

Laura Aittola

**TILINTARKASTUKSEN LAATU  
SUOMALAISSA KUNNISSA**  
-kuntien ja tilintarkastajien näkökulma

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Huhtikuu 2021

# TIIVISTELMÄ

Laura Aittola: Tilintarkastuksen laatu suomalaisissa kunnissa - kuntien ja tilintarkastajien näkökulma

Pro gradu -tutkielma, 80 sivua, 8 liitettä (30 sivua)

Tampereen yliopisto

Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, Julkinen talousjohtaminen

Ohjaajat: Jaakko Rönkkö ja Mikko Lilja

Huhtikuu 2021

---

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää suomalaisten kuntien ja kuntayhtymien lakisääteisen tilintarkastuksen laatua kuntien sekä tilintarkastajien näkökulmasta. Tarkemmat tutkimuskysymykset olivat mikä on kuntien käsitys tilintarkastuksen laadusta sekä mikä on tilintarkastajien näkemys mahdollisuudestaan tehdä laadukasta tarkastustyötä nykyisessä toimintaympäristössä. Huolimatta runsaasta aiemmasta tutkimusperinteestä tilintarkastuksen laadulle ei ole löydetty yksiselitteistä määritelmää tai mittaria. Laadukkaan tilintarkastuksen määrittämistä hankaloittaa muun muassa odotuskuilu sekä laatukokemuksen subjektiivisuus.

Tutkimuksen aineistona käytettiin Kuntien tilintarkastuksen toimivuushankkeesta saatua aineistoa, joka koostui kunnille ja tilintarkastajille sähköpostin välityksellä lähetetyistä kyselyistä.

Kuntakyselyihin vastasi noin kaksisataa kunnan/kuntayhtymän talousjohtajaa sekä kahdeksankymmentäkuusi tarkastuslautakunnan puheenjohtajaa. Tilintarkastajakyselyyn vastasi neljäkymmentäkolme JHT-tilintarkastajaa. Tutkimus toteutettiin pääasiassa kvalitatiivisena kuvailevana tutkimuksena. Kyselylomakkeen kysymyksiä analysoitiin osittain myös määrällisesti SPSS-ohjelmalla ja tuloksia tarkasteltiin kuvailevia tilastollisia menetelmiä käyttäen. Avointen kysymysten vastaukset analysoitiin sisällön analyysin keinoin. Vastauksista muodostettiin luokkia huomioiden aiemmat tutkimukset sekä aiempi teoria. Sisällön analyysiä jatkettiin kvantifioimalla aineisto. Teoreettisena viitekehystenä tutkimuksessa käytettiin päämies-agenttiteoriaa.

Kunnissa ollaan tutkimuksen tulosten perusteella pääosin tyytyväisiä lakisääteiseen tilintarkastukseen. Agenttiteorian mukaisen perinteisen varmennustehtävän lisäksi tutkimuksessa nousi vahvasti esille yhteistyön sekä neuvonnan ja konsultoinnin korostunut merkitys kunnallisessa tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan osaaminen ja kokemus kuntien tilintarkastuksesta sekä hyvä tilintarkastustapa nähdään kunnissa myös laadukkaan tilintarkastuksen elementteinä. Tärkeimpinä laatutekijöinä kunnissa pidetään tutkimuksen mukaan vastuullisen tarkastajan osaamista sekä tarkastuksen laajuutta. Odotuskuilun vuoksi lakisääteinen kunnallinen tilintarkastus ei pysty täysin vastaamaan kuntien toiveisiin.

Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulisi tilintarkastajien mukaan tarkentaa, jotta tarkastuspalvelu olisi saman sisältöistä ja laajuista toimijasta riippumatta. Tilintarkastajien mukaan kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisen tarkastuksen suorittamista ajatellen. Myös kilpailutuksen ja hankinnan kehittäminen nousivat vahvasti esiin tilintarkastajien näkemyksissä kunnallisen tilintarkastuksen kehittämistä. Tutkimus osoitti tilintarkastuksen laajuuden olevan merkittävä kunnallisen tilintarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä sekä kuntien edustajien että tilintarkastajien näkökulmasta.

Avainsanat: Tilintarkastuksen laatu, kunta, päämies-agenttiteoria

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

## Sisällys

1	JOHDANTO.....	5
2	TUTKIMUSAIHE.....	6
2.1	Tutkielman rakenne.....	7
2.2	Aiemmat tutkimukset.....	7
2.3	Tutkimusongelma.....	11
3	TUTKIMUSMENETELMÄT.....	11
3.1	Tutkimusote.....	11
3.2	Tutkimusaineisto.....	12
3.3	Tutkimusmenetelmät.....	14
4	KUNNALLINEN TILINTARKASTUS.....	16
4.1	Päämies-agenttiteorian soveltaminen kuntien tilintarkastuksessa.....	16
4.2	Kuntien tilintarkastus.....	20
4.2.1	Tarkastuslautakunnan asema.....	22
4.2.2	Tilintarkastusmarkkinat ja kilpailutus kunnissa.....	23
5	TILINTARKASTUKSEN LAATU.....	25
5.1	Laadun määritelmä.....	25
5.2	Hyvä tilintarkastustapa.....	27
5.2.1	Ammattieettiset periaatteet.....	28
5.2.2	Tilintarkastajan riippumattomuus.....	29
5.3	Tilintarkastuksen laadunvalvonta.....	30
5.4	Laadunvalvontaa sekä julkisen sektorin tarkastusta koskevat tilintarkastusalan standardit.....	32
5.5	Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät aiempien tutkimusten perusteella.....	36
5.6	Tilintarkastuksen laatu julkisella sektorilla.....	39
6	TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	43
6.1	Tilintarkastuksen laatu kuntien näkökulmasta.....	43
6.1.1	Laadukkaan lakisääteisen JHT-tilintarkastuksen merkitys kunnille.....	43
6.1.2	Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun määrään ja hintaan.....	46
6.1.3	Laatutekijöiden painotus.....	47
6.1.4	Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen.....	47
6.1.5	Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys.....	51
6.1.6	Muiden kuin lakisääteisen tarkastuspalvelun hankkiminen tarkastusyhteisöltä.....	52
6.1.7	Neuvontapalvelut.....	54
6.1.8	Lakisääteisen tilintarkastuksen kehittäminen kuntien näkökulmasta.....	54
6.2	Tilintarkastuksen laatu tilintarkastajien näkökulmasta.....	57

6.2.1	<b>Kuntalain mukaiset tarkastustehtävät</b> .....	58
6.2.2	<b>Tilintarkastajan riippumattomuus</b> .....	59
6.2.3	<b>Toimintaympäristön vaikutus</b> .....	61
6.2.4	<b>Hyvä tilintarkastustapa</b> .....	65
6.2.5	<b>Standardit osana kunnallista tilintarkastusta</b> .....	65
6.2.6	<b>Tarkastuksen hinnan ja laajuuden merkitys</b> .....	66
6.2.7	<b>Lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen tilintarkastajien näkökulmasta</b> .....	68
7	<b>JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	69
7.1	<b>Tutkimuksen luotettavuus</b> .....	74
7.2	<b>Mahdolliset jatkotutkimusaiheet</b> .....	75
	<b>LÄHTEET</b> .....	76
	<b>KUVIOLUETTELO</b> .....	80
	<b>TAULUKKOLUETTELO</b> .....	80
	<b>LIITTEET</b> .....	81

## 1 JOHDANTO

Tarve tilintarkastukselle on syntynyt, kun omistajat ovat halunneet varmistaa, että johto tuottaa oikeat tiedot organisaation taloudesta ja toiminnasta. Nykyään yhä useammat sidosryhmät hyödyntävät organisaatioiden raportoimia taloudellisia tietoja, joten raportoinnin oikeellisuus on erityisen tärkeää. Kuntien taloustietoja hyödyntävät muun muassa valtuutetut päätöksenteon tukena, valtio päättäessään valtionavustuksista, viranomaiset sekä veronmaksajat. Tilintarkastuksen laatu on tärkeää kaikille sidostyhmille. Tilintarkastuksen laatua on pyritty määrittelemään eri tavoin, mutta yksiselitteistä määritelmää sille ei ole olemassa. Kokemus laadusta on tietyllä tavalla aina subjektiivinen, mikä osaltaan hankaloittaa laadukkaan tilintarkastuksen määrittelyä. Eri sidosryhmien kuten asiakkaan ja palveluntuottajan näkemys laadusta onkin usein erilainen.

Tilintarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että tilinpäätös on olennaisilta osiltaan oikein sekä lain ja voimassa olevien säännösten mukaisesti laadittu. Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa, tilintarkastuslaissa sekä JHT-laissa. Kuntakontekstissa olennaista on tarkastaa, että on toimittu valtuuston päätösten sekä kuntia koskevan lainsäädännön mukaisesti. Kuntalaki (123 §) määrittelee kuntien tilintarkastuksen tehtäviksi seuraavat osa-alueet: onko hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti; antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta; ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita ja onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tämä tutkimus on osa Tampereen yliopiston ja Itä-Suomen yliopiston yhdessä toteuttamaa Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen laatua ja toimivuutta tutkivaa hanketta, joka on toteutettu osana valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoimintaa. Hankkeen tavoitteena on parantaa tilintarkastuksen laatua selvittämällä kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen nykytila ja mahdolliset kehittämistarpeet. Hankkeen tuloksia tullaan hyödyntämään kunnallista tilintarkastusta koskevan lainsäädännön kehittämistyössä.

## 2 TUTKIMUSAIHE

Tutkittava ilmiö tässä tutkimuksessa on lakisääteisen tilintarkastuksen laatu suomalaisissa kunnissa ja kuntayhtymissä. Jatkossa käytetään vain termiä kunta, mutta tässä tutkimuksessa se sisältää myös kuntayhtymät, jotka noudattavat samaa kuntalakia. Ilmiötä tarkastellaan asiakkaan eli kunnan sekä palveluntuottajan eli tilintarkastajan näkökulmista. Taustateorianä esitellään päämies-agentti-teoria. Keskeisiä käsitteitä tutkimuksessa ovat kuntien lakisääteinen tilintarkastus, tilintarkastuksen laatu, hyvä tilintarkastustapa, tilintarkastusalan standardit sekä laadun valvonta. Tutkimuksen käsitteiden yhteydessä kerrotaan myös tarkastuslautakunnan asemasta ulkoisessa tarkastuksessa sekä kunnallisen tilintarkastuksen kilpailutuksesta.

Tilintarkastuksen laatua on määritelty eri tavoin, mutta yksiselitteistä määritelmää tai mittaria laadulle ei ole olemassa. Laadun määrittelemisen hankaluus tilintarkastuksen yhteydessä johtuu muun muassa siitä, että tilintarkastuksella ei ole selkeää ja yksiselitteistä lopputulosta (Knechelin, Krishnana, Pevzner, Shefchik & Velury 2013, 386). Tilintarkastuksen tärkein havaittava lopputulos on standardoitu tilintarkastuskertomus, jonka laatua on käytännössä mahdoton arvioida. Tarkastuksen laatu tulee usein esille vasta, kun tarkastuskohteen toiminnassa havaitaan ongelmia tai epäkohtia. Tämän vuoksi tilintarkastuksen laatua ei voida suoraviivaisesti määritellä kuten yleensä palvelun laatu tyytyväisten asiakkaiden kautta. Tilintarkastuksen laatua on pyritty määrittelemään esimerkiksi tarkastuksen riippumattomuuden, hyvän tilintarkastustavan tai tarkastusprosessin standardisoinnin avulla (esim. Vakkuri 2011, 67; 73).

Muun muassa Knechelin, Krishnan, Pevznerin, Shefchikin ja Veluryn (2013) mukaan käyttäjän, tilintarkastajan tai valvojan näkökulma laadukkaasta tilintarkastuksesta poikkeavat usein toisistaan. Koska laatukokemus on erilainen eri sidosryhmillä, tällä tutkimuksella on haluttu selvittää tilintarkastuspalveluiden laatua kahden keskeisen sidosryhmän eli asiakkaan sekä palveluntuottajan näkökulmista.

Laadunvalvonnan avulla pyritään varmistamaan tilintarkastuksen laatu. Ulkoisesta laadunvalvonnasta vastaa patentti- ja rekisterihallitus. Lisäksi tilintarkastusyhteisöillä on omat laadunvarmistusohjeistukset sekä -käytännöt. Myös tilintarkastuksen asiakkaat suorittavat omalla tavallaan laadunvalvontaa.

## 2.1 Tutkielman rakenne

Tutkielma on jaettu seitsemään päälukuun. Johdannon jälkeen kuvataan tutkimusaihetta, jonka aluksi esitellään aiemmat aihepiiriä koskevat tutkimukset. Tämän jälkeen esitellään varsinainen tutkimusongelma. Seuraavaksi kuvataan käytetyt tutkimusmenetelmät. Tutkimusmenetelmät-luvussa kuvataan tutkimusote, esitellään tutkimuksessa käytetty aineisto sekä kuvataan käytetyt tutkimusmenetelmät ja analysointitavat.

Tutkimuksen teoreettinen osuus jakaantuu kahteen osaan kunnallisen tilintarkastuksen kuvaukseen sekä tilintarkastuksen laadun kuvaukseen. Kunnallisen tilintarkastuksen yhteydessä kuvataan tutkimuksen teoreettisena viitekehyksenä toimiva päämies-agenttiteoria sekä kuntien tilintarkastusmarkkinat ja tilintarkastuksen kilpailutus. Tilintarkastuksen laatu -osion aluksi esitellään yleiset laadun määritelmät. Tämän jälkeen kuvataan hyvä tilintarkastustapa sekä käsitellään tilintarkastuksen laadunvalvontaa ja tarkastusalan standardeja. Osion lopuksi esitellään aiempien tutkimusten perusteella tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä sekä kuvataan tilintarkastuksen laadun erityispiirteitä julkisella sektorilla.

Tutkimuksen tulokset esitellään kahdessa alaluvussa tilintarkastuksen laatu kuntien sekä tilintarkastajien näkökulmista. Tutkimuksen lopuksi esitetään johtopäätökset tuloksista sekä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta ja mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

## 2.2 Aiemmat tutkimukset

Tilintarkastuksen laatua on tutkittu kansainvälisesti runsaasti, mutta yhä edelleen aihe on suosittu tutkimuskohde. Uudemmissa kansainvälisissä tutkimuksissa tavoitteena on usein määrällisesti selvittää tiettyjen tekijöiden yhteyttä laadukkaaseen tilintarkastukseen. Koska laadulle ei ole yksiselitteistä määritelmää, sille on esitetty erilaisia korvikemittareita kuten tarkastusyhteisön koko (ks. esim. DeAngelo 1981) tai tarkastukseen käytetty aika (Deis & Giroux 1992). Laadun mittarina aiemmissa tutkimuksissa on yleisesti käytetty myös puhtaita tilintarkastustuloksia (esim. Motubatse ym. 2018). Kunnallisen tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastuksen laatua käsitteleviä tutkimuksia on julkaistu kansainvälisesti vain niukasti.

Tilintarkastuksen laatua käsittelevää tieteellistä tutkimusta on julkaistu useamman vuosikymmenen ajan. Euroopassa sen tieteellinen tutkimus yleistyi Kihnin (2017, 84) mukaan 1990-luvulla ja Suomessa 2000-luvulla. Perinteisiä kansainvälisiä aihepiirin tutkimuksia ovat muun muassa

DeAngelon (1981); Watkinsin, Hillisonin ja Morecroftin (2004) sekä Knechelin ym. (2013) tutkimukset.

Tarkastuksen laatua on tutkittu useista eri näkökulmista. Tarkastusyhteisön koon ja tarkastuspalvelun laadun välistä yhteyttä ovat tutkineet muun muassa DeAngelo (1981) sekä Choi, Kim, Kim ja Zdang (2010). Erityisesti uudemmissa tilintarkastuksen laadun tutkimuksissa korostuu jako Big 4-tilintarkastusyhteisöihin sekä Non-Big 4-yhteisöihin. Che, Hope ja Langli (2020) tutkivat tilintarkastusfirmojen vaikutusta tarkastuksen laatuun, kun tilintarkastaja vaihtoi pienemmästä tarkastusorganisaatiosta isompaan asiakkaiden seuratussa mukana. Tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen laatu ja myös hinta kasvoivat tarkastajan vaihdettua Big 4-tarkastusyhteisöön. Brandbury (2017) vertaili tutkimuksessaan tilintarkastuspalkkioita julkisella sektorilla valtiollisen tilintarkastuksen sekä Big5-tarkastusyhteisön välillä.

Gul, Wu ja Yang (2013) tutkivat tilintarkastajan ominaisuuksien ja tarkastuksen laadun välistä yhteyttä. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajan yksilöllisillä ominaisuuksilla oli merkittävä yhteys tilintarkastuksen laatuun. Tutkittavina tarkastajan ominaisuuksina tutkimuksessa käytettiin muun muassa tilintarkastajan koulutusta, sukupuolta sekä kokemusta suurista tarkastusyhteisöistä. Toisaalta kirjoittajat toivat artikkelissaan esille myös tilintarkastusyhteisöjen laatukontrollien rajoittavan vaikutuksen yksittäisten tarkastajien ominaisuuksien vaikutukseen. Raak, Peek, Meuwissen ja Schelleman (2019) tutkivat tilintarkastuksen markkinarakenteen yhteyttä tarkastuksen laatuun sekä hintaan. Tutkimuksessa analysoitiin markkinoiden keskittymistä sekä asiakkaiden liikkuvuutta Belgiassa yksityissektorilla. Tulosten mukaan markkinoiden keskittyminen heikentää sekä tilintarkastuksen hintaa että laatua.

Tarkastajan toimikauden yhteyttä tarkastuksen laatuun ovat tutkineet muun muassa Carcello ja Nagy (2004) sekä Bell, Causholli ja Knechel (2015). Carcello ja Nagy (2004) keskittyivät tutkimuksessaan tarkastusyhteisön toimikauden sekä harhaanjohtavan taloudellisen raportoinnin välisen yhteyden tutkimiseen. Bell ym. (2015) tutkivat tarkastusyhteisön toimikauden sekä muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tuottamisen vaikutusta tarkastuksen laatuun aineistonaan Yhdysvaltaisten suurten tarkastusyhteisöjen tilintarkastusprosessien sisäiset arvioinnit.

Julkisen sektorin yhteydessä tilintarkastuksen laatua ovat tutkineet muun muassa Deis ja Giroux (1992); Copley ja Doucet (1993); Samelson, Lowensohn ja Johnson (2006); Lowensohn, Johnson, Elder ja Davies (2007); Elder, Lowensohn ja Reck (2015); Motubatse, Ngwakwe ja Sebola (2018); Greenwood ja Zhan (2019) sekä Donatella (2021). Deis ja Giroux (1992, 464) toteavat, ettei tilintarkastuksen laatu ole ollut suuren kiinnostuksen kohteena julkisella sektorilla. Vaikka heidän



kirjoituksestaan jo aikaa, päätelmä sopii kohtalaisen hyvin myös tähän päivään. Tutkimuksia tilintarkastuksen laadusta on edelleen niukasti julkisella sektorilla verrattuna aiheen laajaan kiinnostukseen yksityisellä sektorilla. Yksityistä sektoria koskevat tilintarkastustutkimukset tarjoavat kuitenkin hyvän teoriapohjan myös julkisen sektorin tilintarkastuksen tutkimukseen (ks. esim. Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002, 9).

Deisin ja Girouxin (1992) tutkimuskohteena oli pienet tilintarkastusyhteisöt Texasissa, joiden asiakkaina oli kouluja. Tavoitteena oli tutkia tarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä samankokoisten tarkastusyhteisöjen välillä. Copley ja Doucet (1993) tutkivat kilpailun vaikutusta valtiollisen tilintarkastuksen laatuun. Samelson ym. (2006) tutkivat tarkastuksen ominaispiirteiden sekä tarkastusyhteisön koon vaikutusta tilintarkastuslaatuun sekä asiakkaiden tyytyväisyyteen paikallishallinnon tasolla. Tutkimuksen mukaan tarkastajan kokemuksella, reagointikyvyllä, tilintarkastuspäällikön osallistumisella sekä asiakkaan järjestelmien ja sisäisen tarkastuksen ymmärtämisellä oli positiivinen yhteys saavutettuun tarkastuksen laatuun. Sen sijaan suurilla tarkastusyhteisöillä ns. ”Big 5” firmoilla ei ollut yhteyttä saavutettuun tarkastuslaatuun tai tyytyväisyyteen.

Lowensohn ym. (2007) tutkivat tilintarkastajan erikoistumisen vaikutusta saavutettuun tilintarkastuksen laatuun sekä tarkastusmaksuun paikallishallinnon tasolla Floridassa. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajan erikoistumisella oli yhteys tarkastuksen laatuun. Elderin ym. (2015) tutkimus selvitti tilintarkastusyhteisön vaihtamismenettelyjen sekä tarkastusyhteisön erikoistumisen yhteyttä tilintarkastuksen laatuun Floridan kuntakontekstissa. Myös Donatellan (2021) tutkimus keskittyi tilintarkastuksen laadun ja erikoistumisen väliseen yhteyteen Ruotsin kuntakontekstissa. Koska aiemmat tutkimukset ovat keskittyneet erikoistumiseen ainoastaan tilintarkastusyhteisötasolla, tutkimuksella haluttiin selvittää erikoistumisen ja tarkastuksen laadun välistä yhteyttä myös yksilötasolla.

Motubatsen ym. (2018) tutkimuksessa tilintarkastuksen laatua tutkittiin tilintarkastuksen lopputuloksen eli puhtaiden tilintarkastustulosten näkökulmasta. Tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia sisäisten kontrollitekijöiden kuten johtamisen, taloushallinnon, riskienhallinnan sekä hallinnon yhteyttä tilintarkastuksen tulosten puhtauden kanssa. Tutkimus toteutettiin julkisella sektorilla Etelä Afrikassa. Greenwood ja Zhan (2019) tutkivat tilintarkastuksen laatua Englannissa kansallisen terveystalouden yhteydessä. Heidän tutkimuksensa tarkoituksena oli tutkia tilintarkastuksen vaikutusta tuloksen ohjailuun julkisella sektorilla. Tutkimuksen tulosten mukaan tilintarkastuksen

muutosten vaikutuksesta raportoitu taloudellinen suorituskyky heikkeni eli ylijäämä väheni tai alijäämä lisääntyi.

Kuntien tilintarkastusta ylipäänsä on tutkittu melko vähän. Uusimpina kuntasektorin tilintarkastustutkimuksina mainittakoon esim. Paanasen, Rönkön, Zernin ja Hayn (2020); Edmondsin, Leecen, Vermeerin ja Vermeerin (2020) sekä Donatellan, Haraldssonin ja Tagessonin (2019) tutkimukset. Paananen ym. tutkivat tilintarkastusraporttien mukauttamiseen vaikuttavia tekijöitä suomalaisissa kunnissa. Tutkimuksen mukaan kunnan heikko taloudellinen tila sekä päätöksenteon hajauttaminen lisäsi todennäköisyyttä tilintarkastusraporttien mukauttamiseen. Heikko poliittinen kilpailu puolestaan vähensi mukauttamistodennäköisyyttä (Paananen ym. 2020, 10-11). Edmonds ym. (2020) tutkivat laadukkaiden tilintarkastusraporttien merkitystä kuntasektorilla Yhdysvalloissa. Tutkimuksen mukaan kunnallisiin velkakirjoihin sijoittavat arvostavat tilintarkastusraporttien tietoja. Donatella ym. (2019) tutkivat tilintarkastuksen vaikutusta tuloksen ohjailuun (earnings management) ruotsalaisissa kunnissa.

Suomessa tilintarkastuksen laatua ovat aiemmin tutkineet esim. Pajunen, Rautiainen ja Saastamoinen (2019), Satopää (2019) sekä Kihn (2017). Pajusen ym. tutkimuksella pyrittiin selvittämään tilintarkastajien näkökulmasta, paraneeko tilintarkastuksen laatu keskeisten seikkojen raportoimisella tilintarkastuskertomuksessa. Tulosten mukaan vastaajat kokivat raportoinnin uudistukset hieman negatiivisesti (Pajunen ym. 2019, 90). Satopään väitöskirjan tavoitteena oli käsitteellistää pienyritysten hyvän tilintarkastustavan osatekijöitä sekä luoda kokonaisvaltainen kehys tilintarkastukselle pienyrityksissä. Kihnin tutkimus oli tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen perustuva katsaus. Jatkotutkimustarpeeksi aiemmissä tutkimuksissa on mainittu muun muassa tilintarkastuksen laatukäsitteen eri näkökulmat eri konteksteissa (Kihn 2017).

Aihetta on tutkittu jonkin verran myös graduissa. Järvinen (2021) tutki tilintarkastajan palkkioiden vaikutusta tilintarkastuksen laatuun pörssissä noteeratuissa yhtiöissä. Jussila (2020) tutki kunnallisen tilintarkastuksen laatua tilintarkastajien näkökulmasta. Tulosten mukaan alhainen hinta uhkaa tilintarkastuksen laatua. Tutkimuksen mukaan alhainen hintataso johtuu tilintarkastusyhteisöjen markkinaosuuskilpailusta sekä kunnan tarkastuslautakuntien heikosta hankinta- ja tilaajaosaamisesta. Penttisen (2018) gradun aiheena oli Tilintarkastuksen laatu ja laadunvalvonta pk-yhteisöissä toimivien tilintarkastajien näkökulmasta. Tulosten perusteella tilintarkastuksen ulkoinen laadunvalvonta koettiin pääosin negatiivisesti.

Leinonen (2013) tutki gradussaan laadunvalvontaa asiakasvalvonnan näkökulmasta Pirkanmaalaisissa kunnissa. Haastatteluiden perusteella laatuun vaikuttavia tekijöitä olivat

luotettavuus, huolellisuus, ammattitaito sekä kohtuullinen hinta. Tärkeiksi koettiin myös tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet kuten aloitteellisuus sekä yhteistyökyky. Tutkimuksen mukaan laadunvalvonta tapahtuu kunnissa muun muassa kilpailutusvaiheessa tarjouspyynnössä määritellyn laadun avulla, tilintarkastuksen työohjelman hyväksyttämällä tarkastuslautakunnassa, tarkastuksen raportoinnin edellyttämällä sekä tarkastuksen suorittamiseen liittyvällä ohjeistuksella.

## 2.3 Tutkimusongelma

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia suomalaisten kuntien tilintarkastuksen laatua kuntien sekä tilintarkastajien näkökulmista. Tutkimuskysymykset ovat:

1. Mikä on kuntien käsitys tilintarkastuksen laadusta?
2. Mikä on tilintarkastajien näkemys mahdollisuudestaan tehdä laadukasta tarkastustyötä nykyisessä toimintaympäristössä?

Tarkempia tutkittavia alakysymyksiä kuntien osalta ovat muun muassa mitä laadukas lakisääteinen JHT-tilintarkastus merkitsee kunnille; miten kunnat painottavat laatua suhteessa hintaan tilintarkastajaa valitessaan; noudattaako lakisääteinen tilintarkastus kuntien käsityksen mukaan hyvää tilintarkastustapaa sekä miten lakisääteistä tilintarkastusta toivotaan kunnissa jatkossa kehitettävän. Tilintarkastajien osalta tarkempia tutkittavia seikkoja ovat muun muassa kohtaavatko tilintarkastajat työssään riippumattomuuden uhkaa aiheuttavia tekijöitä; mikä on tilintarkastajien näkemys toimintaympäristön vaikutuksesta tarkastustyön suorittamiselle; julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan määritelmän selkeys; tilintarkastusalan standardien soveltaminen kunnallisessa tilintarkastuksessa; tarkastuksen hinnan ja laajuuden merkitys sekä lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen.

## 3 TUTKIMUSMENETELMÄT

### 3.1 Tutkimusote

Tutkimusotteita luokitellaan käyttötarkoituksen mukaisesti. Liiketaloustieteessä tutkimusotteet on alun perin jaettu nomoteettisiin sekä toiminta-analyyttisiin (ks. esim. Näsi 1983). Nomoteettinen tutkimusote pyrkii selvittämään ilmiöiden välisiä yhteyksiä ja siinä käytetään yleensä tilastollisia menetelmiä. Toiminta-analyyttisten tutkimusten keskeisin piirre on kokonaisuuksien tarkastelu sekä toiminnan havainnointi. Tavoitteena toiminta-analyttisessä tutkimuksessa on toiminnan ja

käyttäytymisen erittely, ymmärtäminen ja tulkitseminen. Siinä missä nomoteettista tutkimusotetta pidetään luonnontiedelähtöisenä ja tutkimusyksikköjä on siinä usein suuri joukko, toiminta-analyyttinen tutkimusote on ihmistiedelähtöinen pienemmällä tutkimusyksikköjen joukolla. Toiminta-analyyttisissä tutkimuksissa lopullinen tieto muodostuu tutkijan tiedoista sekä tutkittavan tiedoista. Sen peruskäsityksen mukaan ihminen on uutta tietoa luova ja käyttävä ja käyttäytyminen on opittua ja sitä voidaan oppia lisää. Näsin mukaan toiminta-analyyttinen ote on ainakin varhaisimpina vuosinaan ollut liiketaloustieteen hallinnon alan tutkimuksissa esillä runsaammin kuin tieteen muilla haaroilla. (Näsi 1983, 27-30; 73.)

Näsi esittelee taloustieteissä käytettyjen tutkimusotteiden viitekehyksessä kahden yllä mainitun lisäksi käsiteanalyyttisen sekä päätöksentekometodologisen tutkimusotteen. Käsiteanalyttisessä tutkimusotteessa tarkoituksena on käsitejärjestelmien konstruointi, uusien käsitteiden luominen ja taustalla siinä on usein aiempi käsiteanalyyttinen tai empiirinen tutkimus. Nomoteettinen tutkimusote pyrkii selittämään ilmiötä, toiminta-analyyttinen puolestaan ymmärtämään. Toiminta-analyyttisen tutkimuksen tuloksena syntyy usein eritasoisia käsitejärjestelmiä. Päätöksentekometodologisen tutkimusotteen tehtävänä on ongelmaratkaisumetodien kehittäminen. Toisaalta Näsi huomauttaa, että käsiteanalyysia tarvitaan muissakin otteissa eikä sitä ole välttämätöntä pitää omana tutkimusotteena. (Näsi 1983, 37-38.) Kihnin ja Näsin (2011, 63) mukaan Kasanen, Lukka & Siitonen lisäsivät taloustieteen tutkimusotteisiin 1990-luvulla viidennen eli konstruktivisen tutkimusotteen, joka pyrkii ratkaisemaan tosielämän ongelmia teoreettisen kontribuution avulla. Konstruktivistista tutkimusotetta noudattava tutkija osallistuu itse esim. muutosprojekteihin, joita tutkimus koskee.

Tämän gradun tutkimusotteena on toiminta-analyyttinen tutkimusote, jonka filosofisena taustana on hermeneutiikka sekä teleologinen selittäminen (Näsi 1983, 37-38). Tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää ja tulkita tutkittavaa ilmiötä eli kunnallisen tilintarkastuksen laatua. Tutkimuksen tuloksena kunnallista tilintarkastuksen laatua kuvataan eri käsitteiden avulla.

### **3.2 Tutkimusaineisto**

Aineistona tutkimuksessa käytettiin kuntien tilintarkastuksen toimivuushankkeesta saatua aineistoa. Hankkeen aineisto on todella runsas sisältäen kuntien ja kuntayhtymien lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutusdokumentit sekä eri ryhmille suunnatut kyselyt ja haastattelut. Tämän tutkimuksen aineistoksi valikoitui tutkimuksen aiheen sekä kirjoittajan mielenkiinnon perusteella kunnille ja tilintarkastajille lähetetyt kyselyt. Kysymyslomakkeet löytyvät tutkimuksen liitteistä. Kyselyt toteutettiin sähköpostitse jaettavana verkkopohjaisena kyselynä heinä-syyskuussa 2020.

Kysely on aineiston keruutapa, jossa kysymysten muoto on vakioitu. Tämä tarkoittaa, että vastaajilta kysytään samat asiat samassa järjestyksessä. Kyselylomaketta käytetään, kun havaintoyksikkönä on henkilö ja häntä koskevat mielipiteet, asenteet, ominaisuudet tai käyttäytyminen. Kysely soveltuu esim. Vilkan mukaan aineiston keruutavaksi, kun tutkittavia on paljon ja he ovat hajallaan. (Vilka 2007, 28.) Tässä tutkimuksessa tutkittavia on runsaasti ja he sijaitsevat hajallaan pitkin Suomea. Tavoitteena oli tutkia henkilöiden mielipiteitä ja asenteita, joten edellä kuvatun perusteella kysely soveltuu hyvin aineistonkeruutavaksi tässä tutkimuksessa.

Hankkeen kyselyistä ei analysoitu kaikkia kysymyksiä vaan niistä valittiin gradun aiheeseen sopivimmat kysymykset. Kysymyksiä voidaan Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran mukaan muotoilla kolmella tavalla: avoimet kysymykset, monivalintakysymykset sekä asteikkoihin perustuvat kysymykset. Analysoitaviksi valitut kysymykset edustivat kaikkia näitä kysymysmuotoja. Avointen kysymysten etuna pidetään sitä, että ne antavat vastaajille mahdollisuuden sanoa todellisen mielipiteensä ja ilmaista itseään omin sanoin. Haittana puolestaan pidetään sitä, että ne ovat luotettavuudeltaan kyseenalaisia tai niitä on vaikea käsitellä. (Hirsjärvi ym. 2008, 195-196.)

Itse koin tutkimusta tehdessäni mielenkiintoisimmiksi juuri avointen kysymysten antamat vastaukset. Kysymykset, joissa vastausvaihtoehdot oli annettu valmiina, eivät anna tilaa vastaajan omalle tulkinnalle vaan rajaavat esimerkiksi tilintarkastuksen laatutekijöissä vastausvaihtoehdot etukäteen päätetyiksi. Avoimet kysymykset sopivatkin mielestäni parhaiten juuri tämän tutkimuksen aineistoksi, koska tarkoituksena oli selvittää tilintarkastuksen laatua, mikä on osittain subjektiivista. Toki avointen kysymysten käsittely oli työläämpää ja vei enemmän aikaa kuin muiden vastausten käsittely. Asteikkoihin perustuvien kysymysten vastauksista puolestaan en kokenut saavani yhtä hyödyllisiä tuloksia. Annetut vastaukset olivat hyvin samankaltaisia ja osittain ennalta arvattuja.

Kyselyiden ongelmana saattaa monesti olla vastausprosentin jääminen alhaiseksi. Tässä tapauksessa näin ei käynyt. Aineistoa voidaan pitää kattavana. Kyselyihin vastasi 114 kunnan tai kuntayhtymän talousjohtajaa ja 86 kunnan tai kuntayhtymän tarkastuslautakunnan puheenjohtajaa. Tilintarkastajien osalta kyselyyn vastasi noin puolet aktiivisesti lakisääteisessä kuntatilintarkastuksessa toimivista JHT-tilintarkastajista eli 43 tilintarkastajaa.

### 3.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus toteutettiin pääosin kvalitatiivisena tutkimuksena. Kvalitatiivinen tutkimus käsittelee Hirsjärven, Remeksen & Sajavaaran (1997, 133) mukaan merkityksiä. Tilintarkastuksen laadun tutkimista eri näkökulmista voidaan pitää laadun merkityksen tutkimisena. Tutkimus on luonteeltaan pääosin kuvailevaa. Tuomi ja Sarajärvi esittelevät Laineen alkuperäisestä versiosta muokatun rungon laadullisen tutkimuksen analyysistä. Ensimmäisessä vaiheessa on päätettävä, mikä aineistossa kiinnostaa ja keskityttävä tähän tarkkaan rajattuun ilmiöön, josta on kerrottava kaikki mahdollinen. Tutkimuksen tarkoitus ja tutkimusongelma määrittelevät tämän tutkimuksen tarkkaan rajatun ilmiön, mistä ollaan kiinnostuneita. Seuraava vaihe on aineiston läpikäynti ja tutkimuksen kohteeseen sopivan aineiston erottelu muusta pois jätettävästä aineistosta. Kolmas vaihe on luokittelu, teemoittelu ja tyypittely. Luokittelu on aineiston järjestämistä. Luokiteltu aineisto voidaan esittää taulukoina ja laskea montako kertaa eri luokat esiintyvät aineistossa. Teemoittelussa on kyse aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä erilaisten aihepiirien mukaan. Ideana on etsiä aineistosta tiettyä teemaa kuvaavia näkemyksiä. Tyypittelyssä teemojen sisältä etsitään yhteisiä ominaisuuksia, joista muodostetaan tyyppiesimerkki. Tyypittelyssä tiettyä teemaa koskevat näkemykset tiivistetään yleistykseksi. Viimeinen vaihe on yhteenvedon kirjoittaminen. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 104-107.)

Kyselylomakkeen kysymyksiä analysoitiin osittain määrällisesti SPSS-ohjelmalla. Tietoa tarkastellaan numeerisesti ja tulokset esitellään numeerisesti eli tältä osin kyse on kvantitatiivisesta menetelmästä. Vastauksia esitellään kuvailevia tilastollisia menetelmiä käyttäen. Tuloksia esitellään erilaisten taulukoiden kuten frekvenssitaulukoiden sekä kaavioiden kuten pylväsdiagrammien avulla. Tutkimuksen tavoitteena ei kuitenkaan ole etsiä syy-seuraussuhteita tai yleisiä lainalaisuuksia, mitä voidaan pitää määrällisen tutkimuksen tyypillisinä piirteinä. Tutkimuksessa ei myöskään ole asetettu määrälliselle tutkimukselle luonteenomaisesti hypoteeseja, joten puhtaasta kvantitatiivisesta tutkimusmenetelmästä ei ole kyse.

Avointen kysymysten kysymyksiä analysoitiin sisällön analyysin keinoin. Sisällön analyysissä kuvataan tutkittavan aineiston sisältöä, rakennetta tai molempia (metodix.fi). Tuomen ja Sarajärven mukaan sisällönanalyysin menetelmällä pyritään järjestämään aineisto tiiviiseen ja selkeään muotoon kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Analyysin tarkoitus on luoda sanallinen ja selkeä kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Analyysillä pyritään luomaan selkeyttä aineistoon, jotta voidaan luoda selkeitä ja luotettavia johtopäätöksiä tutkittavasta ilmiöstä. Aineiston käsittely perustuu loogiseen päättelyyn sekä tulkintaan, jossa aineisto on ensin hajotettu osiin, sitten käsitteellistetty ja lopuksi koottu uudella tavalla loogiseksi kokonaisuudeksi. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 122.)

Tuomi ja Sarajärvi jakavat kirjassaan sisällön analyysin kolmeen luokkaan aineistolähtöiseen, teorialähtöiseen sekä teoriaohjaavaan. Aineistolähtöinen analyysi koostuu kolmesta vaiheesta, joista ensimmäinen on aineiston redusointi eli pelkistäminen. Toinen vaihe on aineiston klusterointi eli ryhmittely ja kolmas vaihe on abstrahointi eli teoreettisten käsitteiden luominen. Ensimmäinen eli redusointivaihe tarkoittaa sitä, että aineistosta etsitään kaikki tutkimustehtävää kuvaavat alkuperäiset ilmaukset ja muodostetaan niistä pelkistetyt ilmaukset sekä karsitaan tutkimukselle epäolennainen pois. Ryhmittelyvaiheessa aineistosta etsitään samankaltaisuuksia ja samaa ilmiötä kuvaavat käsitteet ryhmitellään ja yhdistellään alaluokiksi. Alaluokat nimetään sisältöä kuvaavilla käsitteillä. Viimeisessä käsitteellistämisvaiheessa valikoidun tiedon perusteella muodostetaan teoreettisia käsitteitä. Analyysi perustuu tulkintaan ja päättelyyn, jossa aineistosta edetään kohti käsitteellisempää näkemystä tutkittavasta ilmiöstä. Analyysin tuloksissa esitetään empiirisestä aineistosta muodostettu malli, käsitteet tai aineistoa kuvaavat teemat. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 121-127.)

Teorialähtöisessä sisällön analyysissä luokittelu perustuu aikaisempaan käsitejärjestelmään, jonka perusteella muodostetaan analyysirunko. Analyysirungon sisälle muodostetaan aineistosta erilaisia kategorioita aineistolähtöisen sisällön analyysin periaatteiden mukaan. Aineistosta voidaan muodostaa lisäksi uusia luokkia analyysirungon ulkopuolelle jäävistä asioista. Teorialähtöisessä sisällön analyysissä voidaan testata aiempaa teoriaa tai käsitejärjestelmää uudessa kontekstissa. Teoriaohjaava sisällön analyysi etenee aluksi samoin kuin aineistolähtöinen analyysi, mutta abstrahoinnissa ei luodakaan täysin uusia käsitteitä vaan ne tuodaan valmiina. Alaluokat siis muodostetaan aineistolähtöisesti, mutta yläluokat tuodaan valmiina. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 127-128; 133.) Tämän tutkimuksen analyysi etenee pääosin teoriaohjaavan sisällön analyysin mukaan. Yläluokkia muodostaessa huomioitiin aiheeseen liittyvä teoria sekä aiemmat tutkimukset.

Tutkimuksessa myös kvantifioidaan aineistoa. Sisällön analyysia voidaan Tuomin ja Sarajärven mukaan jatkaa luokittelun jälkeen laskemalla esimerkiksi montako kertaa sama asia esiintyy haastattelijoiden kuvauksissa. Tämä saattaa tuoda tutkimukseen erilaista näkökulmaa. Kvantifioinnista käytetään tässä yhteydessä myös nimitystä sisällön erittely. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 135; 137-138.)

## 4 KUNNALLINEN TILINTARKASTUS

### 4.1 Päämies-agenttiteorian soveltaminen kuntien tilintarkastuksessa

Päämies-agenttiteoria on yksi keskeisimmistä organisaatioiden toimintaa kuvaavista teorioista. Alun perin se on kehitetty kuvaamaan omistajan ja johdon välistä suhdetta, mutta myöhemmin sitä on sovellettu monenlaisiin organisaatioihin ja suhteisiin. Jensen ja Meckling määrittelevät agenttisuhteen sopimukseksi, jossa päämies ottaa palvelukseensa toisen henkilön eli agentin suorittamaan jotakin palvelua puolestaan. Sopimuksessa päämies myös valtuuttaa agentilleen jonkin verran päätösvaltaa. Jos oletetaan, että molemmat osapuolet maksimoivat hyötynsä, agentti ei välttämättä toimi aina parhaalla mahdollisella tavalla päämiehensä hyödyn näkökulmasta. (Jensen & Meckling 1976, 308.) Valkaman (2004, 42) mukaan teoriaa voidaan hyödyntää kaikenlaisissa toimeksiantosuhteissa, joissa toinen osapuoli eli päämies delegoi työn toiselle osapuolelle eli agentille.

Esimerkiksi Maystonin (1993) mukaan malli soveltuu hyvin myös julkiselle sektorille ja kunnallishallinnon yhteyteen. Yksi agenttiteorian varhaisimmista soveltajista on Moe, jonka mukaan koko politiikka rakentuu päämies-agenttisuhteiden ketjuista. Poliitikot ovat agenteja päämiehilleen kansalaisille. Toisaalta virkamiehet ovat agenteja päämiehilleen johdolle sekä poliitikoille. (Moe 1984, 765.) Myös Hay (esim. 2003 sekä Hay & Cordery 2018) on tunnettu teorian soveltaja. Suomessa teoriaa ovat soveltaneet julkisella sektorilla muun muassa Valkama (2004), Kivistö (2007) sekä Laesterä (2010). Sisäisen tarkastuksen yhteydessä päämies-agenttiteoriaa ovat käyttäneet Suomessa muun muassa Rönkkö (2019) sekä Lilja (2016). Ulkoisen tilintarkastuksen yhteydessä sitä ovat hyödyntäneet esim. Paananen ym. (2020). Kansainvälisesti päämiesagenttiteoriaa ovat hyödyntäneet viime aikoina tilintarkastusta koskevan tutkimuksen yhteydessä muun muassa Raimo, Vitolla, Marrone ja Rubino (2021) sekä Kim, Pevzner ja Xin (2019). Koska päämies-agenttiteoria kuvaa hyvin myös tämän tutkimuksen kontekstia, se on valittu tutkimuksen teoreettiseksi viitekehyykseksi.

Muun muassa Kivistö (2007) sekä Nilikant ja Rao (1994) jakavat agenttiteorian kahteen haaraan ”positive theory of agency” eli positivistinen agenttiteoria sekä ”principal-agent” eli päämies-agenttiteoria. Molemmat suuntaukset tunnistavat teorian keskeiseksi elementiksi päämiehen ja agentin välisen sopimuksen, jonka perusteella agentti toimii päämiehen puolesta. Päämiehen ja



agentin välisen sopimuksen pääasiallisena tarkoituksena on asettaa agentille tehtävät sekä esitellä keinot, joilla agentti saa korvauksen tehtävistään. Päämies-agenttiteoriaa koskevat tutkimukset pyrkivät usein selvittämään, minkä muotoinen sopimus olisi ihanteellisin. Positivistista haaraa edustavat tutkimukset keskittyvät pääasiassa organisaation sisäisiin päämies-agenttisuhteisiin ja pyrkivät ennen kaikkea tunnistamaan tilanteita, joissa päämiehen ja agentin tavoitteet eriävät. (Kivistö 2007, 8-9 sekä Nilikant & Rao 1994, 650.)

Päämies-agenttisuhteen tyypillisinä piirteinä sekä samalla ongelmina pidetään informaation epäsuhtaisuutta sekä päämiehen ja agentin ristiriitaisia tavoitteita. Informaation epäsuhtaisuudella tarkoitetaan, että suhteen toisella osapuolella on enemmän tietoa kuin toisella. Agentti ei myöskään välttämättä aina toimi parhaalla mahdollisella tavalla päämiehen edun mukaisesti, jos oletetaan suhteen molempien osapuolten maksimoivan hyötynsä. (Mm. Moe 1984, 756 sekä Jensen & Meckling 1976, 308.) Kivistö painottaa kyseisten ongelmien samanaikaisuutta. Jos päämiehen ja agentin tavoitteet olisivat yhtenevät, pelkkä informaation epäsuhta ei olisi hänen mukaansa ongelma (Kivistö 2007, 17). Nilikant ja Rao (1994, 652) kuvaavat yhtenä agenttisuhteen ongelmana agentin ja päämiehen erilaista suhtautumista riskiin.

Agenttisuhteen ongelmia kuvataan myös huonon valinnan ("adverse selection") sekä moraalisen riskin ("moral hazard") termeillä. Huono valinta tarkoittaa sitä, että epäsuhtaisen informaation vuoksi päämiehen on vaikea valita paras mahdollinen agentti suorittamaan vaadittua tehtävää. Agenttiehdokkaat saattavat johtaa päämiehiä harhaan teeskentelemällä olevansa sellaisia, mitä valittavalta agentilta vaaditaan ja millainen hänen halutaan olevan. Tätä valintaongelmaa esiintyy erityisesti työmarkkinoilla. Huono valinta saattaa johtaa huonoon laatuun. Moraalinen riski tarkoittaa, että agentti tavoittelee omaa etuaan päämiehen edun kustannuksella. Tätä esiintyy erityisesti silloin, kun päämies ei pysty suoraan tarkkailemaan agentin toimintaa. (Moe 1984, 756; Nilikant & Rao 1994, 653 sekä Kivistö 2007, 19-20; 22.)

Agenttisuhteen ongelmat aiheuttavat agenttikustannuksia. Jensenin ja Mecklingin (1976, 308) mukaan päämies voi vähentää päämiehen ja agentin etujen eroavuuksia erilaisten kannustimien tai tarkkailun avulla. Nilikant & Rao (1994, 653) määrittelevät agenttikustannukset kustannuksiksi, jotka aiheutuvat agentin tarkkailusta, motivoinnista sekä sitoutumisen varmistamisesta. Agenttikustannusten suuruus riippuu muun muassa lainmukaisen sääntelyn tasosta sekä sopimusten kehittyneisyydestä (Jensen & Meckling 1976, 357). Agenttisuhteen ongelmien vuoksi päämiehen on

valvottava agentin toimintaa ja sopimuksen noudattamista. Tämän tutkimuksen kontekstissa kyseistä valvontaa suorittaa päämiehen puolesta tilintarkastaja.

Agentti-päämiessuhteet voivat vaihdella yhden päämiehen ja yhden agentin suhteista monitahoisempiin suhteisiin, joissa on useita agenteja tai päämiehiä. Päämiehellä tai agentilla saattaa olla myös kaksoisrooli, jolloin päämies saattaa toimia samanaikaisesti sekä päämiehenä että agenttina. Kivistön esimerkkitaapauksessa eduskunta on kansalaisten agentti sekä hallituksen päämies. (Kivistö 2007, 12-13.)

Kivistön mukaan agentit eroavat toisistaan erilaisten piirteiden kuten huolellisuuden, tuottavuuden tai ahkeruuden suhteen. Agentit siis omaavat erilaiset kyvyt suoriutuakseen sovitusta tehtävistä. Tämän lisäksi ympäristötekijät vaikuttavat päämies-agenttisuhteen lopputuloksiin, joita voidaan arvioida esimerkiksi laadun perusteella. (Kivistö 2007, 17.) Täten päämies-agenttiteorian voidaan nähdä soveltuvan hyvin tämän tutkimuksen aihepiiriin eli tilintarkastuksen laadun yhteyteen.

Agenttiteoriaan liittyy myös heikkouksia. Tutkiessaan valtioliopistosuhdetta agenttiteorian avulla Kivistö (2007) tunnisti teorian heikkouksiksi muun muassa perusolettamusten rakentumisen kapealle käsitykselle motivaatiosta sekä sen, ettei teoria pysty huomioimaan taloudellisten näkökulmien lisäksi muita aspekteja tai sisällyttämään useiden päämiesten olemassaoloa viitekehukseensä. Nilikantin ja Raon (1994, 651) mukaan teorian kriittinen arviointi painottuu teorian tutkimiseen ihmisen käyttäytymisen näkökulmasta. Heidän mukaansa teoria pitäisi ymmärtää enemmän myös teoriana suorituskyvyn arvioinnista.

Tilintarkastuksen tarpeellisuus on talousteoriassa selitetty agenttiteorian avulla. Agenttisuhteeseen liittyy ristiriitoja, koska molemmat osapuolet tavoittelevat omaa etuaan. Ilman toimivaa valvontaa agentti saattaisi toimia pelkästään omaa etuaan tavoitellen, vastoin päämiehensä etua. Koska omistaja ei voi varmistua johdon antaman tiedon luotettavuudesta, varmistaminen on ulkoistettu tilintarkastajan tehtäväksi. Agenttiteorian mukaan tilintarkastus on siis valvonnan keino, jolla agenttisuhteeseen liittyvät ongelmat pyritään ratkaisemaan. (esim. Horsmanheimo & Steiner 2017, 24-25.) Tilintarkastuksen nähdään vähentävän agenttikustannuksia sekä julkisella että yksityisellä sektorilla (ks. esim. Hay & Cordery 2018).

Päämies-agenttiteoria on yleisesti käytetty julkisen sektorin tilintarkastusta koskevien tutkimusten yhteydessä. Esim. Martikainen ym. (2002) pitävät sitä keskeisenä tilintarkastuksen luonnetta kuvaavana teoreettisena viitekehysenä. Kansainvälisesti sitä ovat käyttäneet esimerkiksi Donatella

ym. (2019) kuntien tilintarkastusta koskevassa tutkimuksessaan sekä Greenwood ja Zhan (2019) tutkiessaan tilintarkastuksen laatua englantilaisessa terveystalvutusäitiössä.

Julkisen hallinnon kontekstissa hallinto koostuu päämies-agenttisuhteiden ketjuista. Laesterä (2010, 33) näkee julkisessa hallinnossa valtion päämiehenä siirtäessään kunnille eli agenteilleen tehtäviä. Mayston (1993, 76-77) jakaa päämiehet julkisella sektorilla kolmeen osaan äänestäjät, julkisten palveluiden kuluttajat sekä keskushallinnon poliitikot. Jos kansalaiset ovat päämiehiä, vaaleilla valitut luottamushenkilöt ovat agenteja, jotka toimivat kansalaisten edustajina hallinnossa. Edelleen luottamushenkilöt ovat päämiehiä agenteilleen viranhaltijoille tai palveluntuottajille. Päämies on myös kunnan johtaja, jonka agenteina esimerkiksi kunnanhallitus ja kirjanpitäjä suorittavat sovittuja tehtäviä. Näiden toimintaa tarkastaa ja valvoo sisäinen tarkastus sekä ulkoinen tarkastus. Toisaalta myös tilintarkastajien toimintaa on valvottava.

Koska päämies ei voi olla varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen mukaisesti, tarvitaan kolmas ulkopuolinen osapuoli todentamaan asia. Martikainen ym. näkevät ulkopuolisen varmentajan mukanaolon tärkeänä kuntien tilintarkastuksen kontekstissa. Mikäli kolmatta osapuolta ei olisi, informaation oikeellisuuden varmentaminen aiheuttaisi heidän mukaansa suuria kustannuksia päämiehille. (Martikainen ym. 2002, 15.) Vakkurin mukaan tilintarkastuksella pyritään varmentamaan, että agentin päämiehelle välittämä informaatio tarkastuskohteen tilasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastuksen laadun hän näkee olevan onnistumista tässä eli kohtuullisen varmuuden tuottamisessa siitä, että agentti on hoitanut tehtävänsä olemassa olevia sääntöjä noudattaen. (Vakkuri 2011, 67.)

Meklin tarkastelee kirjoituksessaan tarkastuksen eroja verorahoitteisella ja yksityisellä sektorilla. Hänen mukaansa julkishallinnon agentit ovat tilivelvollisia veronmaksajille toiminnan toteuttamisesta kolmen E:n (economy, efficiency & effectiveness) periaatteen mukaisesti siinä missä markkinoilla toimivat vastaavat agentit ovat tilivelvollisia kannattavuudesta. Varsinainen kirjanpito ei tuota tietoa verorahoille saadusta vastikkeesta. Se kuvaa ainoastaan toiminnan taloudellisuutta. Vaikuttavuutta ja tehokkuutta on tarkasteltava muualta käsin. (Meklin 2009, 63-64.)

Kuntien tilintarkastaja voidaan siis nähdä agenttina, jonka tarkastuslautakunta on päämiehenä valinnut suorittamaan tarkastustehtävää. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoisesta valvonnasta vastaa PRH. Monitasoinen hallinto sekä toimijoiden kaksoisrooli vaikeuttavat agenttien kontrollointia julkisella sektorilla (ks. esim. Valkama 2004, 48). Tarkastuksen ja valvonnan rooli onkin erityisen

tärkeää julkisella sektorilla. Myös Mayston (1993, 77) kiinnittää artikkelissaan huomiota päämies-agenttisuhteiden moninaisuuteen julkisella sektorilla. Hänen mukaansa julkisella sektorilla on joukko erilaisia ryhmiä erilaisine intresseineen.

## 4.2 Kuntien tilintarkastus

Kuntien tilintarkastus uudistui vuonna 1997. Uudistuksen seurauksena kuntien tarkastus jaettiin ammattitilintarkastajien suorittamaan tilintarkastukseen sekä tarkastuslautakunnan johdolla tapahtuvaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin. Uudistukseen liittyi myös tilintarkastuksen ulkoistaminen, minkä seurauksena kunnat ostavat tilintarkastuspalvelun kunnan organisaatioon kuulumattomilta tilintarkastusyhteisöiltä. (Martikainen ym. 2002, 9.)

Tilintarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että tilinpäätös on olennaisilta osiltaan oikein ja lainmukaisesti laadittu ja antaa oikeat ja riittävät tiedot eli varmistaa taloudellisten tietojen luotettavuus. Tärkein tilintarkastusta määrittelevä säädös Suomessa on tilintarkastuslaki. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus sisältää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tätä kutsutaan lakisääteiseksi tilintarkastukseksi. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 19; 28.) Lakisääteisen tarkastuksen lisäksi tilintarkastaja voi tehdä myös muita vapaaehtoisia tarkastuksia, jotka perustuvat sopimukseen.

ISA-standardien mukaan tilintarkastuksen tehtävänä on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä, jotta on mahdollista antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti sekä antaa havaintojen mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä (IFAC 2018, 334).

Julkisyhteisöjen tilintarkastus poikkeaa liikeyritysten tilintarkastuksesta monella tapaa. Eroja syntyy muun muassa siksi, että julkisyhteisöillä on erilaiset tehtävät ja tavoitteet sekä rahoitus kuin yksityisillä yrityksillä. Myös noudatettava lainsäädäntö on osittain eri. Tämän vuoksi tilintarkastuksen tehtävät ovat osittain erilaiset eri sektoreilla. Julkishallinnossa tilintarkastuksen kohde on laajempi. Myös tilintarkastuksen sisältövaatimukset sekä tilintarkastuksesta annettava lausunto ovat osittain erilaiset. Kuntakontekstissa olennaista on tarkastaa, onko toimittu valtuuston päätösten ja kuntia koskevan lainsäädännön mukaisesti. Julkishallinnon tilintarkastuksen tehtävänä on myös arvioida julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden toteutuminen. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 5.)

Kunnan tilintarkastuksen tehtävänä on Ala—Ahon ym. mukaan valvoa kunnan toiminnan ja talouden laillisuutta ja julkisten varojen käyttöä. Tilintarkastuksessa korostuu laillisuusnäkökulma. Kuntia koskevan tilintarkastuksen keskeisenä kohteena on kunnanhallituksen toiminta ja päätöksenteko. Tilintarkastuksen avulla saadaan vahvistus siitä, että kunnan hallintoa on hoidettu valtuuston päätösten ja lakien mukaisesti. (Ala-Aho, Leppänen & Oulasvirta 2019, 96-97.)

Meklin näkee tarkastajan tehtäväksi varmentaa, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toimista oikeat ja riittävät tiedot. Tarkemmin hän jakaa tarkastajan varmennustehtävän kolmen asian varmistamiseksi: että agentti on noudattanut lakeja ja sopimuksia, raportoinut asiat pelisääntöjen mukaan ja raportti vastaa todellisuutta. Meklin jakaa julkishallinnon tarkastuksen kahteen osaan: tilintarkastukseen (regularity auditing & financial auditing) sekä tuloksellisuustarkastukseen (performance auditing & value for money auditing). Tuloksellisuustarkastus tarkoittaa tarkoituksenmukaisuustarkastusta sekä vastaavuuden tarkastamista eli onko toimittu pelisääntöjen ja tavoitteiden mukaisesti ja vastaako raportti tosiasioita. (Meklin 2009, 59; 65-67.) Tuloksellisuustarkastuksesta vastaa kunnissa pääasiassa tarkastuslautakunta.

Tilintarkastuslain lisäksi kuntien tilintarkastuksesta säädetään Kuntalaissa. Näitä täydentää laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta. Kuntalain mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön, jonka vastuunalaisena tilintarkastajana on oltava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä JHT-tilintarkastaja. Tilintarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään kuuden tilikauden ajaksi. Kuntalain mukaan tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. (Kuntalaki, 122 §.)

Tilintarkastajan on Kuntalain (123 §) mukaan tarkastettava seuraavat osa-alueet:

- Onko hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti?
- Antaako tilinpäätös (ja konsernitilinpäätös) tilinpäätöksen laatimista koskevien sääntöjen ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta?
- Ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita?
- Onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti?

Hallinnon tarkastus pitää sisällään Ala-Ahon ym. mukaan päätösten sisällön, lainmukaisuuden, toimivaltuuksien ja toimeenpanon arvioinnin. Olennainen osa valtuuston päätösten tarkastamista on

talousarvion noudattamisen tarkastelu. Tässä yhteydessä käydään läpi talousarviopoikkeamat ja niiden perustelut. Tyypillisiä hallinnon tarkastuksen havaintoja ovat toimivallan ylitykset, esteellisyysäännösten rikkomiset, lain määräaikojen noudattamatta jättämiset, talousarvion määrärahojen toistuvat ylitykset tai reagoimattomuus alijäämän kattamisvelvollisuuteen. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen kohteina ovat muun muassa kirjanpitojärjestelmä, tilinpäätöslaskelmien johtaminen kirjanpidosta, tilinpäätöksen sisältö, tilinavaus, maksuliikenne, konsernitilinpäätöksen sisältö sekä toimintakertomuksen tietojen oikeellisuus. (Ala-Aho ym. 2019, 106-110.)

Valtionosuuksien tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että kunta antaa valtionosuuksien perusteista oikeat tiedot ja saa valtionosuudet oikean suuruisina. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että kunnalla on toimiva riskienhallinta- ja kontrollijärjestelmä. Myös hankintojen tarkastaminen sisältyy tähän osa-alueeseen. Konsernivalvonnan tavoitteena on varmistaa, ettei konserniyhtiöihin sisälly merkittäviä riskejä, joista emoyhtiö ei saa tietoa, mutta jotka toteutuessaan aiheuttaisivat taloudellisia seuraamuksia myös emoyhteisölle. (Ala-Aho ym. 2019, 111-112.)

Tarkastuksen sisällön lisäksi julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastus eroaa toisistaan myös tarkastajan osaamisvaatimusten suhteen. Tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä säädetään Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella. Tilintarkastajatutkintoja on kolme HT-tutkinto, KHT-erikoistumistutkinto sekä JHT-erikoistumistutkinto, joista JHT-tutkinto on erikoistunut julkisen sektorin tilintarkastukseen. HT-tutkinto on tilintarkastusalan perustutkinto. KHT-tutkinnon suorittanut on erikoistunut yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä koskevaan tilintarkastukseen ja JHT-tutkinnon suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen. (PRH tutkinnot)

#### **4.2.1 Tarkastuslautakunnan asema**

Tilintarkastuksen ohella kunnan ulkoisesta tarkastuksesta vastaa valtuuston alaisuudessa toimiva tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakuntaan valitut luottamushenkilöt vastaavat tilintarkastuksen järjestämisestä sekä kunnan omasta arviointitoiminnasta, joka kohdistuu valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen sekä kunnan toimintojen tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointiin. (Ala-Aho ym. 2019, 12-13.)

Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu muun muassa:

- valmistella hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat
- arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla
- arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä taloussuunnitelman riittävyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää (Ala-Aho ym. 2019, 47.)

Oleellinen osa valmistelutehtäviä on tilintarkastusyhteisön valinnan valmistelu sekä ehdotus tilintarkastajan hyväksymisestä. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu tilintarkastuksen painopisteiden määrittely ja tilintarkastuksen toteutumisen seuranta. Käytännössä tarkastuslautakunta järjestää tarjouskilpailun ja tekee ehdotuksen valittavasta tilintarkastusyhteisöstä. Tilintarkastaja raportoi tarkastuslautakunnalle tarkastussuunnitelman toteutumisesta sekä tarkastushavainnoistaan ja -tuloksistaan. (Ala-Aho ym. 2019, 48-50.)

#### **4.2.2 Tilintarkastusmarkkinat ja kilpailutus kunnissa**

Kuntien tilintarkastus uudistettiin vuonna 1997, jonka jälkeen kuntien tarkastus on jaettu kahteen osaan: ammattitarkastajien suorittamaan tilintarkastukseen sekä tarkastuslautakunnan johdolla tapahtuvaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin. Uudistuksen seurauksena kunnat ostavat tilintarkastuspalvelun ulkopuoliselta tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisöltä. (Martikainen ym. 2002, 9.)

Kunnallisen tilintarkastuksen erityispiirteenä on kuntia velvoittava hankintalaki, jonka mukaan kuntien on kilpailutettava hankintansa, mukaan lukien tilintarkastuspalveluiden hankinta. Lain mukaan hankinnat on toteutettava mahdollisimman taloudellisesti, laadukkaasti ja suunnitelmallisesti. Hankintalaissa on määritelty tavara- ja palveluhankintojen kynnysarvoksi 60 000 €, mitä pienempiin hankintasopimuksiin lakia ei sovelleta. (Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista, 2 § & 25 §.)

Tilintarkastuspalveluiden kilpailutus toteutuu tarjouspyyntöjen avulla. Tarjouspyynnöissä määritellään yleensä soveltuvuusvaatimukset sekä tarjousten vertailuperusteet, jotka ovat käytännössä hinta- ja laatukriteerit. Soveltuvuusvaatimukset tarkoittavat tilintarkastajilta tai tarkastusyhteisöltä vaadittuja muodollisia vaatimuksia kuten JHT-pätevyyttä sekä tarkastuskokemusta. Ala-ahon ym. mukaan laatukriteerit määritellään usein kokemustietoina kuten tarkastajana toimimisen keston sekä tarkastuskohteiden lukumäärän avulla. (Ala-Aho ym. 2019, 100.)

Oulasvirran ym. raportin mukaan tilintarkastuspalvelun laatu pyritään tarjouksissa varmistamaan kahdella vaihtoehtoisella tavalla. Tarjouspyyntö voidaan laatia siten, että laatuvaatimukset esitetään miniminä ja tarjouskilpailu ratkaistaan halvimman hinnan mukaan. Toinen vaihtoehto on tarjousten vertailussa pisteuttää laatutekijät yhdessä hinnan kanssa. Yleisimpänä tarkastuksen laadun mittarina käytetään vastuunalaisen tilintarkastajan kokemusta mitattuna kokemusvuosien määrällä. Toisaalta laatua on vaikea arvioida etukäteen, koska palvelun todellinen laatu selviää yleensä vasta jälkikäteen. Tarjouspyynnöissä kunnat voivat myös määritellä ostamiensa tarkastuspäivien määrän. (Oulasvirta ym. 2021, 46-49.)

Ulkoistukseen liittyviä tehokkuus- tai laatuhyötyjä voidaan Martikaisen ym. mukaan arvioida sillä perusteella, miten kilpailu tarkastustoimialalla toimii huomioiden erityisesti toimialan keskittyminen sekä markkinaosuudet. Toimiva kilpailu edellyttää tarvetta toimijoille sekä toimijoiden halua kilpailla. Martikaisen ym. tutkimuksessa 2000-luvun alussa kunnat saivat tarjouksia keskimäärin vain kahdelta tarkastusyhteisöltä, ja kolmasosa tutkituista kunnista sai vain yhden tarjouksen. (Martikainen ym. 2002, 17-18; 97.)

Oulasvirran ym. raportin yhteydessä selvitettiin kuntien tilintarkastusmarkkinoiden muutosta vuodesta 2016 vuoteen 2019. Tulosten mukaan markkinoiden koko on kasvanut noin 5,5 miljoonasta eurosta noin 6,7 miljoonaan euroon. Vastaavalla ajanjaksolla kuntayhtymien tilintarkastuksen markkina on kasvanut noin miljoonasta eurosta noin 1,5 miljoonaan euroon. Markkinaa hallitsevat kaksi suurta tarkastusyhteisöä BDO sekä KPMG. Vuonna 2020 PWC:n ja EY:n kuntien ja julkisyhteisöjen tilintarkastukset ovat siirtyneet KPMG:n ja BDO:n omistukseen. Raportin mukaan kunnat ja kuntayhtymät saivat tarkasteluajanjaksolla keskimäärin vain kaksi tarjousta tilintarkastuspalveluista. (Oulasvirta ym. 2021, 38-41.)

Kunnallisen tilintarkastusalan keskittymisestä huolimatta kilpailutus näyttää toimivan kuntasektorilla hinnan näkökulmasta hyvin. Kustannukset ovat yrityssektoriin nähden vähäiset. Siinä missä yksityisellä sektorilla tilintarkastuskustannus on noin 100 €/h luokkaa, kunnissa vastaava kustannus on noin 75 €/h. Hinta onkin kuntatilintarkastuksessa keskeinen kilpailutekijä, sillä halvimman hinnan tarjoaminen johtaa lähes aina tarjouskilpailun voittamiseen. (Webinaari Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus 26.2.) Vielä 2000-luvun alussa hinta ei ainakaan Martikaisen ym. (2002, 97) tutkimuksen perusteella ollut yhtä ratkaiseva kilpailutekijä vaan tarkastajan kokemus kuntakentästä oli merkittävin valintakriteeri.

Hinta vaikuttaa olevan keskeinen valintakriteeri kuntien tilintarkastuksessa myös muualla kuin Suomessa. Tagesson, Glinatsi ja Prahl (2015) tutkivat hinnan vaikutusta tilintarkastuspalveluiden



hankintaan Ruotsissa. Heidän tutkimuksensa mukaan 72 prosenttia kunnista valitsi tilintarkastusfirman matalimman tarjouksen perusteella. Marques ja Pinto (2019) tutkivat tilintarkastuspalveluiden hankintakäytäntöjä Portugalissa. Myös heidän tutkimuksensa mukaan hinta oli keskeinen valintakriteeri ostettaessa tilintarkastuspalveluja.

Martikainen ym. totesivat jo 2000-luvun alussa tutkimuksensa tulosten perusteella tarkastuspäivien määrän ja hinnan vaikuttavan alhaisilta. Tarkastuspäivien vähäisyyttä selittää se, että kunnat voivat itse päättää ostamiensa tarkastuspäivien määrän. Martikainen ym. kiinnittivät huomioita siihen, että tarkastuskohteen voi olla vaikea arvioida, kuinka paljon resursseja riittävän varmuuden eli laadukkaan tilintarkastuksen aikaansaamiseksi tarvitaan. (Martikainen ym. 2002, 98-99.)

## 5 TILINTARKASTUKSEN LAATU

### 5.1 Laadun määritelmä

Laatua voidaan määritellä ja mitata eri näkökulmista. Garwin määritteli 1980-luvulla laadun viiden näkökulman mukaan: ylivertainen, tuotelähtöinen, käyttäjälähtöinen, valmistuslähtöinen sekä arvolähtöinen. Pidettäessä laatua ylivertaisena, laatua ei voida määritellä tarkasti vaan se perustuu kokemukseen laadusta. Tuotelähtöinen lähestymistapa lähtee siitä, että laatua voidaan mitata tuotteelle määriteltyjen ominaisuuksien kuten kestävyuden perusteella. Käyttäjälähtöinen lähestymistapa määrittelee laadun tuotteen tai palvelun käyttäjän näkökulmasta. Tuote on laadukas, jos se vastaa käyttäjän tarpeita. Tälle lähestymistavalle on siis ominaista määritellä laatu subjektiivisesti. Lähestymistavan ongelmana on laadun määritelmä – miten määritellä laatu, kun se on jokaiselle käyttäjälle hieman eri? Ongelmaa on pyritty ratkaisemaan määrittelemällä laadukkaiksi tuotteiksi sellaiset, jotka täyttävät kuluttajien enemmistön tarpeet. (Garwin 1984, 25-27.)

Valmistuslähtöisessä lähestymistavassa päähuomio kiinnittyy tuotteen suunnitteluun ja valmistukseen sekä niiden kontrollointiin. Valmistuslähtöisessä näkökulmassa tavoitteena on vähentää kustannuksia, kun tuotteet tehdään kerralla oikein. Arvolähtöisessä näkökulmassa laatu määritellään kustannusten tai hyväksytyyn hintaan avulla. Lähestymistavan valintaan luonnollisesti vaikuttaa soveltavan asema, esimerkiksi markkinointi näkee laadun yleensä eri näkökulmasta kuin tuotteen valmistaja. (Garwin 1984, 27-28.) Myös se vaikuttaa millaiseen tuotteeseen tai palveluun laadun käsitettä sovelletaan. Kihn (2017, 97) täydensi myöhemmin Garwinin ryhmittelyä kahdella uudella näkökulmalla, jotka olivat sidosryhmälähtöinen sekä vastuullisuusnäkökulma. Sidosryhmälähtöisessä näkökulmassa huomioitiin muun muassa kuluttajia ja yhteiskuntaa hyödyntävät seikat. Vastuullisuuden näkökulma liittyi eettisesti kestävään kehitykseen.

Vaikka näkökulmat on alun perin kehitetty fyysisten tavaroiden laadun määrittelyä varten, voidaan niitä mielestäni soveltaa osittain myös tarkastellessa tilintarkastuspalvelun laatua. Tilintarkastuksen laatua voidaan pitää ylivertaisena, jolloin laatu määritellään tilintarkastajan käyttäjän kuten yrityksen tai kunnan näkökulmasta. Myös tuotelähtöinen laatukäsite soveltuu, jos pystytään määrittelemään tilintarkastukselta vaaditut ominaisuudet. Käyttäjälähtöinen lähestymistapa soveltuu ehkä parhaiten pohdittaessa tilintarkastuksen laatua. Tällöin laadun määrittelee palvelun käyttäjä. Valmistuslähtöisessä lähestymistavassa laadun määrittelee tilintarkastuksen suorittajayhteisö ja siinä tärkeä laadun osatekijä on tarkastuksen suunnittelu. Sovellettaessa arvolähtöistä näkökulmaa laatuun huomioidaan hyväksytty hinta tilintarkastukselle. Koska kunnat pystyvät tarjouspyynnöissään määrittelemään montako tarkastuspäivää ostavat, arvolähtöinen lähestymistapa soveltuu myös hyvin tarkastellessa kuntien tilintarkastuksen laatua.

Tilintarkastuksen laatua on aiemmin määritelty eri tavoin. Yksi perinteisimmistä on mm. Watkinsin ym. (2014, 153) mukaan seuraava:

1. Markkinoiden arvioima todennäköisyys, että tilinpäätös sisältää olennaisia virheitä ja jotka tilintarkastaja löytää ja raportoi (DeAngelo 1981).
2. Todennäköisyys, että tilintarkastaja ei julkaise puhdasta tilintarkastuskertomusta virheitä sisältävästä tilinpäätöksestä (Lee ym. 1999).
3. Tilintarkastajan raportoiman tiedon tarkkuus (Titman & Trueman 1986).
4. Tilintarkastuksen kyky parantaa laskentainformaation puhtautta sekä vähentää informaation häiriötä ja harhaisuutta (Wallace 1980).

Näissä neljässä kohdassa on oikeastaan kaikissa kyse tilintarkastajan kyvystä huomata virheet laskentainformaatiossa sekä raportoida niistä. DeAngelon mukaan todennäköisyys löytää rikkomus riippuu tarkastajan teknisistä voimavaroista kuten otannan laajuudesta. Tarkastajan todennäköisyys virheen raportoimiseen puolestaan riippuu tarkastajan riippumattomuudesta. (DeAngelo 1981, 186.)

Francis lähestyy laatua hyvin samasta näkökulmasta määritellesään epäonnistuneeksi tilintarkastukseksi tarkastuksen, jossa tilintarkastaja virheellisesti raportoi puhtaan tilintarkastuskertomuksen johtuen joko puutteellisesta riippumattomuudestaan tai epäonnistumisestaan näytön keräämisessä. Onnistunut tilintarkastus puolestaan on hänen mukaansa sellainen, jossa tarkastaja noudattaa tarkastusstandardeja ja julkaisee sopivalla riskitasolla oikean näkemyksen asiakkaan tilinpäätöksestä. (Francis 2011, 127.)

Knechel ym. tarkastelevat artikkelissaan tilintarkastuksen laatua eri sidosryhmien näkökulmista. Esimerkiksi käyttäjän, tilintarkastajan tai valvojan näkökulma laadukkaasta tilintarkastuksesta poikkeavat usein toisistaan. Taloudellisten raporttien käyttäjien mielestä tilintarkastus on laadukasta, kun raportit eivät sisällä virheellistä tietoa. Tilintarkastusyhteisöjen näkökulmasta tilintarkastus on laadukasta, kun se on suoritettu yhteisön tilintarkastusmetodologian mukaisesti. Valvojan näkökulmasta laadun takeena on, että tilintarkastus on suoritettu standardien mukaan. (Knechel ym. 2013, 386.)

Koska tilintarkastuksen laatu tulee esille vasta, kun tarkastuskohteen toiminnassa havaitaan epäkohtia, tilintarkastuksen laatua ei voida suoraviivaisesti määritellä tyytyväisten asiakkaiden kautta. Tilintarkastuksen kohdeorganisaatio ei välttämättä ole kovin tyytyväinen, jos tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksen. Tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen laatua tutkitaan osittain juuri Knechelin ym. näkemyksen mukaisesti, kun tarkoituksena on selvittää tilintarkastuksen laatua eri sidosryhmien näkökulmasta.

## 5.2 Hyvä tilintarkastustapa

Hyvä tilintarkastustapa on tärkeä käsite tämän tutkimuksen kannalta, koska sen noudattamista voidaan pitää yhtenä laadukkaana tilintarkastuksen elementtinä (ks. esim. Satopää 2019). Hyvä tilintarkastustapa muodostuu huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamista käytännöistä (Horsmanheimo & Steiner 2017, s. 21). Tilintarkastajan on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain mukaan noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa (Laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta 2015, 6 §). Suomessa julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on määritelty Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa - suosituksessa. Hyvä tilintarkastustapa on keskeinen tilintarkastajan työtä ohjaava normisto, jota määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 4).

Myös tilintarkastuslain (4 luku) mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi on noudatettava kansainvälisiä ISA-tilintarkastusstandardeja (Tilintarkastuslaki, 3 luku). Isä-standardien noudattaminen ei ole kuitenkaan pakollista kuntia koskevassa tilintarkastuksessa. Hyvän tilintarkastustavan lähteinä voidaan pitää lakeja ja asetuksia, tuomioistuinten ja viranomaisten päätöksiä (esim. ratkaisukäytännöt valvonta-asioihin liittyen) ja kannanottoja, tilintarkastusstandardeja sekä alan ammattikirjallisuutta.

### 5.2.1 Ammattieettiset periaatteet

Hyvä tilintarkastustapa sisältää tilintarkastajan työtä ohjaavat periaatteet sekä työmenetelmät, joita ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Hyvä tilintarkastustapa koskee tilintarkastajan toiminnan riippumattomuutta, käyttäytymistä sekä ammattitaidon ylläpitämistä. Tilintarkastajien ammattieettisiä periaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen. Periaatteita voidaan vahvistaa muun muassa koulutuksella, seurannalla sekä johtamisella. (IFAC 2018, 313 & Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 4; 6.)

Tilintarkastajan on oltava vilpittömän ja totuudenmukainen työssään. Objektiivisuus tarkoittaa, ettei tilintarkastaja saa antaa ennakkokäsityksille, intressiristiriidoille tai toisten osapuolten liiallisen vaikutukselle valtaa työhön liittyvässä ammatillisessa harkinnassa vaan tarkastuksella tuotetaan puolueetonta tietoa. Ammatillinen pätevyys tarkoittaa, että tilintarkastajan on hankittava ja ylläpidettävä vaadittavalla tasolla olevat ammatilliset tiedot ja taidot, jotta ammatillinen palvelu perustuu ajan tasalla oleviin standardeihin ja voimassa olevaan lainsäädäntöön. (Halonen & Steiner 2009, 34; IFAC 2018, 20.) Salassapitovelvollisuus velvoittaa tilintarkastajaa pidättymään antamasta toimeksiantojen perusteella saatua luottamuksellista tietoa ulkopuolisille ilman valtuutusta tai lainmukaista velvoitetta sekä käyttämästä toimeksiantojen perusteella saatua luottamuksellista tietoa henkilökohtaisen etunsa tai ulkopuolisten etujen tavoitteluun (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 7).

Myös ammatillinen harkinta sekä skeptisyys sisältyvät tilintarkastajan työtä ohjaaviin periaatteisiin. Ammatillinen skeptisyys tarkoittaa kyseenalaistavaa näkemystä ja tarkkaavaisuutta epäilyttävien olosuhteiden varalta. Ammatillinen harkinta puolestaan tarkoittaa koulutuksen ja kokemuksen soveltamista päätöksenteossa. (IFAC 2018, 337.) Hyvän tilintarkastustavan noudattamista voidaan pitää yhtenä laadukkaan tilintarkastuksen elementtinä (Satopää 2019).

Satopää on tutkimuksessaan käsitteellistänyt hyvää tilintarkastustapaa pienyrityksissä. Tutkimuksessaan hän jakaa käsitteen kolmeen osaan: varmennuspalveluelementit, eettiset elementit sekä hyväksyttävyyselementit. Varmennuspalvelut sisältävät yrityksen taloudellisen informaation tarkastamisen tilintarkastussäädösten vaatimukset täyttäviä varmennuselementtejä käyttäen. Eettinen elementti tarkoittaa tapanormien noudattamista kuten rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, riippumattomuus sekä omatunto ja moraalinen vaisto. (Satopää 2019, 3.)

Hyvän tilintarkastustavan mukainen työskentely edellyttää monipuolista osaamista, tietoja ja taitoja. Tilintarkastajalta vaadittavat tiedot Satopää jakaa kahteen luokkaan: käsitteelliset tiedot kuten lait ja tilintarkastussuosituksset sekä hiljainen tieto, jonka perusteella tilintarkastajat esimerkiksi pyrkivät eroon epäilyttävistä tarkastuskohteista. Tilintarkastuksen laadunvalvontaa voidaan Satopään mukaan pitää hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana, koska se määrittelee hyvälle tilintarkastustavalle vähimmäismitan ns. sanktiorajan. Rajan alittaneille tilintarkastajille Tilintarkastuslautakunta määrää sanktioita. (Satopää 2019, 4; 178.)

### **5.2.2 Tilintarkastajan riippumattomuus**

Tilintarkastajan riippumattomuus on yksi tärkeä osatekijä hyvän tilintarkastustavan muodostumisessa. Tilintarkastajan on oltava sekä muodollisesti että asiallisesti riippumaton tarkastuskohteestaan (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 7). Riippumattomuuden uhkaa voi aiheutua taloudellisista intresseistä; liikesuhteista; perhesuhteista tai henkilökohtaisista suhteista; työskentelystä tarkastuskohteen palveluksessa; toimimisesta tarkastuskohteen johdossa; muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tuottamisesta tarkastuskohteelle; lahjoista ja vieraanvaraisuudesta tai oikeudenkäynnistä tai sen uhasta. Riippumattomuus on dokumentoitava koko tarkastustiimin osalta ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista. Kunnissa olennainen uhka riippumattomuudelle ovat tilintarkastusyhteisön kunnalle tarjoamat muut palvelut kuten kirjanpito-, verosuunnittelu- tai lakipalvelut. (Ala-Aho ym. 2019, 102-103.)

Kunnan tilintarkastajan esteellisyyteen sovelletaan, mitä hallintolaisissa säädetään virkamiehen esteellisyydestä. Tilintarkastajan tulee tehdä itsenäisesti kaikki ratkaisunsa, tarkastuskohteella ei saa olla tilintarkastukseen kohdistuvaa ohjaus- tai vaikutusvaltaa. Tilintarkastaja voi kuitenkin noudattaa toimeksiantajansa ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tilintarkastajan on oltava riippumaton myös poliittisista ryhmistä, luottamuselimistä ja muista tarkastuskohteen sidosryhmistä. Lisäksi tilintarkastajan on kieltäydyttävä tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta poikkeavista tarjotuista etuuksista sekä lahjoista, joiden voidaan katsoa vaikuttavan tilintarkastukseen. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 7-8.)

Riippumattomuusvaatimus koskee sekä mielen riippumattomuutta että näkyvää riippumattomuutta. Mielen riippumattomuus tarkoittaa toiminnan perustamista ainoastaan kyseisen tehtävän kannalta merkityksellisiin seikkoihin. Tilintarkastajalta edellytetään lisäksi näkyvää riippumattomuutta eli sellaisten olosuhteiden välttämistä, että asiantunteva ulkopuolinen voisi kyseenalaistaa tilintarkastajan objektiivisuuden. Tilintarkastajan ei tule ottaa vastaan toimeksiantoa, jossa kolmas

osapuoli todennäköisesti kyseenalaistaisi riippumattomuuden. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2020, 8.)

Tepalagul ja Lin jakavat tilintarkastuksen riippumattomuutta ja laatua koskevassa kirjallisuuskatsauksessaan tilintarkastajan riippumattomuusuhat neljään luokkaan seuraavasti 1) asiakkaan tärkeys 2) muut kuin tilintarkastuspalvelut 3) tilintarkastajan toimikauden pituus 4) asiakkaan yhteydet tilintarkastajaan (Tepalagul & Lin 2015, 101).

Koska suuremmat asiakkaat ovat tilintarkastusyhteisöille taloudellisesti tärkeämpiä, tarkastajat saattavat kokea enemmän painostusta suurempien asiakkaiden taholta. Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tuottamisesta muodostuva taloudellinen side saattaa heikentää riippumattomuutta. Tarkastuksen toimikauden pituuden osalta näkemykset eroavat toisistaan. Toisen näkemyksen mukaan pidempi toimikausi luo liian läheisen asiakassuhteen heikentäen tarkastuksen laatua. Vastakkaisen näkemyksen mukaan toimikauden pidentyessä tarkastuksen laatu kasvaa, kun tarkastaja ymmärtää paremmin asiakkaan liiketoimintaa kehittäen asiantuntemustaan. (Tepalagul & Lin 2015, 103-108.)

ISA-standardin 200 mukaan tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava riippumattomuutta vaarantavat olosuhteet ja osapuolten väliset suhteet sekä ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin kyseisten uhkien poistamiseksi, vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle tai tarvittaessa luovuttava toimeksiannosta kokonaan. Henkilöstön on myös ilmoitettava viipymättä tilintarkastusyhteisölle riippumattomuutta vaarantavista olosuhteista ja osapuolten välisistä suhteista sekä tietoonsa tulevista riippumattomuusvaatimusten rikkomisista. Tarkastusyhteisön on standardin mukaan vähintään kerran vuodessa hankittava henkilöstöltään kirjallinen vahvistus riippumattomuutta koskevien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen noudattamisesta. (IFAC 2018, 301-303.)

### **5.3 Tilintarkastuksen laadunvalvonta**

Tilintarkastuksen valvonnasta vastaa patentti- ja rekisterihallituksen alainen Tilintarkastusvalvonta. Ennen vuotta 2016 valvonnasta vastasi Keskuskauppakamari. Lisäksi tilintarkastusyhteisöillä on omat laadunvarmistusohjeistukset sekä -käytännöt. Laaduntarkastuksen tavoitteena pidetään sen varmistamista, että tilintarkastustyö on suoritettu lakeja ja standardeja noudattaen (esim. Ittonen 2019, 30).

Tilintarkastuslaki määrittelee tilintarkastusvalvonnan tehtäviksi muun muassa seuraavat:

- Hyväksyy tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt
- Valvoo, että tilintarkastajat toimivat lain ja säännösten mukaisesti
- Valvoo, että tilintarkastajat ylläpitävät ammattitaitoaan ja säilyttävät siten hyväksymisensä edellytykset
- Valvoo tilintarkastuksen laatua ja huolehti laadunvalvontajärjestelmän kehittämisestä.

Laadunvalvonta on siis tärkeä osa tilintarkastusvalvonnan tehtäviä. Laadun valvonnan käytännön järjestäminen tarkoittaa muun muassa tilintarkastajan määräämistä laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi. Tilintarkastusvalvonta päättää laaduntarkastuksen sisällöstä ja toteutuksesta ottaen huomioon tilintarkastajan toiminnan laajuus ja monimutkaisuus. Tilintarkastusvalvonta vastaa myös tilintarkastustutkintoihin tähtäävien kokeiden järjestämisestä. (Tilintarkastuslaki, Luku 7.)

Tilintarkastuslautakunta on osa tilintarkastusvalvontaa. Tilintarkastuslautakunnan tehtävänä on tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen sekä mahdollisen hallinnollisen seuraamuksen määrääminen. Valtioneuvosto asettaa tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä viidestä kahdeksaan muuta jäsentä. Lisäksi lautakunnassa on kaksi pysyvää asiantuntijaa. (Tilintarkastuslaki, Luku 7.)

Tilintarkastuslautakunnan käytössä olevat seuraamuskeinot ovat huomautus, varoitus tai hyväksymisen peruutus. Tilintarkastuslautakunta antaa tilintarkastajalle huomautuksen, jos hän on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastusta koskevan lain tai säännöksen vastaisesti. Huomautus annetaan, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai sen taloudellinen merkitys on vähäinen. Jos huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettava, jos hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt olennaisesti lain tai säännösten vastaisesti tai ei muutoin täytä hyväksymisen edellytyksiä. Hyväksymisen peruuttaminen edellyttää, että perusteena olevasta asiasta on ensin annettu varoitus eikä tilintarkastaja ole korjannut menettelyään. (Tilintarkastuslaki, luku 10.)

Tilintarkastuslautakunta voi myös kieltää enintään kolmen vuoden määräajaksi tilintarkastajaa toimimasta tehtävissään. Seuraamuksesta päätettäessä on lain mukaan otettava huomioon rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto, tilintarkastajan vastuun aste, tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä, tilintarkastajalle aiemmin määrättyt seuraamukset sekä teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä. Tilintarkastuslautakunnan on julkistettava huomautusta, varoitusta, hyväksymisen peruuttamista sekä toimintakieltoa koskevat päätökset. Seuraamusta koskevat tiedot

löytyvät tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla viiden vuoden ajan. Tilintarkastuslautakunnan päätökseen voi hakea muutosta hallinto-oikeudesta. (Tilintarkastuslaki, luku 10.)

Tilintarkastajalla on myös vahingonkorvausvelvollisuus, jonka mukaan hän on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on tehtävänsä suorittaessaan aiheuttanut yhteisölle tai säätiölle tahallaan tai huolimattomuudesta. Vahingonkorvausvelvollisuus koskee myös vahinkoa, joka on aiheutunut lain rikkomisella. Jos tilintarkastaja antaa lausunnossaan tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta väärän tai harhaanjohtavan tiedon tai käyttää aiheettomasti tilintarkastajan nimikettä, seurauksena on sakkorangaistus. (Tilintarkastuslaki, luku 10.)

#### **5.4 Laadunvalvontaa sekä julkisen sektorin tarkastusta koskevat tilintarkastusalan standardit**

Tilintarkastuksen standardisointia voidaan pitää yhtenä merkittävänä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä. International Federation of Accountants (IFAC) on kehittänyt kansainvälisiä ISA-standardeja, jotka Suomen Tilintarkastajat Ry on suomentanut. Standardien noudattaminen kuuluu hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen, mutta niiden soveltaminen ei ole pakollista julkisyhteisöjä koskevassa tilintarkastuksessa. Vuonna 2018 julkaistut standardit jakaantuvat kuuteen luokkaan seuraavasti: yleiset periaatteet ja velvollisuudet (200-299), riskien arvioiminen ja vastaaminen arvioituihin riskeihin (300-499), tilintarkastusevidenssi (500-599), muiden tekemän työn käyttäminen (600-699), johtopäätösten tekeminen ja raportointi (700-799) sekä erityiset osat alueet (800-899) (IFAC 2018).

Laadunvalvontaa käsittelee erityisesti kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1 sekä standardi 220. Standardissa ISQC 1 käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia koskien laadunvalvontajärjestelmää ja standardissa 220 laadunvalvontamenettelyjä. Laadunvalvontastandardin ISQC 1 mukaan tilintarkastusyhteisön on luotava ja ylläpidettävä laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastuksessa noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia ja tilintarkastusyhteisön ja toimeksiannosta vastuullisten henkilöiden antamat raportit ovat asianmukaisia. Laadunvalvontajärjestelmän on standardin mukaan käsitettävä seuraavia osat alueita koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:

- 1) laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä
- 2) relevantit eettiset vaatimukset
- 3) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen
- 4) henkilöresurssit
- 5) toimeksiannon suorittaminen ja



6) seuranta.

Tilintarkastusyhteisön toimitusjohtaja tai partnereista koostuva johtoryhmä vastaa viime kädessä yhteisön laadunvalvontajärjestelmästä. Tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka antavat sille kohtuullisen varmuuden, että yhteisö ja sen henkilöstö noudattavat eettisiä vaatimuksia sekä säilyttävät riippumattomuutensa. Tilintarkastusyhteisön on myös dokumentoitava laadunvalvontaa koskevat toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa sekä kommunikoitava niistä henkilöstölleen. (IFAC 2018, 297; 300-301.)

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä koskevien periaatteiden tarkoituksena on varmistua siitä, että tarkastusyhteisö kykenee suorittamaan toimeksiannon noudattaen eettisiä vaatimuksia ja on arvioinut asiakkaan rehellisyyden. Tarkastusyhteisön on varmistuttava siitä, että sillä on riittävästi henkilöstöä, jolla on tarvittava pätevyys ja kyvyt toimeksiantojen suorittamiseen. Osana resurssien arviointia on pohdittava, onko henkilöstöllä relevanttien toimialojen tai kohteiden tuntemusta. Jotta henkilöstö pystyy kehittämään ja ylläpitämään vaadittavaa pätevyyttä ja kyvykkyyttä, tarkastusyhteisön on huolehdittava henkilöstön jatkuvasta kouluttautumisesta. Jokaiseen toimeksiantoon on myös määrättävä toimeksiannosta vastuullinen henkilö, jolla on asianmukainen pätevyys, kyvykkyyks ja riittävät valtuudet tehtävän hoitamiseen. (IFAC 2018, 303-304; 315; 318.)

Toimeksiannon suorittamista koskien tilintarkastusyhteisön on luotava toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka antavat sille kohtuullisen varmuuden, että toimeksiannot suoritetaan ammatillisten standardien sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti ja että tilintarkastusyhteisön antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Tähän sisältyy kokeneempien tarkastajien läpikäyntivelvoite vähemmän kokeneiden jäsenten tekemää työtä kohtaan. Läpikäynti sisältää muun muassa harkinnan siitä, tukeeko suoritettu työ tehtyjä johtopäätöksiä ja onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen sopivaa evidenssiä. Tilintarkastusyhteisöjen on myös edistettävä eri toimeksiantojen suorittamista yhdenmukaisella laadulla. Tämä voidaan toteuttaa erilaisten käsikirjojen sekä muiden ohjeistusten avulla. (IFAC 2018, 305; 319-320.)

Tilintarkastusyhteisön on laadittava seurantaprosessi, joka antaa kohtuullisen varmuuden siitä, että laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat ovat riittäviä ja toimivat tehokkaasti. Seurantaprosessissa todettujen puutteellisuuksien vaikutuksia on myös arvioitava sekä ryhdyttävä tarpeellisiin korjaaviin toimenpiteisiin. Laadunvalvontajärjestelmän seurannan tuloksista

on kommunikoitava vähintään kerran vuodessa asiaankuuluville henkilöille tarkastusyhteisössä. Laatustandardissa kiinnitetään huomiota myös sisäisen kulttuurin merkitykseen. Tilintarkastusyhteisön johdon esimerkki vaikuttaa merkittävästi tilintarkastusyhteisön sisäiseen kulttuuriin. Laatuorientoituneen sisäisen kulttuurin edistäminen edellyttää johdolta selkeitä, johdonmukaisia ja usein toistuvia toimenpiteitä ja viestejä. (IFAC 2018, 308-309; 312.)

Standardissa 220 määritellään, että tilintarkastajan tavoitteena on toimeksiantotasolla käyttää laadunvalvontamenettelyjä, jotka antavat hänelle kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastuksessa noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiä ja määräyksiä ja, että annettava tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen. Toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus tarkoittaa prosessia, jonka tarkoituksena on ennen tilintarkastuskertomuksen antamista objektiivisesti arvioida toimeksiantotiimin tekemiä merkittäviä harkintaan perustuvia ratkaisuja ja johtopäätöksiä. Tämä koskee erityisesti listattujen yhteisöjen tilintarkastuksia. (IFAC 2018, 388-389.)

Standardin 220 mukaan toimeksiannosta vastuullisen henkilön on otettava vastuu jokaisen hänelle osoitetun tilintarkastustoimeksiannon yleisestä laadusta. Toimeksiannosta vastuullisen henkilön on arvioitava sekä tehtävä johtopäätös tilintarkastustoimeksiantoa koskevien riippumattomuusvaatimusten noudattamisesta. Lisäksi hänen on varmistuttava siitä, että toimeksiantotiimillä on asianmukainen pätevyys ja kyvykkyys tarkastustoimeksiannon suorittamiseen. (IFAC 2018, 391-392.)

ISA-standardien ohjeistuksessa on muutamia mainintoja erityisesti julkisen sektorin yhteisöissä huomioon otettavista seikoista. Standardin 220 soveltamista koskevassa ohjeistuksessa kerrotaan, että julkisella sektorilla tilintarkastajat saatetaan valita lakisääteisiä menettelyjä noudattaen ja julkisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta turvaavia varotoimia voidaan järjestää myös lakisääteisin toimenpitein. Lisäksi ohjeistetaan, että julkisen sektorin tilintarkastuksia suorittavan saattaa olla tarpeen sopeuttaa lähestymistapaansa ja, jos julkisen sektorin tilintarkastajan ei ole mahdollista luopua toimeksiannosta, tilintarkastajan on raportoitava olosuhteista, jotka yksityisellä sektorilla toteutuessaan olisivat saaneet tilintarkastajan luopumaan toimeksiannostaan. Standardissa mainitaan myös julkisen sektorin tilintarkastuksen mahdollisesta laajemmasta muodosta sisältäen esimerkiksi toimintatarkastukseen kuuluvia osa-alueita; säädöksen, määräyksen tai sitovan normin noudattamista tai väärinkäytösten ja korruption estämistä ja havaitsemista sekä tilintarkastajan mahdollisista lisäpätevyysvaatimuksista. (IFAC 2018, 397-399.)

Toimeksiantokohtaisen laadunvalvonnantarkastuksen kuvauksen yhteydessä mainitaan, ettei julkisella sektorilla tavallisesti ole vastaavia listattuja yhteisöjä kuin yksityisellä sektorilla, mutta julkisen sektorin tilintarkastajat arvioivat, mitkä yhteisöt ovat riittävän merkittäviä, jotta toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on tarpeen. (IFAC 2018, 405) ISA 240 yhteydessä kerrotaan, ettei tilintarkastajalla julkisella sektorilla useinkaan ole mahdollisuutta luopua toimeksiannosta. Lisäksi standardissa selostetaan, etteivät julkisella sektorilla toimivan tilintarkastajan velvollisuudet rajoitu tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskien huomioon ottamiseen, vaan niihin saattaa kuulua laajempi velvollisuus tarkastella väärinkäytösriskejä. (IFAC 2018, 435; 449.)

ISA 250 yhteydessä kerrotaan, että julkisella sektorilla tilintarkastajan täytyy mahdollisesti raportoida lainsäädäntöelimelle tai muulle hallintoviranomaiselle tunnistetusta tai epäilystä säädösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä tai raportoida niistä tilintarkastuskertomuksessa (IFAC 2018, 485). ISA 315:ssä kerrotaan, että julkisen sektorin yhteisöjen tilintarkastajilla on usein sisäiseen valvontaan tai sovellettavien säädösten ja määräysten noudattamiseen liittyen lisävelvollisuuksia (IFAC 2018, 553). ISA 265 yhteydessä mainitaan julkisen sektorin tilintarkastajien mahdolliset lisävelvollisuuksudet koskien tilintarkastuksen aikana todetuista puutteellisuuksista kommunikointia (IFAC 2018, 525).

ISA 320 yhteydessä huomioidaan olennaisuuden määrittämisen eroavuudet julkisella sektorilla todeten, että julkisen sektorin tilinpäätöksen moninaiset käyttötarpeet ja käyttäjät vaikuttavat olennaisuuden määrittämiseen julkisen sektorin yhteisön tilintarkastuksessa (IFAC 2018, 603). Julkisen sektorin tarkastuksen yhteydessä olennaisuuden arvioimiseen vaikuttavat myös yleinen etu sekä tilivelvollisuus (IFAC 2018, 694).

ISA 330 yhteydessä huomioidaan julkisen sektorin tilintarkastustehtävän sisällön sekä mahdollisten tilintarkastusta koskevien erityisvaatimusten vaikutukset tilintarkastajan harkintaan koskien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta (IFAC 2018, 619). Kirjanpidollisten arvioiden tarkastuksen kuvauksen yhteydessä todetaan, ettei julkisen sektorin omaisuserien osalta useinkaan ole käytössä käypiin arvoihin perustuvia arvioita (IFAC 2018, 761). Lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat velvoitteet saattavat myös olla erilaisia ja laajempia julkisella kuin yksityisellä sektorilla (IFAC 2018, 807).

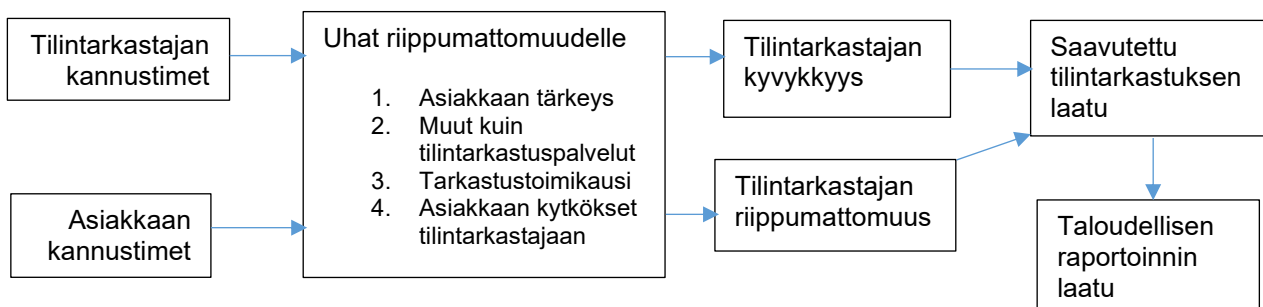
Suomessa standardien noudattaminen ei ole kuntien tilintarkastuksen yhteydessä pakollista. Tässä on kuitenkin maakohtaisia eroja ja esimerkiksi Amerikassa myös julkisen sektorin tilintarkastuksen yhteydessä on noudatettava GAAS-standardeja (ks. esim. Edmonds ym. 2020, 23).

## 5.5 Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät aiempien tutkimusten perusteella

Knechel ym. pohtivat tilintarkastuksen laatua Balanced Scorecardin viitekehyksessä jakaen laatuindikaattorit neljään kategoriaan: panokset, prosessi, tulokset sekä konteksti. Panoksia ovat heidän mukaansa tilintarkastustiimin yksilölliset ominaisuudet kuten tiedot, kokemus sekä ammatillinen skeptisyys. Prosessikategoria pitää sisällään riskien arvioinnin, analyttiset menettelytavat sekä työpapereiden tarkastelun. Tulokset riippuvat esimerkiksi taloudellisen raportoinnin laadusta sekä tilintarkastusraportoinnin tarkkuudesta. Kontekstitekijöitä ovat esimerkiksi tilintarkastuspalkkiot. (Knechel ym. 2013, 390.)

Myös Franciksen esittelemässä kehyksessä tilintarkastuksen laatuun liittyvät tekijät esitellään prosessin sekä panosten ja tuotosten näkökulmasta. Panoksia ovat hänen mukaansa tilinpäätöksen lisäksi tilintarkastuksen testaus sekä sitoutunut henkilöstö. Itse prosessi tarkoittaa suoritettujen testien tulosten perusteella tehtyjä arvioita ja päätöksiä. Tilintarkastuksen kontekstina on asiakasyritys. Tarkastuksen tuotos on tilintarkastuskertomus. Suoritettuun tilintarkastukseen vaikuttaa myös laajempi institutionaalinen ympäristö. Jokainen kehyksen taso vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Pätevät ja riippumattomat tilintarkastajat sekä luotettavaa ja relevanttia näyttöä antavat testit parantavat tilintarkastuksen laatua. Yksittäisen tilintarkastajan ominaisuuksien lisäksi tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat hänen mukaansa suuresti myös tarkastusyhteisöt kehittämillään testausmenetelmillä sekä henkilöstön kannustuskäytännöillä. Lisäksi tarkastuksen sääntely- ja rangaistuskäytännöillä on oma vaikutuksensa tilintarkastuksen laatuun. Franciksen mukaan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavien tekijöiden kokonaisvaltainen ymmärtäminen vaatii tutkimusta kehyksen kaikilla tasoilla. (Francis 2011, 125-126.)

Kuten aiemminkin jo todettu, myös tilintarkastajan riippumattomuus on yksi tarkastuksen laatuun olennaisesti vaikuttava tekijä. Alla oleva kuvio havainnollistaa riippumattomuuden vaikutusta tarkastuslaatuun Tepalagulin ja Linin näkemyksen mukaisesti.

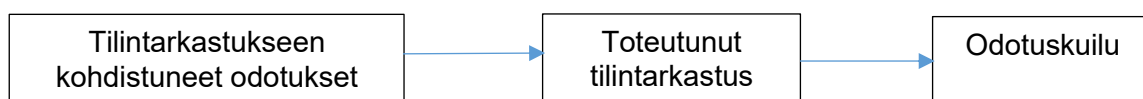


Kuvio 1: Tilintarkastuksen riippumattomuuden vaikutus tilintarkastuksen laatuun (Mukaiillen Tepalagulin & Linin 2015, 103).

Martikainen ym. pohtivat tilintarkastuksen laatua tarkastusprosessin onnistuneisuuden ja virheettömyyden kautta. Tätä pyritään edistämään tarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan, tarkastuksen suunnittelun, menetelmiä ja raportointia koskevien standardien sekä hyvän tilintarkastustavan avulla. Artikkelissaan he lähestyvät tilintarkastuksen arviointia lisäarvon ja tyytyväisyyden kautta. Lisäarvon he määrittelevät positiivisten ja negatiivisten vaikutusten erotuksena. Tyytyväisyys puolestaan voidaan määritellä odotusten ja toteutuneen erotuksena. Asiakkaan tyytyväisyys on subjektiivista ja siihen vaikuttavat suuressa määrin etukäteen muodostuneet odotukset. Tähän liittyy myös käsite odotuskuilu. (Martikainen ym. 2002, 21-24.)

Odotuskuilun ensimmäisenä esittelijänä pidetään Liggiota, joka määritteli odotuskuilun 1970-luvulla tilintarkastajan ja tilinpäätöksen käyttäjän erilaisten tilintarkastajan suorituskykyä koskevien odotusten kautta. Liggio kiinnitti huomiota artikkelissaan muun muassa tilinpäätöksen käyttäjien moninaisuuteen. Ratkaisuna odotuskuilun ongelmaan hän piti sopivan odotustason määrittelemistä. (Liggio 1975, 23-24; 29.) Viime aikoina tilintarkastuksen odotuskuilua ovat tutkineet esim. Olojede, Erin, Asiriwa ja Usman (2020). Heidän tutkimuksensa mukaan Nigeriassa tilintarkastusta koskeva odotuskuilu on syntynyt käyttäjien tilintarkastusta koskevien kohtuuttomien odotusten seurauksena. Myös Humphreyn, Moizerin ja Turleyn (1993, 410) Iso-Britaniassa tehdyn tutkimuksen tulosten mukaan eri osapuolten näkemykset tilintarkastuksen luonteesta sekä tilintarkastajan tehtävistä erosivat toisistaan.

Asiakas ym. sidosryhmät odottavat tilintarkastukselta jotakin, mikä ei kuulu tilintarkastajan rooliin ja tehtäviin tai mihin tilintarkastus ei kykene vaikuttamaan. Tyytyväisyys tilintarkastukseen muodostuu tilintarkastukseen kohdistuneiden odotusten sekä toteutuneen tarkastuksen välisenä erotuksena. Mitä suurempi on odotuskuilu suhteessa tarkastukseen, sitä tyytymättömpiä tarkastukseen ollaan. (Martikainen ym. 2002, 23-24.) Aiemmissa tutkimuksissa (ks. esim. Humphrey ym. 1993, 411) on todettu, ettei odotuskuilua tuskin koskaan voida kokonaan sulkea pois. Odotuskuilu on merkittävä käsite myös tämän tutkimuksen yhteydessä, koska tutkimuksella tutkitaan asiakkaan tyytyväisyyttä tilintarkastuspalveluun. Alla oleva kuvio havainnollistaa odotuskuilun käsitettä tilintarkastuksen yhteydessä.



Kuvio 2: Odotuskuilu (Mukaillen Martikainen ym. 2002, 23)

Porter määrittelee odotuskuilun kahden komponentin kautta:

1. kohtuullisuuskuilu eli kuilu sen välillä mitä yhteiskunta odottaa tilintarkastukselta saavutettavan verrattuna siihen, mitä tilintarkastajan voidaan kohtuudella odottaa saavan aikaan
2. suorituskuilu eli kuilu sen välillä, mitä tilintarkastajalta voidaan kohtuudella odottaa verrattuna siihen, mitä sillä voidaan saada aikaan

Suorituskuilun Porter jakaa edelleen puutteelliseen sääntelyyn sekä puutteelliseen suoritukseen. Puutteellinen sääntely tarkoittaa esimerkiksi sitä, että tilintarkastuksen lakisääteiset tehtävät eroavat tilintarkastukseen kohdistuneista kohtuullisista odotuksista. Puutteellinen suoritus tarkoittaa, että tilintarkastajan saavuttama suoritus eroaa suoritukseen kohdistuneista odotusstandardeista. (Porter 1993, 50.)

DeAngelon mukaan tilintarkastusyhteisön koko mitattuna asiakkaiden määrällä vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Mitä suuremmasta tarkastusyhteisöstä on kyse ja mitä pienempi on yksittäisten asiakkaiden osuus, sitä enemmän tarkastusyhteisöillä on hävittävää. Tämän DeAngelo perustelee sillä, että asiakassuhteen katkeaminen aiheuttaa lisäkustannuksia sekä asiakkaalle että tilintarkastajalle johtuen asiakaskohtaisesti räätälöidyn teknologian aiheuttamista aloitus- ja transaktiokustannuksista. Hän ehdottaa tarkastusyhteisön kokoa tilintarkastuksen laadun korvikkeeksi, koska laatua itsessään on vaikea ja kallis mitata. (DeAngelo 1981, 186-188; 197.) Myös muun muassa Choin ym. (2010) tutkimuksen perusteella tarkastusyhteisön koolla on vaikutusta tarkastuksen laatuun.

Elder ym. (2015, 75) pohtivat artikkelissaan tarkastusyhteisön toimikauden pituuden vaikutusta useasta näkökulmasta. Tarkastusyhteisön toimikauden rajoittamisen voidaan nähdä parantavan tilintarkastuksen laatua vähentämällä asiakkaan vaikutusvaltaa tarkastusyhteisöä kohtaan. Toisaalta tarkastuksen laatu voi olla heikompaa, kun uudella tarkastajalla on vähemmän tietoa asiakkaasta. DeAngelo mainitsee tutkimuksessaan, että transaktiokustannusten vaikutuksesta tilintarkastajilla on kannustin heikentää laatua säilyttääkseen asiakassuhde myös jatkossa, mikä heikentää tarkastajan riippumattomuutta. Heikentynyt riippumattomuus vaikuttaa negatiivisesti asiakasyrityksen arvoon, minkä vuoksi asiakkaat pyrkivät valitsemaan riippumattomampia tilintarkastajia. (DeAngelo 1981, 189.) Myös Deisin ja Girouxin tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen laatu heikkenee tarkastuksen toimikauden pidentyessä. Tätä selittää heidän mukaansa esim. skeptisyyden ja innovatiivisuuden heikkeneminen tarkastettaessa pidempään samaa asiakasta. Tilintarkastuksen laatu on tutkimuksen mukaan heikompaa myös mitä parempi talous asiakkaalla on. (Deis & Giroux 1992, 474-477.)

Toisaalta myös päinvastaisia tuloksia on saatu aiemmissa tutkimuksissa. Carcellon ja Nagyn (2004) tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen laatu on heikointa kolmen ensimmäisen tarkastajan ja asiakkaan yhteistyövuoden aikana. Bellin ym. (2015) tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen laatu on heikointa ensimmäisenä tarkastusvuonna. Tämän jälkeen laatu paranee, kunnes jälleen heikkenee, kun saman kohteen tarkastusvuosia on runsaasti takana. Sen sijaan samalle asiakkaalle tuotettujen muiden kuin tilintarkastuspalveluiden ja tilintarkastuksen laadun välillä ei heidän tutkimuksensa mukaan löytynyt yhteyttä.

## 5.6 Tilintarkastuksen laatu julkisella sektorilla

Koska julkisen sektorin tilintarkastus eroaa yksityisen sektorin tarkastuksesta eniten tarkastusprosessin sisällön kannalta, myös tilintarkastuksen laatu näkökulmassa suurimmat erot tulevat esille tarkastuksen sisällössä. Vakkurin mukaan julkisen sektorin tilintarkastuksen laadunvarmistus eroaa yksityisestä sektorista tarkastusprosessin yksityiskohtaisen sisällön sekä julkishallinnon tarkastuksen toimeksiantojen moninaisuuden osalta. Hän esittää julkishallinnon tarkastuksen laadun erityispiirteinä myös asiakkaan ymmärtämistä laajemmin. Julkistalouden tarkastuksella on tärkeä merkitys myös kansalaisille ja veronmaksajille. Julkissektorin tilintarkastuksen yhteiskunnallisena funktiona hän pitää tarkastuskohteiden toiminnan legitimitetin edistämistä. (Vakkuri 2011, 64; 84.)

Julkisen sektorin tilintarkastuksen laadunvarmistus eroaa yksityisen sektorin vastaavasta Vakkurin mukaan markkinamekanismin eroavuuden vuoksi. Yksityisen sektorin tilintarkastuksen tehtävänä hän pitää tulostiedon raportoinnin oikeellisuuden varmistamista tehokkuuden ja vaikuttavuuden arvioinnin tapahtuessa suoraan markkinoilla asiakkaiden ostopäätösten muodossa. Julkisella sektorilla tarkastuksen laadunvarmistus on moninaisempaa. Pelkän rahaprosessia kuvaavan tulostiedon avulla ei voida esimerkiksi arvioida onko resurssit käytetty järkevästi. Vakkuri painottaakin julkisen sektorin tarkastuksen laadun varmistuksessa perinteisen ”compliance”-näkökulman lisäksi toimintatapojen, varojen käytön, laskentakäytäntöjen sekä johtamisjärjestelmien laillisuuden ja sääntöjen mukaisuuden tarkastelua. (Vakkuri 2011, 78-80.) Muun muassa Hay ja Cordery (2018) käyttävät artikkelissaan termiä ”value for money audits” kuvaamaan julkisen sektorin tarkastuksen erityisluonnetta. Tuloksellisuuden tarkastus ei kuulu Suomessa lakisääteiseen tilintarkastukseen, vaan sitä tekevät kunnissa tarkastuslautakunnat tai ulkoiset tilintarkastajat erilliseen toimeksiantoon perustuvana lisätyötä.

Lakisääteiseen ns. ”compliance”-tilintarkastukseen kohdistuvan laadunvarmistuksen tehtävänä Vakkuri pitää sen todentamista, onko tarkastuskohteen taloustiedon oikeellisuutta koskeva

näkemyks perusteltu ja perustuuko se riittävän hyvin toimivaan tarkastusprosessiin sekä aineistojen ja menetelmien käyttöön. Julkisen sektorin tarkastuksen laadunvarmistuksessa on ymmärrettävä ja otettava huomioon myös erilaiset kumppanuuksiin perustuvat toimintamallit sekä valtion kuntiin kohdistaman talousohjauksen periaatteet. (Vakkuri 2011, 82-85.)

Julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastuksen laadulla on paljon myös yhteisiä piirteitä. Vakkuri mainitsee eri sektoreita yhdistävinä piirteinä muun muassa seuraavat seikat. Laadukkaassa tarkastuksessa tulee huomioida tarkastajan riippumattomuus, tarkastuksen edellyttämät resurssit kuten tarkastusprosessin vaatima aika sekä huolellinen suunnittelu mukaan lukien tarkastussuunnitelman ja riskien arvioinnin. Myös dokumentaatiolla on laadukkaassa tarkastuksessa keskeinen asema. Dokumentoinnin avulla ulkopuolisen tarkastajan on kyettävä havaitsemaan yhteydet aineiston sekä tarkastuslausuman välillä. (Vakkuri 2011, 88-89.) Laadukas tilintarkastus lisää tilinpäätösinformaation arvoa yhtä lailla julkisella kuin yksityiselläkin sektorilla.

Jussilan tutkimuksessaan haastattelemat tilintarkastajat määrittivät tarkastuksen laadun muun muassa seuraavien käsitteiden kautta: julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, kuntalain mukaiset tehtävät, ISA-standardit, tehokkuus sekä asiakkaan kokema laatu. Tilintarkastuksen laatua edistävinä tekijöinä he näkivät muun muassa tilintarkastajan osaamisen sekä toimialatuntemuksen, objektiivisuuden, riippumattomuuden, ammatillisen skeptisyyden, huolellisuuden sekä järjestelmien ja tarkastusmanuaalien laadukkuuden. Laadukas tilintarkastus näkyy haastateltavien mukaan olennaisilta osiltaan oikeassa olevalla tilinpäätöksellä sekä tilintarkastajan ja asiakkaan saumattomalla yhteistyöllä. (Jussila 2020, 34-36.)

Oulasvirran ym. raportin mukaan kunnallisen tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat seuraavat tekijät:

- 1) tilintarkastuksen riittävä laajuus
- 2) PRH:n valvonta ja laadunvalvonta
- 3) tilintarkastajien rotaatio
- 4) julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa
- 5) tarkastuslautakunnan osaaminen ja resursointi
- 6) tilintarkastusmarkkinan keskittyminen ja JHT-tilintarkastajien vähäisyys
- 7) hankintavalmistelijoiden osaaminen ja resursointi
- 8) ongelmien esiin nosto tilintarkastusraporteissa
- 9) asiakkaan vaikuttamispyrkimykset
- 10) tilintarkastusraportoinnin julkisuus



Raportin mukaan tilintarkastuksen tarkastusmäärät ovat kuntasektorilla vähäiset yrityssektoriin verrattuna. Tutkimuksessa havaittiin myös puutteita hankintaosaamisessa, mikä saattaa osaltaan vaikuttaa hinnan suureen painoarvoon valintakriteerinä. Tilintarkastuksen mukauttamiskäytäntöjen puolestaan todetaan olevan vaihtelevia, mikä luonnollisesti vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Kuntatilintarkastuksessa ei ole laissa määrättyä rotaatiovaatimusta, minkä vuoksi joissakin kunnissa sama tilintarkastaja saattaa toimia jopa vuosikymmeniä. (Oulasvirta ym. 2021, 17-20.) Koska hinta on keskeinen kilpailutekijä ja kuntatilintarkastuksesta maksetaan vähemmän kuin yksityisen sektorin tilintarkastuksesta, ei ole ihme, ettei alaa koeta kovin houkuttelevana tilintarkastajien tai tarkastusyhteisöjen kesken.

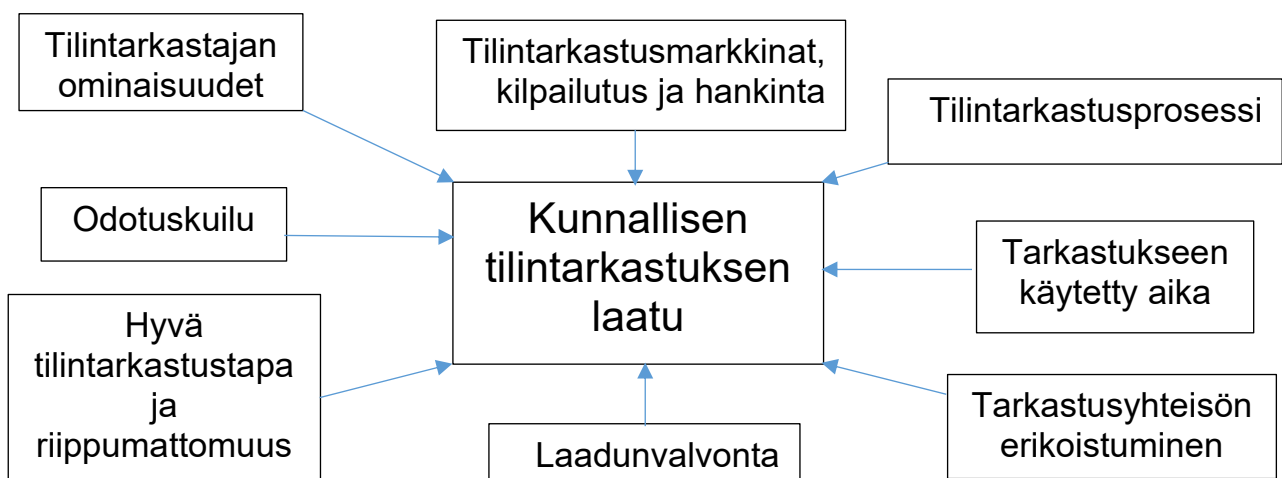
Kunnat voivat rajoittaa tilintarkastuksen laajuutta määrittelemällä etukäteen tarjouspyynnöissä tarkastuspäivien määrän. Kuntien tilintarkastuksen laatua ja toimivuutta koskevan hankkeen tulosten esittelywebinaarin (26.2.2021) mukaan tarjouspyynnöissä määritelty tarkastuspäivien määrä on vähimmillään vain kolme päivää. Tarkastuspäivien päättäminen etukäteen saattaa heikentää tilintarkastuksen laatua, jos tarkastuksen laajuus jää sen vuoksi liian pieneksi. Oulasvirran ym. mukaan tarjouspyynnöissä ja sopimuksissa on kuitenkin yleensä sovittu mahdollisuudesta pyytää lisätarkastuspäiviä, jos tilintarkastaja huomaa tarkastuksen kuluessa, että sovitut tarkastuspäivät eivät riitä hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan mukaisen tarkastustyön suorittamiseen. Tarkastuslautakunnan tulisi siihen lähtökohtaisesti suostua, jos se on edellytys tarkastuksen suorittamiselle loppuun. Lisäpäivistä sopiminen määrittelee siis tapauskohtaisesti ratkaisun riittämättömien tarkastuspäivien ongelmaan. (Oulasvirta ym. 2021, 29.) Tarkastukseen käytetyn ajan ja tilintarkastuksen laadun välillä on myös muiden aiempien tutkimusten mukaan selkeä yhteys julkisella sektorilla (ks. esim. Deis & Giroux 1992). Deisin ja Girouxin mukaan tilintarkastukseen käytettyjä tunteja voidaan pitää sopivana tarkastuksen laadun mittari, jos muuta suoraa mittaria ei ole käytettävissä (Deis & Giroux 1992, 463; 465).

Myös tilintarkastuksen kilpailun on aiempien tutkimusten mukaan nähty parantavat tarkastuksen laatua (esim. Copley & Doucet 1993 sekä Elder ym. 2015, 76). Kunnallinen tilintarkastus on kilpailutettu Suomessa vuodesta 1995 lähtien, mutta kilpailutuksen todellinen toimivuus voidaan kyseenalaistaa, kun markkinaa hallitsee todellisuudessa vain kaksi suurta tilintarkastusyhteisöä. Toisaalta tilintarkastusyhteisöjen erikoistumisella on aiempien tutkimusten mukaan selkeä yhteys tarkastuksen laatuun julkisella sektorilla (ks. Deis & Giroux 1992; Lowensohn ym. 2007; Elder ym. 2015 sekä Donatella 2021). Deisin ja Girouxin tutkimuksen mukaan tarkastuksen laatu kasvaa, kun tarkastajan saman toimialan asiakkaiden määrä kasvaa. Tämän selityksenä he pitävät teknisen kapasiteetin parantumista alan asiantuntijuuden kasvaessa. (Deis & Giroux 1992, 465.) Donatellan

tutkimuksen mukaan tarkastuksen laatu kasvoi Ruotsin kuntasektorilla erikoistumisen myötä tilintarkastusyhteisötasolla, mutta ei yksittäisen tarkastajan kohdalla. Julkisen sektorin tilintarkastus vaatii erityisosaamista, mikä varmasti onkin yksi tekijä julkisen sektorin tilintarkastusmarkkinan kapeuden taustalla.

Sen sijaan tilintarkastusyhteisön koon ja tarkastuksen ladun välille ei ole aiempien tutkimusten mukaan löytynyt yhteyttä julkisella sektorilla. Lowensohnin ym. (2007, 727) tutkimuksen mukaan tilintarkastuksen laadulla ja suurilla tilintarkastusyhteisöillä, jotka eivät olleet erikoistuneet julkisen sektorin tilintarkastukseen, ei ollut suoraa yhteyttä. Myöskään Samelsonin ym. (2006) tutkimuksen mukaan suuret tilintarkastusyhteisöt eivät tuottaneet parempaa tarkastuslaatua julkisella sektorilla. Tämä eroaa yksityistä sektoria koskevista tutkimuksista, joiden mukaan tilintarkastusyhteisön koolla ja tarkastuksen laadulla olisi yhteys (esim. Choi ym. 2010 sekä DeAngelo 1981).

Julkisen sektorin tilintarkastuksen laatua näyttää siis aiempien kansainvälisten tutkimusten mukaan selittävän ennen kaikkea tarkastukseen käytetty aika sekä tarkastusyhteisön erikoistuminen. Näiden lisäksi tilintarkastuksen laatuun kuntasektorilla vaikuttavat useat samat seikat kuin yksityisellä sektorilla kuten tilintarkastajan yksilölliset ominaisuudet, tilintarkastusprosessi, hyvä tilintarkastustapa sekä odotuskuilu. Myös tarkastusmarkkinoiden toimivuus sekä kilpailutus- ja hankintaprosessi kunnissa vaikuttavat lakisääteisen tilintarkastuksen laatuun. Alla oleva kuvio havainnollistaa kootusti tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä aiemman tiedon perusteella. Näistä tarjontapuolen tekijöitä ovat erityisesti tilintarkastusmarkkinat, tilintarkastajan ominaisuudet, tilintarkastusprosessi sekä tarkastusyhteisön erikoistuminen. Kysyntäpuolen tekijöitä puolestaan ovat odotuskuilu sekä kilpailutus ja hankinta. Tarkastukseen käytetty aika liittyy molempiin tekijöihin. Ulkoinen tekijä on ulkoinen laadunvalvonta.



Kuvio 3: Kunnallisen tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät

## 6 TUTKIMUKSEN TULOKSET

### 6.1 Tilintarkastuksen laatu kuntien näkökulmasta

Kuntakyselyyn vastasi 200 kunnan edustajaa. Vastaajista 114 toimii talousjohtajana tai muuna johtavana viranhaltijana ja 86 tarkastuslautakunnan puheenjohtajana. Vastaajat ovat toimineet keskimäärin seitsemän vuotta nykyisessä työ- tai luottamustehtävässään ja olleet mukana keskimäärin kahdessa lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksessa ja valinnassa.

#### 6.1.1 Laadukkaan lakisääteisen JHT-tilintarkastuksen merkitys kunnille

Avoimeen kysymykseen jätti vastaamatta 43 vastaajaa eli vastauksia saatiin yhteensä 159. Aluksi vastauksista karsittiin epäolennaiset pois esimerkiksi vastaus ok sekä käännettiin ruotsinkieliset vastaukset (4 kpl) suomeksi. Seuraavaksi vastaukset pelkistettiin ja luokiteltiin alaluokkiin.

Laadukkaan tilintarkastuksen merkitys tiedostetaan hyvin kunnissa. Kuusitoista vastaajaa oli sitä mieltä, että lakisääteinen JHT-tilintarkastus merkitsee erittäin paljon. Kunnissa laadukkaan tilintarkastuksen nähdään lisäävän luotettavuutta kunnan toimintaa kohtaan, tuovan turvallisuuden tunnetta sekä varmuutta siitä, että on toimittu oikein ja lainsäädännön mukaisesti. Laadukkaan tilintarkastuksen nähdään ehkäisevän väärinkäytöksiä sekä mahdollistavan paremman informaation kunnan taloudesta ja toiminnasta. Myös laillisuusnäkökulma nousi vahvasti esiin vastauksissa.

*”Laadukas tilintarkastus on erittäin tärkeä... Kunnan kannalta tilintarkastuksen laadukkuus merkitsee epäkohtien ja kehitettävien kohteiden löytymistä ja näkyy jatkossa myös parempana informaationa kunnan taloudesta ja toiminnasta.”*

*”Lisää luottamusta toimintaan ja nostaa esille epäkohtia sekä parannettavia asioita.”*

Tilintarkastajan ammattitaito, osaaminen sekä kokemus kuntien tilintarkastuksesta nähtiin kunnissa laadukkaan tarkastuksen elementtinä. Muutamissa vastauksissa laadukkaan tilintarkastuksen nähtiin mahdollistavan kuntaorganisaatioiden välinen vertailu.

*”On kaikin puolin hyvä, että tilintarkastuksen hoitaa taho, joka on aina perillä viimeisimmästä lainsäädännöstä ja jolla on kokemusta myös muiden kuntien tilintarkastuksesta.”*

Tilintarkastaja nähdään vastausten perusteella myös kumppanina ja hyvä yhteistyö tilintarkastajan kanssa koettiin hyvin tärkeäksi. Tilintarkastajan toivotaan auttavan kuntia toiminnan kehittämisessä. Tilintarkastajan antama neuvonta ja ohjeistus nähdään tärkeänä osana laadukasta tilintarkastusta. Epäselvän ohjeistuksen puolestaan koettiin aiheuttavan lisätyötä.

*”Parhaimmillaan tilintarkastaja on kumppani, jonka kanssa toimintaa kehitetään yhteistyössä.”*

*”Tilintarkastajalta saa myös käytännön ohjeita ja konsultointia esim. kirjauskäytäntöihin ja kirjanpitolaian - ja ohjeiden tulkintaan. Ennakoivaa konsultointia ja opastusta virheiden välttämiseksi.”*

Muutamissa vastauksissa nousi esille, mitä laadukas tilintarkastus ei ole. Vastausten mukaan se ei ole virheiden etsimistä, vaan olennaiseen ja kokonaisuuteen keskittyvää. Eräs vastaaja mainitsi myös, että tilintarkastus keskittyy liikaa tilinpäätöksen tarkistamiseen. Yksittäisinä mainintoina laadukkaan tilintarkastuksen nähtiin huomioivan myös tilintarkastajien kierron, jotta saadaan uusia näkemyksiä. Toisaalta kohdeorganisaation tuntemisen katsottiin olevan osa laadukasta tilintarkastusta. Lisäksi yksittäisissä vastauksissa mainittiin muun muassa nopeus, rohkeus, hyvä hallintotapa, kannustus sekä avoimuus.

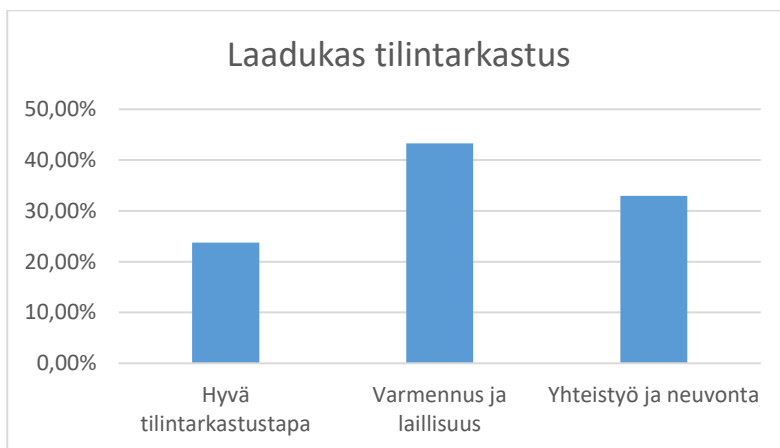
Yksittäisten vastausten perusteella ei muodostettu omia luokkia vaan alaluokiksi valittiin piirteitä, jotka toistuivat vähintään neljässä vastauksessa. Alustavina alaluokkina tunnistettiin seuraavat: riippumattomuus; ammattimaisuus/asiantuntijuus/ajantasainen osaaminen; varmennus; huolellisuus ja tarkkuus; kokemus; objektiivisuus; olennaisuus ja kokonaisuuden huomioiminen; yhteistyökyky/keskustelukumppani; ennaltaehkäisy; tavoitettavuus; turvallisuus ja luotettavuus; lainmukaisuus; taloushallinnon tuki; ohjeistus ja neuvonta; apu kehittämisessä; epäkohtiin puuttuminen ja väärinkäytösten ehkäisy; parempi tieto kunnan taloudesta ja toiminnasta sekä vertailutiedot muista kunnista.

Alaluokat yhdisteltiin yläluokiksi huomioiden aiheeseen liittyvä teoria sekä aiemmat tutkimukset. Yläluokkia muodostettiin kolme: hyvä tilintarkastustapa, varmennus ja laillisuus sekä yhteistyö ja neuvonta. Hyvä tilintarkastustapa perustuu aiempaan tutkimukseen. Se pitää sisällään hyvään tilintarkastukseen kuuluvat tärkeät käsitteet kuten riippumattomuus ja objektiivisuus sekä tilintarkastajan henkilökohtaiset piirteet kuten huolellisuus sekä asiantuntijuus. Yhdistellyt alaluokat näkyvät alla olevasta taulukosta. Valmennus ja laillisuus käsite muodostui tilintarkastuksen yleisen tehtävän perusteella. Muodostettuun yläluokkaan yhdisteltiin alaluokat alla olevan taulukon mukaisesti. Yhteistyö ja neuvontaluokka ei suoraan perustu aiempiin tutkimuksiin tai teoriaan vaan muodostui aineiston perusteella. Luokka pitää sisällään muun muassa seuraavat alaluokat: yhteistyö, neuvonta/konsultointi sekä apu kehittämisessä.

Taulukko 1: Yläluokat laadukkaan tilintarkastuksen merkityksestä

Hyvä tilintarkastustapa	62	Varmennus ja laillisuus	113	Yhteistyö ja neuvonta	86
Riippumattomuus	4	Epäkohtiin puuttuminen, väärinkäytösten ehkäisy	13	Yhteistyö	25
Objektiivisuus, puolueettomuus	7	Parempi informaatio	6	Tuki	10
Olenaisuus/kattavuus	14	Ennaltaehkäisy	4	Neuvonta, konsultointi	26
Huolellisuus, tarkkuus	4	Varmennus	18	Apu kehittämisessä	25
Kokemus	4	Lainmukaisuus	18		
Ammattimaisuus, asiantuntijuus, ajantasainen osaaminen	25	Turva ja luotettavuus	50		
Tavoitettavuus	4	Vertailutiedot	4		

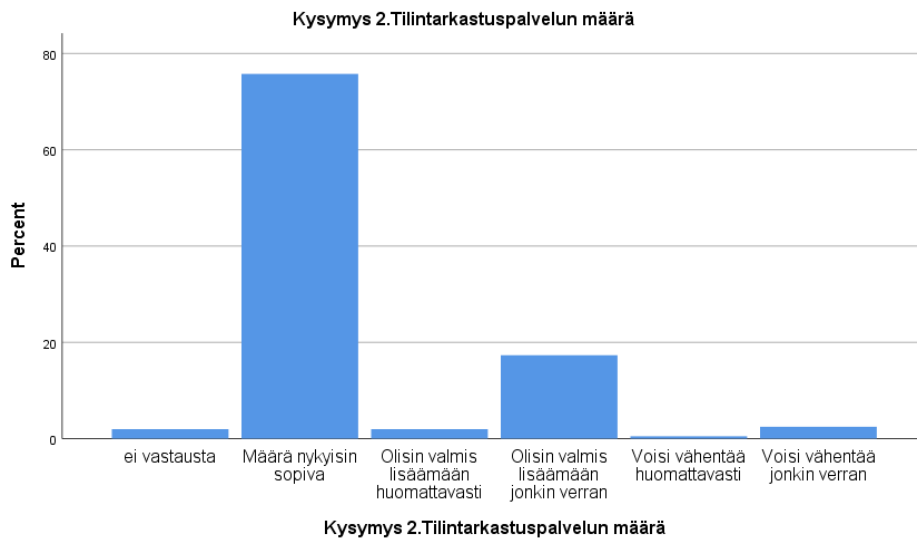
Selvästi dominoivin muodostetuista yläluokista on varmennus ja laillisuus saaden yli 100 vastausta. Toiseksi eniten (86 vastausta) sai yhteistyö ja neuvonta. Hyvä tilintarkastustapaluokka keräsi noin 60 vastausta. Alla olevassa kuviossa yläluokat prosenttiosuuksien mukaisessa suhteessa.



Kuvio 4: Laadukas tilintarkastus yläluokkien jakautuminen

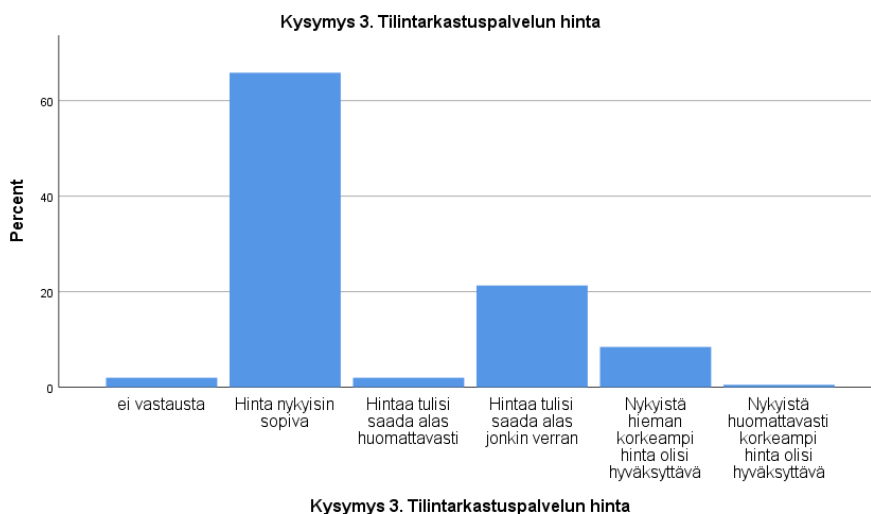
## 6.1.2 Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun määrään ja hintaan

Kuntien edustajat ovat vastausten perusteella tyytyväisiä lakisääteisen tilintarkastuspalvelun määrään (kuvio 5 alla). Sataviisikymmentäkolme vastaajaa kahdestasadasta kahdesta oli sitä mieltä, että määrä on nykyisin sopiva. Kolmekymmentä viisi vastaajaa olisi valmis lisäämään palvelun määrää jonkin verran.



Kuvio 5: Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun määrään

Myös tarkastuspalvelun nykyiseen hintaan ollaan kunnissa varsin tyytyväisiä (kuvio 6 alla). Noin satakolmekymmentä vastaajaa pitää hintaa nykyisin sopivana. Neljäkymmentäkolme vastaajaa oli sitä mieltä, että hintaa tulisi saada jonkin verran alas ja seitsemäntoista vastaajaa hyväksyisi myös nykyistä hieman korkeamman hinnan. Vastaavat frekvenssitaulukot löytyvät liitteestä yksi.



Kuvio 6: Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun hintaan

Pyydettyä vastaajia arvioimaan hinnan ja laadun välistä parasta mahdollista painotusta vastaajat pitivät niitä suhteellisen tasa-arvoisina painottaen kuitenkin hintaa hieman enemmän. Hinnan painoarvon keskiarvoksi muodostui 52 % ja laatukriteerien painoarvon keskiarvoksi 48 %.

### 6.1.3 Laatutekijöiden painotus

Vastaajia pyydettiin kyselyssä painottamaan seuraavia laatutekijöitä siten, että eri tekijöiden yhteissummaksi muodostuu sata: tarkastuksen laajuus eli määrällinen riittävyys, vastuulliseksi nimettyjen tarkastajien osaaminen sisältäen kokemuksen ja pätevyyden, tarkastustiimin laatu sekä tarkastusyhteisön laatu sisältäen koulutuksen, laatujärjestelmän sekä tuen tarkastajille. Tulosten perusteella kunnissa pidetään tärkeimpinä laatutekijöinä vastuullisen tarkastajan osaamista (ka. 31 %) sekä tarkastuksen laajuutta (ka. 30 %). Kolmanneksi tärkeimpänä pidettiin tarkastustiimin laatua (ka. 23 %). Vähiten tärkeänä tekijänä vastaajat pitivät tarkastusyhteisön laatua (ka. 16 %). (Taulukko 2 alla)

Taulukko 2: Laatutekijöiden painotus kunnissa

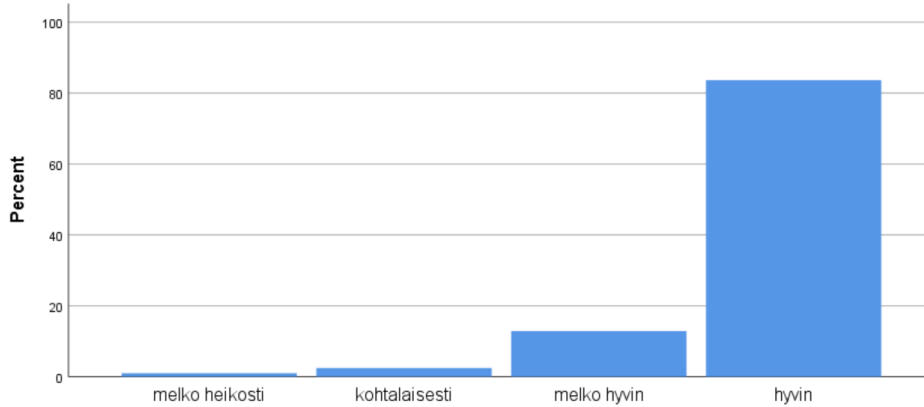
	Vastaajia	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Keskihajonta
Tarkastuksen laajuus	202	5	65	30,15	11,886
Vastuullisen tarkastajan osaaminen	202	5	70	30,92	9,989
Tarkastustiimin laatu	202	0	50	22,53	8,701
Tarkastusyhteisön laatu	202	0	40	16,40	6,796
Yhteensä	202				

### 6.1.4 Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen

Vastaajia pyydettiin arvioimaan, miten hyvin kunnallinen lakisääteinen tilintarkastuspalvelu noudattaa hyvää tilintarkastustapaa eri tekijöiden osalta. Tarkastajan riippumattomuuden sekä objektiivisuuden osalta tarkastuksen katsottiin noudattavan erittäin hyvin hyvää tilintarkastustapaa (ks. kuvio 7 ja 8 alla). Myös tarkastajan huolellisuuden/ammattistandardien noudattamisen osalta suurin osa vastaajista (n. 75 %) vastasi hyvää tilintarkastustapaa noudatettavan hyvin (kuvio 9).

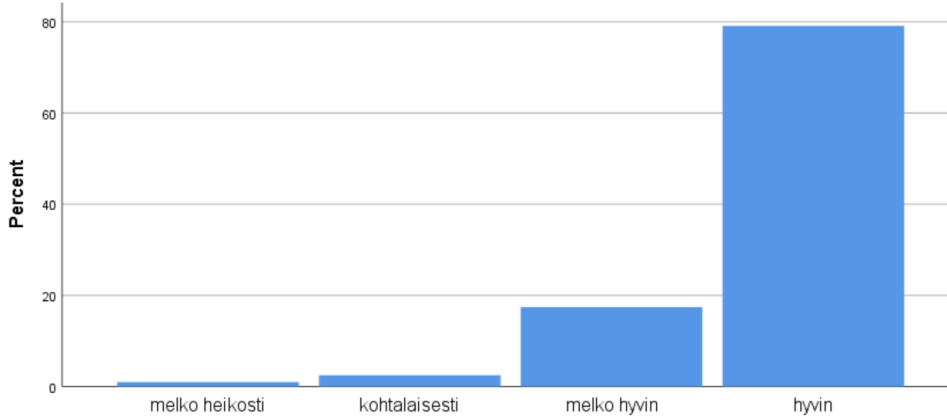
Vastausvaihtoehdot luokiteltiin seuraavasti: 1= heikosti, 2=melko heikosti, 3=kohtalaisesti, 4=melko hyvin ja 5=hyvin.

**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [a. Tarkastajan riippumattomuus kohteesta]**



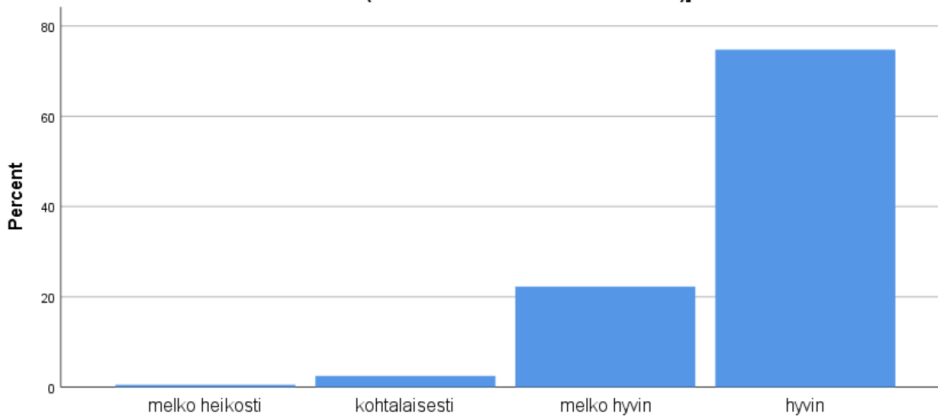
*Kuvio 7: Tarkastajan riippumattomuus*

**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [b. Tarkastajan objektiivisuus työssään]**



*Kuvio 8: Tarkastajan objektiivisuus*

**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [c. Ammatillinen huolellisuus (ammattistandardien noudattaminen)]**

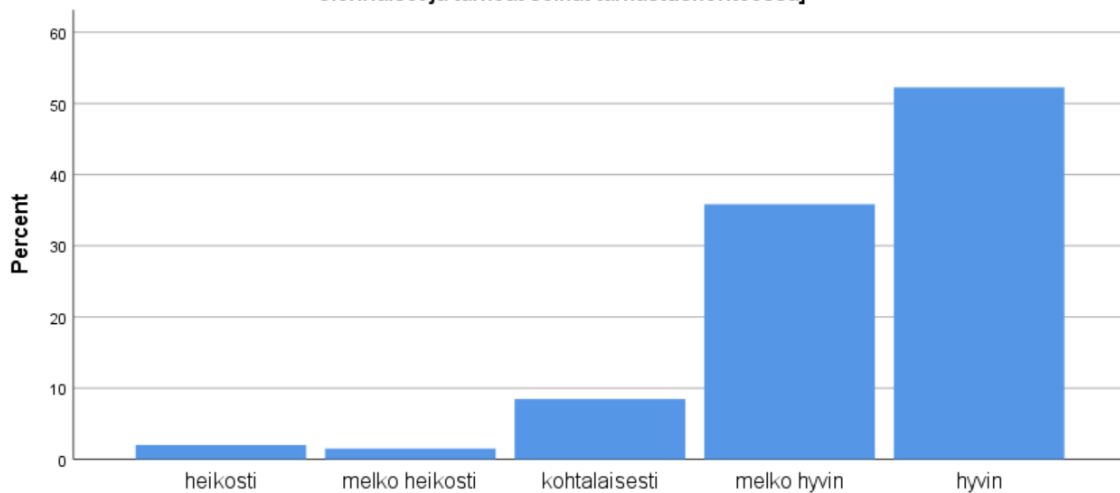


*Kuvio 9: Tarkastajan huolellisuus*



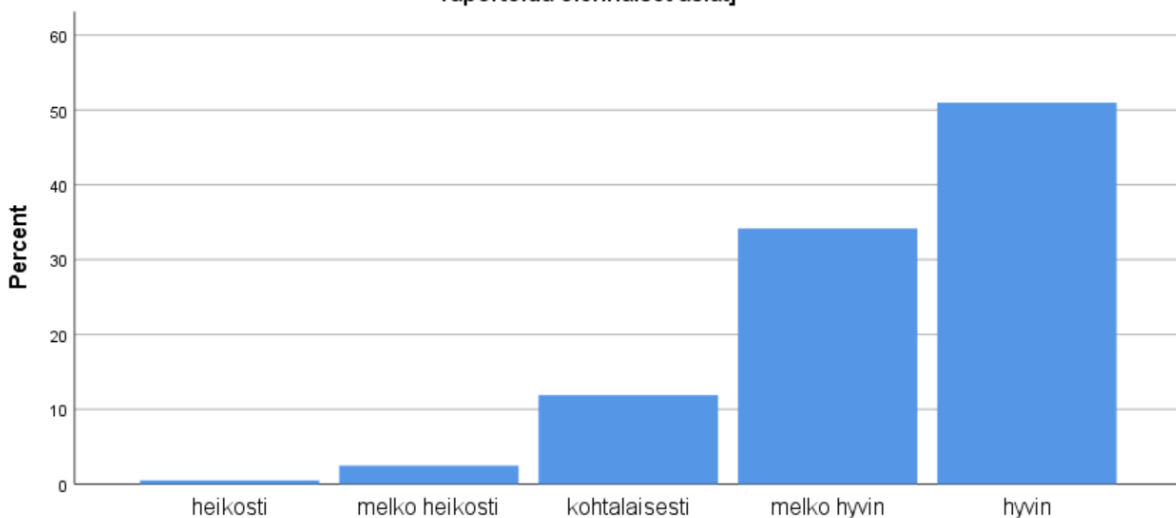
Olellisuuden osalta vastauksissa oli enemmän hajontaa (ks. kuviot 10 ja 11 alla). Tarkastajan kykyyn löytää olennaiset seikat tarkastuskohteesta sekä raportoida olennaiset seikat hyvin luotti kuitenkin reilusti yli puolet vastaajista. Heikosti tai melko heikosti tilintarkastuspalvelun katsottiin noudattavan hyvää tilintarkastustapaa olennaisuuden osalta vain yksittäisissä vastauksissa.

**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [d. Kyky löytää olennaiset ja tärkeät seikat tarkastuskohteesta]**



*Kuvio 10: Kyky löytää olennaiset seikat tarkastuskohteesta*

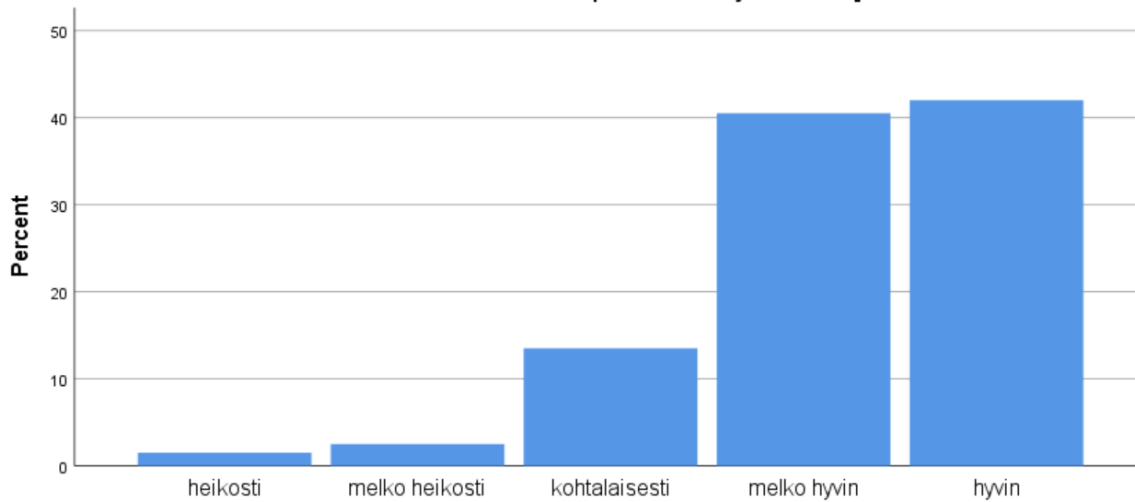
**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [g. Kyky raportoida olennaiset asiat]**



*Kuvio 11: Kyky raportoida olennaiset asiat*

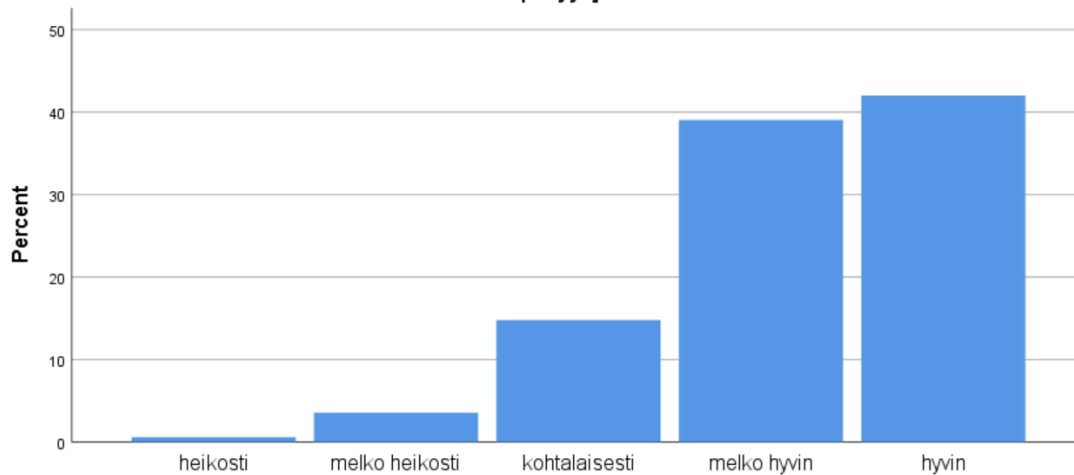
Noin 80 prosenttia vastaajista uskoi tilintarkastajan noudattavan hyvää tilintarkastustapaa tarkastajan kyvyn neuvua epäkohtien korjaamisessa sekä ammatillisen skeptisyyden osalta (kuviot 12 ja 13 sekä liite 2). Näidenkin osalta vain yksittäiset vastaajat olivat sitä mieltä, että kyseiset seikat noudattavat hyvää tilintarkastustapaa heikosti tai melko heikosti.

**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [e. Kyky neuvua tarkastuskohteessa epäkohtien korjaamisessa]**



*Kuvio 12: Kyky neuvua epäkohtien korjaamisessa*

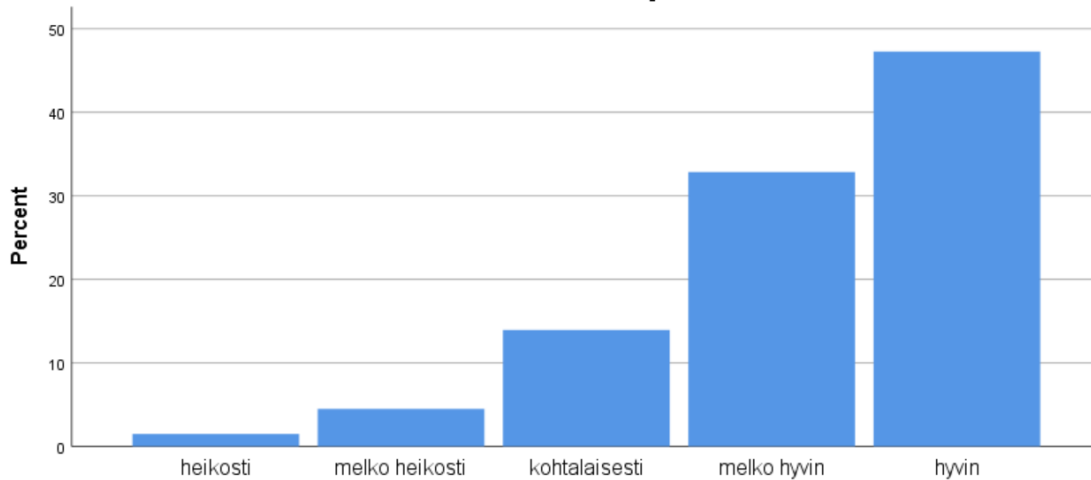
**Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [h. Ammatillinen skeptisyys]**



*Kuvio 13: Ammatillinen skeptisyys*

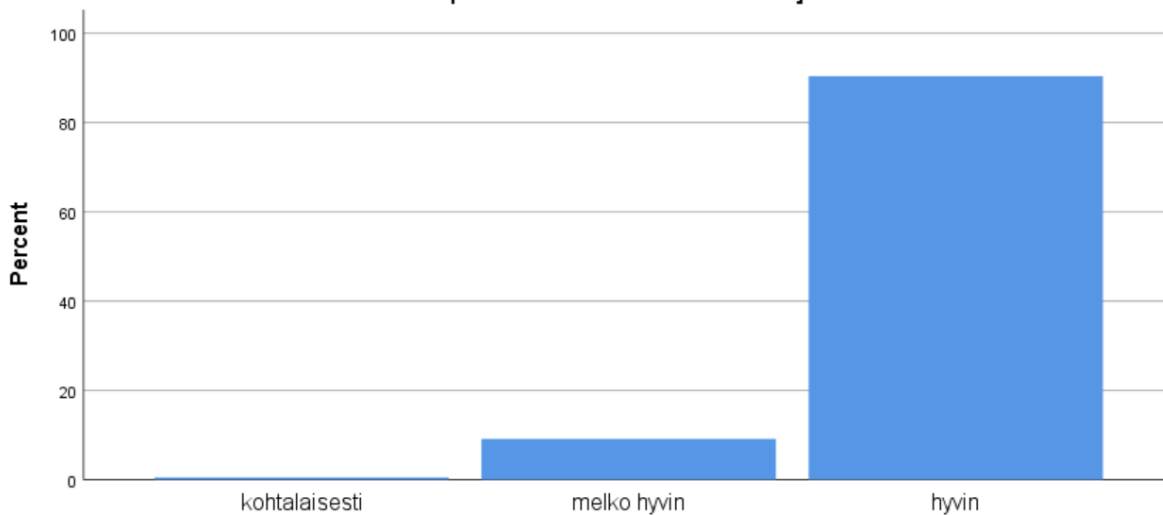
Kuten alla olevat pylväsdiagrammit osoittavat myös tarkastajan kommunikaatiotaitojen osalta suurin osa vastaajista oli sitä mieltä, että hyvää tilintarkastustapaa noudatetaan hyvin (kuvio 14). Kunnissa luotetaan vahvasti myös tilintarkastajan salassapitovelvoitteiden noudattamiseen (kuvio 15). Vastaavat frekvenssitaulukot löytyvät liitteestä kaksi.

Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [f. Tarkastajan kommunikointitaidot]



Kuvio 14: Tarkastajan kommunikointitaidot

Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta? [i. Salassapitovelvoitteiden noudattaminen]



Kuvio 15: Salassapitovelvoitteiden noudattaminen

### 6.1.5 Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys

Kunnilta kysyttiin kuinka tärkeinä he pitävät asteikolla 1-5 (1= ei lainkaan tärkeä ja 5=erittäin tärkeä) lakisääteisen tarkastuksen kohdealueita. Vastausten perusteella kunnissa pidetään tärkeinä kaikkia lakisääteisiä tarkastuskohteita, sillä kaikki tarkastuksen kohdealueet saivat vastausten keskiarvoksi yli neljä (taulukko 3).

Taulukko 3: Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys

Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen	Kunnan oma sisäinen valvonta	Konsernin valvonta	Valtionosuuksien tarkastus	Kunnan kirjanpito ja tilinpäätös	Konsernin tilinpäätös	
Vastaukset	202	200	193	193	202	195
Puuttuvat	0	2	9	9	0	7
Keskiarvo	4,67	4,40	4,44	4,07	4,69	4,58

Vastaajilta kysyttiin myös, haluaisivatko he saada enemmän tarkastustietoa muista kuin kuntalain edellyttämistä seikoista. Kaksikymmentäkahdeksan vastaajaa oli sitä mieltä, että haluaisi saada enemmän tietoa myös muista seikoista. Seuraavaksi vastaajia pyydettiin kertomaan, mistä seikoista he haluaisivat saada lisätietoja. Kyseiset seikat pyydettiin myös laittamaan tärkeysjärjestykseen. Tärkeimpänä muuna tarkastustietona pidettiin konserneja, henkilöstöä, riskienhallintaa sekä kehittämisehdotuksia. Myös sopimuksia sekä talousarviota pidettiin tärkeinä tarkastuskohteina. Lisäksi toivottiin laajempaa dokumentaatiota sekä havaintoja mahdollisista puutteista.

Alla olevassa taulukossa (taulukko 4) näkyy sisällön analyysin periaatteella muodostetut luokat vastauksista. Luokat muodostettiin vastauksista, jotka esiintyivät vähintään kolmen henkilön vastauksissa. Seikkojen tärkeysjärjestys jätettiin tässä analyysissä huomioimatta. Yksittäisissä vastauksissa mainittiin muun muassa hankinnat, taloushallinnon prosessien toimivuus sekä kuntien välinen vertailu.

Taulukko 4: Muut tarkastuskohteet

Konsernit	Henkilöstö	Riskienhallinta	Kehittämisehdotukset	Laajempi dokumentaatio	Sopimukset	Talousarvio	Havainnot puutteista
5	5	5	4	3	3	3	3

### 6.1.6 Muiden kuin lakisääteisen tarkastuspalvelun hankkiminen tarkastusyhteisöltä

Kuntien edustajilta kysyttiin hankkiko kunta vuonna 2019 lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi eri toimeksiannolla muita palveluita samalta tai eri tarkastusyhteisöltä. Alla olevassa taulukossa viisi on koottuna vastauksista keskiarvot, minimi- ja maksimisummat sekä keskihajonnat. Suurimmat rahat kunnissa käytettiin yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalveluihin (ka. 3 600 € samalta tarkastusyhteisöltä sekä 2 700 € muulta tarkastusyhteisöltä), kuntatalouden saneerauksen ja

tasapainotuksen konsultointiin muulta yhteisöltä (ka. 7 400 €) sekä muihin konsultti- ja neuvontapalveluihin (ka. 6 600 € ja 3 600 €). Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluja hankittiin keskimäärin noin 1 800 eurolla. Sisäisen tarkastuksen palveluja hankittiin samalta tarkastusyhteisöltä keskimäärin 1 100 eurolla ja muulta tarkastusyhteisöltä 1 700 eurolla. Riskienhallinnan palveluita (ka. 800 €) sekä kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointipalveluja (ka. 160 €) hankittiin annetuista vaihtoehdoista vähiten samalta tarkastusyhteisöltä. Myös muulta tarkastusyhteisöltä hankitut riskienhallinnan palvelut olivat vähäiset (ka. 410 €). Kunnissa ostetaan tulosten perusteella yllättävän paljon myös muita tarkastuspalveluja samalta tarkastusyhteisöltä, joka tuottaa lakisääteisen tilintarkastuksen.

Taulukko 5 : Muiden palveluiden ostot vuonna 2019

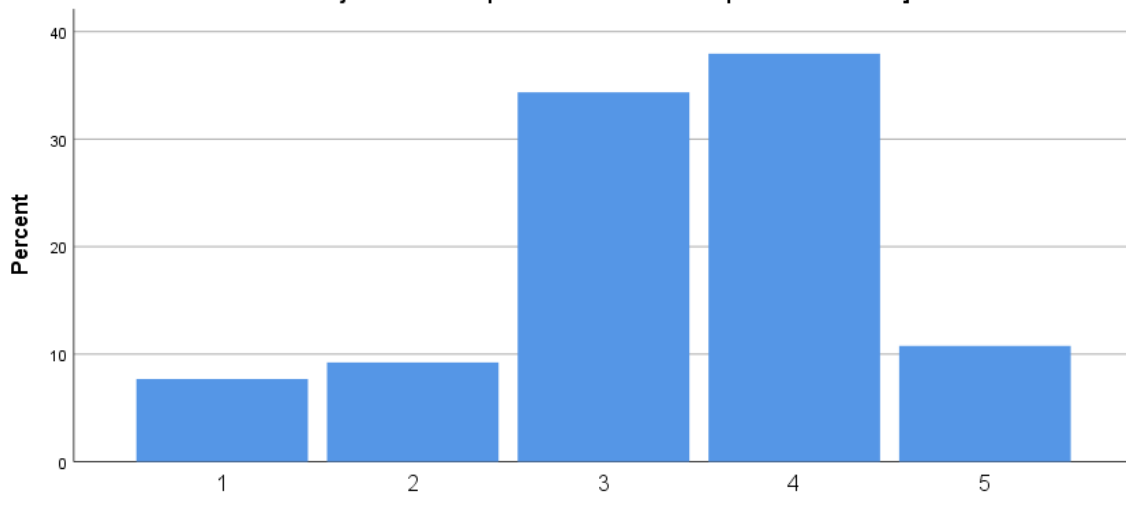
	N	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Keskihajonta
Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	80	,0	15000,0	1 793,13	2959,6632
Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut muulta yhteisöltä	32	0	45000	1 875,66	8091,058
Sisäisen tarkastuksen palvelut	46	0	20000	1 081,78	3436,697
Sisäisen tarkastuksen palvelut muulta yhteisöltä	32	0	30000	1 724,81	6791,392
Riskien hallinnan palvelut	38	0	30000	794,26	4865,876
Riskien hallinnan palvelut muulta yhteisöltä	32	0	5000	409,44	1315,485
Yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalvelut	47	0	50000	3 578,72	10595,396
Yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalvelut muulta yhteisöltä	37	0	20000	2 659,65	6012,721
Kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointi	39	0	5000	158,87	811,579
Kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointi muulta yhteisöltä	42	0	100000	7 372,98	18352,979

Muut konsultti- ja neuvontapalvelut	58	,00	131204,92	6 616,21	19495,94251
Muut konsultti- ja neuvontapalvelut muulta yhteisöltä	33	0	51600	3 631,94	10446,641

### 6.1.7 Neuvontapalvelut

Kysyttäessä missä määrin kunta saa tilintarkastajalta tarkastusprosessin aikana neuvontapalvelua ilman erillistä toimeksiantoa suurin osa vastaajista koki saavansa jonkin verran neuvontapalvelua (kuvio 16). Vastaavat frekvenssit löytyvät liitteestä kolme. Vastausvaihtoehdot olivat 1-5, yhden ollessa hyvin vähän ja viiden hyvin paljon. Tulos osoittaa, että neuvontapalvelua pidetään yhtenä osana lakisääteistä tilintarkastusta. Tulos on yhtenevä edellä analysoidun kysymyksen lakisääteisen tilintarkastuksen merkityksestä kanssa, jossa neuvontapalvelujen rooli korostui osana tilintarkastusta.

Kysymys 10. Missä määrin kuntanne saa varsinaiselta tilintarkastajalta neuvontapalvelua tarkastusprosessin aikana liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa? [Kuntamme saa tilintarkastajalta neuvontapalveluita tilintarkastusprosessin aikana]



Kuvio 16: Neuvontapalvelut

### 6.1.8 Lakisääteisen tilintarkastuksen kehittäminen kuntien näkökulmasta

Kuntien edustajilta kysyttiin heidän käsitystään siitä, miten lakisääteistä tilintarkastusta tulisi jatkossa kehittää. Kysymykseen tuli paljon vastauksia ja vastaajat antoivat hyviä kehitysehdotuksia. Kuitenkin neljatoista vastaajaa oli sitä mieltä, että kehitettävää ei ole vaan tilintarkastus toimii nykyiselläänkin hyvin. Avokysymyksen vastaukset analysoitiin sisällön analyysin keinoin luokittelemalla vastaukset sekä laskemalla, montako kertaa kukin luokka esiintyi vastauksissa. Luokittelu tapahtui vaiheittain

muodostamalla ensin alaluokat sekä edelleen yläluokat alaluokista, jotka esiintyivät vastauksissa vähintään viisi kertaa.

Lopullisia yläluokkia muodostui viisi. Eniten (32 vastausta) kehittämisehdotuksissa toivottiin tilintarkastuksen kehittämistä enemmän neuvonnan suuntaan. Neuvontaluokkaan yhdistettiin konsultoinnin alaluokka. Seuraavaksi eniten (15 vastausta) toivottiin ennakointia tai lisää kauden aikaista tarkastusta. Yhdeksän vastaajaa toivoi lisää vuorovaikutusta tai yhteistyötä. Olennaisuuteen kiinnittäisi enemmän huomiota kuusi vastaajaa. Viisi vastaajaa oli sitä mieltä, että lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen laajuutta olisi lisättävä. Muodostetut yläluokat sekä vastausten esiintyvyys näkyvät alla olevassa taulukossa.

*Taulukko 6: Tilintarkastuksen kehittäminen kuntien näkökulmasta*

neuvonta	ennakointi	vuorovaikutus	olennaisuus	laajuus
32	15	9	6	5

*”Enemmän keskustelevampi ja neuvontapainotteisempi palvelu.”*

*”Painotus jo tilikauden aikaiseen tarkastukseen ei pelkästään tilinpäätökseen.”*

*”Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien vuorovaikutuksen edistäminen.”*

*”Keskityttävä olennaisiin asioihin ja konsultoivan otteen lisääminen... Apua etukäteen eikä huomauttamista jälkikäteen.”*

*”Enemmän tarkastusyhteisöjä tai tarkastusyhteisöille enemmän resursseja, jotta tarkastukseen pystytään käyttämään riittävästi aikaa.”*

Yllä kuvattujen yläluokkien lisäksi useampi vastaaja toivoi avoimuuden lisäämistä; tilintarkastuksen raportoinnin kehittämistä; enemmän tietoa konserneista; lisää hallinnon tarkastusta; tarkoituksenmukaisuuden arviointia; digitalisaation ja sähköisen tarkastuksen lisäämistä sekä riippumattomuuden varmistamista.

*”...Kunnan hankkeita pitäisi pystyä seuraamaan riittäväällä tarkkuudella. Selkeä ja yksinkertainen raportointi, joka on helppolukuinen, olisi tarkastuslautakunnan työlle iso apu. Pari kertaa vuodessa saatu "numerosulkeinen" ei oikein anna kuvaa tilanteesta.”*

*”Konsernitarkastelun merkitys kasvaa kaupunkien toiminnassa ja luontevaa on, että se näkyy jatkossa enemmän myös tilintarkastuksessa”.*

*”Tilintarkastus voisi tarkemmin ottaa kantaa siihen onko kunnan ja konsernin tase tarkoituksenmukainen.”*

*”Digitalisaation ja tekoälyn lisääminen tarkastustoimessa.”*

*”Tilintarkastuspalveluja kunnalle myyvän yhteisön muun konsultoinnin rajoittaminen.”*

Kuntatilintarkastuksen tulevaisuudesta oltiin myös huolissaan. Vastauksissa mainittiin muun muassa toimialatuntemuksen jatkuvuuden varmistaminen, tarkastajan valinnan kehittäminen sekä nuorien tarkastajien mukaanotto mentoroinnin avulla.

*”Mentoroinnin kautta nuoria kasvamaan ja kulkemaan rinnalle vanhempien ja kokeneempien tilintarkastajien kanssa. Tarkastuksessa mukana olisi 2-3 henkilön tiimi eli olisi useampi henkilö, johon voisi ottaa yhteyttä ja tieto kulkisi. Nyt vain yksi varsinainen tarkastaja, joka todella on ylityöllistetty ja kiireinen.”*

Toisaalta toivottiin pitkiä sopimuskausia, jotka mahdollistavat tarkastuskohteen paremman tuntemisen; toisaalta toivottiin lakiin määräaika, joka pakottaisi vaihtamaan tarkastusyhteisön tietyin väliajoin. Pitkien sopimuskausien ristiriita on tunnistettu myös aiemmissa tutkimuksissa (ks. esim. Elder ym. 2015). Toisaalta pitkät sopimuskaudet saattavat heikentää tarkastajan riippumattomuutta, toisaalta tarkastuksen laatu saattaa aluksi olla heikompaa, kun tarkastajalla on vähemmän tietoa uudesta asiakkaasta.

*”Riittävän pitkät sopimuskaudet, jotta tilintarkastusyhteisölle muodostuu riittävä toimialaosaaminen.”*

Muodostetut yläluokat muistuttavat jonkin verran aiemmin muodostettuja laadukkaan tilintarkastuksen merkityksen luokkia, joissa myös nousi voimakkaasti esille yhteistyön sekä neuvonnan ja konsultoinnin merkitys. Myös olennaisuus ja ennakointi toistuivat molempien kysymysten vastauksissa.



## 6.2 Tilintarkastuksen laatu tilintarkastajien näkökulmasta

Tilintarkastajille lähetettyyn kyselyyn vastasi yhteensä 43 tilintarkastajaa. Vastausten perusteella tilintarkastajat ovat kokeneita eivätkä helposti vaihda työnantajaa. Vastaajilla oli keskimäärin 11 vuoden kokemus kunnallisesta JHT-tilintarkastuksesta. Lyhin kokemus oli yhden vuoden ja pisin kokemus lähes kolmekymmentä vuotta. Nykyisestä tarkastusyhteisöstä vastaajilla oli keskimäärin yhtä pitkä kokemus kuin JHT-kokemus. Myös vastausten hajonta oli suunnilleen yhtä suurta. (taulukko 7)

Taulukko 7: Tilintarkastajakokemus

	Kpl	Minimi	Maksimi	Keskiarvo
JHT kokemus	43	1	28	11,3
Tarkastusyhteisökokemus	42	,0	30,0	11,3

Alla oleva taulukko kuvaa vastaajien toimimista vastuunalaisena tai ei-vastuunalaisena tilintarkastajana sekä heidän mukauttamiaan tilintarkastuskertomuksia vuonna 2019. Kyselyn mukaan vastaajat toimivat keskimäärin kuudessa kunnassa tai kuntayhtymässä vastuunalaisena tilintarkastajana ja seitsemässä muuna kuin vastuunalaisena tilintarkastajana vuonna 2019. Enimmillään vastaajat olivat mukauttaneet neljätoista tilintarkastuskertomusta. Keskimäärin mukautettuja tarkastuskertomuksia oli kaksi. (taulukko 8)

Taulukko 8: Vuonna 2019 suoritettut tarkastustoimeksiannot

	Kpl	Minimi	Maksimi	Keskiarvo
Vastuunalainen19	41	0	22	5,68
Mukautetut19	41	0	14	1,98
Toimeksiannot19eivastuunal	41	0	23	7,41

## 6.2.1 Kuntalain mukaiset tarkastustehtävät

Tutkimuksessa pyydettiin tilintarkastajia arvioimaan prosentteina paljonko he allokoivat vuoden 2019 aikaisissa tarkastuksissa tarkastustyöaikaansa seuraaville kuntalain mukaisille tarkastustehtäville: hallinnon tarkastaminen sisältäen lakien ja valtuuston päätösten noudattamisen; kunnan oma sisäinen valvonta; konsernivalvonta; valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot; kirjanpito ja tilinpäätös sekä konsernin tilinpäätös. Keskiarvolla mitattuna eniten tarkastusajasta (33 %) käytettiin odotetusti kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamiseen. Toiseksi eniten (ka. 25 %) tarkastusaikaa käytettiin hallinnon tarkastamiseen. Vähiten aikaa kului konsernivalvontaan sekä valtionosuuksien tarkastamiseen. Osa vastaajista ei käyttänyt lainkaan tarkastusaikaa konsernivalvontaan, valtionosuuksiin tai konsernitilinpäätökseen (minimiarvot 0). (taulukko 9)

Taulukko 9: Tarkastusajan jakaantuminen v. 2019

	Kpl	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Keskihajonta
Hallinnon tarkastaminen	38	15	50	24,61	9,033
Sisäinen valvonta	38	5	50	18,00	11,009
Konsernivalvonta	37	,0	10,0	6,527	2,5926
Valtionosuudet	38	0	20	8,05	3,756
KP ja TP	38	10,0	75,0	32,934	12,9177
Konsernin TP	36	0	25	10,61	6,016
Yhteensä	36				

Tarkastajia pyydettiin myös arvioimaan kuinka tärkeinä he itse pitävät kuntalain mukaisia tarkastuskohteita. Vastausvaihtoehdot olivat 1-5, yhden tarkoittaessa ei lainkaan tärkeä ja viiden tarkoittaessa erittäin tärkeää. Alla olevassa taulukossa 10 näkyy vastausten jakaantuminen keskiarvon mukaan. Voidaan todeta tilintarkastajien pitävän tärkeinä tarkastuskohteina kaikkia kyseisiä osa-alueita, keskiarvon ollessa kaikissa lähellä neljää. Suurimmat keskiarvot sai kirjanpidon ja tilinpäätöksen, hallinnon sekä konsernitilinpäätöksen tarkastaminen. Konsernivalvonnan ja valtionosuuksien tarkastus saivat pienimmät, mutta kuitenkin lähellä neljää olevat keskiarvot. Keskiarvot ovat hyvin lähellä kuntien vastaavien vastausten keskiarvoja, jotka myös olivat kaikilla osa-alueilla lähellä neljää.

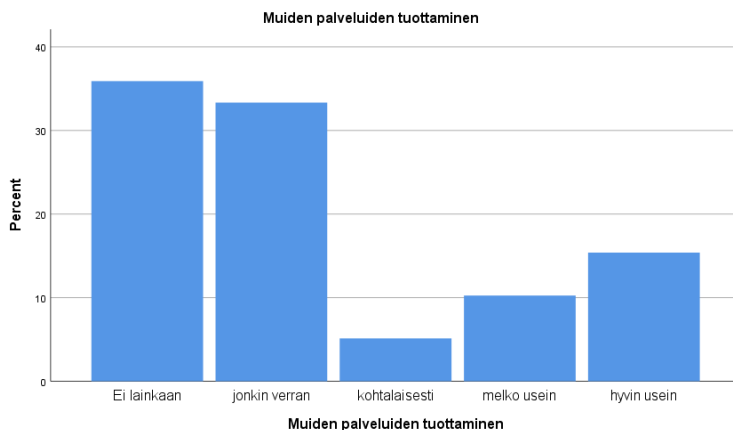
Taulukko 10: Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys tilintarkastajien näkökulmasta

	Hallinnon tarkastus	Sisäinen valvonta	Konsernival- vonta	Valtionosuu- det	KP ja TP	Konserni TP
Keskiarvo	4,77	4,33	3,93	4,02	4,81	4,58
Mediaani	5,00	5,00	4,00	4,00	5,00	5,00
Keskihajonta	0,480	1,017	1,033	1,035	0,450	0,587

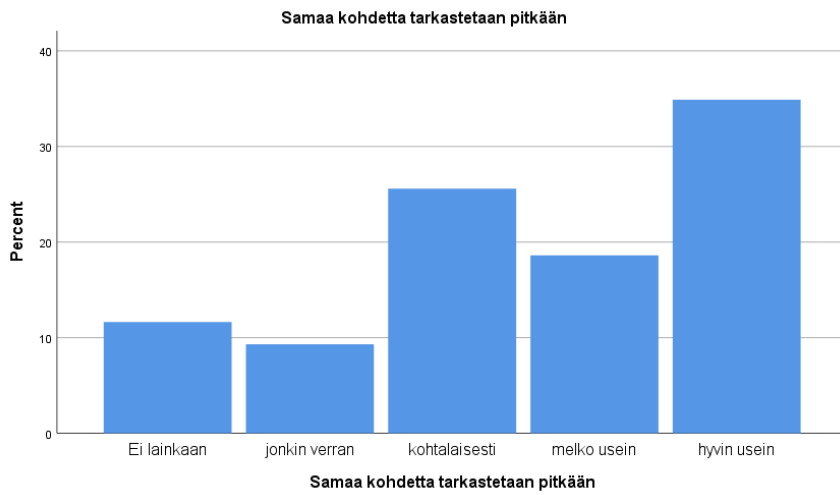
## 6.2.2 Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastajan riippumattomuutta selvitettiin kysymällä, missä määrin tilintarkastajat kohtaavat seuraavia tekijöitä työssään a) joutuu tarkastamaan kohteen, jota on laskuttanut muusta kuin tilintarkastustyöstä b) samaa kohdetta tarkastetaan pitkään, yli 6 vuotta c) tilintarkastusasiakas painostaa tarkastajaa jollain tavoin d) tilintarkastusyhteisö painostaa tarkastajaa e) tilintarkastajan lähiomainen tai oma intressi vaikeuttaa tilintarkastusta. Vastausvaihtoehdot olivat lomakkeessa numeroitu 1-5. Aineiston käsittelyvaiheessa Spss-ohjelmassa vastausvaihtoehdot luokiteltiin seuraavasti 1=ei lainkaan, 2=jonkin verran, 3=kohtalaisesti, 4=melko usein ja 5=hyvin usein.

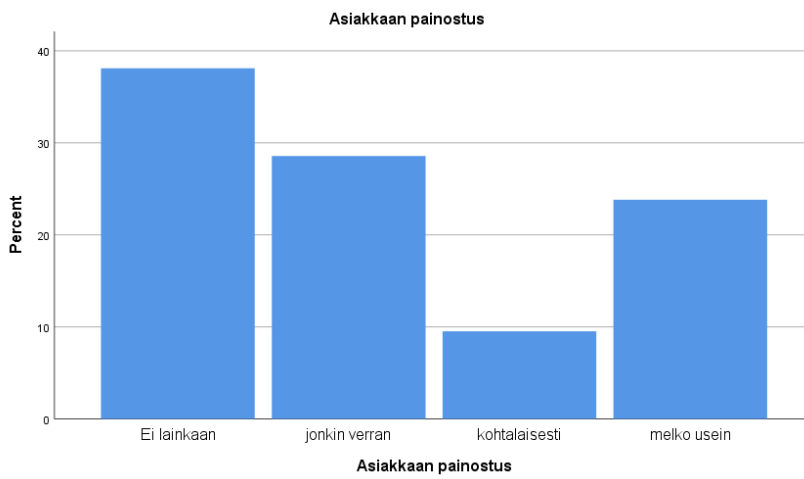
Alla olevissa kuvioissa (kuviot 17-21) näkyy, miten tilintarkastajat kokevat riippumattomuusuhan eri tekijöiden osalta. Vastaavat frekvenssitaulukot löytyvät liitteestä neljä. Eniten riippumattomuusuhkaa tarkastajat kokevat syntyvän siitä, että samaa kohdetta tarkastetaan pitkään (hyvin usein 35 % ja melko usein 19 %). Myös asiakkaan painostusta (melko usein 24 %) sekä muiden palveluiden tuottamista asiakkaalle (hyvin usein 15 % ja melko usein 10 %) esiintyy jonkin verran. Tarkastusyhteisön painostuksen tai tarkastajan oman intressin ei koeta aiheuttavan riippumattomuusuhkaa.



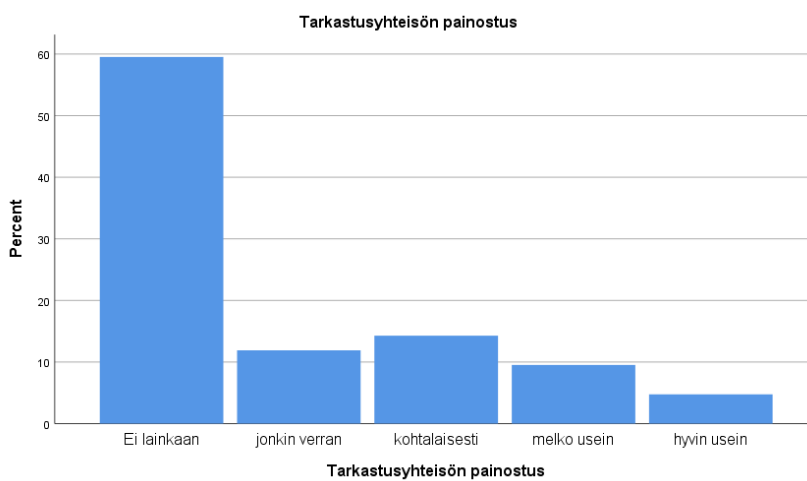
Kuvio 17: Riippumattomuusuhka 1



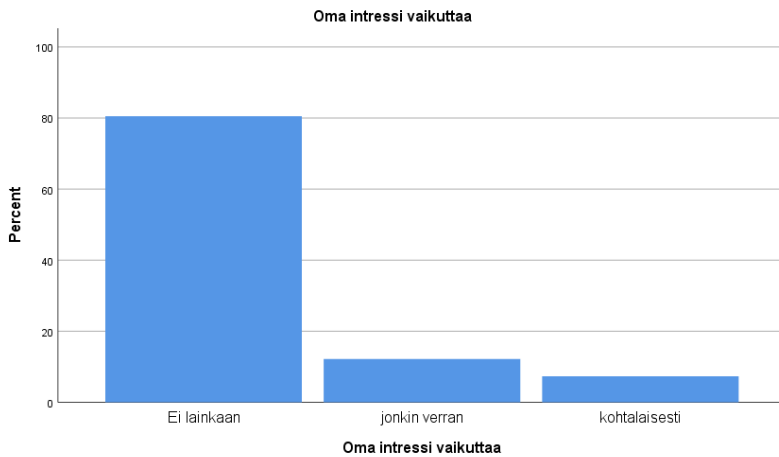
Kuvio 18: Riippumattomuusuhka 2



Kuvio 19: Riippumattomuusuhka 3



Kuvio 20: Riippumattomuusuhka 4



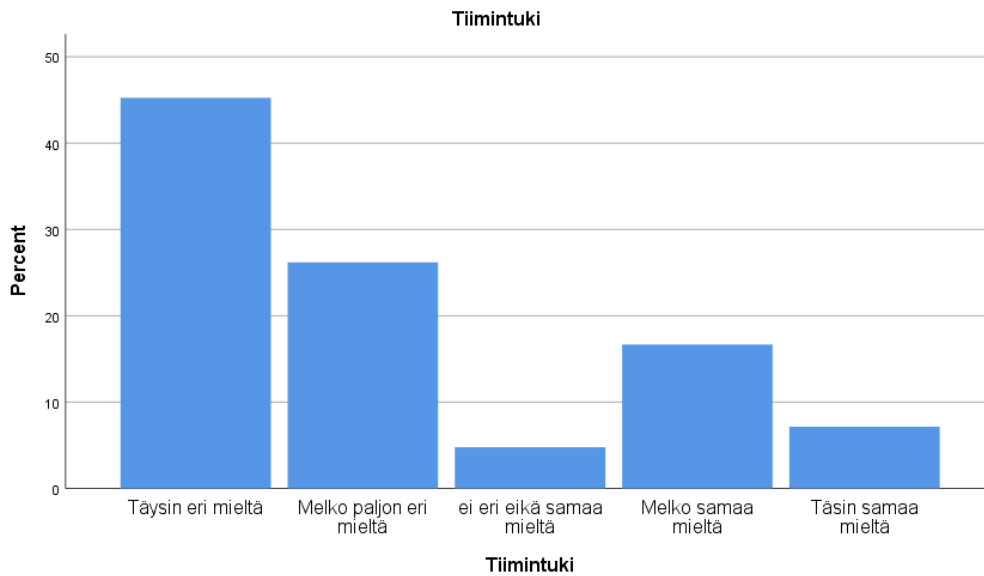
Kuvio 21: Riippumattomuusuhka 5

Vastaajista ainoastaan kolme on vastausten perusteella joutunut luopumaan tarkastustoimeksiannosta kesken julkishallinnon tilintarkastuksen toimikauden riippumattomuusuhan tai eturistiriidan vuoksi. Kyseiset vastaajat olivat luopuneet tarkastuksesta vain yhden kerran. Kahdella luopumisen syynä oli riippumattomuusuhka ja yhdellä viranhaku asiakasyhteisössä.

### 6.2.3 Toimintaympäristön vaikutus

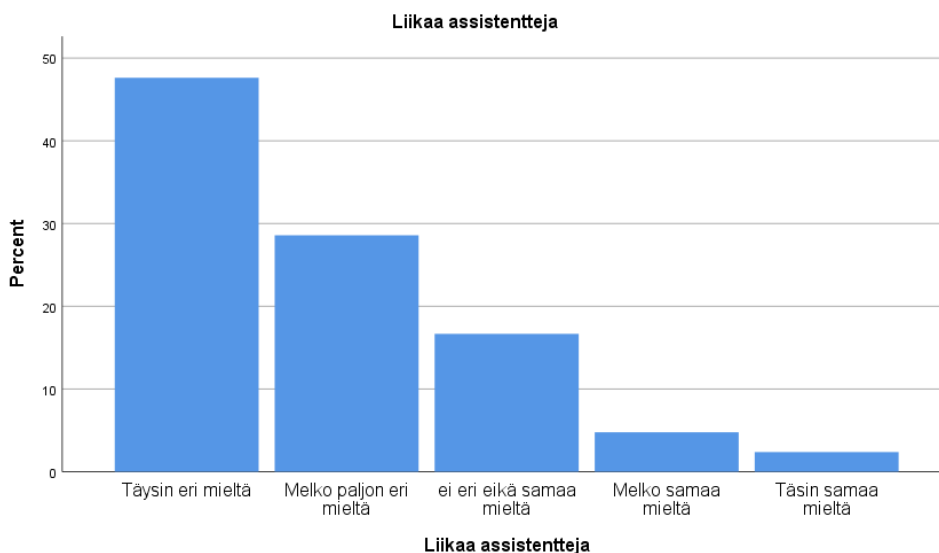
Kyselyssä selvitettiin tilintarkastajien näkemystä toimintaympäristön vaikutuksesta tarkastustyön suorittamiselle. Kysymykset näkyvät kokonaisuudessaan kyselylomakkeessa (liite 8). Vastausvaihtoehdot olivat 1-5, yhden ollessa täysin eri mieltä ja viiden täysin samaa mieltä. Aineiston käsittelyvaiheessa vastausvaihtoehdot luokiteltiin SPSS-ohjelmassa seuraavasti: 1= täysin eri mieltä, 2=melko paljon eri mieltä, 3= ei eri eikä samaa mieltä, 4= melko samaa mieltä ja 5=täysin samaa mieltä.

Tarkastajat kokivat saavansa melko hyvin tiimin tukea tarvittaessa. Vastaajista ainoastaan kolme oli täysin samaa mieltä siitä, että joutuu työskentelemään yksin ilman tiimin tukea. Täysin tai melko paljon eri mieltä oli yhteensä kolmekymmentä vastaajaa. (Kuvio 22) Vastaavat frekvenssitaulukot löytyvät liitteestä viisi.

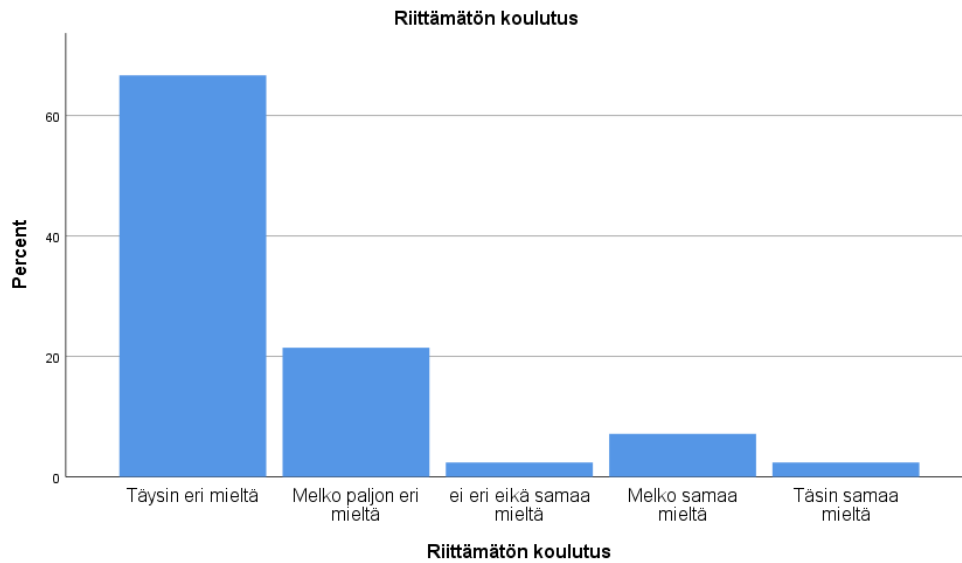


Kuvio 22: Tiimin tuki

Assistentteja ei kyselyn mukaan jouduta tarkastustyössä käyttämään tehokkuuden kustannuksella (kuvio 23 alla). Täysin tai melko paljon eri mieltä liiasta assistenttien käytöstä oli yhteensä yli kolmekymmentä vastaajaa. Myöskään koulutuksen puutteen ei vastausten perusteella nähdä muodostavan esteitä tarkastustyölle. Lähes 90 prosenttia vastaajista oli täysin tai melko paljon eri mieltä siitä, ettei olisi saanut työnantajaltaan riittävästi koulutus- ja kehittämismahdollisuuksia (ks. kuvio 24).

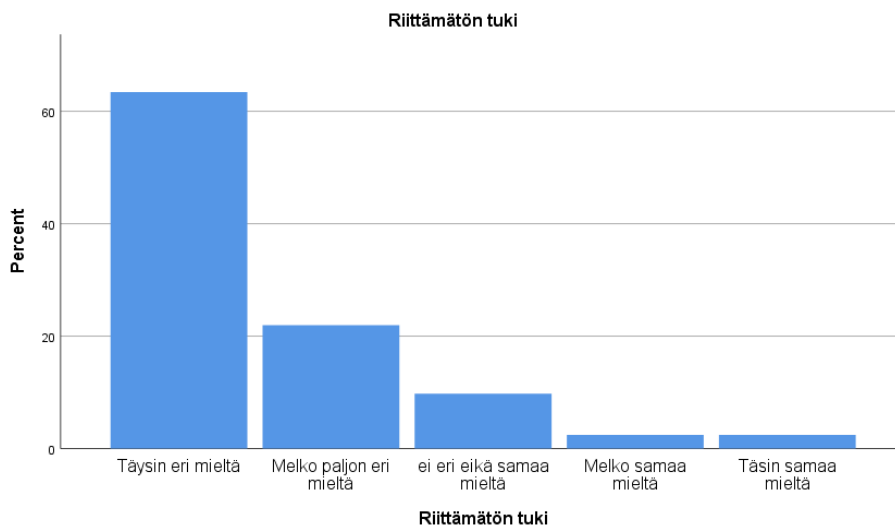


Kuvio 23: Assistenttien käyttö

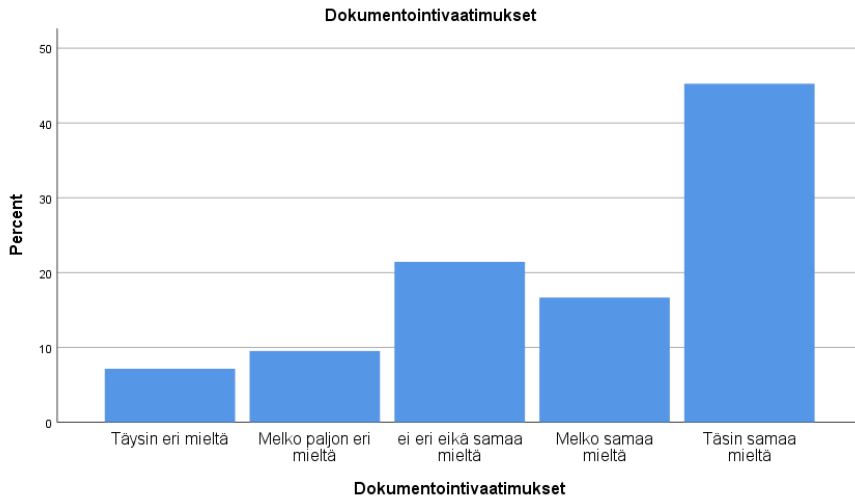


Kuvio 24: Riittämätön koulutus

Tarkastusyhteisöltä koettiin saatavan hyvin tukea myös haastavissa tilanteissa. Ainoastaan yksi vastaaja oli täysin samaa mieltä ja samoin yksi vastaaja melko samaa mieltä siitä, ettei olisi saanut riittävästi tukea tarkastusyhteisöltä. (kuvio 25) Sen sijaan tarkastajat kokevat dokumentointivaatimusten vievän selvästi liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta. Yhteensä lähes kolmekymmentä vastaajaa oli täysin tai melko samaa mieltä siitä, että dokumentaatiovaatimukset vievät liikaa aikaa. (kuvio 26)

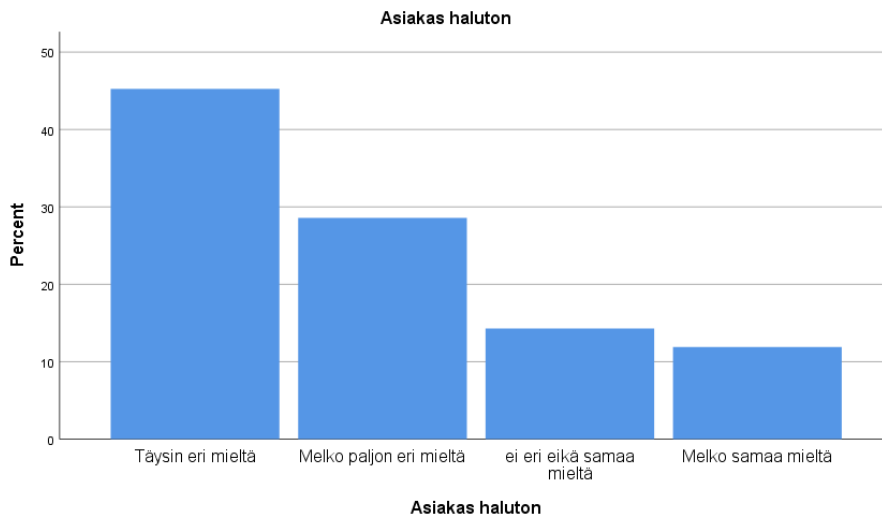


Kuvio 25: Tarkastusyhteisön tuki



Kuvio 26: Dokumentointivaatimukset

Tarkastusasiakkaan haluttomuuden materiaalien toimittamisessa tai muutoin auttamisessa ei nähty estävän tarkastustyön suorittamista. Täysin tai melko paljon eri mieltä oli yhteensä yli kolmekymmentä vastaajaa ja ainoastaan viisi vastaajaa oli melko samaa mieltä, että asiakkaan haluttomuus materiaalin toimittamisessa tai muussa avustamisessa aiheuttaa esteitä tarkastustyölle. (kuvio 27)

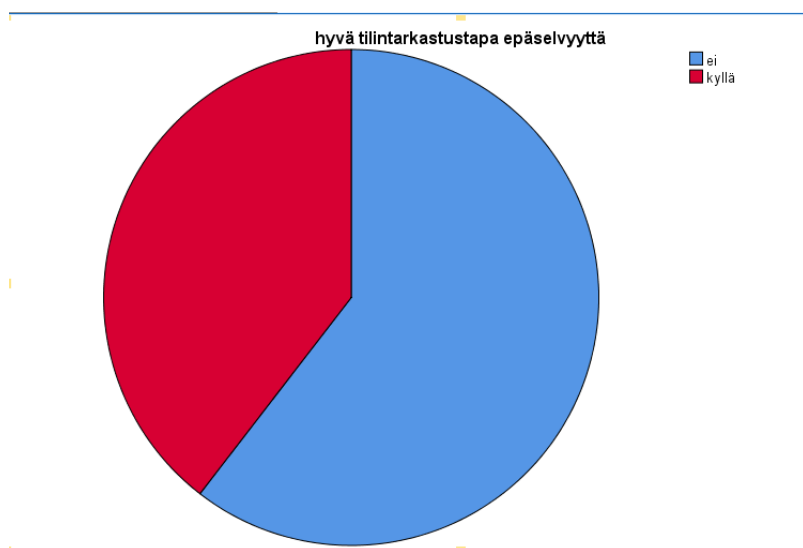


Kuvio 27: Asiakkaan yhteistyökyky



## 6.2.4 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajilta kysyttiin, onko heidän mielestään siinä, miten nykyisin määritellään julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa epäselvyyttä tai epätarkkuutta. Vastausten mukaan suurimman osan (60 %) mielestä määrittelyssä ei ole epäselvyyttä. Kuitenkin noin 40 % mukaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan määrittelyssä on epäselvyyttä. (kuvio 28)



Kuvio 28: Hyvän tilintarkastustavan määrittely

Tilintarkastajia pyydettiin myös vastaamaan avokysymykseen, miten julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulisi tarkentaa. Vain viisitoista vastaajaa vastasi tähän kysymykseen. Vastausten perusteella julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulisi tarkentaa, jotta tarkastuspalvelu olisi saman sisältöistä ja laajuista toimijasta riippumatta. Tällä hetkellä vaihtelevuus toimijoiden kesken aiheuttaa vastausten mukaan epätervettä kilpailua. Hyvän tilintarkastustavan säätely koetaan tällä hetkellä myös osittain sekavaksi ja raskaaksi, kun sen noudattamisessa pitää huomioida useita eri lähteitä. Myös realistisuutta toivottiin, jotta vaatimukset ja resurssit olisivat tasapainossa. Konkreettisenä toiveena mainittiin esimerkiksi sen tarkentaminen, mitä tarkastustoimenpiteitä tulisi suorittaa vuosittain tai mikä on tarpeellinen määrä evidenssiä kuhunkin asiaan liittyen.

## 6.2.5 Standardit osana kunnallista tilintarkastusta

ISA-standardit eivät ole julkishallinnon tilintarkastajaa velvoittavia, mutta tilintarkastajat soveltavat niitä kuitenkin jonkin verran myös julkisen sektorin tarkastuksissa. Tutkimuksen mukaan

kolmekymmentä tarkastajaa eli suurin osa tarkastajista soveltaa niitä jonkin verran tai melko paljon kunnallisessa tilintarkastuksessa (taulukko 11).

Taulukko 11: ISA-standardien soveltaminen

	Frekvenssi	%
En lainkaan	5	11,6
Hyvin vähän	5	11,6
Jonkin verran	15	34,9
Paljon	15	34,9

Vastaajilta kysyttiin soveltavatko he standardeja niiden periaatteita soveltaen, yksityiskohtia käyttäen vai molempia. Suurin osa (18 vastaajaa) käyttää molempia sekä yksityiskohtia että periaatteita soveltaen. Myös pelkkiä standardien periaatteita hyödyntää iso osa vastaajista (14 kpl). Sen sijaan pelkkiä yksityiskohtia soveltaa ainoastaan neljä vastaajaa.

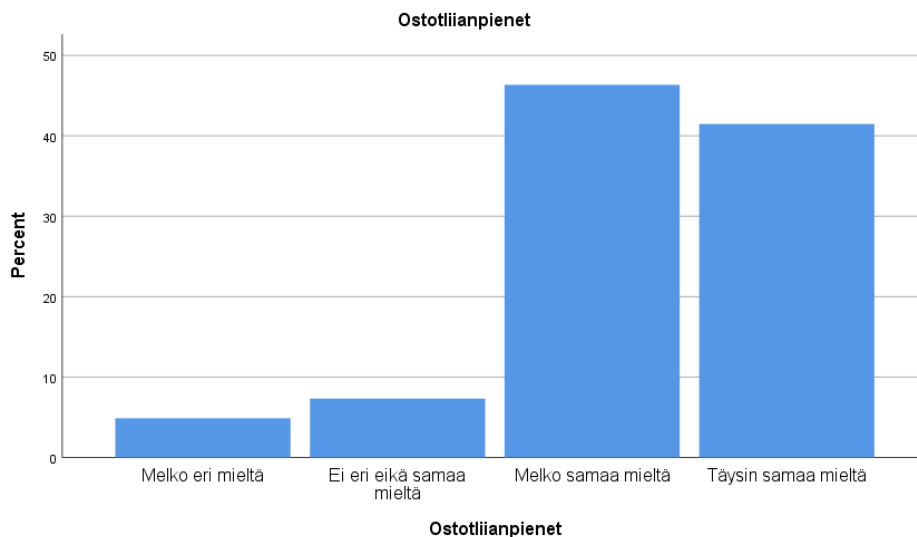
Tarkastajilta kysyttiin lisäksi mitä he ymmärtävät ISA-standardien periaatteilla julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan lähteenä, jos soveltavat standardeja periaatetasolla. Standardien nähdään ohjaavan tilintarkastuksen suorittamista ja raportointia. Vastauksissa standardien soveltamisesta nousi esiin muun muassa seuraavat seikat tarkastuksen dokumentointi; tarkastuksen laajuuden määrittely ja kohdentaminen; riippumattomuus; dokumentaatio; kommunikointi; tarkastuksen suunnittelu; eettiset säännöt; olennaisuus; otantaperiaatteet; analyttiset tarkastustoimenpiteet sekä riskien tunnistaminen ja niihin vastaaminen. ISA-periaatteiden nähdään myös täydentävän hyvää JHT-tilintarkastustapaa, joka joidenkin vastausten perusteella nähdään vain suppeasti määritellyksi.

## 6.2.6 Tarkastuksen hinnan ja laajuuden merkitys

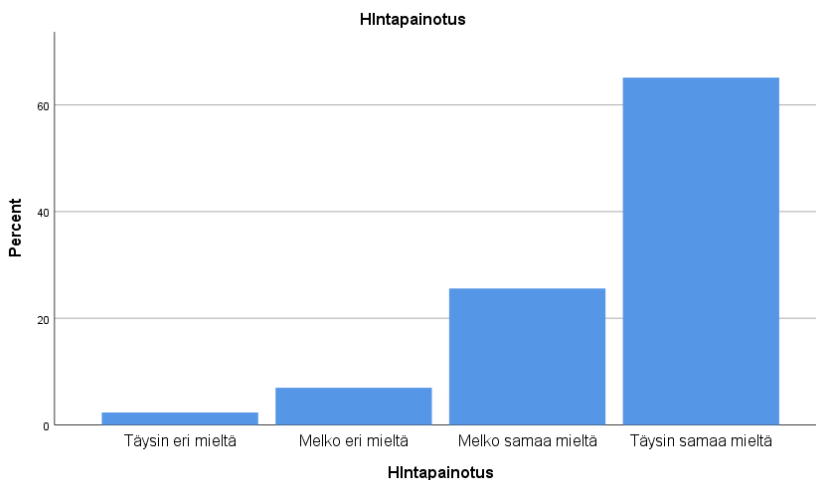
Lakisäätöisen tilintarkastuksen kilpailutukseen ja valintaan liittyen tilintarkastajille esitettiin seuraavat tarkastuksen hinnan ja laajuuden merkitystä kuvaavat väitteet, joihin heidän pyydettiin ottamaan kantaa a) Kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä ajatellen hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan suorittamista b) Kunnat painottavat liikaa hintaa määritellössään kokonaistaloudellista edullisuutta valintakriteereissään c) Tilintarkastuksen palvelun tarjoajat joutuvat – voittaakseen tarjouskilpailun – rajaamaan hinnan niin alas, että hinta muodostuu

epärealistiseksi d) Kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimimäärä tarkastuspäiviä riippuen esimerkiksi kunnan koon tms. tekijöiden perusteella.

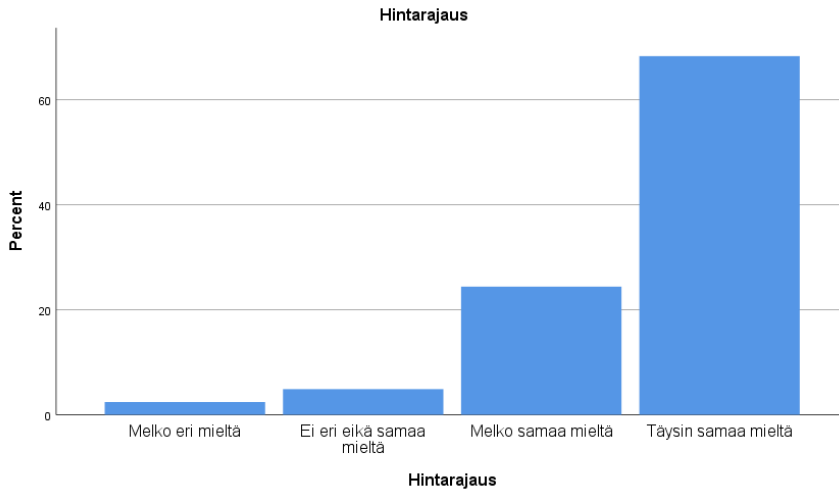
Alla olevissa kuvioissa (kuviot 29-32) on kuvattuna tarkastajien vastausten jakautumiset yllä mainituissa kysymyksissä. Vastaavat frekvenssitaulukot löytyvät liitteestä kuusi. Vastausten perusteella kunnat painottavat tilintarkastajien mielestä selvästi liikaa hintaa valintakriteereissään (39/43 vastaajaa). Kunnat myös ostavat liian vähän tarkastuspäiviä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suorittamista ajatellen (melko samaa mieltä tai täysin samaa mieltä 36/43 vastaajaa). Lisäksi palveluntarjoajat joutuvat vastausten perusteella rajaamaan hinnan liian alas (38/43 vastaajaa). Suurimman osan mielestä kunnille olisi asetettava minimimäärä tarkastuspäiviä (31/43 vastaajaa samaa mieltä tai melko samaa mieltä).



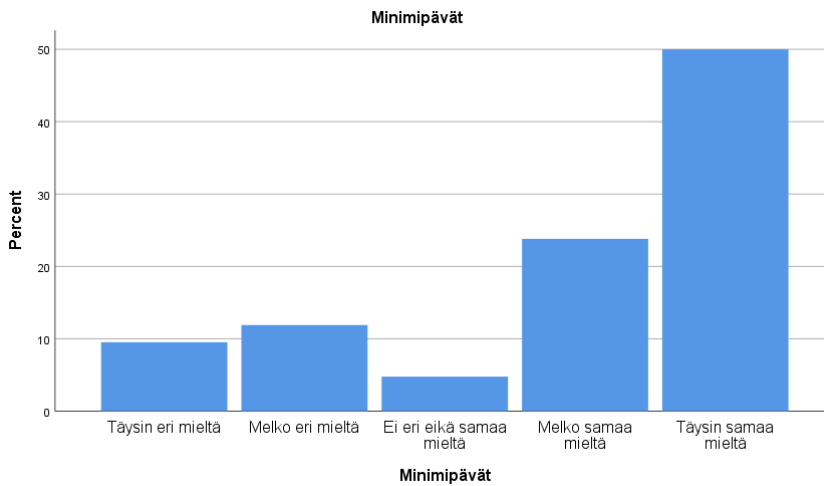
Kuvio 29: Liian pienet tarkastuspalveluiden ostot



Kuvio 30: Hinnan painotus valintakriteereissä



Kuvio 31: Hinnan rajaus epärealistisen alas



Kuvio 32: Minimitarkastuspäivät

### 6.2.7 Lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen tilintarkastajien näkökulmasta

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen kehittämisen tulisi painottua tarkastuksen laajuuteen. Tarkastuspäiviä toivottiin lisää. Minimitarkastuspäivät toivottiin sidottavan esimerkiksi kunnan asukaslukuun. Toiseksi eniten toivottiin kilpailutuksen sekä hankinnan kehittämistä joko hankintaosaamisen tai hankintalainsäädännön kehityksen keinoin. Nykyisen kilpailutuksen koettiin suosivan suuria tarkastusyhteisöjä ja vain muutamien tarkastajien täyttävän vaatimukset. Myös tilintarkastuspalvelun sisällön yhdenmukaistaminen sekä markkinoiden tervehtyttäminen nousivat vahvasti esille vastauksissa. Lisäksi toivottiin kehitystä laadunvalvonnan osalta.

*” Hankintaosaamisen ja sopimusten valvonnan osaamisen parantaminen.”*

*”Tilintarkastuspalvelun sisällön ja laajuuden yhdenmukaistaminen markkinoilla --> tarkastuksen yhdenmukainen laatu riippumatta toimijasta.”*

*”Enemmän toimijoita alalle kilpailuskriteerien muokkaamisella.”*

*”Tarkastuksessa pitäisi pystyä enemmän käyttämään avustavia tarkastajia ja kuntien ei pitäisi rajata niiden käyttöä niin paljoa tarjouspyynnöissä... kokeneiden ei tarvitse tehdä rutiininomaisia kirjanpidon tarkastustöitä ja aikaa jää muuhun enemmän.”*

*”Laadunvalvonnan tulisi olla enemmän konsultoivaa ja keskustelevampaa, jotta vaatimukset eivät tule niin yllätyksenä tarkastettaville.”*

Vastaukset luokiteltiin sisällön analyysin keinoin. Yläluokat muodostettiin vastauksista, jotka toistuivat vähintään kolme kertaa. Alla olevassa taulukossa 12 näkyy muodostetut yläluokat sekä kappalemäärät vastauksista, joissa kyseinen luokka ilmeni.

*Taulukko 12: Tarkastuksen kehityskohteet tilintarkastajien näkökulmasta*

Tarkastuksen laajuus	Hankinnan ja kilpailutuksen kehittäminen	Tarkastuspalvelun yhdenmukaistaminen	Markkinoiden tervehtyttäminen	Laadunvalvonnan kehittäminen
11	7	5	3	3

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tällä tutkimuksella oli tarkoitus selvittää kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen laatua Suomessa asiakkaana toimivien kuntien ja kuntayhtymien sekä tilintarkastajien näkökulmista selvittämällä mikä on kuntien käsitys tilintarkastuksen laadusta sekä mikä on tilintarkastajien näkemys mahdollisuudestaan tehdä laadukasta tarkastustyötä. Tutkimus onnistui tässä tehtävässään. Koska tilintarkastuksen laadun käsite on osin epämääräinen eikä sille ole onnistuttu löytämään yksiselitteistä mittaria, tämänkään tutkimuksen tulosten perusteella ei voida yksiselitteisesti antaa vastausta, onko kuntien tilintarkastus laadukasta vai ei. Valitut tutkimusmenetelmät osoittautuivat sopiviksi. Tutkimuksen tuloksia voidaan yleistää jossain määrin koskien kuntatilintarkastusta Suomessa, koska vastaajat edustavat isoa osaa kuntatilintarkastajista sekä tilintarkastuksen asiakkaina toimivista kunnista ja kuntayhtymistä Suomessa.

Pääsääntöisesti kunnissa ollaan varsin tyytyväisiä lakisääteiseen tilintarkastukseen. Laadukkaan tilintarkastuksen merkitystä kunnille analysoitiin tutkimuksessa muodostamalla vastauksista kolme luokkaa, jotka ovat varmennus ja laillisuus, yhteistyö ja neuvonta sekä hyvä tilintarkastustapa. Laadukkaan tilintarkastuksen nähdään tutkimuksen mukaan lisäävän luotettavuutta kunnan toimintaa kohtaan, tuovan turvallisuuden tunnetta sekä varmuutta siitä, että on toimittu oikein ja lainsäädännön mukaisesti. Laadukkaan tilintarkastuksen nähdään myös nostavan esille epäkohtia sekä kehitettäviä kohteita. Tärkeänä osana laadukasta tilintarkastusta kunnissa nähdään hyvä yhteistyö, tilintarkastajan antama neuvonta ja ohjeistus sekä apu kehittämässä. Yhteistyön ja neuvonnan sekä perinteisen varmennustehtävän lisäksi laadukkaan tilintarkastuksen nähdään tutkimuksen tulosten mukaan sisältävän hyvän tilintarkastustavan elementit kuten asiantuntijuus, ajantasainen osaaminen, kokemus, olennaisuus, objektiivisuus, riippumattomuus sekä huolellisuus. Hyvän tilintarkastustavan noudattamista on pidetty yhtenä laadukkaan tilintarkastuksen elementtinä jo aiemmissakin tutkimuksissa (esim. Satopää 2019).

Päämiesagenttiteorian mukaan tilintarkastuksella pyritään varmentamaan agentin päämiehelle välittämän tarkastuskohteen tilaa koskevan informaation luotettavuus. Tilintarkastuksen laatu voidaan nähdä kohtuullisen varmuuden tuottamisena siinä, että agentti on hoitanut tehtävänsä olemassa olevia sääntöjä noudattaen. Kuntia koskevan tilintarkastuksen erityisenä tehtävänä on valvoa, että kunnan hallintoa on hoidettu valtuuston päätösten ja lakien mukaisesti (ks. esim. Ala-Aho ym. 2019). Myös tämän tutkimuksen tulosten perusteella kunnissa laadukkaan tilintarkastuksen nähdään sisältävän juuri edellä mainitut varmennus- ja laillisuusnäkökulmat. Tutkimus vahvistaa myös aiempaa käsitystä tilintarkastajan henkilökohtaisten ominaisuuksien merkityksestä ns. panostekijöistä tilintarkastuksen laadulle (ks. esim. Samelson ym. 2006; Francis 2011 sekä Knechel ym. 2013). Tässä tutkimuksessa tarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia käsiteltiin osana hyvän tilintarkastustavan-käsitettä.

Agenttiteorian sekä lainmukaisen perinteisen varmennustehtävän lisäksi tässä tutkimuksessa nousi vahvasti esille yhteistyön, neuvonnan ja konsultoinnin korostunut merkitys kunnallisessa tilintarkastuksessa. Tässä yhteydessä voidaan puhua odotuskuilusta. Asiakkaat eli kunnat odottavat tilintarkastuksen sisältävän jotain, mikä ei suoranaisesti kuulu tilintarkastajan tehtäviin. Neuvonta, konsultointi sekä toiminnan kehittäminen yhdessä eivät suoranaisesti sisälly esimerkiksi kuntalain mukaisiin tilintarkastajan tehtäviin vaan ovat ennemminkin tilintarkastajilta ostettavia lisäpalveluja. Jos odotuskuilu on merkittävä, sillä on vaikutusta myös asiakkaan kokemukseen tilintarkastuksen laadusta.

Päätelmät odotuskuilusta ovat yhteneviä aiempien tutkimusten tulosten kanssa. Sen sijaan neuvonnan ja konsultoinnin merkitys asiakkaille ei ole noussut yhtä vahvasti esiin aiemmissä tutkimuksissa. Odotuskuilun ovat aiemmin havainneet tutkimuksissaan esimerkiksi Humphrey ym. (1993), Porter (1993), Martikainen ym. (2002) sekä Olojede ym. (2020). Olojeden ym. (2020) mukaan odotuskuilu syntyy, kun tilinpäätöksen käyttäjät eivät täysin ymmärrä tilintarkastajan roolia. Humphreyn ym. (1993) tutkimuksen mukaan osapuolten erilaiset näkemykset tilintarkastajan tehtävistä eroavat toisistaan. Vastaavasti tämän tutkimuksen kontekstissa tilintarkastuksen asiakkaiden eli kuntien keskuudessa näyttää olevan jossain määrin epäselvyyttä lakisääteisen kunnallisen tilintarkastuksen roolista ja tehtävistä, vaikka esimerkiksi kunnallisen tilintarkastuksen tehtävät ovat määritelty kuntalaissa. Porterin (1993) määritelmään peilaten tässä on kyse nimenomaan suorituskuilusta ja tarkemmin puutteellisesta sääntelystä.

Odotuskuilun vuoksi lakisääteinen kunnallinen tilintarkastuspalvelu ei pysty vastaamaan kaikkiin kuntien toiveisiin. Jotta odotuskuilua saataisiin kavennettua, kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen sisällön ja tehtävien määrittelyä olisi kenties syytä tarkentaa. Toisaalta myös tilintarkastuspalvelun hankinnan yhteydessä olisi hyvä tarkentaa, mitä ostetaan, jotta molemmilla osapuolilla on sama käsitys palvelun sisällöstä eikä väärinkäsityksiä pääse syntymään. Jos kunnat haluavat lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi enemmän neuvontaa, konsultointia ja kehittämistä, tässä saattaa olla tilintarkastusyhteisöillä hyvä lisämyyntimahdollisuus.

Kyselyssä kuntia pyydettiin asettamaan tärkeysjärjestykseen seuraavat laatutekijät: tarkastuksen laajuus, vastuulliseksi nimettyjen tarkastajien osaaminen sisältäen kokemuksen ja pätevyyden, tarkastustiimin laatu sekä tarkastusyhteisön laatu. Näistä tärkeimpinä laatutekijöinä pidetään tutkimuksen mukaan vastuullisen tarkastajan osaamista sekä tarkastuksen laajuutta. Saadun lakisääteisen tilintarkastuspalvelun määrään ja hintaan ollaan kunnissa tyytyväisiä. Lakisääteinen tilintarkastuspalvelu noudattaa vastaajien mukaan hyvää tilintarkastustapaa hyvin, erityisesti tarkastajan riippumattomuuden, huolellisuuden sekä objektiivisuuden osalta. Kuntien edustajien mukaan lakisääteistä tilintarkastusta tulisi jatkossa kehittää enemmän neuvonnan sekä ennakkoinnin suuntaan. Myös parempaa vuorovaikutusta toivottiin sekä huomion kiinnittämistä olennaisuuteen ja tarkastuksen laajuuteen. Ennakkoinnin osalta toivottiin tarkastuksen painotusta jo tilikauden aikaiseen tarkastukseen sekä apua mieluummin etukäteen kuin huomauttamista jälkikäteen.

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi kunnissa käytetään melko paljon myös tarkastusyhteisöjen tarjoamia muita palveluita. Vuonna 2019 muista palveluista eniten rahaa käytettiin saman tarkastusyhteisön tarjoamiin muihin konsultti- ja neuvontapalveluihin sekä yhtiö- ja

organisaatorakenteen muutospalveluihin. Muilta tarkastusyhteisöiltä eniten ostettiin kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointipalveluja. Tutkimus osoittaa, että kunnissa ostetaan konsultti- ja neuvonantopalveluja erikseen, mutta lisäksi lakisääteisen tilintarkastuksen odotetaan sisältävän näitä palveluja. Lakisääteiseltä kunnalliselta tilintarkastukselta odotettu tai samalta tarkastusyhteisöltä erikseen ostettu neuvonnan ja konsultoinnin rooli on osittain ristiriidassa tilintarkastajan riippumattomuuden kanssa. Riippumattomuuden näkökulmasta toiminnan kehittämisen ja neuvonnan palvelut olisi parempi ostaa toiselta taholta, joka ei hoida lakisääteistä tilintarkastusta kohdeorganisaatiossa (ks. esim. Martikainen ym. 2002).

Tutkimuksessa selvitettiin myös tilintarkastajien näkemystä mahdollisuudesta tehdä laadukasta tarkastustyötä. Suurimman riippumattomuusuhan tarkastajat kokevat syntyvän siitä, että samaa kohdetta tarkastetaan pitkään. Myös asiakkaan painostusta sekä muiden palveluiden tuottamista samalle asiakkaalle esiintyy jonkin verran. Tilintarkastajat eivät pääsääntöisesti näe toimintaympäristön aiheuttavan esteitä tarkastustyölleen. Tarkastajat kokivat saavansa tiimin sekä tarkastusyhteisön tukea tarvittaessa. Tarkastusasiakkaan haluttomuuden materiaalien toimittamisessa tai muussa auttamisessa ei nähty estävän tarkastustyön suorittamista. Myöskään riittämättömän koulutuksen tai liiallisen assistenttien käytön ei nähty muodostavan esteitä tarkastustyölle. Sen sijaan tarkastajat kokivat dokumentointivaatimusten vievän selvästi liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta.

Sekä kunta-asiakkaat että tilintarkastajat kokevat tutkimuksen perusteella tärkeiksi tarkastuskohteiksi kaikki kuntalain mukaiset tarkastustehtävät eli hallinnon, sisäisen valvonnan, konsernivalvonnan, valtionosuuksien, kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen tarkastuksen. Eniten tarkastajat käyttävät näistä aikaa odotetusti kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastamiseen. Kunnissa haluttaisiin saada tutkimuksen mukaan enemmän tarkastustietoa konserneista, henkilöstöasioista, riskienhallinnasta, sopimuksista sekä talousarviosta. Myös kehittämissuhteita, laajempaa dokumentaatiota sekä havaintoja puutteista kaivataan nykyistä enemmän.

ISA-standardit eivät ole julkishallinnon tilintarkastajaa velvoittavia, mutta tutkimuksen mukaan suuri osa tilintarkastajista soveltaa niitä myös kunnallisessa tilintarkastuksessa. ISA-standardien periaatteiden nähdään täydentävän julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa, joka nähdään osittain suppeasti määritellyksi. Kyselyn perusteella noin 40 prosenttia tilintarkastajista on sitä mieltä, että hyvän tilintarkastustavan määrittelyssä julkishallinnossa on epäselvyyttä. Julkishallinnon hyvää



tilintarkastustapaa tulisi tilintarkastajien mukaan tarkentaa, jotta tarkastuspalvelu olisi saman sisältöistä ja laajuista toimijasta riippumatta eikä aiheuttaisi epätervettä kilpailua.

Tilintarkastajien vastausten perusteella kunnat painottavat selvästi liikaa hintaa valintakriteereissään sekä ostavat liian vähän tarkastuspäiviä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suorittamista ajatellen. Palveluntarjoajat joutuvat vastausten perusteella myös rajaamaan hinnan liian alas. Jos kunnallisen lakisääteisen tilintarkastuksen hinta muodostuu liian alhaiseksi, tämä vaikuttaa tarkastuksen laajuuteen, mikä on yksi keskeisin kuntatilintarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä. Tarkastukseen käytettävän ajan rajoittaminen saattaa siis heikentää tilintarkastuksen laatua kunnissa. Tulokset ovat yhteneviä aiempien tutkimusten kanssa. Martikaisen ym. (2002) tutkimuksen mukaan sekä tarkastuspäivien määrät että hinnat vaikuttivat alhaisilta jo 2000-luvun alussa. Jussilan (2020) tutkimuksen mukaan alhainen hinta uhkaa tilintarkastuksen laatua.

Kunnissa sen sijaan ollaan tämän tutkimuksen perusteella pääosin tyytyväisiä tarkastuspalvelun määrään ja hintaan. Tätä selittää todennäköisesti ainakin osittain laadukkaan tilintarkastuspalvelun määrittelyn vaikeus. Tarkastuskohteen on vaikea arvioida, kuinka paljon resursseja riittävän varmuuden aikaansaamiseksi tarvitaan kuten esim. Martikainen ym. (2002) toteavat. Alhainen hintataso todennäköisesti vaikuttaa myös siihen, ettei kunnallinen tilintarkastusmarkkina houkuttele lisää tarkastusyhteisöjä Suomessa. Koska kilpailun on aiempien tutkimusten perusteella nähty parantavan tilintarkastuksen laatua (ks. esim. Copley & Doucet 1993 sekä Elder ym. 2015), kilpailijoiden vähyys Suomessa todennäköisesti heikentää kunnallisen tilintarkastuksen laatua. Kuntien kehittämistoiveet ovat myös ristiriidassa tilintarkastajien käsityksen kanssa. Jos tarkastajat kokevat, että tarkastusaikaa ja hintaa rajoitetaan liian alas, ei lakisääteinen tarkastus pysty tarjoamaan konsultoivampaa ja kehittävämpää tilintarkastusta. Myös ennakointi ja kaudenaikainen tarkastus tuovat lisäkustannuksia eli saadakseen niitä kuntien on oltava valmiita myös maksamaan lakisääteisestä tarkastuksesta enemmän.

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan tärkeimpänä kunnallisen tilintarkastuksen kehittämiskohteena onkin tarkastuksen laajuus. Tarkastuspäiviä toivottiin lisää ja minimitarkastuspäivät toivottiin sidottaviksi esimerkiksi kunnan kokoon. Myös kilpailutuksen ja hankinnan kehittäminen sekä lakisääteisen tilintarkastuspalvelun sisällön yhdenmukaistaminen nousivat vahvasti esille vastauksissa. Lisäksi toivottiin markkinoiden tervehdyttämistä ja laadunvalvonnan kehittämistä.

Yhteenvetona voidaan todeta tutkimuksen osoittaneen tilintarkastuksen laajuuden olevan merkittävä tarkastuksen laatuun vaikuttava tekijä sekä kuntien että tilintarkastajien näkökulmasta. Kunnissa laajuutta pidettiin yhtenä tärkeimmistä laatuun vaikuttavista tekijöistä. Tämä vahvistaa aiempaa

käsitystä tarkastuksen laajuuden tärkeästä merkityksestä kunnallisen tilintarkastuksen laadulle (ks. esim. Deis & Giroux 1992). Toisaalta kunnissa ei tämän tutkimuksen perustella oltu tarkastuksen nykyisestä laajuudesta yhtä huolissaan kuin tilintarkastajat olivat.

Tarkastuksen laajuuden lisäksi aiempien tutkimusten perusteella toinen kunnallisen tilintarkastuksen laatuun merkittävästi vaikuttava tekijä on tilintarkastusyhteisön erikoistuminen (esim. Lowensohn ym. 2007). Koska Suomessa kunnallinen tilintarkastus on keskittynyt pääasiassa vain kahdelle tarkastusyhteisölle, kyseisten yhteisöjen voidaan sanoa olevan vahvasti erikoistuneita kuntien tilintarkastukseen. Toisaalta tämä aiheuttaa huolta siitä, että varsinainen kilpailu puuttuu kuntatarkastuksesta Suomessa. Aiempien tutkimusten mukaan markkinoiden keskittymisen on nähty heikentävän tilintarkastuksen laatua (ks. esim. Raak, Peek, Meuwissen ja Schelleman 2019). Vastausten perusteella Suomessa kannattaa kiinnittää jatkossa huomiota myös siihen, että ala houkuttelisi tilintarkastajia myös tulevaisuudessa.

## **7.1 Tutkimuksen luotettavuus**

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan reliaabeliuden sekä validiteetin näkökulmista. Reliaabelius tarkoittaa tutkimuksen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia eli arvioi tulosten pysyvyyttä mittauksesta toiseen. Arvioinnin kohteena on esimerkiksi, miten hyvin otos edustaa perusjoukkoa tai millaisia mittausvirheitä tutkimukseen sisältyy. Validius tarkoittaa tutkimuksen kykyä mitata sitä, mitä oli tarkoituskin mitata. Validiteettia arvioidaan esimerkiksi sillä, miten teoreettisten käsitteiden operationalisoinnissa mittariin eli esimerkiksi kyselylomakkeeseen on onnistuttu. (Vilkkä 2007, 149-150.) Tässä tutkimuksessa on pyritty kuvailemaan käytetyt tutkimusmenetelmät mahdollisimman tarkasti, minkä nähdään parantavan tutkimuksen luotettavuutta.

Tutkimuksen otos edustaa hyvin pääjoukkoa. Vastaajat edustavat noin puolta aktiivisista JHT-tarkastajista sekä yli kolmasosaa Suomen kunnista. Koska kyselylomake ei ollut tutkimuksen tekijän itsensä laatima vaan lomake oli muiden suunnittelema, jätetään validiteetin tarkastelun sen osalta väliin. Tilastollisten menetelmien osalta tutkimuksen reliabiliteetti pitäisi olla mahdollisimman korkea. Aineistoa on pyritty käsittelemään huolellisesti, ettei mittausvirheitä pääse tältä osin syntymään. Sisällön analyysin eli luokittelun osalta on olemassa mahdollisuus, että toistettaessa tutkimus toisen henkilön toimesta päädyttäisiin eri lopputuloksiin. Toinen tutkija olisi saattanut valita eri käsitteet ja luokat. Tähän on pyritty vastaamaan osaltaan sillä, että ennen tutkimuksen tekoa on huolellisesti perehdytty kyseisen ilmiön käsitteisiin ja aiempiin tutkimuksiin sekä huomioitu jo aiemmin aiheesta tiedetty luokkia muodostettaessa. Tutkimus onnistui ainakin osittain mittaamaan

sitä, mitä sillä oli tarkoituskin mitata. Tilintarkastuksen laatu on vaikeasti määriteltävissä ja mitattavissa, joten täydellisesti sitä ei tässä tutkimuksessa onnistuttu mittaamaan.

## **7.2 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet**

Tutkimuksen edetessä viimeistään kävi selväksi, miten laaja käsite tilintarkastuksen laatu on. Siihen liittyen on mahdollista tehdä hyvinkin erilaisia tutkimuksia myös jatkossa. Ja kuten todettu, tilintarkastuksen laatua ei ole kovin paljon vielä tutkittu kuntasektorilla, eli tarvetta lisätutkimukselle varmasti löytyy. Yksi mielenkiintoinen jatkotutkimuskohde on laadun vaikutus kuntien tilintarkastuksen kilpailutuksessa ja tarkastusyhteisön valinnassa. Tähän liittyen olisi hyödyllistä esimerkiksi kehittää työkalu tai mittaristo, minkä avulla tilintarkastuksen laatua voi parhaiten mitata etukäteen jo kilpailutuksen yhteydessä.

Toinen tärkeä aihe, mitä olisi syytä tutkia, on tarkastuspalvelun laajuuden määrittely. Koska tilintarkastajat ovat tutkimuksen perusteella huolissaan kunnallisen tilintarkastuksen laajuudesta, olisi syytä tutkia miten tarkastuksen laajuuteen voitaisiin esimerkiksi lainsäädännöllä vaikuttaa. Kolmas tutkimusaihe voisi olla kunnallisen tilintarkastuspalvelun yhdenmukaistaminen ja siihen liittyen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kehittäminen. Osa tilintarkastajista oli sitä mieltä, että näitä olisi syytä selkeyttää. Tilintarkastuspalvelun tarkempi määrittely vähentäisi myös odotuskuilua, kun kaikki osapuolet tietäisivät tarkemmin, mitä lakisääteinen kunnallinen tilintarkastus pitää sisällään.

Viimeisenä jatkotutkimusaiheena mainittakoon kuntatilintarkastuksen tulevaisuus. Tarkemmin voisi tutkia esimerkiksi, miten tilintarkastuspalveluiden kilpailutuksessa huomioidaan ja toisaalta tilintarkastusyhteisöissä varmistetaan työn jatkuvuus eli nuorten tarkastajien mukanaolo ja alan houkuttelevuus myös tulevaisuudessa. Jos laatukriteerinä kilpailutuksessa käytetään tilintarkastajan kokemusvuosia, miten varmistetaan nuorten ja kokemattomien tarkastajien mukana olo ja kehittyminen osana kuntatilintarkastusta?

## LÄHTEET

- Ala-aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. 2019. Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Alma Talent.
- Bell, T., Causholli, M. & Knechel, W.R. 2015. Audit Firm Tenure, Non-Audit Services and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*. Vol 53. No. 3. Pp. 461-509.
- Brandbury, M. 2017. Large Audit Firm Premium and Audit Specialisation in the Public Sector. *Accounting & Finance*. Vol 57. No. 3. Pp. 657-679.
- Carcello, J. & Nagy, A. 2004. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing*. Vol 23. No 2. Pp. 55-69.
- Che, L., Hope, O.K. & Langli, J. 2020. How Big-4 Firms Improve Audit Quality. *Management Science*. Vol 66. No. 10. Pp 4552-4572.
- Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B. & Zdang, Y., 2010: Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 29. No. 2. Pp. 115-140.
- Copley, P. A, Doucet, M. 1993. The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 12. No. 1. Pp 88–98.
- DeAngelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics*, 1981-12, Vol 3. Pp.183-199.
- Deis, D. & Giroux, G. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *Accounting Review*. Vol 67. No 3. Pp 462-479.
- Donatella, P. 2021. Further Evidence on the Relationship between Audit Industry Specialisation and Public Sector Audit Quality. *Financial Accounting & Management*. 27.1.2021. Pp. 1-18.
- Donatella, P., Haraldsson, M. & Tagesson, T. 2019. Do Audit Firm and Audit Costs/Fees influence Earnings Management in Swedish Municipalities? *International Review of Administrative Sciences*. Vol 85. No. 4. Pp. 673-691.
- Edmonds, C., Leece, R., Vermeer, B. & Vermeer, T. 2020. The Information Value of Qualified and Adverse Audit Reports: Evidence from the Municipal Sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 39. No. 1. Pp. 21-41.
- Elder, R., Lowensohn, S. & Reck, J. 2015. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*. Vol 4. No. 1. Pp. 73-100.
- Francis, J. 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol 30. No. 2. Pp. 125-152.
- Garwin, D. 1984. What Does Product Quality Really Mean? *Sloan Management Review*. Vol 26. No. 1. Cambridge. Pp. 25-43.
- Greenwood, M. & Zhan, R. 2019. Audit Adjustments and Public Sector Audit Quality. *Abacus*. Vol 55. No 3. Pp. 511-534.
- Halonen, K. & Steiner, M-L. 2009. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Alma Talent Oy.
- Hay, D. 2003. Knowledge Transfer Costs and Dependence as Determinants of Financial Reporting. *Accounting and Finance*. Vol 43. No. 3. Pp. 311-330.

- Hay, D. & Cordery C. 2018. The Value of Public Sector Audit: Literature and History. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 40. Pp. 1-15
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2008. Tutki ja kirjoita. Keuruu. Otavan Kirjapaino Oy.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2017. Tilintarkastus: asiakkaan opas. Alma Talent Oy.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. 1993. The Audit Expectations Gap in Britain: An empirical Investigation. *Accounting and Business Research*. Vol. 23. Iss. 91A. Pp. 395-411.
- IFAC. 2018. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet ja Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. ST-Akatemia Oy.
- Ittonen, K. Laatumielikuva on tehokas kannustin. *Profiitti*. 2/2019.
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. 2020.
- Jussila, A. 2020. Laatu polkuhintaan?: Tilintarkastajien näkemyksiä kuntasektorin tilintarkastusmarkkinoista. Tampereen yliopisto.
- Jensen, M. & Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Vol 3. Iss. 4. Pp.305-360.
- Järvinen, A. 2021. Tilintarkastajan palkkioiden vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Tampereen yliopisto.
- Kihn, L-A. 2017. Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa: Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere University Press.
- Kihn, L-A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii, A. & Miettinen, J. (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and International Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Vaasa: Acta Wasaensia. No. 234. Pp. 61–87.
- Kim, J-B., Pevzner, M. & Xin, X. 2019. Foreign institutional Ownership and Auditor Choice: Evidence from Worldwide Institutional Ownership. *Journal of International Business Studies*. Vol. 50. No. 1. Pp. 83-110.
- Kivistö, J. 2007. Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship. Väitöskirja
- 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. No. 1. Pg. 385-421.
- Kuntalaki 410/2015
- Laesterä, E. 2010. Finanssiriskit Suomen kunnissa. Väitöskirja
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1 142/2015.
- Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016.
- Leinonen, J. 2013. Kunnallisen tilintarkastuksen laadunvalvonta erityisesti asiakasvalvonnan näkökulmasta. Tampereen Yliopisto.

Liggio, C. 1975. The Expectation Gap-The Accountant's legal Waterloo. The CPA Journal. Vol 45. Iss. 7. Pp. 23-29.

Lilja, M. 2016. Hyötyä vai haittaa?: kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan. Väitöskirja.

Lowensohn, S., Johnson, L., Elder, R. & Davies, S. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market. Journal of Accounting and Public Policy. Vol 26. No. 6. Pp. 705-732.

Mayston, D. 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol 6. Iss. 3. Pg. 68-96.

Marques, A. & Pinto, A. 2019. Procurement Practices and the Municipality Auditing Market. Journal of Accounting, Auditing & Finance. Vol 34. No. 4. Pp. 524-545.

Martikainen, J., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen: Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Tampere University Press.

Meklin, P. 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa: Heiskanen Johanna, Kihn Lili-Anne, Näsi Salme (Toim.) Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere. Tampere University Press.

Metodix.fi, luettu 11.11.2020.

<https://metodix.fi/2014/05/19/seitamaa-hakkarainen-kvalitatiivinen-sisallon-analyysi/>

Moe, T. 1984. The New Economics of Organization. American Journal of Political Science. Vol 28. No. 4. Pp. 739-777.

Motubatse, K, Ngwakwe, C. & Sebola, M. 2018. Drivers of Audit Quality in South African Public Sector. Journal of Accounting and Management. Vol 8. No. 2. Pp. 153-166.

Nilikant, V. & Rao, H. 1994. Agency Theory and Uncertainty in Organizations: An Evaluation. Organization Studies. Vol 15. No. 5. Pp. 649-672.

Näsi, J. 1983. Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, hallinto. Viitekehyksen konstruointi ja historiallis-paradigmaattinen analyysi. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 24. Tampereen Yliopisto.

Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O. & Usman, M. 2020. Audit Expectation Gap: an empirical Analysis. Future Business Journal. Vol 6. No. 1. Pp. 1-12.

Oulasvirta, L., Uoti, A., Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J., Paananen, M., Anttila, V. & Lindgren, H. 2021. Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus -Nykytila ja kehittämistarpeet. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11.

Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. 2020. Determinants of Audit Report Modifications in Finnish Municipalities. Journal of Accounting and Public Policy. 2020-09.

Pajunen, K., Rautiainen, A. & Saastamoinen, J. 2019. Paraneeko tilintarkastuksen laatu keskeisten seikkojen raportomisella tilintarkastuskertomuksessa? Teoksessa: Kihn, L. A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J. & Wacker, J. Talous, sääntely, ohjaus : Tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä. Tampere University

- Penttinen, V. 2018. Tilintarkastuksen laatu ja laadunvalvonta PK-Tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien näkökulmasta. Jyväskylän Yliopisto.
- Porter, B. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*. Vol 24. No. 93. Pp. 49-68.
- PRH tutkinnot, <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnot.html>, Päivitetty 16.03.2020.
- Raak, J., Peek, E., Meuwissen, R. & Schelleman, C. 2019. The Effect of Audit Market Structure on Audit Quality and Audit Pricing in the Private-Client Market. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol 47. No. 3-4. Pp.456-488.
- Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A. & Rubino, M. 2021. Do Audit Committee Attributes influence integrated Reporting Quality? An Agency Theory Viewpoint. *Business Strategy and the Environment*. Vol 30. No. 1. Pp. 522-534.
- Rönkkö, J. 2019. Sisäinen tarkastus: Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto? Väitöskirja. Tampereen Yliopisto
- Samelson, D., Lowensohn, S. & Johnson, L. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. Vol 18. No. 2. Pp 139-166.
- Satopää, R. 2019. Hyvän tilintarkastustavan käsitteellistäminen ja käytännön muotoutuminen. Turun Yliopiston julkaisuja.
- Tagesson, T., Glinatsi, N., & Prah, M. (2015). Procurement of Audit Services in the Municipal Sector: the Impact of Competition. *Public Money & Management*, Vol 35. No. 4. Pp. 273–280.
- Tepalagul, N. & Lin, L. 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Vol 30. No. 1. Pp 101-121.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Tammi.
- Vakkuri, Jarmo. 2011. Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa: Vakkuri Jarmo, Oulasvirta Lasse, Wacker Jani, Kivimäki Riikka. Tarkastus ja arviointi: julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tampere. Tampere University Press.
- Valkama, P. 2004. Kilpailuneutraliteetin toteutuminen kuntapalveluiden näennäismarkkinoilla. Väitöskirja. Tampere University Press.
- Vilka, H. 2007. Tutki ja mittaa. Määrällisen tutkimuksen perusteet. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Watkins, A.L., Hillison, W. & Morecroft, S. E. 2004. Audit Quality: a Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*. Vol 23. Pp. 153-193.

## KUVIOLUETTELO

<i>Kuvio 1: Tilintarkastuksen riippumattomuuden vaikutus tilintarkastuksen laatuun (Mukaillen Tepalagul &amp; Lin 2015, 103).</i>	36
<i>Kuvio 2: Odotuskululu (Mukaillen Martikainen ym. 2002, 23).</i>	37
<i>Kuvio 3: Kunnallisen tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät.</i>	42
<i>Kuvio 4: Laadukas tilintarkastus yläluokkien jakautuminen.</i>	45
<i>Kuvio 5: Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun määrään.</i>	46
<i>Kuvio 6: Tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun hintaan.</i>	46
<i>Kuvio 7: Tarkastajan riippumattomuus.</i>	48
<i>Kuvio 8: Tarkastajan objektiivisuus.</i>	48
<i>Kuvio 9: Tarkastajan huolellisuus.</i>	48
<i>Kuvio 10: Kyky löytää olennaiset seikat tarkastuskohteesta.</i>	49
<i>Kuvio 11: Kyky raportoida olennaiset asiat.</i>	49
<i>Kuvio 12: Kyky neuvoa epäkohtien korjaamisessa.</i>	50
<i>Kuvio 13: Ammatillinen skeptisyys.</i>	50
<i>Kuvio 14: Tarkastajan kommunikointitaidot.</i>	51
<i>Kuvio 15: Salassapitovelvoitteiden noudattaminen.</i>	51
<i>Kuvio 16: Neuvontapalvelut.</i>	54
<i>Kuvio 17: Riippumattomuusuhka 1.</i>	59
<i>Kuvio 18: Riippumattomuusuhka 2.</i>	60
<i>Kuvio 19: Riippumattomuusuhka 3.</i>	60
<i>Kuvio 20: Riippumattomuusuhka 4.</i>	60
<i>Kuvio 21: Riippumattomuusuhka 5.</i>	61
<i>Kuvio 22: Tiimin tuki.</i>	62
<i>Kuvio 23: Assistenttien käyttö.</i>	62
<i>Kuvio 24: Riittämätön koulutus.</i>	63
<i>Kuvio 25: Tarkastusyhteisön tuki.</i>	63
<i>Kuvio 26: Dokumentointivaatimukset.</i>	64
<i>Kuvio 27: Asiakkaan yhteistyökyky.</i>	64
<i>Kuvio 28: Hyvän tilintarkastustavan määrittely.</i>	65
<i>Kuvio 29: Liian pienet tarkastuspalveluiden ostot.</i>	67
<i>Kuvio 30: Hinnan painotus valintakriteereissä.</i>	67
<i>Kuvio 31: Hinnan rajausta epärealistisen alas.</i>	68
<i>Kuvio 32: Minimitarkastuspäivät.</i>	68

## TAULUKKOLUETTELO

<i>Taulukko 1: Yläluokat laadukkaana tilintarkastuksen merkityksestä.</i>	45
<i>Taulukko 2: Laatutekijöiden painotus kunnissa.</i>	47
<i>Taulukko 3: Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys.</i>	52
<i>Taulukko 4: Muut tarkastuskohteet.</i>	52
<i>Taulukko 5: Muiden palveluiden ostot vuonna 2019.</i>	53
<i>Taulukko 6: Tilintarkastuksen kehittäminen kuntien näkökulmasta.</i>	55
<i>Taulukko 7: Tilintarkastajakokemus.</i>	57
<i>Taulukko 8: Vuonna 2019 suoritettavat tarkastustoimeksiannot.</i>	57
<i>Taulukko 9: Tarkastusajan jakaantuminen v. 2019.</i>	58
<i>Taulukko 10: Kuntalain mukaisten tarkastustehtävien tärkeys tilintarkastajien näkökulmasta.</i>	59
<i>Taulukko 11: ISA-standardien soveltaminen.</i>	66
<i>Taulukko 12: Tarkastuksen kehityskohteet tilintarkastajien näkökulmasta.</i>	69



## LIITTEET

### Liite 1 Frekvenssit tyytyväisyys tilintarkastuspalvelun määrään ja hintaan

#### Kysymys 2. Tilintarkastuspalvelun määrä

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ei vastausta	4	2,0	2,0	2,0
	Määrä nykyisin sopiva	153	75,7	75,7	77,7
	Olisin valmis lisäämään huomattavasti	4	2,0	2,0	79,7
	Olisin valmis lisäämään jonkin verran	35	17,3	17,3	97,0
	Voisi vähentää huomattavasti	1	,5	,5	97,5
	Voisi vähentää jonkin verran	5	2,5	2,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

#### Kysymys 3. Tilintarkastuspalvelun hinta

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ei vastausta	4	2,0	2,0	2,0
	Hinta nykyisin sopiva	133	65,8	65,8	67,8
	Hintaa tulisi saada alas huomattavasti	4	2,0	2,0	69,8
	Hintaa tulisi saada alas jonkin verran	43	21,3	21,3	91,1
	Nykyistä hieman korkeampi hinta olisi hyväksyttävä	17	8,4	8,4	99,5
	Nykyistä huomattavasti korkeampi hinta olisi hyväksyttävä	1	,5	,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

### Liite 2 Frekvenssit hyvä tilintarkastustapa

#### a. Tarkastajan riippumattomuus kohteesta

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	melko heikosti	2	1,0	1,0	1,0
	kohtalaisesti	5	2,5	2,5	3,5
	melko hyvin	26	12,9	12,9	16,3
	hyvin	169	83,7	83,7	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

**b. Tarkastajan objektiivisuus työssään**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	melko heikosti	2	1,0	1,0	1,0
	kohtalaisesti	5	2,5	2,5	3,5
	melko hyvin	35	17,3	17,4	20,9
	hyvin	159	78,7	79,1	100,0
	Total	201	99,5	100,0	
Missing	System	1	,5		
Total		202	100,0		

**c. Ammatillinen huolellisuus (ammattistandardien noudattaminen)**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	melko heikosti	1	,5	,5	,5
	kohtalaisesti	5	2,5	2,5	3,0
	melko hyvin	45	22,3	22,3	25,2
	hyvin	151	74,8	74,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

**d. Kyky löytää olennaiset ja tärkeät seikat tarkastuskohteessa**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	heikosti	4	2,0	2,0	2,0
	melko heikosti	3	1,5	1,5	3,5
	kohtalaisesti	17	8,4	8,5	11,9
	melko hyvin	72	35,6	35,8	47,8
	hyvin	105	52,0	52,2	100,0
	Total	201	99,5	100,0	
Missing	System	1	,5		
Total		202	100,0		

**e. Kyky neuvoa tarkastuskohteessa epäkohtien korjaamisessa**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	heikosti	3	1,5	1,5	1,5
	melko heikosti	5	2,5	2,5	4,0
	kohtalaisesti	27	13,4	13,5	17,5
	melko hyvin	81	40,1	40,5	58,0
	hyvin	84	41,6	42,0	100,0
	Total	200	99,0	100,0	
Missing	System	2	1,0		
Total		202	100,0		

**f. Tarkastajan kommunikointitaidot**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	heikosti	3	1,5	1,5	1,5
	melko heikosti	9	4,5	4,5	6,0
	kohtalaisesti	28	13,9	13,9	19,9
	melko hyvin	66	32,7	32,8	52,7
	hyvin	95	47,0	47,3	100,0
	Total	201	99,5	100,0	
Missing	System	1	,5		
Total		202	100,0		

**g. Kyky raportoida olennaiset asiat**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	heikosti	1	,5	,5	,5
	melko heikosti	5	2,5	2,5	3,0
	kohtalaisesti	24	11,9	11,9	14,9
	melko hyvin	69	34,2	34,2	49,0
	hyvin	103	51,0	51,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

**h. Ammatillinen skeptisyys**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	heikosti	1	,5	,6	,6
	melko heikosti	6	3,0	3,6	4,1
	kohtalaisesti	25	12,4	14,8	18,9
	melko hyvin	66	32,7	39,1	58,0
	hyvin	71	35,1	42,0	100,0
	Total	169	83,7	100,0	
Missing	System	33	16,3		
Total		202	100,0		

**i. Salassapitovelvoitteiden noudattaminen**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	kohtalaisesti	1	,5	,5	,5
	melko hyvin	18	8,9	9,1	9,6
	hyvin	178	88,1	90,4	100,0
	Total	197	97,5	100,0	
Missing	System	5	2,5		
Total		202	100,0		

### Liite 3 Frekvenssit neuvontapalvelut

**Kysymys 10. Missä määrin kuntanne saa varsinaiselta tilintarkastajalta neuvontapalvelua tarkastusprosessin aikana liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa? [Kuntamme saa tilintarkastajalta neuvontapalveluita tilintarkastusprosessin aikana]**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	7,4	7,7	7,7
	2	18	8,9	9,2	16,9
	3	67	33,2	34,4	51,3
	4	74	36,6	37,9	89,2
	5	21	10,4	10,8	100,0
	Total	195	96,5	100,0	
Missing	System	7	3,5		
Total		202	100,0		

### Liite 4 Frekvenssit riippumattomuus

#### Muiden palveluiden tuottaminen

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ei lainkaan	14	32,6	35,9	35,9
	jonkin verran	13	30,2	33,3	69,2
	kohtalaisesti	2	4,7	5,1	74,4
	melko usein	4	9,3	10,3	84,6
	hyvin usein	6	14,0	15,4	100,0
	Total	39	90,7	100,0	
Missing	System	4	9,3		
Total		43	100,0		

#### Samaa kohdetta tarkastetaan pitkään

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ei lainkaan	5	11,6	11,6	11,6
	jonkin verran	4	9,3	9,3	20,9
	kohtalaisesti	11	25,6	25,6	46,5
	melko usein	8	18,6	18,6	65,1
	hyvin usein	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

#### Asiakkaan painostus

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ei lainkaan	16	37,2	38,1	38,1
	jonkin verran	12	27,9	28,6	66,7
	kohtalaisesti	4	9,3	9,5	76,2
	melko usein	10	23,3	23,8	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
	Missing	System	1	2,3	
Total		43	100,0		

### Tarkastusyhteisön painostus

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ei lainkaan	25	58,1	59,5	59,5
	jonkin verran	5	11,6	11,9	71,4
	kohtalaisesti	6	14,0	14,3	85,7
	melko usein	4	9,3	9,5	95,2
	hyvin usein	2	4,7	4,8	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

### Oma intressi vaikuttaa

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ei lainkaan	33	76,7	80,5	80,5
	jonkin verran	5	11,6	12,2	92,7
	kohtalaisesti	3	7,0	7,3	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	System	2	4,7		
Total		43	100,0		

### Liite 5 Frekvenssit toimintaympäristön vaikutus

#### Tiimintuki

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	19	44,2	45,2	45,2
	Melko paljon eri mieltä	11	25,6	26,2	71,4
	ei eri eikä samaa mieltä	2	4,7	4,8	76,2
	Melko samaa mieltä	7	16,3	16,7	92,9
	Täysin samaa mieltä	3	7,0	7,1	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

#### Liikaa assistentteja

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	20	46,5	47,6	47,6
	Melko paljon eri mieltä	12	27,9	28,6	76,2
	ei eri eikä samaa mieltä	7	16,3	16,7	92,9
	Melko samaa mieltä	2	4,7	4,8	97,6
	Täysin samaa mieltä	1	2,3	2,4	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

### Riittämätön koulutus

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	28	65,1	66,7	66,7
	Melko paljon eri mieltä	9	20,9	21,4	88,1
	ei eri eikä samaa mieltä	1	2,3	2,4	90,5
	Melko samaa mieltä	3	7,0	7,1	97,6
	Täysin samaa mieltä	1	2,3	2,4	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

### Riittämätön tuki

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	26	60,5	63,4	63,4
	Melko paljon eri mieltä	9	20,9	22,0	85,4
	ei eri eikä samaa mieltä	4	9,3	9,8	95,1
	Melko samaa mieltä	1	2,3	2,4	97,6
	Täysin samaa mieltä	1	2,3	2,4	100,0
	Total		41	95,3	100,0
Missing	System	2	4,7		
Total		43	100,0		

### Dokumentointivaatimukset

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	3	7,0	7,1	7,1
	Melko paljon eri mieltä	4	9,3	9,5	16,7
	ei eri eikä samaa mieltä	9	20,9	21,4	38,1
	Melko samaa mieltä	7	16,3	16,7	54,8
	Täysin samaa mieltä	19	44,2	45,2	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

### Asiakas haluton

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	19	44,2	45,2	45,2
	Melko paljon eri mieltä	12	27,9	28,6	73,8
	ei eri eikä samaa mieltä	6	14,0	14,3	88,1
	Melko samaa mieltä	5	11,6	11,9	100,0
	Total		42	97,7	100,0
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		

## Liite 6 Hinnan ja tarkastuksen laajuuden merkitys

### Ostot liian pienet

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Melko eri mieltä	2	4,7	4,9	4,9
	Ei eri eikä samaa mieltä	3	7,0	7,3	12,2
	Melko samaa mieltä	19	44,2	46,3	58,5
	Täysin samaa mieltä	17	39,5	41,5	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	System	2	4,7		
Total		43	100,0		

### Hintapainotus

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	1	2,3	2,3	2,3
	Melko eri mieltä	3	7,0	7,0	9,3
	Melko samaa mieltä	11	25,6	25,6	34,9
	Täysin samaa mieltä	28	65,1	65,1	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

### Hintarajaus

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Melko eri mieltä	1	2,3	2,4	2,4
	Ei eri eikä samaa mieltä	2	4,7	4,9	7,3
	Melko samaa mieltä	10	23,3	24,4	31,7
	Täysin samaa mieltä	28	65,1	68,3	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	System	2	4,7		
Total		43	100,0		

### Minimipäivät

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Täysin eri mieltä	4	9,3	9,5	9,5
	Melko eri mieltä	5	11,6	11,9	21,4
	Ei eri eikä samaa mieltä	2	4,7	4,8	26,2
	Melko samaa mieltä	10	23,3	23,8	50,0
	Täysin samaa mieltä	21	48,8	50,0	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	System	1	2,3		
Total		43	100,0		



## Tervetuloa kuntatilintarkastuskyselyyn!

### Osa A: Taustakysymykset

A1. A. Kunnan/kuntayhtymän nimi:

A2. B. Työtehtävä/luottamustehtävä kunnassa/kuntayhtymässä:

Tarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Talusojohtaja tai muu johtava viranhaltija

A3. C. Kuinka pitkään olet toiminut nykyisessä työtehtävässäsi/luottamustehtävässä?

*Anna vastaus vuosina*

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

A4. D. Kuinka monessa lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksessa ja valinnassa olet ollut mukana?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

### Osa B: Kilpailutus ja valinta

B1. Kysymys 1. Arvioi seuraavien tekijöiden merkitsevyyttä yleensä tarkastusyhteisöjen valinnassa. Seuraavat tekijät vaikuttivat positiivisesti valintapäätökseen kunnassa:

	1 Ei lainkaan	2	3	4 Erittäin paljon	En osaa sanoa
c. Aiempi kokemus tilintarkastajasta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Tarkastuksen hinta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
j. Muu, mikä? (tarkenna vastausta alla)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i. Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h. Tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>





	1 Ei lainkaan	2	3	4 Erittäin paljon	En osaa sanoa
g. Tarkastusyhteisön laatujärjestelmä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Tarkastusyhteisön suuri koko	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Tarkastusyhteisön tunnettuus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**B2. Tarkenna vastaustasi kohtaan j. Muu, mikä?.**

**B3. Kysymys 2. Mikä on oma käsityksesi lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksen toimivuudesta omassa kunnassasi/kuntayhtymässäsi suhteessa alla mainittuihin seikkoihin.**

*Valitse käsitystäsi parhaiten vastaava vaihtoehto.*

	Voisi vähentää huomattavasti	Voisi vähentää jonkin verran	Määrä nykyisin sopiva	Olisin valmis lisäämään jonkin verran	Olisin valmis lisäämään huomattavasti	En osaa sanoa
Tilintarkastuspalvelun määrä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**B4. Kysymys 3. Mikä on oma käsityksesi lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksen toimivuudesta omassa kunnassasi/kuntayhtymässäsi suhteessa alla mainittuihin seikkoihin.**

*Valitse käsitystäsi parhaiten vastaava vaihtoehto*

	Hintaa tulisi saada alas huomattavasti	Hintaa tulisi saada alas jonkin verran	Hinta nykyisin sopiva	Nykyistä hieman korkeampi hinta olisi hyväksyttävä	Nykyistä huomattavasti korkeampi hinta olisi hyväksyttävä	En osaa sanoa
Tilintarkastuspalvelun hinta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**B5. Kysymys 4. Kun valintaperusteena on kokonaistaloudellinen edullisuus, mikä on miestäsi paras painotus? Merkitse painotus siten, että hinnan painoarvon ja laatukriteerien painoarvon summaksi muodostuu 100%.**

Hinnan painoarvo	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Laatukriteerien painoarvo	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

**B6. Kysymys 5. Mitä ongelmia näet nykyisessä lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutuksessa ja hankinnan toteutuksessa?**

	1 Ongelma on olematon	2	3	4	5 Ongelma on suuri	En osaa sanoa
a. Kunnan/kuntayhtymän epäonnistuminen tarjouspyynnössä valintakriteerien muotoilussa/painotuksissa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>





1 hyvin vähän      2      3      4      5 hyvin paljon      En osaa sanoa

Koskien tarkastusten ajoittamista tarkastajan toimikaudella

.....  .....  .....  .....  .....

**C2. Täsmennä tähän vaihtoehtoa Koskien muuta, mitä?**

**C3. Miten ohjeiden antomahdollisuus on vaikuttanut tyytyväisyyteenne kuntanne saamaan tilintarkastukseen?**

1 Ei vaikutusta      2      3      4      5 Huomattava vaikutus      En osaa sanoa

Ohjeidenannon vaikutus tyytyväisyyteenne liittyen kuntanne saamaan tilintarkastukseen

.....  .....  .....  .....  .....

**C4.**

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019. Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut**

*Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.*

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**C5.**

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019. Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Sisäisen tarkastuksen palvelut**

*Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.*

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--



C6.

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019.  
Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Riskien hallinnan palvelut**

Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

C7.

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019.  
Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Yhtiö- ja organisaatiorakenteen muutospalvelut**

Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

C8.

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019.  
Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointi**

Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

C9.

**Kysymys 8. Muiden tarkastuspalvelujen hankkiminen vuonna 2019.  
Hankkiko kuntanne lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluja eri toimeksiannolla samalta tilintarkastusyhteisöltä?**

**Muut konsultti- ja neuvontapalvelut (tarkenna vastaustasi alla)**

Arvioi ja merkitse palvelujen hankintamäärät taulukkoon tuhansissa euroissa. Jos kuntasi ei ole hankkinut tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita voit jättää sarakkeet tyhjiksi.

<p>Lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<p>Muulta kuin lakisääteisen tarkastuksen suorittaneelta yhteisöltä</p>

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--



**C10. Tarkenna vastaustasi kysymykseen 8. mikäli kuntanne/kuntayhtymänne on ostanut muita konsultti- ja neuvontapalveluita, mitä?**

**C11. Kysymys 9. Tyytyväisyys tarkastusyhteisöltä/tilintarkastajalta ostettuihin palveluihin vuonna 2019. Miten tyytyväinen kuntanne on tarjottujen tarkastuspalvelujen sisältöön?**

	1 Erittäin tyytymätön	2 Melko tyytymätön	3 Melko tyytyväinen	4 Erittäin tyytyväinen	En osaa sanoa
b. Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Lakisääteinen tilintarkastus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Sisäinen tarkastuksen palvelut	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Riskienhallintaneuvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalvelut	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g. Muut konsultti- ja neuvontapalvelut	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**C12. Perustele vastauksesi alla lyhyesti, jos valitsit vaihtoehdot 1 tai 2 (olette tyytymätön johonkin osaan tilintarkastuspalveluissa):**

a. Lakisääteinen tilintarkastus



Kommentti

b. Lautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut



Kommentti

c. Sisäinen tarkastuksen palvelut



Kommentti



d. Riskienhallintaneuvonta



Kommentti

e. Yhtiö- ja organisaatorakenteen muutospalvelut



Kommentti

f. Kuntatalouden saneerauksen ja tasapainotuksen konsultointi



Kommentti

g. Muut konsultti- ja neuvontapalvelut



Kommentti

**C13. Kysymys 10. Missä määrin kuntanne saa varsinaiselta tilintarkastajalta neuvontapalvelua tarkastusprosessin aikana liittyen tavanomaisiin taloushallinnon kysymyksiin ilman erillistä toimeksiantoa?**

*Tavanomaisilla taloushallinnon kysymyksillä voidaan tarkoittaa esimerkiksi kirjanpitoon, raportointiin tai hallintoon liittyviä kysymyksiä.*

	1 Hyvin vähän	2	3	4	5 Hyvin paljon	En osaa sanoa
Kuntamme saa tilintarkastajalta neuvontapalveluita tilintarkastusprosessin aikana	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Osa D: Raportointi ja kehittäminen

**D1. Kysymys 11. Kuinka usein tarkastuslautakunta vuoden aikana saa JHT-tilintarkastajalta tarkastuksen etenemisestä väliraportin/muistion julkaistavan tilintarkastuskertomuksen lisäksi?**

*Valitse oikea vaihtoehto*

	0 kertaa	1 kerran	2 kertaa	3 kertaa tai enemmän	En osaa sanoa
Keskimäärin vuodessa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**D2. Kysymys 12. Miten näette raportoinnin sisällön palvelevan tiedon käyttäjien tietotarpeita ajatellen hallinnon tilivelvollisuutta sekä hallinnon, talouden ja toiminnan kehittämistä.**

	1 Ei lainkaan	2 Vähän	3 Melko paljon	4 Paljon	En osaa sanoa
Raportit ja muistiot taloushallinnolle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



	1 Ei lainkaan	2 Vähän	3 Melko paljon	4 Paljon	En osaa sanoa
Tilintarkastuskertomus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tilintarkastuspöytäkirja kunnanhallitukselle ja tarkastuslautakunnalle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Väliportit tarkastuslautakunnalle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**D3. Kysymys 13. Kunnan vastuullisen JHT-tilintarkastajan muu työskentely lautakunnalle. Toimiiko kunnan vastuullinen tilintarkastaja lautakunnan sihteerinä (esityslistan ja pöytäkirjan laatiminen)?**

Kyllä

Ei

**D4. Kysymys 14. Toimiiko kunnan vastuullinen tilintarkastaja lautakunnan avustavissa tehtävissä liittyen asiantuntijakuulemisten järjestämiseen, arviointikertomuksen valmisteluun ja kirjoittamiseen tms.?**

Kyllä

Ei

**D5. Millainen on vastuullisen tilintarkastajan rooli osana tarkastuslautakunnan arviointityötä?**

	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
Ottaa kantaa toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ottaa kantaa valtuuston päättämien sitovien tavoitteiden toteutumiseen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ottaa kantaa valtuuston päättämän strategian toteutumiseen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Osallistuu myös johtopäätösten ja suositusten tekoon	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Osallistuu arviointikertomuksen luonnosteluun lautakunnan ohjeiden mukaan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Osallistuu johonkin erityiseen arviointitehtävän/hankkeen suorittamiseen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Osallistuu arviointitoiminnan tiedonhankintaan (asiantuntijakuulemiset, tiedustelulomakkeet jne.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Osallistuu arviointisuunnitelman laatimiseen lautakunnan ohjeiden mukaan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ottaa kantaa tuloksellisuuden toteutumiseen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



**D6. Kysymys 15. Kunnan luottamus tilintarkastukseen: Miten hyvin oman käsityksesi mukaan lakisääteinen tilintarkastuspalvelu yleensä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa seuraavien seikkojen osalta?**

	1 Heikosti	2	3	4	5 Hyvin	En osaa sanoa
h. Ammatillinen skeptisyys	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Tarkastajan riippumattomuus kohteesta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Tarkastajan objektiivisuus työssään	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Ammatillinen huolellisuus (ammattistandardien noudattaminen)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Kyky löytää olennaiset ja tärkeät seikat tarkastuskohteessa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Kyky neuvoa tarkastuskohteessa epäkohtien korjaamisessa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Tarkastajan kommunikointitaidot	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g. Kyky raportoida olennaiset asiat	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i. Salassapitovelvoitteiden noudattaminen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**D7. Kysymys 16. Kokemukseni mukaan seuraavat seikat voivat vaikuttaa JHT –tilintarkastajan haluun raportoida epäkohtia julkaistavassa tilintarkastuskertomuksessa**

	1 Täysin erimielistä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
c. Huoli ei-puhtaan kertomuksen aiheuttamasta haitasta kunnalle/kuntayhtymälle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Asiakkaan painostus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Tilintarkastuskertomuksen julkisuuden kautta tuleva paine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Huoli ei-puhtaan kertomuksen aiheuttamasta haitasta tilivelvolliselle	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Huoli asiakassuhteen menetyksestä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>







**D9. Kysymys 18. Kuinka tärkeinä pidät seuraavia lakisääteisen tarkastuksen kohdealueita?**

	1 En lainkaan tärkeänä	2	3	4	5 Erittäin tärkeänä	En osaa sanoa
f. Konsernin tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Kunnan oma sisäinen valvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Konsernin valvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Valtionosuuksien tarkastus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Kunnan kirjanpito ja tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**D10. Kysymys 19. Haluaisitko saada enemmän tarkastustietoa muista kuin kuntalain suoraan edellyttämistä seikoista?**

*Kysymyksellä tarkoitetaan laajemmin merkityksellisiä seikkoja jotka havaittiin 2019 tarkastuksessa, mutta niitä ei kuitenkaan sisällytetty julkaistavaan tilintarkastuskertomukseen.*

Kyllä

Ei

En osaa sanoa

**D11. Mitä kohdan 19. seikat olisivat mielestänne tärkeysjärjestyksessä?**

1.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**D12. Kysymys 20. Mitä laadukas lakisääteinen JHT-tilintarkastus merkitsee sinulle?**

*Kuvaile sen merkitystä myös yleisemmin kuntayhteisöllesi ja kunnallesi/kuntayhtymällesi oman käsityksesi mukaan.*



**D13. Kysymys 21. Mikä on käsityksesi siitä, miten kunnallista lakisääteistä tilintarkastusta tulisi kehittää jatkossa?**

**D14. Kysymys 22. Onko jotain erityistä ongelmaa, jota tulisi lieventää tai ratkaista liittyen lakisääteiseen tilintarkastukseen?**

## **Osa E: Kiitos osallistumisesta!**

**E1. Vapaa tekstikenttä. Tässä voit halutessasi tarkentaa vastauksiasi aikaisempiin kysymyksiin tai tuoda esille muita asioita.**

**Kiitos vastauksestasi ja panoksestasi kunnallisen tilintarkastuksen kehittämiseen!**



## Tervetuloa kuntatilintarkastuskyselyyn!

### Osa A: Taustakysymykset

**A1. A. Kuinka monta vuotta olet toiminut kunnallisessa tilintarkastuksessa JHT-tilintarkastajana?**

**A2. B. Kuinka monta vuotta olet toiminut nykyisessä tilintarkastusyhteisössä?**

### Osa B: Lakisääteisen tilintarkastuksen kilpailutukseen ja valintaan liittyvät kysymykset

**B1. Kysymys 1. Valitse mielestäsi sopivin vaihtoehto väitteisiin asteikolta 1-5. Väitteet on muodostettu niin, että ne kuvastavat lakisääteiseen tilintarkastuksen kilpailuttamisesta ja valinnan toimivuudesta esitettyjä huolia.**

	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
b. Kunnat painottavat liikaa hintaa määritellessään kokonaistaloudellista edullisuutta valintakriteereissään	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Tilintarkastuksen palvelun tarjoajat joutuvat – voittaakseen tarjouskilpailun – rajaamaan hinnan niin alas, että hinta muodostuu epärealistiseksi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimimäärä tarkastuspäiviä riippuen esimerkiksi kunnan koon tms. tekijöiden perusteella	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
a. Kunnat ostavat liian vähän tarkastuspäiviä ajatellen hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan suorittamista	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**B2.**

**Kysymys 2. Jos – mielipiteestäsi riippumatta - kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimimäärän.**

**1.**

*Kirjoita ehdoksesi tärkeysjärjestykseen (tärkein ensimmäisenä)*

Tekijät



B3.

**Kysymys 2. Jos – mielipiteestäsi riippumatta - kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimäärän.**

2.

*Kirjoita ehdotuksesi tärkeysjärjestykseen (tärkein ensimmäisenä)*

Tekijät

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

B4.

**Kysymys 2. Jos – mielipiteestäsi riippumatta - kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimäärän.**

3.

*Kirjoita ehdotuksesi tärkeysjärjestykseen (tärkein ensimmäisenä)*

Tekijät

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

B5.

**Kysymys 2. Jos – mielipiteestäsi riippumatta - kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimäärän.**

4.

*Kirjoita ehdotuksesi tärkeysjärjestykseen (tärkein ensimmäisenä)*

Tekijät

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

B6.

**Kysymys 2. Jos – mielipiteestäsi riippumatta - kunnille olisi asetettava lakisääteinen minimäärä tarkastuspäiviä, mihin kuntaan tai kuntayhtymään liittyviin tekijään/tekijöihin sitoisit pakollisen minimäärän.**

5.

*Kirjoita ehdotuksesi tärkeysjärjestykseen (tärkein ensimmäisenä)*

Tekijät

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

## Osa C: Tarkastustoimeksiantojen suorittaminen

### C1. Kysymys 3. Vuonna 2019 suoritettujen tarkastustoimeksiannot.

d. Arvioi prosentteina (%) JHT-tilintarkastajan ominaisuudessa tehdyn tarkastustyön osuus kaikista tilintarkastajan ominaisuudessa (HT-, KHT-tilintarkastajana) tekemästäsi työstä vuonna 2019?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--







**C9. Kysymys 6. Kokemuksesi mukaan kuinka merkittävässä määrin JHT-tilintarkastajat käytännössä kohtaavat seuraavia tekijöitä työssään?**

	1 Ei lainkaan	2	3	4	5 Hyvin usein	En osaa sanoa
a. Tilintarkastaja joutuu tarkastamaan kohteen, jota on laskuttanut muusta kuin tilintarkastustyöstä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Samaa kohdetta tarkastetaan hyvin pitkään (yli 6 vuotta)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Tilintarkastusasiakas painostaa tilintarkastajaa jollakin tavoin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Tilintarkastusyhteisö painostaa tilintarkastajaa jollakin tavoin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Tilintarkastajan lähiomainen tai oma intressi vaikeuttaa tilintarkastusta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**C10. Kysymys 7. Oletko luopunut tarkastustoimeksiannosta kesken julkishallinnon tilintarkastuksen toimikauden riippumattomuusuhan tai eturistiriidan konkretisoiduttua?**

Kyllä

Ei

**C11. Anna lisätietoja koskien tarkastustoimeksiannosta luopumista (Kysymys 7).**

a. Montako kertaa?

b. Mistä syystä?

**Osa D: Ammatillinen huolellisuus, tarkastusosaaminen ja standardien tuntemus**

**D1. Kysymys 8. Mikä on oma näkemyksesi tilintarkastajana nykyisestä toimintaympäristöstä, joissa eräät ulkoiset seikat saattavat muodostaa esteitä tarkastustyön suorittamiselle?**

	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
a. Joudun työskentelemään yksin, ilman tiimin tuomaa kollegiaalista apua	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Tarkastusasiakkaani on ollut haluton toimittamaan kaikki tarvittavat materiaalit tai auttamaan muutoin työn suorittamisessa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Työn dokumentointivaatimukset vievät liikaa aikaa tarkastustyön suorittamiselta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Tarkastustiimissä joudun vähentämään omaa JHT-tarkastajan työtäni ja käyttämään tarkastusassistentteja enemmän kuin tehokkuus edellyttäisi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. En ole saanut riittävästi koulutus- ja itseni kehittämismahdollisuuksia työantajaltani tarkastuksen ammattivaateiden lisääntyessä (mm. ISA-standardit)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. En saa riittävästi tukea tarkastusyhteisöltäni haastavissa tilanteissa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



**D2. Kysymys 9. Kohtasitko haasteita suorittaessasi vuoden 2019 tilintarkastusta?**Kyllä Ei **D3. Millaisia haasteita kohtasit vuoden 2019 tilintarkastuksen suorittamisessa (evidenssin keruu ja johtopäätösten tekeminen, tilintarkastuskertomuksen laatiminen)?***Kuvaile lyhyesti alla.*Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen 

Kommentti

Muu tilintarkastukseen liittyvä seikka, mikä? 

Kommentti

Tilintarkastuskertomuksen laatiminen 

Kommentti

Konsernin tilinpäätös 

Kommentti

Kirjanpito ja tilinpäätös 

Kommentti

Valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot 

Kommentti

Konsernivalvonta 

Kommentti



Kunnan oma sisäinen valvonta



Kommentti

**D4. Kysymys 10. Paljonko allokoit vuoden 2019 tilintarkastuksen suorittamisessa aikaasi seuraaviin kuntalain mukaisiin tarkastustehtäviin**

Arvioi prosenteina, siten, että vastausten summaksi muodostuu 100%

Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Konsernin tilinpäätös	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Kirjanpito ja tilinpäätös	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Konsernivalvonta	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Kunnan oma sisäinen valvonta	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

**D5. Kysymys 11. Kuinka tärkeinä tilintarkastuksen kohteina pidät seuraavia kuntalain mukaisia tarkastustehtäviä?**

	1 En lainkaan tärkeänä	2	3	4	5 Erittäin tärkeänä	En osaa sanoa
Hallinnon tarkastaminen, lakien ja valtuuston päätösten noudattaminen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kunnan oma sisäinen valvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Konsernivalvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kirjanpito ja tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Konsernin tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Osa E: Raportointi

**E1. Kysymys 12. Vastaa alla oleviin kysymyksiin.**

Kuinka monta kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomusta olet laatinut viimeisten viiden vuoden aikana? (kpl)

Kuinka monta kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomusta olet mukauttanut viimeisten viiden vuoden aikana? (kpl)



**E2. Kysymys 13. Tarkastuskertomuksen mukauttaminen JHT  
–tilintarkastajana: Kuinka monta kertaa olet mukauttanut kunnan  
tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksen alla mainitun syyn  
vuoksi viimeisten viiden vuoden aikana?**

*Ensimmäiset kohdat koskevat tarkastuksen tuloksia ja viimeiset kertomuksessa esitettävää lausuntoa.*

	0	1	2	3	yli 3	En osaa sanoa
Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Konsernivalvonta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kunnan hallinto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vastuuvapaus tilivelvollisille	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Konsernin tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kunnan tilinpäätös	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Valtionosuuksien perusteita varten annetut tiedot	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**E3. Kysymys 14. Onko nykyisenkaltainen julkishallinnon hyvän  
tilintarkastustavan suosituksen mukainen  
tilintarkastuskertomusmalli mukautettujen kertomusten malleineen  
(Suomen Tilintarkastajat ry) mielestäsi tarkoituksenmukainen?**

Kyllä

Ei

**E4. Kysymys 15. Miten kehittäisit suosituksen mukaista kertomusmallia?**

*Kerro kolme kehitysehdotusta tärkeysjärjestyksessä (tärkein ensimmäisenä)*

1.

3.

2.



**E5. Kysymys 16. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan suosituksen mukaan (s. 4) (Suomen Tilintarkastajat ry) ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa. JHT-tarkastaja voi kuitenkin soveltaa niitä ammatillisella harkinnalla. Missä määrin sovellat ISA –standardeja kunnallisessa tilintarkastuksessa?**

En lainkaan

Hyvin vähän

Jonkin verran

Paljon

**E6. Kysymys 17. Jos käytät ISA –standardeja hyvän tilintarkastustavan lähteenä, miten lähinnä sovellat niitä?**

Standardien periaatteita soveltaen

Standardien yksityiskohtia käyttäen

Sekä periaatteita että yksityiskohtia käyttäen

**E7. Jos sovellat ISA standardeja periaatetasolla, mitä ymmärrät ISA –standardien periaatteilla julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan lähteenä?**

**E8. Kysymys 18. Onko mielestäsi siinä, miten nykyisin määritellään julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, jota JHT-tilintarkastajan tulee noudattaa, epäselvyyttä tai epätarkkuutta**

Kyllä

Ei

**E9. Miten julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulisi tarkentaa, jotta epäselvyys poistuisi/lievenisi?**



## Osa F: Valvonta

**F1. Kysymys 19. Minä vuonna olet viimeksi ollut JHT -tilintarkastajan ominaisuudessa julkishallinnon laadunvalvonnan kohteena?**

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**F2. Kysymys 20. Ota kantaa alla esitettyihin väitteisiin laadunvalvontamenettelyn osatekijöistä**

	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
a. Tilintarkastusvalvonnan laadunvalvojat eivät ole riittävän hyvin tilintarkastusta käytännössä tuntevia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Laadunvalvonta on saanut minut kehittämään työn dokumentointia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Laadunvalvonta on parantanut tarkastustyön laatua	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d. Laadunvalvoja ei ole riittävästi yhteydessä päätöksen perustelujen osalta valvottavaan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Laadunvalvonnassa arviointiasteikko ei ole tarkoituksenmukainen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Laadunvalvonta nojaa liiaksi ISA -standardeihin, koska niitä ei osata skaalata oikein tarkastuskohteen mukaisesti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h. PRH:n tilintarkastusvalvonnan aikana (vuodesta 2016-) laadunvalvontatyö on muuttunut paremmaksi kuin JHTT -lautakunnan aikana tehty laadunvalvontatyö	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g. PRH:n tilintarkastusvalvonnan ansiosta hyvän tilintarkastustavan sisältö on tullut minulle aiempaa selkeämmäksi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**F3. Kysymys 21. PRH:n Tilintarkastuslautakunta (alla esitetyt kysymykset perustuvat tutkimukseen Dowling-Knechel-Moroney 2018).**

	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
a. Valvojan (PRH) toimintamalli perustuu yhteistoiminnallisuuteen valvontakohteidensa kanssa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
j. Valvojan (PRH) toiminta ei ole helposti ennustettavissa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i. Tilintarkastuksen tarkastuslistat palvelevat ainakin osaksi dokumentaation synnyttämistä valvojaa (PRH) varten	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h. Valvojan (PRH) toimintamalli perustuu valvontakohteiden pelotteluun	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g. Valvojan (PRH) toimintamalli perustuu valvontakohteiden sanktioihin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f. Valvojan (PRH) toimintamalli perustuu valvontakohteiden pakottamiseen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e. Valvojalla (PRH) ja tilintarkastajilla/tilintarkastusyhteisöillä on yhteinen näkemys tilintarkastuksen laadusta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



	1 Täysin eri mieltä	2	3	4	5 Täysin samaa mieltä	En osaa sanoa
d. Valvoja (PRH) ei neuvo valvottavia tilintarkastajia/tilintarkastusyhteisöjä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c. Valvoja (PRH) tarjoaa valvottaville heidän toimintaansa helpottavia ohjeita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b. Valvojan (PRH) toimintamalli perustuu luottamukseen valvontakohteidensa kanssa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Osa G: Kehittäminen

**G1. Kysymys 22. Tulisko mielestäsi kunnallista lakisäätteistä tilintarkastusta kehittää jotenkin jatkossa? Jos olet sitä mieltä, kirjoita alle ehdotuksesi tärkeysjärjestyksessä (tärkein ensin):**

1.
2.
5.
4.
3.

## Osa H: Kiitos osallistumisesta!

**H1. Vapaa tekstikenttä. Tässä voit halutessasi tarkentaa vastauksiasi aiempiin kysymyksiin tai tuoda esille muita asioita.**

**Kiitos vastauksistasi ja panoksestasi kunnallisen tilintarkastuksen kehittämiseen!**