöksiä/htv	kpl	53,94	100	110	120	120
Kansalaisuushakemuspäätöksiä/htv	kpl	254	272	275	278	280
Vastaanottokeskusten käyttöaste keskimäärin	%	144	90	90	90	90
Turvapaikkapäätöksiä	kpl	3696	45 000	15 000	15 000	15 000
Päätösten hinta (OKA) / ensimmäinen oleskelulupapäätös	€	275	253	252	250	248
Päätösten hinta (OKA) / turvapaikkapäätös	€	1994	1025	1010	995	990
Päätösten hinta (OKA) / 1–8/2015 kansalaisuushakemuspäätökset	€	246	333	331	329	327
Turvapaikanhakijoiden vastaanoton keskimääräiset kust/asiakas/€/vrk	€	43	37	36	35	35
Työntekijän oleskeluluvan keskimääräinen käsittelyaika Migrissä	vrk	26	30	30	30	30
Opiskelijan oleskeluluvan keskimääräinen käsittelyaika (kok.käsittelyaika)	vrk	29	30	30	30	30
Perheenyhdistämistä koskevien oleskelulupahakemusten käsittelyaika enintään	vrk	236	270	270	270	270
Turvapaikkahakemusten käsittelyaika enintään	vrk	148	160	90	90	90
Kansalaisuushakemusten keskimääräinen käsittelyaika	vrk	275	244	238	238	238
Maahanmuuttoviraston päätösten pysyvyys muutoksenhaussa	%	99,5	95	95	95	95
Kuntaan sijoituksen odotusaika vastaanottokeskuksissa oleskelulupapäätöksestä laskien keskimäärin enintään (vrk)	vrk	91	60	60	60	60
VMBaro 1–5	ind	3,49	3,51	3,51	3,53	3,53
Sairauspoissaolot (enintään)	htp	8,3	9,7	9,6	9,5	9,5
Johtajuusindeksi	ind	3,60	3,51	3,52	3,53	3,53

käsittelijöiden henkilötyövuosimäärään lisätään asteittain niin, että vuonna 2016 päätöksiä tavoitellaan 100/htv, vuonna 2017 110/htv ja vuonna 2018 120/htv. Tämän lisäksi Maahanmuuttovirasto tavoittelee läpivirtauksen pysyvän kaikissa asiatyypeissä tulijamäärien tasolla tilannekuvan, analytiikalla parannetun ennustettavuuden, tehokkaan johtamisen, oikea-aikaisen ja oikein kohdistetun resursoinnin, viranomaisyhteistyön laadun ja tehon parantamisen sekä digitalisaation avulla. (Maahanmuuttovirasto 2016c.)

Käsittelyaikatavoitteissa tavoitellaan pysymistä säädösten mukaisessa hakemusten enimmäiskäsittelyajassa työntekoa ja perheenyhdistämistä koskevista asioista. Turvapaikkahakemusten käsittelyajaksi tavoitellaan 160 vrk vuonna 2016 (vuonna 2015 148 vrk) ja vuodesta 2017 eteenpäin 90 vrk. Muissa maahantuloa ja kansalaisuutta koskevista asioista tavoitellaan myös enintään tavoiteaikoja. Ulkomaalaisasioiden sähköisen UMA-käsittelyjärjestelmän osalta tavoitellaan järjestelmän täysimääräistä hyödyntämistä maahanmuuttohallinnon lupaprosessissa niin, että 90 % palveluista on sähköisen tai mobiiliasioinnin piirissä ja sähköisen asioinnin käyttöaste on 50 %. Päätösten oikeusvarmuuden osalta tavoitellaan muutoksenhakutapausten määrän, joissa maahanmuuttoviranomainen on tehnyt selkeän laintulkinta- tai menettelyvirheen, olevan alle 5 % valitusten kokonaismäärästä. Sähköinen käsittelyjärjestelmä saattanee tehostaa lupaprosessia osaltaan, mutta vuodesta 2017 eteenpäin 90 vuorokauden keskimääräiset käsittelyajat turvapaikkahakemusten osalta kuulostavat kunnianhimoisilta huomioiden että keskimääräinen käsittelyaika oli vuonna 2015 148 vuorokautta ja turvapaikkapäätöksiä toteutui 3696 kappaletta ja vuoden 2016 tavoitteeksi on asetettu 45000 turvapaikkapäätöstä ja vuodesta 2017 eteenpäin 15000 päätöstä vuoteen 2019 asti. Turvapaikkapäätösten määrä on kovin vaihteleva ja tavoitellakseen näin suurta turvapaikkapäätösten määrän lisäystä vuosittain täytyisi myös resursoinnin olla asetettu samalle tasolle. (Maahanmuuttovirasto 2016c.)



*Taulukko 2. Maahanmuuttoviraston ja valtion vastaanottokeskusten talousarvioesitykset v. 2015–2017*  
(Lähde: budjetti.vm.fi)

<b>Vuosi</b>	<b>Talousarvioesitys</b>	<b>Lisätalousarvioesitykset yhteensä</b>	<b>Yhteensä</b>
2015	26 346 000	59 892 000	86 238 000
2016	79 155 000	4 631 000	83 786 000
2017	59 777 000	Ei vielä tiedossa	59 777 000

Resursoinnin osalta taulukko 2 osoittaa, että vuoden 2015 talousarvioesityksestä lisätalousarvioesitysten osuus oli huomattava. Maahanmuuton resursointi vuonna 2016 oli yli kolme kertaa suurempi kuin vuoden 2015 budjetti. Vuoden 2017 osalta budjettia on olennaisesti pienennetty, mutta lisätalousarvioesitysten osalta ei vielä luonnollisesti tiedetä mihin suuntaan resursointia tarvitaan.

Ulkomaalaisten maastapoistamisen tehostamisen osalta tavoitellaan nopeutusta törkeisiin rikoksiin syyllistyneiden, rikoksen uusijoiden ja yleiselle järjestykselle vaarallisten ulkomaalaisten maasta poistamista koskevaan päätöksentekoon toimimalla poliisin kanssa tiiviissä yhteistyössä, jolla tavoitellaan myös kielteisen oleskelulupapäätöksen saaneiden palautusten nopeuttamista. Lisäksi edistetään ja seurataan vapaaehtoisen paluun toimivuutta. Tiivistä viranomaisyhteistyötä ajaa myös tavoite laittoman maahantulon ja terrorismin torjumisesta.

Vastaanotto toiminnan kehittämistä tavoitellaan useilla tavoitteilla. Vastaanottopalveluiden tuottamisen kustannustehokkuutta tavoitellaan yhdenmukaistamalla vastaanottokeskusten kulurakennetta, suhteuttamalla vastaanottokapasiteetti hakijamääriin sekä varmistamalla keskimääräisten kustannustavoitteiden saavuttaminen ja etteivät vuonna 2015 perustetut uudet vastaanottokeskukset ylitä vastaanoton keskimääräisiä kustannuksia (37 €/vrk/hlö). Vastaanotto toiminnan kustannustehokkuutta tavoitellaan myös siirtymällä nykyistä suurempiin perusyksiköihin. Päätösten omakustannusarvon hintaa seurataan ensimmäisen oleskelulupapäätösten, turvapaikkapäätösten sekä kansalaisuushakemuspäätösten osalta. Työntekijän oleskeluluvan, opiskelijan oleskeluluvan ja perheen yhdistämistä koskevien oleskelulupahake-

musten osalta seurataan keskimääräisiä käsittelyaikoja vuorokausissa. (Maahanmuuttovirasto 2016c.)

Vastaanottokeskusten ohjauksessa, neuvonnassa ja valvonnassa tavoitellaan vastaanottokeskusten toimintaa yhtäläisin perustein, jolloin viranomaisen voi varmistua toiminnan laadusta, riskienhallinnasta ja väärinkäytösten ennaltaehkäisystä. Käteisen rahan sijaan käyttöön otetaan maksukorttijärjestelmä vastaanotto- ja käyttörahan maksamisessa. Vastaanotto toiminnan kilpailuttamista alueellisena pilottikokeiluna valmistellaan ja vastaanotto toiminnan kilpailuttamisen mahdollisuutta tarkastellaan laajemmin. 1.1.2017 Maahanmuuttovirasto ja valtion vastaanottokeskukset toteuttavat hallinnollisen yhdistämisen. Tällä tavoitellaan Maahanmuuttoviraston ja valtion vastaanottokeskusten yhteistyön tehostamista hallinnon ohjauksessa ja tukemisessa. (Maahanmuuttovirasto 2016c.)

Oleskeluluvan saaneiden turvapaikanhakijoiden kuntiin sijoittamisen nopeuttamista Maahanmuuttovirasto ja työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonala tavoittelevat sisäasiainministeriön ja työ- ja elinkeinoministeriön tukemassa yhteistyössä, jossa pyritään päätösten tiedoksiannon nopeuttamiseen sekä oleskeluluvan saaneiden kuntaan muuton tukemiseen (Maahanmuuttovirasto 2016c).

Poikkihallinnollisia operatiivisia hankkeita Maahanmuuttovirastolla on myös Poliisihallituksen kanssa, jossa valmistellaan ulkomaalaislupa-asioiden sekä turvapaikkaprosessin ensimmäisen vaiheen tehtävien siirtoa Maahanmuuttovirastolle 1.1.2017. Vuoden 2017 budjetissa on mukana poliisilta siirtyvien ulkomaalaislupien käsittelymaksut, jotka lisäävät Maahanmuuttoviraston maksutuloja. Maksutuloilla katetaan poliisilta siirtyneiden jatkolupien kustannukset sekä perheen yhdistämishakemusten käsittelyn kustannukset.

Kuten vastaanottokeskusten palvelujen lainsäädännöllisen viitekehyksen osalta edellä tuotiin esille, Maahanmuuttoviraston ja siten myös vastaanotto-keskustoiminnan tuloksellisuuden toteutumisen kannalta olennainen rooli on Maahanmuuttoviraston ylijohtajalla. Tämä ei näy sinänsä tulostavoitteiden asetannassa kovin selkeästi muuten kuin, että johtamisjärjestelmää ja siihen liittyvien tukitoimintojen vastaavuutta muuttuneeseen toimintaympäristöön ja viranomaisten toimivaltajaan vaatimuksiin pyritään kehittämään. Tälle ei



julkis- vai yksityisoikeudellisia toimijoita, muodostaa sen yleisen oikeusohjeellisen perustan, mihin julkisen palvelutuotannon tuloksellisuus ja tulosohjaus voi viime kädessä käytännössä kiinnittyä.

Tuloksellisuuden monitulkintaisuustematiikka puolestaan problematisoi ja avaa tätä ohjausasetelmaa, joka voi ongelmallisimmillaan olla myös sangen haastava lainsäädännön asettamiin toiminnan sisältö- ja laatuvaatimuksiin nähden. Tuloksellisuusvaatimukset saattavat nimittäin johtaa jopa ristiriitaan lainsäädännössä asetettujen vaatimusten, erityisesti oikeusturvavaatimusten, kanssa, sillä hyvää (taloudellista) tulosta tavoiteltaessa voidaan ajautua tinkimään palvelun, neuvonnan tai jopa lainsäädännön edellyttämän hallintoasian selvittämisen laatuvaatimuksista. Tämän takia lainsäädännössä määritellyt palvelusisällöt ovat ensiarvoisen tärkeitä lähtökohtia vastaanottokeskusten palvelujen tuloksellisuuden tarkastelun normatiivisia kiinnekohtia. (Kulla 2015, 11.) Tätä asiakokonaisuutta käsittelemme seuraavaksi. Tämä palvelusisältöjä koskeva aineisto oli myös pääpiirteissään pääsykokeisiin osallistuneilla vastaajilla käytössä niin sanottuna perusaineistona, jossa kuvattiin vastaanottokeskusten tuottamia palveluja. Tämän aineiston lisäksi vastaajilla oli käytettävissä aikakauslehtiin perustuva aineisto, josta heidän oli tarkoitus löytää mahdollisia eroja eri palveluntuottajien tuottamista palveluista.

## Palvelujen järjestäminen

Vastaanottokeskuksen yksiselitteisen järjestämisvelvollisuuden mukaisiin vastaanottopalveluihin kuuluvat kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta annetun lain (17.6.2011/746) mukaan siis majoitus, vastaanotto- ja käyttöraha, sosiaalipalvelut, terveydenhuoltopalvelut, tulkki- ja käännöspalvelut sekä työ- ja opintotoiminta. Seuraavassa tarkastellaan näiden palvelujen tarkempaa sisältöä ja järjestämisvelvollisuuden alaa.

### *Majoitus*

Kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta annetun lain (17.6.2011/746) mukaan majoitus

vastaanottopalveluna voi tarkoittaa majoitusta vastaanottokeskuksessa (16 §) tai yksityismajoitusta (18 §). Lisäksi säännös tarkastelee erikseen ilman huoltajaa olevan lapsen majoitusta (17 §).

Lähtökohtaisesti kansainvälistä suojelua hakeva ja tilapäistä suojelua saava majoitetaan vastaanottokeskukseen. Majoittamisessa otetaan huomioon majoitettavien ikä ja sukupuoli, ja majoitus on järjestettävä niin, että perheenjäsenet voivat halutessaan asua yhdessä. Kansainvälistä suojelua hakeva voidaan siirtää toiseen vastaanottokeskukseen, jos se on tarpeen hänen itsensä, vastaanottokeskuksen toiminnan tai kansainvälistä suojelua koskevan hakemuksen käsittelyn vuoksi.

Kansainvälistä suojelua hakeva tai tilapäistä suojelua saava voi järjestää lain (L 746/2011) 18 §:n mukaan majoituksensa myös itse. Vaikka tällainen henkilö vastaa majoituksensa kustannuksista itse, hän säilyy kuitenkin oman vastaanottokeskuksensa rekisteröitynä asiakkaana ja saa muut vastaanottopalvelunsa edelleen keskuksesta. Yksityismajoituksessakaan asuminen ei oikeuta kuitenkaan turvapaikantarvitsijaa saamaan varsinaisia kunnallisia palveluita.

### *Vastaanotto- ja käyttöraha*

Vaikka laki kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta (17.6.2011/746) ilmaisee vastaanotto-  
rahan ja käyttörahan vastaanottopalveluihin kuuluviksi (luettelo vastaanottopalveluista lain 13.2 §:ssä), ei näitä rahamääräisiä etuuksia voida edes tässä yhteydessä pitää ns. aitoina palveluina eikä niiden tarkastelu näin ollen ole vastaanottopalvelujen tuloksellisuuden tarkastelun yhteydessä perusteltua eikä tarpeellista (ks. Tuori & Kotkas 2016, 15–16).

### *Sosiaalipalvelut*

Sosiaalihuoltolain (30.12.2014/1301) 15 §:ssä tarkoitettua sosiaalityötä ja 16 §:ssä tarkoitettua sosiaaliohjausta tekee vastaanottokeskuksessa sosiaalihuollon ammattihenkilö. Työhön kuuluu neuvontaa, ohjausta, sosiaalisten ongelmien selvittämistä ja muita tukitoimia, jotka ylläpitävät ja edistävät yksilöiden ja perheen turvallisuutta ja suoriutumista sekä yhteisöjen toimivuutta. Turvapaikanhakijalla on oikeus saada sosiaalihuoltolain 14 §:ssä tarkoitettu-

ja sosiaalipalveluja, jos sosiaalihuollon ammattihenkilö arvioi ne välttämättömiksi sinä aikana, jona henkilö on oikeutettu vastaanottopalveluihin (L 10.3.2015/388).

Sosiaalihuollon ammattihenkilön vastaanottokeskuksessa tekemään työhön kuuluu neuvontaa, ohjausta, sosiaalisten ongelmien selvittämistä ja muita tukitoimia, jotka ylläpitävät ja edistävät yksilöiden ja perheen turvallisuutta ja suoriutumista sekä yhteisöjen toimivuutta (laki kansainvälistä suojelua hakeman vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta 746/2011, 25.2 §). Tätä luettelonomaista säännöstä avaa jossain määrin kyseistä säännöstä koskeva lainvalmistelutyö. Säännöstä koskevan hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa korostetaan sosiaalipalvelujen mitoittamisen kriteerinä asiakkaan arvioidun oleskelun pituutta Suomessa. Toisaalta perusteluissa tuodaan esiin myös se, että tarvittaessa välttämättömiä sosiaalipalveluja, joita ei voida toteuttaa vastaanottokeskuksen omana sosiaalityönä tulee hankkia ostopalveluina keskuksen ulkopuolelta.

Käytännön sosiaalityössä ja -ohjauksessa ei kuitenkaan aina ole mahdollista huomioida odotettavissa olevaa käsittelyaikaa tai hakemuksen käsittelyn jälkeistä valitusaikaa, vaan palvelut on mitoitettu samoin kaikille. Terveyspalveluiden ja erityistä tukea tarvitsevien psykososiaalisten palveluiden kohdalla kyetään palveluita mitoittamaan kattavammin eniten sitä tarvitseville, mutta sosiaalipalveluiden osalta tätä valmistelutyössä mainittua seikkaa ei voida aina huomioida. Sosiaaliohjauksen ja neuvonnan lisäksi erityisiä sosiaalipalveluita järjestetään ennen muuta lastensuojelullisiin toimenpiteisiin liittyvissä tapauksissa, mutta tällöin palveluiden mitoitus ei määräydy oletetun oleskeluajan, vaan lasten oikeuksien ja turvallisuuden toteutumisen perusteella.

Erityistä huomiota sosiaalipalvelusäännöksen hallituksen esitykseen perustuvassa esityötarkastelussa kohdistetaan Euroopan Unionin vastaanotto-direktiivin (Neuvoston direktiivi 2003/9/EY) 18 artiklan 2 kohdan mukaisesti EU:n jäsenvaltioiden velvoitteisiin varmistaa se, että kaikenlaisten väärinkäytösten, laiminlyöntien, hyväksikäytön, kidutuksen tai julman, epäinhimillisen ja halventavan kohtelun uhriksi joutuneille ja aseellisista selkkauksista kärsineille alaikäisille annetaan tarvittaessa pätevää neuvontaa. Näiden edellä mainittujen ihmisoikeusloukkausten kohteeksi joutuneiden ryhmien tarpeet

tulee näin ollen ottaa ”erityisesti huomioon” sosiaalipalveluja vastaanottokeskuksissa annettaessa. (HE 266/2010 vp – Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta, 56–57.)

### *Terveydenhuoltopalvelut*

Kansainvälistä suojelua hakevalla ja ihmiskaupan uhrilla, jolla ei ole kotikuntalaisia tarkoitettua kotikuntaa Suomessa, on oikeus saada kiireellistä sairaanhoitoa siten kuin terveydenhuoltolain (1326/2010) 50 §:ssä ja erikoissairaanhoitolain (1062/1989) 3.2 §:ssä säädetään. Lisäksi turvapaikantarvitsijalla on oikeus saada terveydenhuollon ammattihenkilön *välttämättömiksi arvioimia* muita terveyspalveluja kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta annetun lain (17.6.2011/746) 26.1 §:n mukaan. Tämän lain esitöiden (HE 266/2010 vp, 58) mukaan yksinomaan kiireellisen hoidon antamista ei voida pitää riittävänä palvelutasona. Ei-kiireelliset hoitopalvelut *tulisi* turvata ottaen huomioon henkilön terveydentila ja hänen Suomessa viettämänsä ajan pituus. Palvelujen tarve tulee arvioida aina terveydenhuollon ammattihenkilön toimesta asiakkaan yksilöllisen hoidon tarpeen perusteella (Tuori & Kotkas 2016, 207–208). Välttämättömiksi katsottaviin palveluihin kuuluisivat ainakin äitiysneuvolapalvelut ja välttämätön kroonisten sairauksien hoito.

Alun perin jo EU:n vanhaan vastaanottodirektiiviin (Neuvoston direktiivi 2003/9/EY) perustuen haavoittuvassa asemassa oleviin turvapaikantarvitsijoihin nähden terveydenhuoltopalvelutarpeet ja niihin vastaaminen tulee kuitenkin ottaa erityisen tarkasti huomioon. Tässä yhteydessä viittaus EU:n vastaanottodirektiivin 20 artiklaan asettaa EU:n jäsenvaltioille velvollisuuden huolehtia siitä, että kiduttamisen, raiskausten tai muiden väkivallantekojen kohteeksi joutuneet saavat tällaisten tekojen aiheuttamien traumojen ja terveysongelmien hoitamiseksi vammojensa edellyttämää hoitoa.

Tilapäistä suojelua saavalle sekä kansainvälistä suojelua hakevalle lapselle ja ihmiskaupan uhrille, joka on lapsi ja jolla ei ole kotikuntalaisia tarkoitettua kotikuntaa Suomessa, annetaan terveydenhuoltopalvelut samoin perustein kuin henkilölle, jolla on kotikuntalaisia tarkoitettu kotikunta Suomessa (L

17.6.2011/746, 26.2 §). Tämä turvapaikantarvitsijalapsen erityisasemaa koskeva säännös on lähtökohtaisesti hyvin selvä: se asettaa Suomen lapsikansalaiset terveystalvelujen saatavuuden osalta yhdenvertaiseen asemaan turvapaikantarvitsijalasten kanssa (ks. lasten positiivisesta erityiskohtelusta Tuori & Kotkas 2016, 242). Tämä luonnollisesti asettaa myös vastaanottokeskusten terveydenhuoltopalveluille ja niitä täydentäville terveydenhuollon ostopalveluille korkeat laatuvaatimukset. Tässä kohdin tulee huomioida lisäksi vielä EU:n vastaanottodirektiivin 18 artiklan 2 kohta, jonka mukaan EU:n jäsenvaltion on varmistettava se, että kaikenlaisten väärinkäytösten, laiminlyöntien, hyväksikäytön, kidutuksen tai julman, epäinhimillisen ja halventavan kohtelun uhriksi joutuneille ja aseellisista selkkauksista kärsineille alaikäisille annetaan kuntoutusta, kehitetään mielenterveyspalveluja ja annetaan pätevää neuvontaa tarvittaessa.

Käytännössä vastaanottokeskus hankkii terveystalvelut ostopalveluna Maahanmuuttoviraston kilpailuttamilta toimijoilta. Nykyisin talvelut pääkaupunkiseudulla tarjoaa Aava ja muualla maassa pääsääntöisesti Terveystalo. Vastaanottokeskuksessa työskentelee terveydenhoitaja, joka ohjaa turvapaikanhakijan tarvittaessa näille talveluntarjoajille. Turvapaikanhakijalle tehdään vastaanottokeskuksessa infektiotautien seulontaa ja annetaan tarpeellisia rokotteita. Myös seulonnat toteutetaan vastaanottokeskuksen terveydenhoitajan ja terveystalveluiden tuottajan yhteistyönä. Rokottamiseen voidaan käyttää kansallisen ohjelman rokotteita, joiden hankkiminen tapahtuu vastaanottokeskuksen sijaintikunnan terveystalveluksen kautta. Lapsilla turvapaikantarvitsijoina on luonnollisesti myös oikeus kansallisen rokottusohjelman mukaiseen rokottussuojaan. [Ks. kunnan velvollisuudesta tartuntatautien vastustamistyöhön tartuntatautilaki (25.7.1986/583) ja erityisesti sen 7 § (L 14.11.2003/935).]

### *Tulkitseminen ja käännöstalvelut*

Vastaanottokeskuksen on mahdollisuuksien mukaan aina huolehdittava tulkitsemisestä tai kääntämisestä asiakkaan oikeuksia ja velvollisuuksia koskevassa asiassa. Jos kysymys on asiasta, joka voi tulla vireille viranomaisen aloitteesta, vastaanottokeskuksen on huolehdittava tulkitsemisestä tai kääntämisestä



aina kun keskuksen asiakas ei osaa kielilain (423/2003) mukaan viranomaisessa käytettävää suomen tai ruotsin kieltä taikka hän ei vammaisuutensa tai sairautensa vuoksi voi tulla ymmärretyksi kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta sekä ihmiskaupan uhrin tunnistamisesta ja auttamisesta annetun lain (17.6.2011/746) tarkoittamassa asiassa. (L 17.6.2011/746, 27 §.)

Toisaalta em. säännöksen säätämiseen perustuvan hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa korostetaan vastaanottoasioiden *joustavaa hoitoa* ja tällöin HE:n mukaan asian tulkkaamisessa ja kääntämisessä riittää sellaisen kielen käyttäminen, jota asianosaisen voidaan todeta asian laatuun nähden *riittävästi ymmärtävän*. Lakitekstitasolla tämän vastaanotokeskuspalvelun sisältö on määritelty seuraavasti: ”Asia voidaan tulkita tai kääntää kielelle, jota asiakkaan voidaan perustellusti olettaa ymmärtävän”. (L 17.6.2011/746, 27.2 §) Periaatteessa tällä tavoin toteutettuun sääntelyyn sisältyy oikeusturvariski (ks. tästä mm. henkilökohtaisesta sosiaali- ja terveyspalvelunäkökulmasta esim. Mäenpää 2016, 193–194), vaikkakin tulkki- ja käännöstoiminnan taloudellisuusvaatimus tukee jossain määrin toteutunutta lakitasaista palvelumuotoilua.

### *Työ- ja opintotoiminta*

Lain (17.6.2011/746) 29 §:n mukaan muussa vastaanotokeskuksessa kuin kauttakulkukeskuksessa on järjestettävä työ- ja opintotoimintaa kansainvälistä suojelua hakevan ja tilapäistä suojelua saavan omatoimisuuden edistämiseksi. Ko. pykälässä säädetään lisäksi, että jos vastaanotokeskuksen asukas ilman perusteltua syytä toistuvasti kieltäytyy hänelle osoitetusta työ- tai opintotoiminnasta, niin hänelle maksettavaa vastaanottorahaa voidaan vähentää enintään 20 prosenttia korkeintaan kahden kuukauden ajan. Vastaanottorahan vähennys ei saa olla kuitenkaan kohtuuton ajatellen turvapaikantarvitsijan ihmisarvoisen elämän toteutumiseen liittyviä tarpeita. (Tuori & Kotkas 2016, 377.) Käytännössä vastaanottorahan alentamista koskevaa säännöstä ei ole sovellettu vastaanottorahaa myönnettäessä.

Edellä mainittua lainsäädännöstä avaavissa hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan muun muassa, että vastaanotokeskukseen saavuttuaan kansainvälistä suojelua hakeva ja tilapäistä suojelua saava allekirjoit-

taa henkilökohtaisen toimintaohjelman. Se voi sisältää esimerkiksi opintoja, lastenhoitoa, kotitaloustöitä tai muita ylläpitotöitä. Oppivelvollisuusiän ylittäneille järjestettävä opintotoiminta on sisällöltään yleensä suomen tai ruotsin kielen opetusta. Opetusta on mahdollista antaa myös suomalaisen yhteiskunnan tuntemuksessa. Oppivelvollisuusikäiset osallistuvat mahdollisuuksien mukaan perusopetukseen tai valmistavaan opetukseen. (HE 266/2010 vp, 59.)

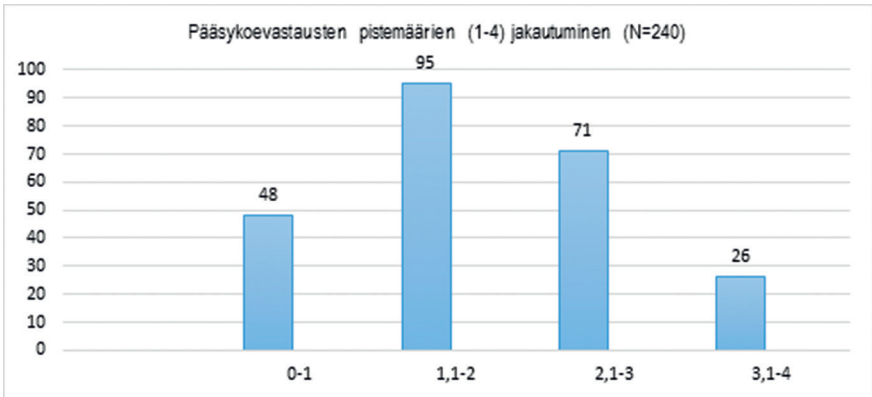
Vastaanottokeskusten järjestämään työtoimintaan kuuluu yleensä keskuksen tilojen ja ympäristön siisteydestä huolehtimista. Turvapaikanhakija voi tehdä myös palkkatyötä Suomessa. Turvapaikanhakija joka on esittänyt matkustusasiakirjansa viranomaisille turvapaikkaa hakiessaan saa aloittaa palkkatyössä 3 kuukauden kuluttua turvapaikkahakemuksen jättämisestä, muille aikaraja on 6 kuukautta. Vastaanottokeskuksen sijaintikunta on perusopetuslain mukaan velvollinen järjestämään oppivelvollisuusikäisille perusopetusta sekä oppivelvollisuuden alkamista edeltävänä vuonna esiopetusta. (Maahanmuuttovirasto 2015, 1–4.)

### Vastaanottokeskusten palvelujen järjestäminen ja tuloksellisuuden monitulkintaisuus

Kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelman pääsykokeessa hakijoita pyydettiin kuvailemaan annetun aineiston perusteella millä tavoin toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden luonteiden välinen ero näkyy vastaanottokeskusten palveluiden järjestämisessä ja tuottamisessa ja minkälainen suhde näistä muodostuu vastaanottokeskusten tuloksellisuuteen. Vastajien käytettävissä ollut aineisto muodostui kahdesta osiosta: ensimmäinen osio käsitti Maahanmuuttoviraston (25.9.2015) tiedotteen sekä Kouvolan Kaupungin (27.8.2015) ja Ylen (30.8.2015) uutiset, jotka kuvasivat vastaanottokeskuksen ja hätämajoitusyksikön perustamisen vaikutuksia kunnan toimintaan. Toinen osio koostui kolmesta Ylen (16.9.2015, 12.2.2016 ja 16.2.2016) sekä kahdesta Suomen Kuvalehden (12.2.2016 ja 17.3.2016) uutisartikkelista, joissa käsiteltiin yksityisen Luona Oy:n perustamien vastaanottokeskusten toiminnassa tietoon tulleita epäkohtia, Maahanmuuttoviraston koordinoiman vastaanottoiminnan organisointia, palvelujen hankintamenettelyä ja vastaanottokes-

kusten toiminnan valvontaa. Vastaustila oli rajattu yhteen sivuun ja pisteytys tehtiin asteikolla 1–4. Analyysissä on käytetty yhteensä 240 vastausta. Vastausten pistemäärät jakautuivat seuraavan taulukon mukaisesti.

Taulukko 3. Pistemäärien jakautuminen



Lähes jokaisessa vastauksessa esiin tuotu ero liittyy toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden tavoitteellisiin lähtökohtiin, toimintalogiikkaan ja resurssien käyttöön. Ansaintatalouden piirissä toimivan organisaation esimerkkinä aineistossa esiintyneen Luona Oy:n toiminta liitettiin lähtökohdiltaan voiton tavoitteluun, kun taas toimeksiantotalouden piirissä toimivien organisaatioiden palveluntuotantoa kuvaavissa tekstiosuoksissa korostui käytettävissä olevien resurssien käyttö täysimääräisesti palveluntuotantoon, tässä tapauksessa turvapaikanhakijoiden vastaanottopalveluihin. Eroa kuvattiin vastauksissa muun muassa seuraavasti:

*”Kunnat (eli toimeksiantotalouden edustajat) suorittavat niille annettua tehtävää sillä periaatteella, että varoja kerätään sen verran kuin palvelujen tarkoituksenmukainen järjestäminen maksaa. Näin ollen voidaan ainakin lähtökohtaisesti olettaa, että turvapaikanhakijat saavat heille laissa edellytetyn tasoisen majoituksen, terveyspalvelut jne. Vastaavasti artikkeleissa usein esiintynyt Luona Oy toimii ansaintatalouden puitteissa ja sen vuoksi...sen perimmäisenä tavoit-*

*teena on voiton tavoittelu. Voittojen tavoittelu edellyttää ensinnäkin kulujen karsimista.” (Aineisto, 7–8)*

*”Kunta järjestää asukkailleen palveluja kuntalaisten verotuloilla. Niillä katetaan koko toiminta avustuksien ohella, jolloin kunnan ei tarvitse miettiä kuin sitä, että varat tulee käytettyä. Yksityisen yrityksen täytyy tehdä voittoa, jolloin se rahamäärä täytyy jostain ottaa toiminnassa.” (Aineisto, 394)*

Siinä missä ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden katsottiin toimivan ensisijaisesti toimialoilla, joissa on nähtävissä liiketoiminnallisia mahdollisuuksia, yhdistettiin toimeksiantotalouden piirissä toimivien organisaatioiden toiminnan lähtökohdaksi lakiperusteisten velvoitteiden noudattaminen sekä perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisesta huolehtiminen:

*”SPR ja kunnat järjestävät ja tuottavat vastaanottokeskusten palveluita periaatteessa suoraan määräyksien ja lainsäädännön mukaisten tasapuolisuus- ja omakustannusperiaatteiden mukaisesti niin, että jokaiselle palveluun oikeutetulle tarjotaan hänelle kuuluvat palvelut syrjimättömästi ja kattavasti niin, että niistä aiheutuvat kustannukset voidaan suoraan todentaa ja laskuttaa voittoa tuottamattomasti palvelun rahoittajalta, eli usein valtiolta.” (Aineisto, 432)*

*”... kaupungin tehtävänä ei ole ensisijaisesti tuottaa voittoa, vaan esim. Suomen sitoutuminen turvapaikanhakijoiden vastaanottamiseen ja tämän sitoumuksen käytännön toteuttaminen alueella merkitsee enemmän” (Aineisto, 162–163).*

Edellä kuvattujen tavoitteellisten lähtökohtien ristiriitaisuuksien jälkeen vastauksissa korostui toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden piiriin kuuluvien vastaanottokeskusten erot henkilöstön määrässä ja koulutustaussa, joiden katsottiin lähes poikkeuksetta olevan seurausta yllä kuvatuista talouksien luonne-eroista:

*”Kuntien järjestämissä keskuksissa henkilökunta on mitoitettu vastaamaan annettuja ohjeistuksia, kun taas yksityisen järjestämässä toiminnassa henkilöstömitoitus on ollut puutteellista. Myös henkilöstön*

*pätevyydestä on ansaintatalouden toimijan taholta tingitty kustannusten säästämiseksi ja voiton saavuttamiseksi”.* (Aineisto, 199–200)

Pääsykoekaineistossa vastaajille kerrottiin Maahanmuuttoviraston vastaanottokeskuksille antamasta henkilöstömitoitus- ja pätevyysuosituksista, niiden noudattamiseen liittyvästä kiistasta palvelun tilaajan ja tuottajan välillä, sekä kuvattiin Luona Oy:n entisten työntekijöiden ja Maahanmuuttoviraston vastaanottoyksikön johtajan antamia lausuntoja yrityksen pyörittämien keskusten puutteista terveydenhuoltopalveluiden kattavuudessa, laadussa ja henkilöstön koulutustaustassa. Tämän valossa henkilöstön määrän ja pätevyyden nouseminen koevastauksissa toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden piirissä toimivia organisaatioita erottavaksi tekijäksi ei ole yllättävää.

Henkilöstön määrän vähäisyys yhdistettiin vastauksissa yleisimmin ansaintataloudellisten toimijoiden tavoitteeseen tuottaa toiminnallaan voittoa. Muita henkilöstön määrään tai (epä)pätevyyteen vastauksissa liitettyjä asioita, joiden voidaan ajatella vaikuttavan vastaanottotoiminnan tuloksellisuuteen, olivat huono ilmapiiri, vaaratilanteet sekä palveluiden käyttäjien perus- ja ihmisoikeuksien vaarantuminen.

Aineistossa esiintynyt kolmas ansainta- ja toimeksiantotalouden toimijoiden eroja kuvaava kategoria on toiminnan avoimuus ja läpinäkyvyys. Vastaanottopalveluja tuottavien organisaatioiden toiminnan julkisuudessa ja prosessien demokraattisuudessa syntyvät erot tulevat olennaiseksi arvioitaessa vastaanottotoiminnan tuloksellisuuden ja yhteiskunnallisen vaikuttavuuden seurannan mahdollisuuksia. Pääsykoemateriaalien uutisartikkeleissa kerrottiin Luona Oy:n omista toiminnallisista linjauksista koskien työntekijöiden kieltoa kertoa vastaanottokeskuksen toiminnasta esimerkiksi toimittajille sekä median edustajien pääsyä vastaanottokeskuksiin.

On oletettavissa, että pääsykoeken lukumateriaalissa käsitellyt avoimuutta rajoittaneet organisaatioiden toimintalinjaukset lisäsivät ja toivat esiin ansaintatalouden mukaisten toimijoiden toiminnan avoimuutta ja läpinäkyvyyttä kritisoivia vastauksia, vaikka todellisuudessa median pääsy olisi rajattua niin kuntien, SPR:n kuin yksityisten toimijoiden keskuksissa muun muassa kansainvälistä suojelua hakeneiden henkilöiden yksityisyyden suojelemisen perusteella.

Vastauksissa avoimuutta ja läpinäkyvyyttä pohdittiin aineiston esimerkeistä johtuen yhtäältä suhteessa julkisuuteen ja mediaan, toisaalta suhteessa valvontaan, jolloin vastauksissa korostui yksityisten toimijoiden mahdollisuus toimia omien toimintalinjausten mukaisesti. Toiminnan tuloksellisuuden monitulkintaisuuden arvioinnin näkökulmasta olennaisempi tekijä liittyykin Maahanmuuttoviraston ja palveluntuottajan välisen kommunikaation ja yhteistyön avoimuuteen, jonka rajoittaminen on palvelumuotoilun tuloksellisuuden arvioinnin näkökulmasta ongelmallista.

Neljänneksi vastauksissa kuvattiin eroja organisaatioiden sisäisessä toimintakulttuurissa, jolloin organisaatioita kuvattiin erilaisina suhteessa niiden arvoihin, asenteisiin, ilmapiiriin ja henkilökunnan hyvinvoinnista huolehtimiseen. Pääsykokeen uutisartikkeleissa käytettiin Luona Oy:n ex-työntekijöiden sekä Maahanmuuttoviraston vastaanottoyksikön johtajan kuvaamia valituksia vastaanotto toiminnasta, joissa kerrottiin asiakkaiden epäammattimaisesta kohtelusta ja kuvattiin Luona Oy:n johtamistyyliä diktatuurimaiseksi ja välinpitämättömäksi. Näin ollen on huomioitava, että organisaatioiden toimintakulttuuria oli aineistossa käsitelty yksipuolisesti. Vain yhdessä vastauksessa esitettiin suoraa lähdekritiikkiä asian mainitsemisen yhteydessä:

*”Tosin voidaan olla eri mieltä siitä, syntyykö paras mahdollinen tuloksellisuus liian vähällä henkilökunnalla kireän ilmapiirin syödessä työntekijöiden motivaatiota. Muiden toimijoiden arviointi paremmiksi perustuu tosin näiden artikkeleiden perusteella vain siihen ilmi tulleeseen seikkaan, että toisin kuin Luona Oy:stä, niistä ei ole tullut valituksia Maahanmuuttovirastolle.”* (Aineisto, 260)

Eräässä vastauksessa organisaation toimintakulttuurin negatiivinen julkisuuskuva katsottiin vaikuttavan laajemmin yhteiskunnalliseen päätöksentekoon:

*”Kylmä voittojen tavoittelu on omiaan politisoimaan asiaa ja aiheuttamaan epätoivottua suhtautumista varsinaiseen ongelmaan kansalaisten taholta.”* (Aineisto, 460)

Viimeinen toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden luonteiden välinen ero vastauksissa oli ansaintatalouden piirissä toimivien yksityisten palveluntuottajien kyky reagoida julkisen hallintojärjestelmän toimijoita nopeammin muutostilanteissa. Ansaintatalouden toimijoiden luonteeseen yhdistettiin

vastauksissa ketteryys ja nopeus, kun taas toimeksiantotaloudet nähtiin byrokraattisina ja hitaina reagoimaan muutoksiin:

*”Pakolaiskriisin kasvaessa räjähdysmäisesti, ei toimeksiantotalouden (esim. kunta) toimijoilla ollut resursseja vastata pakolaistulvan aiheuttamaan akuuttiseen kysyntään. Ansaintatalouden toimijoilla taas oli tarvittava määrä aikaa ja resursseja pystyttää hyvinkin nopeasti vastaanottokeskuksia, jonka vuoksi Maahanmuuttovirasto nimenomaan näiden toimijoiden puoleen kääntyikin.”* (Aineisto, 263)

Koska turvapaikanhakijoiden vastaanottoinfrastruktuuri on muun muassa turvapaikanhakijoiden majoituskapasiteetin tarpeen muutosten vuoksi pakottanut ja pakottanee jatkossakin Maahanmuuttoviraston toimimaan reaktiivisesti ja nopeasti palveluntarpeen vaihdellessa, syntyy tarve pohtia erilaisen palvelumuotoilun vaikutuksia vastaanotto toiminnan tuloksellisuuteen, erityisesti tilanteessa, jossa turvapaikanhakijoiden vastaanottoinfrastruktuuri on ensimmäistä kertaa ulotettu myös yksityisiin palveluntuottajiin.

*”Koska kyseessä on uusi toimintamalli, ongelmana on myös se, ettei tällaista palvelua ole aikaisemmin teetetty yksityisellä toimijalla, laatukriteerit ja valvonta ovat puutteellisia eikä toimijalla ole tarpeeksi ammatillista osaamista palvelun tuottamisessa.”* (Aineisto, 365)

Palvelumuotoilun tuloksellisuuden monitulkintaisuutta koskevaan arviointiin tapausesimerkkimme kohdalla vaikuttaa myös olennaisesti sen yhteiskunnallinen konteksti, jota analysoitiin vastauksissa seuraavaa esimerkkiä lukuun ottamatta vähän:

*”Kriisin vuoksi yksityisiä yrityksiä ei ollut aikaa kilpailuttaa lain mukaisesti. EU-komission kannanoton mukaan voitiin käyttää nopeutettua menettelyä. Tämän on epäilty johtavan kustannusten nousuun uutisoi Suomen Kuvalehti 12.2.2016.”* (Aineisto, 168)

Edellä mainitusta kilpailutuksen puutteesta johtuen vastaanottokeskustoimijoiden välinen vertailu on ongelmallista, sillä tässä tapauksessa markkinamekanismien toiminnan ja julkisen palveluntuotannon logiikan ristiriitaisuuksien ehkäisemisen työkaluna käytettävää palveluntuottajien kilpailutusta ei ollut järjestetty. Maahanmuuttoviraston oikeudellista toimivaltaa ja viimekä-

tistä vastuuta vastaanottokeskustoiminnan järjestämisessä ja tuloksellisuuden valvonnassa pohdittiinkin vastauksissa seuraavaa esimerkkiä lukuun ottamatta harvoin:

*”Ansaintatalouden toimijoiden luonne-ero tulee usein esiin jo sopimusvaiheessa, eli nämä toimijat haluavat usein laskuttaa arvioiden kokonaislaskutuksen mukaisesti, mikä ei sisällä välttämättä erottelua palveluiden käytöstä ja sisältää käytännössä voimakkaan kustannus- säästö- ja tehostamisintressin, mikä voi aiheuttaa riskin yksilöiden oikeudelle saada hänelle oikeutettuja palveluita tasapuolisesti ja kattavasti. Voitontekotavoitteen vuoksi viranomaisten tulee pysyä aktiivisena ja tehdä erityisesti laatu- ja kustannustekijöiden valvontaa.”*

Sisäministeriön hallinnon alaan kuuluvan Maahanmuuttoviraston sisäisen tarkastuksen raportissa (Maahanmuuttovirasto, 2016d) yllä mainittuun problematiikkaan onkin kiinnitetty huomiota. Raportissa asetetaan tavoitteeksi saada aikaan ”kustannustehokkaampia sopimuksia viime syksynä tehtyjen sopimusten sijaan” sekä tehostaa vastaanottokeskusten valvontaa muun muassa arviointi- ja ohjauskäynnein. Vastaanottokeskuksen taloudenpidon seuranta toteutetaan seurantajärjestelmällä, jonka järjestelmällinen käyttö tullaan Maahanmuuttoviraston mukaan varmistamaan. Pääsykoemateriaalisia käsiteltyyn kilpailutuksen puutteeseen syksyn 2015 aikana tehdyissä palvelunhankinnoissa on raportissa myös kiinnitetty huomiota. Jatkossa Maahanmuuttovirasto tulee käynnistämään vastaanottotoiminnan kilpailutuksesta alueellisen pilottikokeilun sekä uudistamaan vastaanottokeskustoiminnan sopimus pohjaa kustannusten hallitsemiseksi. (Ibid.)

## Yhteenveto

Johtamiskorkeakoulun kevään 2016 pääsykoevastausten analyysin tuloksena piirtyi kuva suomalaisessa turvapaikanhakijoiden vastaanottoinfrastruktuurissa loppuvuoden 2015 ja vuoden 2016 aikana toteutetusta uudesta palveluiden tuottamisesta, josta vastaajien mukaan seurasi eroja laadussa, eli henkilöstön määrässä ja pätevyudessa, ansainta- ja toimeksiantotalouden toimijoiden välillä. Aineistossa palveluntuotannon laatueroja selitettiin ansaintatalouden



ja toimeksiantotalouden toimintalogiikan ja resurssien käytön eroilla, jotka vastauksissa tarkoittivat ansaintatalouden toimijoiden kohdalla liikevoiton tavoittelua ja toimeksiantotalouden toimijoiden kohdalla lakimääräisten veloitteiden täyttämistä.

Toiseksi toimeksianto- ja ansaintatalouden luonne-eroja kuvattiin viitaten eroihin toiminnan avoimuudessa ja läpinäkyvyydessä. Yhtiömuotoisen toiminnan katsottiin mahdollistavan toiminnan avoimuuden rajoittamista ja salaamista, kun vastaavasti toimeksiantotalouden piirissä toimivat organisaatiot katsottiin tilivelvollisiksi palvelun rahoittajia, eli verovaroja tuottavia kansalaisia kohtaan. Aineiston analyysin tuloksia arvioitaessa on huomattava, että pääsykokeessa annetut aineistot ohjasivat vastaajia kategorisoivaan ajatteluun muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta, ja jos aineistonkeruu ulotettaisiin palvelun tuottajien, käyttäjien ja henkilökunnan haastatteluihin, saattaisivat vastaukset mukaila tätä kulkua saaden kuitenkin todennäköisimmin laajempia ulottuvuuksia.

## Tulokset ja päätelmät

Artikkelissa tarkasteltiin kysymyksiä siitä liittykö vastaanottokeskusten palvelujen järjestämiseen ja tuloksellisuuteen monitulkintaisuuksia peilaten lain-säädännöllisen viitekehyksen näkökulmaa sekä miten kevään 2016 hallintotieteiden tutkinto-ohjelman hakeneet pääsykoevastaajat tulkitsivat ja kuvailivat eri palveluntuottajien tuottamien palvelujen välisiä eroja pääsykoevastauksissa.

Ensimmäinen kysymys oli luonteeltaan teoreettisempi kysymys ja sen tarkoituksena oli muodostaa kehystä pääsykoevastaajien muodostamille käytännönläheisimmille tulkinnoille palvelujen järjestämisestä ja tuloksellisuudesta. Pääsykoevastauksista muodostuneen analyysin tarkoituksena oli kuvaila mahdollisia julkisen palveluntuottamisen eroja ja monitulkintaisuuksia toimeksiantotalouden ja ansaintatalouden välimaastossa.

Artikkelissa problematisoitiin asioita, joiden vuoksi palvelujen tuottaminen ja sitä kautta tavoiteltu tuloksellisuus on monitulkintaista erityisesti vastaanottokeskusten toiminnan ympärillä, johon liittyi keskeisesti palvelu-

tuotannon nopea käynnistäminen kriisitilanteessa. Tähän kytkeytyy yhteiskunnallisen vaikuttavuuden monitulkintaisuustematikka julkisen vallan tavoitteen asetannan oikeudellisen problematiikan muodossa sekä siinä muodossa, jonka puitteissa on erittäin vaikeaa sanoa miten yhteiskunnallinen vaikuttavuus oikeastaan muodostuu näissä palveluissa, joita luodaan sekä poliittisen järjestelmän että markkinamekanismin yhdistelmällä. Kuten artikkelissa tuotiin esiin tämä edellyttää oikeusvaltiossa legitiimiä ja toimivaa oikeudellista infrastruktuuria eli lainmukaisia ja oikeudellisen ohjauksen kannalta riittäviä sääntelyllisiä ratkaisuja. Lainsäätäjän intressit ja sääntelyinformaatio ilmenevät lähtökohtaisesti lainsäätäjän toiminnan tuloksesta lainsäädännöstä ja sen jatkeena toteutuvasta normiohjauksesta. (Ks. Laakso 2012, 55, 205–209.)

Riippumatta siitä ovatko palvelujen tuottajat julkis- vai yksityisoikeudellisia toimijoita, julkisrahoitteisten palvelujen resursointi, toiminnallinen ja taloudellinen mitoittaminen muodostaa sen yleisen oikeusohjeellisen perustan mihin julkisen palvelutuotannon tuloksellisuus ja tulosohjaus käytännössä kiinnittyy. Julkisrahoitteisen toiminnan ohjauksessa niin valtion kuin kuntienkin talousarviot muodostavat ajantasaisen toiminnallisen ohjauksen välineen, joiden tavoite- ja resurssiasetannan pohjalta julkisen toiminnan tuloksellisuusvaateita ja niiden toteutumisen arviointia käytännössä tehdään. Tulossopimukset ja niissä solmitut tulostavoitteet ja niitä kuvaavat tulositarit osoittavat tavoitealueet toiminnalle.

Vastaanottokeskuksen perustamista, lakkauttamista ja sen toimipaikkakäytymyksiä koskeva sopimus voi sisältää sekä julkisoikeudellisia, julkisen vallan käytön intresseihin ja päämääriin kytkeytyviä elementtejä ja jossain määrin sopimusvapauden alaan liittyviä, yksityisoikeudellisia, elementtejä. Valtion vastaanottokeskusten ja muiden orgaanien ylläpitämän vastaanottokeskustoiminnan organisatorisissa ja toiminnallisissa lähtökohdissa ja itse käytännön toteutuksessa on mahdollista olla melko huomattaviakin eroja, joka asettaa lähtökohtaisesti erityisiä, tehdyistä linjauseroista kumpuavia, haasteita myös erityyppisten vastaanottokeskusten välisen tuloksellisuuden arvioinnille.

Artikkelissa keskeisimmiksi eroiksi eri taloudellisissa konteksteissa toimivien palveluntuottajaorganisaatioiden välillä nousivat toiminnan lähtökohtaiset ja tavoitteelliset erot, palvelujen laatu, organisaatioiden avoimuus

ja läpinäkyvyys sekä kyky mukautua ja reagoida muuttuneisiin tilanteisiin. Liiketaloudellisista lähtökohdista toimivien organisaatioiden katsottiin käytännön palveluntuotannossa johtavan kustannussäästöihin henkilöstökuluissa. Ansaintatalouden piirissä toimivien organisaatioiden lähtökohta koettiin olevan ristiriidassa ja aiheuttaneen eritasoista palveluntuotantoa toimeksiantotalouden piirissä toimiviin organisaatioihin nähden. Toimeksiantotalouden luonteeksi kuvailtiin resurssien täysimääräistä käyttämistä varsinaiseen palveluntuotantoon, jossa lähtökohtana on tuottaa lainmukaiset palvelut, tässä tapauksessa Suomen lainsäädännön sekä kansainvälisten perus- ja ihmisoikeusvelvoitteiden mukaiset turvapaikanhakijoiden vastaanotto- ja palvelut.

Aiemman tutkimustiedon valossa varsinkin huono-osaisille ja syrjäytyneille suunnattujen palvelujen ja palveluketjujen palvelumuotoilun ja sopimusohjauksen toteuttaminen vaatii runsaasti asiantuntemusta. Tällöin palveluhankinnan niin sanottu rutiinitoteutus ja siihen liittyvän sopimuksellisuuden ei-tarkkarajainen ”näyttää hyvältä” -sopimuksellisuus eivät vielä riitä turvaamaan julkisrahoitteisten palvelujen tarvitsijoiden, asiakkaiden, inhimillisesti oikeutettuja palveluodotuksia ja laillisia oikeuksia. (Niiranen 2003, 73.) Mäkisen (2000, 95) esille nostama ajatus siitä, että sopimista (yksityisen ja julkisen toimijan välistä) ja sopimuksellisuutta ylipäätään voidaan käyttää joissakin yhteyksissä palvelujen lakisääteisen järjestämisen välineenä vain imago-syistä, on pidettävä hyvin huolestuttavana (ks. myös Hyyryläinen 2004, 130). Artikkelimme kohteen tarkastelu vahvisti osaltaan tätä käsitystä.

Tuloksellisuuden monitulkintaisuustematiikan tarkastelu ja sen problematisointi on tärkeää, koska käytännössä se avaa julkisen palvelutuotannon ohjausasetelmaa, joka voi ongelmallisimmillaan olla haastava lainsäädännön asettamiin toiminnan sisältö- ja laatuvaatimuksiin nähden. Tuloksellisuusvaatimukset saattavat johtaa jopa ristiriitaan tai lisätä tuloksellisuuden monitulkintaisuuksia lainsäädännössä asetettujen vaatimusten, erityisesti oikeusturvavaatimusten, kanssa, sillä hyvää (taloudellista) tulosta tavoiteltaessa voidaan ajautua tinkimään palvelun, neuvonnan tai jopa lainsäädännön edellyttämän hallintoasian selvittämisen laatuvaatimuksista, minkä vuoksi lainsäädännössä määritellyt palvelusisällöt ovat ensiarvoisen tärkeitä lähtökohtia vastaanotto- ja palvelujen tuloksellisuuden tarkastelun normatiivisia kiinnekohtia.

## Lähteet

- Alasuutari, Pertti 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- Autero, Anniina 2013. Tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuus. Tapaus: suomalainen paloturvallisuuspolitiikka. Teoksessa Oulasvirta, L., Kihn L-A., Mänttari, P. & Wacker, J. (toim.) *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*. Tampere: Tampere University Press.
- Autero, Anniina 2012. *Ambiguity of Performance Management in the Fire Safety Policy of Finland*. Acta Universitatis Tamperensis 1773. Tampere: Tampere University Press.
- Bailey, Stephen J. 2004. *Strategic Public Finance*. Palgrave, UK: MacMillan.
- Cyert, Richard M. & March, James G. 1963. *A Behavioural Theory of the Firm*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Helsingin Sanomat 16.9.2016. Suomeen on syntymässä tänä syksynä uusi paperittomien joukko – ”Jos joudun kadulle, menen ja varastan”. Uutisartikkeli. Käytetty 26.9.2016. <http://www.hs.fi/kotimaa/a1473995652940>.
- Hyyryläinen, Esa 2004. *Sopimuksellisuus, talous ja johtaminen. New Public Management sopimusohjauksessa ja julkisten organisaatioiden sopimustenhallinnassa*. Vaasan yliopiston julkaisuja, Tutkimuksia 256, Hallintotiede 31. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Kassel, David S. 2008. Performance, Accountability, and the Debate over Rules. *Public Administration Review* 68(2), 241–252.
- Kulla, Heikki 2015. *Hallintomenettelyn perusteet*. 9. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro.
- Kyngäs, Helvi & Vanhanen, Liisa 1999. Sisällön analyysi. *Hoitotiede* 11 (1), 3–12.
- Laakso, Seppo 2012. *Lainopin teoreettiset lähtökohdat*. Tampereen yliopisto Johtamiskorkeakoulu Oikeustieteet. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy.
- March, J. G. & Olsen, J. P. 1976. *Ambiguity and Choice in Organizations*. Bergen: Universitetsforlaget.
- Maahanmuuttovirasto 2016a. Turvapaikka- ja pakolaistilastot. Käytetty 25.9.2016. [http://www.migri.fi/tietoa\\_virastosta/tilastot/turvapaikka\\_ ja\\_pakolaistilastot](http://www.migri.fi/tietoa_virastosta/tilastot/turvapaikka_ ja_pakolaistilastot).
- Maahanmuuttovirasto 2016b. Turvapaikkapäätöksenteko loppuu Vaasassa ja Rovaniemellä – Maahanmuuttovirasto jatkaa paikkakunnilla. Lehdistötiedote 12.9.2016. Käytetty 26.9.2016. [http://www.migri.fi/medialle/tiedotteet/lehdistotiedotteet/lehdistotiedotteet/1/0/turvapaikkapaatoksenteko\\_loppuu\\_vaaassa\\_ ja\\_ rovaniemella\\_maahanmuuttovirasto\\_jatkaa\\_paikkakunnilla\\_69790](http://www.migri.fi/medialle/tiedotteet/lehdistotiedotteet/lehdistotiedotteet/1/0/turvapaikkapaatoksenteko_loppuu_vaaassa_ ja_ rovaniemella_maahanmuuttovirasto_jatkaa_paikkakunnilla_69790).
- Maahanmuuttovirasto 2016c. Tulostavoiteasiakirja 2016 / SMDno-2015-357. Käytetty 26.9.2016. [http://www.migri.fi/download/64605\\_Tulossopimus\\_2016\\_Maahanmuuttovirasto\\_ ja\\_ SM.pdf?cf297efaz1bddd388](http://www.migri.fi/download/64605_Tulossopimus_2016_Maahanmuuttovirasto_ ja_ SM.pdf?cf297efaz1bddd388).
- Maahanmuuttovirasto 2016d. Vastaanottokeskusten kustannustehokkuuden kehittäminen, 24.8.2016. Muistio. Käytetty 14.9.2016. [http://www.migri.fi/download/69535\\_Sisaisen\\_tarkastuksen\\_tuloksiin\\_liittyva\\_raportti\\_Vastaanottokeskusten\\_kusta.pdf?f276288cocdod388](http://www.migri.fi/download/69535_Sisaisen_tarkastuksen_tuloksiin_liittyva_raportti_Vastaanottokeskusten_kusta.pdf?f276288cocdod388).

- Maahanmuuttovirasto 2015. Vastaanottokeskuksen perustaminen. Maahanmuuttoviraston tiedote 25.9.2015. Käytetty 14.9.2016. [http://www.mikkeli.fi/sites/mikkeli.fi/files/atoms/files/ohje\\_kunnalle\\_johon\\_perustetaan\\_vastaanottokeskus.pdf](http://www.mikkeli.fi/sites/mikkeli.fi/files/atoms/files/ohje_kunnalle_johon_perustetaan_vastaanottokeskus.pdf).
- Meklin, Pentti 2009. Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus University Press.
- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. 2. uudistettu painos. Juva: WSOYpro.
- Mäenpää, Olli 2016. *Julkisuusperiaate*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro.
- Mäkinen, Eija 2000. *Maankäyttösopimus ja hyvä hallinto*. Väitöskirja, Tampereen yliopisto. Jyväskylä: Finnpublishers Oy.
- Niiranen, Vuokko 2003. Kunnallisten sosiaalipalvelujen kilpailuttamisen sosiaalipoliittinen näkökulma. Teoksessa Ollila, Eeva, Ilva, Minna & Koivusalo, Meri (toim.) *Kilpailuttaminen sosiaali- ja terveyspolitiikan näkökulmasta*. STAKES, Raportteja 276. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Tuori, Kaarlo & Kotkas, Toomas 2016. *Sosiaalioikeus*. 5. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro.
- Uoti, Asko 2015. Yhtiömuodon käyttö sosiaali- ja terveydenhuollossa – rajat ja mahdollisuudet. Teoksessa Penttilä, Seppo, Ruohonen, Janne, Uoti, Asko & Vahtera, Veikko. *Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa*. Kunnallissalan kehittämissäätiön Tutkimusjulkaisusarjan julkaisu nro 88. Sastamala: Vammalan Kirjapaino Oy.
- Uoti, Asko 2012. Kunnallisten hyvinvointipalvelujen tuottamisen ja tuotteistamisen oikeudellisesta problematiikasta. Teoksessa Helenelind, Jan-Erik, Luoto, Ilpo, Mäntylä, Niina & Siikavirta, Kristian (toim.) *Julkista – yksityistä; millaisissa rakenteissa? Offentlig – privat; i hurudana strukturer?* Acta Wasaensia 265 Oikeustiede II Julkisoikeus. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse & Johanson, Jan-Erik 2016. Talouden hallinta ja johtaminen julkisessa toiminnassa – johdatus julkisen talousjohtamisen näkökulmaan. Teoksessa Karppi, Ilari (toim.) *Governance – Hallinnan uusia ulottuvuuksia*. Tampereen yliopiston vuoden 2016 hallintotieteiden valintakokeen ennakkoinen. Käytetty 14.9.2016. Saatavilla: [http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance%202016\\_2\\_muuttamaton\\_painos.pdf](http://www.uta.fi/jkk/hal/valintakoeteos/Governance%202016_2_muuttamaton_painos.pdf).
- Weber, Robert Philip 1990. *Basic Content Analysis*. California: Sage Publications.

## NÄKÖKULMIA TILINTARKASTUKSEEN JA ARVIOINTIIN

Kokoomateos tuottaa uutta tieteellisesti tutkittua tietoa tilintarkastuksen ja arvioinnin ajankohtaisista kysymyksistä. Kymmenen viime vuoden aikana tilintarkastusala on ollut merkittävien muutosten kohteena. Teoksen tilintarkastusta käsittelevissä artikkeleissa tarkastellaan tilintarkastajan rooliin, vastuuseen ja siirtohinnoitteluun sekä tilintarkastuksen laadukkuuteen ja tilintarkastuskertomuksiin liittyviä kysymyksiä. Arviointia koskevissa artikkeleissa tarkastellaan erityisesti tuloksellisuuden ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointia ja tarkastusta. Monitieteisen tutkimuksen tuloksena syntyy kokoava ja moniulotteinen käsitys tilintarkastuksesta ja arvioinnista sekä niihin liittyvästä tämänhetkisestä tutkimuksesta ja mahdollisista jatkotutkimuspoluista. Toimituskunnan poikkitieteellinen yhteistyö tuottaa lisäksi uusia yhteisiä näkökulmia tarkastajien tärkeästä roolista ja vastuusta, sekä tarkastuksilta vaadittavasta laajuudesta, laadukkuudesta ja eettisyydestä. Teos on suunnattu muun muassa tilintarkastuksen ja arvioinnin ammattilaisille, opiskelijoille ja tutkijoille.