



UNIVERSITY
OF TAMPERE

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

Publisher's version

Authors: Vakkuri Jarmo
Name of article: Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa
Name of work: Tarkastus ja arviointi : julkisen ja yksityisen rajapinnassa
Editors of work: Vakkuri Jarmo, Oulasvirta Lasse, Wacker Jani, Kivimäki Riikka
Year of publication: 2011
ISBN: 978-951-44-8447-6
Publisher: Tampere University Press
Pages: 63-95
Discipline: Social sciences / Political science
Language: fi
School/Other Unit: School of Management

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

LAADUNVARMISTUKSEN ONGELMA JULKISHALLINNON TILINTARKASTUKSESSA

Jarmo Vakkuri

Johdanto ja artikkelin asetelma

Vanhan arkitotuuden mukaan tilintarkastuksen maailmassa ”ei uutisia” on hyvä uutinen. Mainittuun lausahdukseen liittyy kaksikin tilintarkastustoiminnan keskeistä ominaispiirrettä. Ensiksi tilintarkastusintituutiolla on tärkeä merkitys markkinataloudessa. Tämä merkitys on kuitenkin enemmän pitkäaikainen ja välillinen kuin välitön ja lyhyellä aikavälillä havaittavissa. Tilintarkastus on pohjimmiltaan varmennuspalvelu, jonka sisältö nousee keskusteluun usein vasta, kun siinä havaitaan ongelmia. Toiseksi ”ei uutisia” on hyvä uutinen, koska se indikoi myös tarkastustoiminnan laadunvalvonnan riittävää tasoa. Uutiset havaituista tarkastustoiminnan ongelmista ovat myös uutisia laadunvalvonnan puutteista. Tämä väite perustuu Michael Powerin ajatukseen tilintarkastuksesta hyvin monitulkintaisena, jopa epämääräisenä tuotteena (Power 1997).

Epämääräisyys johtuu siitä, että vaikka tilintarkastuspalvelun tilaa ja maksaa (pääsääntöisesti) asiakas¹, palvelun tosiasialliset vaikutukset kohdentuvat ensisijaisesti kolmansiin osapuoliin. Keskeiset hyödyt ovat näin ollen ulkoisvaikutusten kaltaisia. Tarkastuksen laatua on

1. Tämä ei pidä paikkaansa esimerkiksi suomalaisessa valtiontalouden valvonnassa, jossa Valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa sekä vuositilintarkastuksen että tuloksellisuustarkastuksen prosesseja. Tarkastuksen kohteet eivät kuitenkaan maksa tarkastuksista. Muissa ympäristöissä, esimerkiksi kunnissa ja seurakunnissa, asiakasperiaate toimii.

myös hyvin ongelmallista määrittää ennen palvelun tilaamista. Näin ollen tarkastuspalvelun tilaaja ei voi olla aivan varma siitä, mitä ja millaista palvelua hän saa. Myöskään jälkikäteen tarkastuspalvelun laadun määrittäminen ei ole kovin yksinkertaista, koska useimmiten keskeisin havainnoitava tuotos on hyvin standardinomainen ja määrämuotoinen tilintarkastuskertomus, jonka sisällön laatua on mahdotonta arvioida. (Hatherley & Brown 1996; Vakkuri, Meklin & Oulasvirta 2006; Zerni 2009.) Tästä syystä tarkastuksen laatuajattelua ohjaavat erilaiset korvikeindikaattorit kuten tarkastusyhteisön koko ja maine, laatuksikirjat ja hyvän tilintarkastustavan mallit, joilla pyritään vähentämään tuotoksen epämääräisyyttä ja laadun määrittämisen ongelmia. Tämän lähtökohdan tiedostaminen auttaa ymmärtämään monia tilintarkastusmaailmaan liittyviä, varsin erityisiäkin prosesseja. Laatua määrittää luonnollisesti myös itse tarkastuksen kohteena oleva toiminta. Mikäli asiat ovat kunnossa, tarkastuksen hyvällä tai huonolla laadulla ei ole erityistä merkitystä. Jotta siis tarkastuksen hyvä laatu voi nousta esille, edellytyksenä on myös, että tarkastuksen kohteen toiminnassa on ongelmia.

Julkisessa taloudessa tilintarkastuksen peruseriaate ja yleinen tavoitteenasettelu ovat samankaltaiset kuin muussa tilintarkastuksessa. Julkissektorin tilintarkastuksen yleisenä yhteiskunnallisena funktiona on edistää tarkastuskohteiden, siis esimerkiksi kuntien, valtion virastojen ja laitosten sekä Euroopan unionin, toiminnan legitimitettä. Tilintarkastusinstituution rooli on välineellinen (Mayston 1993). Kontrolloja ei toteuteta vain kontrolloja varten. Tarkastus pyrkii tuottamaan perusteltua informaatiota kansalaisille eri rooleissa: veronmaksajina, asiakkaina, potilaina, ilmaisupalvelujen käyttäjinä, omistajina ja muina sidosryhminä. Laadukkaasti toimiva tarkastusjärjestelmä voi edistää julkisten palvelujärjestelmien rahoitus-, hallinto- ja johtamisongelmien rationaalisia ratkaisuja. Suomessa ja muualla Euroopassa näitä haasteita tunnetusti riittää. Julkisen sektorin tarkastustoiminnassa on eräitä keskeisiä eroavaisuuksia, jotka näyttäytyvät myös tarkastuksen laadun määrittämisessä, arvioinnissa ja kehittämisessä.

Tässä artikkelissa pohdin tarkastustoiminnan laadunvarmistuksen ongelmaa erityisesti julkisen hallinnon ympäristössä. Artikkelin lähtökohtana on ajatus tarkastustuotosten epämääräisestä luonteesta ja tavoista, joilla laadunvarmistuksen ja -valvonnan järjestelmät ja tarkastajien ammattikunta pyrkivät hallitsemaan tuota epämääräisyyttä ja ylläpitämään tarkastustoiminnan yhteiskunnallista legitimitettä. Pohdin erityisesti julkishallinnon ympäristöä, jossa – kuten myöhemmin todetaan – myös laadunvarmistukselle asetetaan erityisiä odotuksia. Laadun *varmistus* julkisen sektorin tarkastustyössä heijastelee tarkastuksen lähtökohtaisia periaatteita ja tarkastuskohteita. Kyse on viime kädessä siitä, missä määrin julkisen sektorin tarkastus voidaan ymmärtää varmennuspalveluna ja mitä muita elementtejä se sisältää. Näin pyritään nostamaan esille eräitä tarkastustoiminnan laatukäsitysten taustamuuttujia ja perusteita, joihin tarkastuksen laadun arviointi- ja kehittämistoiminta voi yleisellä tasolla rakentua. Artikkelissa reflektoin julkisen hallinnon tarkastuksen laatua JHTT-laatulautakunnan työn valossa (vrt. Vakkuri & Pesonen 2005). Artikkelissa hyödynnetään myös niitä alustavia tuloksia, joita on saatu Pohjoismaisessa julkisen talouden valvonnan institutionaalista muutosta koskevassa vertailututkimuksessa. Tarkastelun ensisijaisena tavoitteena on tuottaa käsitteellisiä näkökulmia ja teoreettisia luokituksia, joilla voidaan aiempaa paremmin ymmärtää tarkastuksen laadun ja laadunvarmistuksen ongelmaa verorahoitteisessa ympäristössä.

Artikkeli etenee seuraavasti. Artikkelin alussa avataan keskustelua tarkastustoiminnan luonteesta ja laadunvalvonnan roolista sen osana. Seuraava luku sivuaa tarkastuksen luonnetta julkisella ja yksityisellä sektorilla sekä laadunvalvonnan käytänteitä julkishallinnossa. Viimeinen luku sisältää artikkelin päätelmät.

Laadunvalvonta osana tilintarkastuksen yhteiskunnallista tehtävää

Tilintarkastuksen laatu – epäselvyyden lähteillä

Perinteinen tapa lähestyä tilintarkastusta on tarkastella sitä epäluottamuksen sosiaalisen kontrollin muotona (Shapiro 1987). Tämä heijastuu päämiesten ja agenttien välisessä suhteessa. Päämies pyrkii edistämään omia intressejään agentille antamallaan toimeksiannoilla, koska ei välttämättä osaa tai halua toteuttaa tehtävää itse. Kun päämiehenä modernissa osakeyhtiöinstituutiossa voidaan pitää osakkeenomistajaa, vastaavasti yrityksen toimiva johto voidaan nähdä agenttina. Päämiehen keskeinen ongelma on kontrolliongelma: miten hän kykenee varmistamaan, että agentti edistää toimissaan hänen intressejään, ja toisaalta miten hän voi luottaa agentin toiminnastaan antamaan informaatioon. Näistä ongelmista puhutaan tavoitteiden ristiriitaisuutena (opportunistisen käyttäytymisen ongelma) ja informaation epäsymmetrian ongelmana. Mikäli päämies voisi luottaa siihen, että agentin tavoitteenasettelu on yhteneväinen hänen edustamiensa intressien kanssa, ja mikäli agentin toimenpiteistään antama kuva vastaisi aina todellisuutta, periaatteellista jännitettä ei olisi. Näinhän ei todellisuudessa ole, koska intressit hyvin usein eroavat toisistaan ja koska toiminnasta tuotettu informaatio ei ole aina oikeaa ja riittävää (Jensen & Meckling 1976; Eisenhardt 1989).

Organisaatiotalousteoria kuvaa useita agenttisuhteen ongelmia, esimerkiksi moraalisen riskin ongelmaa ja nurinkurisen valikoitumisen ongelmaa (vrt. myös Kivistö 2009). Julkisen verorahoitteen sektorin viitekehyksessä päämies-agenttimallin soveltaminen aiheuttaa erityistä pohdintaa. Mayston (1993) pohtii päämiehen ongelmaa kysymällä, kuka itse asiassa on päämies ja millaisiin asetelmiin erilaiset päämies-käsitteen sovellutukset johtavat julkisen hallinnon ympäristössä. Päämies-agenttiasetelma muodostuu erilaiseksi silloin, kun päämiehenä nähdään poliittinen päätöksentekijä, kuin tilanteessa, jossa päämiehenä nähdään kansalainen (veronmaksaja, asiakas, potilas). Jos otetaan

lähtökohdaksi kansalainen, ei ole olemassa yhtenäistä päämiehen näkökulmaa. Toimeksiantona hyvinvoinnin edistäminen voi toimia poliittisen keskustelun avaajana, mutta ei julkisen hallinnon järjestelmien konkreettisen organisoinnin lähtökohtana. Toimeksianto on tässä mielessä monitulkintainen. Kivistö (2007) pohtii kysymystä, jossa valtionhallinnon ohjaava taho, ministeriö, on päämies ja valtionhallinnon erilaisia toimintapolitiikkoja toteuttava taho, esimerkiksi yliopisto, on agentti. Sen lisäksi, että päämies-agenttiasetelma sinällään johtaa hyvin erilaiseen pohdintaan, myös kolmannen osapuolen rooli vaihtelee.

Päämies-agenttimallissa tilintarkastuksen rooli on kuitenkin periaatteessa varsin yksinkertainen. Tilintarkastus pyrkii varmentamaan, että agentin päämiehelle välittämä informaatio tarkastuskohteen tilasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastusinstituutio on kolmas osapuoli, joka asiantuntemuksellaan, menetelmillään ja tarkastuskohdetta koskevilla aineistoilla tuottaa kohtuullisen varmuuden siitä, että agentti on hoi-
tanut informaatiotuotannon tehtävää olemassa olevaa sääntöperustaa noudattaen. Laatu on onnistumista tässä perustehtävässä eli kyseisen kaltaisen lausuman tuottamisessa. Vastaavasti epäonnistuminen kuvaa puutteellista laatua, tilintarkastusvirhettä (ns. *audit failure*).

Edellä mainittu näkökulma korostaa tilintarkastuksen laatukäsitteen prosessi- ja tuotanto-orientoitunutta luonnetta. Laadun osoittimet rakentuvat paljolti sen mukaan, miten tilintarkastusprosessissa on kyetty noudattamaan ”hyvän tilintarkastustavan” ohjeistoja ja erilaisia kansallisia ja kansainvälisiä standardeja. Tämä johtuu tilintarkastuspalvelun luonteesta. Laatu ymmärrettynä sopimuksenmukaisuutena (”tuotetaan sitä, mitä asiakas haluaa”) ei kaikilta osin sovellu tilintarkastuspalveluun, koska asiakas, tarkastuksen kohde, ei välttämättä halua omasta toiminnastaan nostettavan esille kaikkia asioita. Kuka haluaisi maksaa palvelusta, jonka lopputuloksena voi olla maksajalle epämiellyttävää tietoa, tai palvelusta, johon ainakin sisältyy tällainen riski? ”Asiakkaan” käsite on tilintarkastuksessa laaja-alaisempi ja monitulkintaisempi kuin monissa muissa palvelutuotteissa.

Erityisesti viime vuosikymmenen tilintarkastuksen laatuongelmat ovat eläviä esimerkkejä toimeksiantosuhteiden vaikeuksista. Sekä

esimerkiksi Enronin tapaus Yhdysvalloissa että Parmalatin tapaus Euroopassa kertovat sinällään hyvin monimutkaisista laskennan ja mittauksen järjestelmistä moderneissa yritysympäristöissä, ja tällaisten järjestelmien oikeaksi todentaminen minkään tarkastuksen keinoin on vaikea tehtävä. Tapaukset kertovat kuitenkin myös siitä, mikä merkitys on asiakas- ja toimeksiantosuhteella ja millaisen painoarvon tässä vuorovaikutuksessa saa toimeksiantosuhteesta riippumaton tarkastusprosessi (Gendron & Spira 2008). Kim Jeppesen on tarkastellut kysymystä tilintarkastusinstituution muutoksesta tilintarkastuksen ja konsultoinnin välisen jännitteen uudelleen tulkintana, jossa toimialan kilpailumekanismi ohjaa tulkitsemaan uudella tavalla asiakkaan arvon ja lisäarvopalvelujen tuottamista. Tässä viitekehyksessä suhteellisen stabiilin markkinapotentialin omaavalla tilintarkastuspalvelulla voi olla pienempi rooli tilintarkastusyhtiöiden omissa laajentumisstrategioissa. (Jeppesen 1998.) Kolmannen osapuolen intressit voivat olla tässä mielessä enemmän yhteneväisiä agentin kuin päämiehen kanssa (vrt. Vartiainen 2002). Tutkimuksesta tunnettuna riskinä voidaan mainita esimerkiksi mielipiteen kauppaamisen ongelma (*opinion shopping*), jossa tilintarkastuspalvelujen tuottajien välinen kilpailuasetelma on kilpailua siitä, kuka tarjoaa asiakkaan haluaman mielipiteen mahdollisimman edulliseen hintaan. Tällä voi olla myös yhteys siihen, miten tilintarkastuspalvelujen tuottajaa voidaan vaihtaa erilaisissa markkinatilanteissa (Palmrose 1988).

Kysymys palautuu siihen, mitkä tahot hyötyvät tilintarkastuspalvelusta. Puhutaanko tarkastuksen tosiasiallisesta laadusta (*in fact*) vai asiakkaan määrittämästä laadusta (*market perceived audit quality*) (vrt. Zerni 2009)? Alan tutkimuksessa tunnetaan odotuskuilun käsite, jonka mukaan yhteiskunnan toimijoilla on taipumus ladata tarkastustoimintaan ylisuuria odotuksia, joiden ei voida olettaa toteutuvan millään käytössä olevilla taloudellisilla ja inhimillisillä resursseilla (Viitanen 1995). Kaikista yrityskonkurseista ei välttämättä voida syyttää tilintarkastajia, koska tämä edellyttäisi valvojan muuttumista valvottavaksi. Kaikesta mediassa esille nousevasta veroresurssien tehottomasta käytöstä ei myöskään ole realistista syyttää julkistalouden tarkastusinstituutiota.

Odotusten ja niiden toteutumien välillä on sisäänrakennettu kuilu, joka liittyy tarkastusprosessien rajalliseen mahdollisuuteen vaikuttaa tarkastuskohteeseen halutulla tavalla. Eräs käsitteellinen ratkaisu on puhua tällöin tarkastuksen lisäarvon käsitteestä, jota on hyödynnetty suomalaisten kuntien tilintarkastustutkimuksessa (Martikainen ym. 2002; Vakkuri ym. 2006). Tällöin viitataan paitsi tarkastusprosessin laatuun, myös tarkastuksen laaja-alaisiin vaikutuksiin yhteiskunnassa.

Tarkastuksen laadun arvioinnin vaikeudet ja myös tarkastuksen luomat transaktiokustannukset ovat johtaneet pyrkimykseen etsiä laadun korvikkeita. Eräs esimerkki on ajatus kytkeä tarkastuspalvelun laatu tarkastusorganisaation kokoon (ks. erityisesti DeAngelo 1981). Toisin sanoen tarkastusyhteisön koko voi olla laadun korvike. Ajatusta tukevat monet tarkastelut, joissa on analysoitu yhteyttä tarkastajien valinnan ja yhteisöjen koon välillä (Palmrose 1988). Isojen tilintarkastusyhteisöjen (esimerkiksi Big Four) oletetaan olevan maineikkaampia toimijoita kuin pienet, minkä vuoksi liiketaloudellisesti kannattavat yritykset pyrkivät suosimaan isoja yhteisöjä. Toisaalta eksaktia syy-seuraussuhdetta ei tiedetä varmasti. Onko kyse vain siitä, että hyvän liiketaloudellisen kannattavuuden yritykset valitsevat isoja tilintarkastusyhteisöjä, vai onko tämä samalla myös signaali tarkastuksen laadusta (Zerni 2009)? Mainitut Enronin ja Parmalatin esimerkit kertovat siitä, että myös isoilla tarkastusyhteisöillä voi olla laatuongelmia.

Toinen esimerkki pyrkimyksistä etsiä laadun korvikkeita ovat erilaiset standardistot, hyvän tarkastustavan ohjeistot (esimerkiksi Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa), joiden funktio on yhtäältä kehittää tilintarkastuksen laatua muuttuvassa ympäristössä, ja toisaalta myös välittää tarkastusalan ammattikunnan ja keskeisten toimijatahojen näkemystä laadukkaasta tarkastusprosessista. (DeAngelo 1981, 185–187.) Periaatteellisella tasolla tuote ja sen laatu ovat epämääräisiä; laatu on sitä, miksi tietyn alan professiot ja niiden luomat laadukkaan tarkastuksen mallit sen määrittävät. Tuotoksen laadun epämääräisyyttä pyritään siis paikkaamaan palvelun tuottamisprosessia koskevien laatuksien avulla. Tässä mielessä tilintarkastusinstituutiolla on sekä teknologinen että ohjelmallinen taso. Teknologinen taso edustaa

käytännön tarkastusmenetelmiä ja prosesseja, kun taas ohjelmasella pyritään tekemään läpinäkyväksi tarkastusinstituution laatukäsitystä (Power 1997). Tarkastuspalvelun luonteesta johtuen kummallakin on tärkeä rooli laatutyössä. Toisaalta laatuarvioinnin vaikeus näkyy myös instituutioratkaisujen valinnassa. Miten laatutyö siis kannattaisi organisoida yhteiskunnassa ja julkissektorilla? Voidaan ajatella kolmea perusvaihtoehtoa. Ensiksikin laadunvarmistus voidaan toteuttaa ulkopuolisen, viranomaisvalvonnan tyyppisen järjestelmän puitteissa. Toiseksi laatutyö voidaan organisoida ammattikunnan itsesääntelynä (esimerkiksi JHTT- tai KHT-yhdistys). Kolmanneksi kyseeseen voi tulla edellisten yhdistelmä, eräänlainen sekamalli. Kaikissa malleissa on omat vahvuutensa ja heikkoutensa.

Tarkastuksen laatu profession määrittämänä

Eräs institutionaalinen lähestymistapa tarkastuksen laadun hallinnan ongelmaan on pohtia, mitkä tahot osallistuvat konkreettisesti laadun määrittämiseen, laatukäsitteen soveltamiseen ja hyödyntämiseen sekä mahdollisten laatuongelmien käsittelyyn. Tällöin keskustellaan tarkastajien professiosta, ammattikunnasta. Professiolla on omaehtoinen intressi vaikuttaa hyviin käytänteisiin tarkastustoiminnassa, mutta samalla se pyrkii turvaamaan myös muita ammattikunnan sisäisiä etuja. Professioteoreettinen näkökulma on tässä mielessä hyvin samanlainen tilintarkastuksen alalla kuin vaikkapa lääkäreiden ja lakimiesten keskuudessa.

Tässä tutkimusperinteessä professioiden välinen kilpailu nähdään keskeisenä vaikuttimena ammattikuntien ja yhteiskunnan työnkuvien kehitykseen (Abbott 1988). Professio määrittää itsensä ja asemansa suhteessa muihin toimijoihin ja kilpailijoihin. Sen täytyy kyetä määrittelemään, keitä olemme ”me”, keitä ovat ”muut” ja miten näiden kahden toimijan välinen vuorovaikutussuhde organisoidaan. Monet yhteiskunnassa käydyt keskustelut voivat olla seurausta professioiden

välisistä kilpailuasetelmista (*inter-professional disputes*) tai professioiden sisäisistä kilpailuasetelmista (*intra-professional disputes*).

Kun professio määrittää toimivaltaansa, se pyrkii vahvistamaan omaa asemaansa myös heikentämällä muiden kilpailevien professioiden asemaa. Kyse on ammattikuntien markkinaosuustaistelusta, joka tilintarkastuksen alueella vaikuttaa siihen, miten laatu määritellään ja miten kyseisiä määritelmiä hyödynnetään konkreettisessa tarkastustyössä (vrt. Evans & Honold 2007; Covaleski, Dirsmith & Rittenberg 2003). Tässä kilpailussa hyödynnetään monenlaisia keinoja. Professionaaliset asetelmat voivat syntyä pitkän kehitysprosessin tuloksena, jolloin alalle tuleva professio pyrkii valtaamaan markkinaosuuksia siellä jo toimivalta professiolta. Professio voi myös pyrkiä luomaan omaa elintilaa uudelle, aiemmin toisen profession hallinnoimalle alueelle. Keinoina professio voi esittää uudenlaisia vaatimuksia tehtävän toteuttamisesta, sen normatiivisesta sääntelystä tai vaikkapa ammattikunnan yhteiskunnallisen kontrolloinnin muodoista. Nykymuotoinen yhteiskunta tarjoaa tällaiselle toiminnalle monenlaisia mahdollisuuksia. Suomalaisen tilintarkastusjärjestelmän kehitys sisältää selkeästi tällaisia piirteitä.

Professioiden merkitystä tilintarkastuksen laadun määrittelyssä voidaan tarkastella myös toisesta näkökulmasta. Sen sijaan, että ammatikunnat pyrkisivät rakentamaan omaa erityisidentiteettiään suhteessa muihin, ne voivat synnyttää asiantuntemuksen hybridejä. Tällöin olemassa olevista professioista rakentuu tiedon, menetelmien ja toimintakulttuurien yhdistelmien kautta uudenlaisia hybridiprofessioita (vrt. Miller, Kurunmäki & O'Leary 2008). Tämä ajattelutapa huomioi laajemmin yleisen yhteiskunnallisen kehityksen ja institutionaalisen muutoksen. Ajatellaan vaikkapa julkisessa hallinnossa kahden viime vuosikymmenen aikana käynnissä olleita isoja muutossuuntauksia, jossa niukkojen voimavarojen hallinnan ongelmaa on pyritty ratkaisemaan tehokkaammalla palvelujen järjestämisellä, organisoinnilla ja tuottamisella. Tässä kehityksessä keskeisessä asemassa ovat erilaiset julkisten palvelujen tuottamiseen osallistuvat ammatikunnat: sosiaali- ja terveyssektorin professiot (esimerkiksi sosiaalityöntekijät, lääkärit, hoitajat), sivistys- ja koulutussektorin professiot (opettajakunnan

erilaiset alaryhmät) sekä monet muut ammattikunnat (esimerkiksi arkkitehdit, palomiehet, poliisit, upseerit). Muutoksen eräs keskeinen ilmentymä on tapa, jolla professiot joutuvat tarkastelemaan oman toimintansa kehittämisedellytyksiä. Voiko johtava lääkäri keskittyä ”vain” lääketieteelliseen johtamiseen, vai täytyykö hänen kyetä identifioimaan hoito- ja leikkausprosessien kustannuksia ja johtamaan organisaatioiden taloutta? Täytyykö koulun rehtorilla olla myös voimavarojen hallintaan liittyvää strategisen johtamisen osaamista, vai riittääkö pedagoginen osaaminen?

Kuvatun kaltainen julkishallinnon kehitys voi johtaa tilintarkastuksen kentässä hybridiprofessioiden syntymiseen, jolloin asemat ja toimivaltuudet määrittyvät uudelleen (vrt. Jeppesen ym. 2010). Muutoksen edellytyksenä on, että toimijat olettavat työtään ohjaavien menettelytapojen pitkälle viedyn standardoinnin mahdolliseksi. Esimerkiksi mitä enemmän tilintarkastuksen ammattikunta luottaa universaaleihin ja yhtenäisiin hyvän tilintarkastustavan malleihin, sitä enemmän voitaisiin olettaa nähtävän uudenlaisia hybridiprofessioita. Tämä johtuu siitä, että standardointi vähentää yksittäisen asiantuntijan erityisosaamisen ja toiminnan laadukkuutta koskevien tulkintojen relevanssia. Yksilökohtaisen professionaalisen arvioinnin merkitys pienenee. Jacobs (2005) kysyy myös oikeutetusti, onko tällöin kyse hybridisoitumisesta vai polarisoitumisesta. Toisin sanoen voitaisiin ajatella, että esimerkiksi lääkäriprofession sisälle rakentuu uudenlainen (erillinen) ”lääkärimanagereiden” ammattikunta, joka painottaa lääketieteellisen ja hallinnollisen asiantuntemuksen yhdistämistä.

Miten tilintarkastuksen laadunvalvonnan malleja voidaan jäsentää edellä kuvatun professioteoreettisen lähestymistavan valossa? Seuraavassa luvussa tarkastellaan ajattelutapojen sovellutuksia tarkastuksen laadunvalvonnan kehittämistä koskevassa suomalaisessa keskustelussa.

Tarkastuksen profession näkökulma laatuun

Tilintarkastajien ammattikunnalla on omaehtoinen intressi määrittää tarkastuksen laatua. Tämä intressi rakentuu pääsääntöisesti tarkastajien institutionaaliselle asemalle kolmantena osapuolena päämiehen ja agenttien välissä. Voidaan ajatella, että tilintarkastajien ammattikunnalla on laaja-alainen ja myös suhteellisen yhtenäinen näkemys siitä, että on olemassa erityinen tarkastuksen näkökulma organisaatioiden talousinformaation järjestelmiin. Tätä näkökulmaa ei voitaisi toteuttaa vain talousinformaation tuottajien (eli agenttien) avulla. Oikea ja riittävä kuva määrittäisi luultavasti hyvin erilaisella tavalla, mikäli sitä koskeva normatiivinen sääntely pohjautuisi talousjohtajien asiantuntemukseen. Tämä epäluottamuksen kulttuuri on siis itse asiassa eräs tarkastusprofession legitimiteetin keskeisimmistä tekijöistä.

Tarkastuksen näkökulma tarkastuskohteiden valvontaan rakentuu edellä kuvatussa viitekehyksessä paljolti periaatteiden ja ohjelmien varaan. Koska institutionaalinen asetelma pohjautuu kolmen osapuolen väliseen vuorovaikutussuhteeseen, profession intressi on ylläpitää legitimizeettiään korostamalla laadussa kahta asiaa: tarkastuksen toteuttajan riippumattomuutta ja tarkastusprosessin pitkälle standardoitua luonnetta. Tämän voi hyvin ymmärtää tarkastelemalla vaikkapa esimerkkiä, jossa kuvataan laadukkaan tarkastuksen luonnetta JHTT-tarkastuksessa (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006):

”Tilintarkastajan toiminnan lähtökohtana on yleinen luottamus ammattitaitoiseen ja riippumattomaan tilintarkastukseen. Tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan ohjeisiin ja suosituksiin sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin eli ns. hyvään tilintarkastustapaan...

...Tilintarkastuksessa tehtävien ratkaisujen ja johtopäätösten tulee perustua huolelliseen tarkastukseen ja havaintojen objektiiviseen arvioimiseen...

...Objektiivisuus merkitsee sitä, että tarkastuksilla tuotetaan asioista oikeaa, riittävää ja puolueetonta tietoa. Tilintarkastaja ei saa antaa ulkopuolisten tekijöiden vaikuttaa vinouttavasti ratkaisuihinsa.”

Samalla on tietysti paradoksaalista, miten monitulkintainen tarkastuksen näkökulma on. Miksi esimerkiksi professio, jonka ydintehtävä markkinatalousyhteiskunnassa on toimia kolmantena osapuolena ja oikeellisen talousinformaation varmentajana, haluaisi missään olosuhteissa omaehtoisesti vaarantaa tämän tehtävän toteuttamisen ja samalla toimintansa legitimitetin? Kysymykseen vastaaminen auttaa ymmärtämään kahta oleellista näkökulmaa. Professio joutuu ensinnäkin määrittämään toimintansa suhdetta useisiin erilaisiin rajapintoihin siitä nimenomaisesta syystä, että tarkastustuotos on epäselvä. Miten tarkastajan työ eroaa konsultin työstä? Mikä on tarkastuksen lisäarvo ja tavoiteltava vaikutus yhteiskunnassa (Jeppesen 1998)? Toiseksi tarkastusprofessio määrittää toiminta-alueitaan erilaisissa instituutionaalisissa olosuhteissa. Tarkastusinstituutioiden tavoitteenasettelu on osittain ambivalentti, sisäisesti ristiriitainen (Vakkuri 2006). Kaikkia laadukkaan tarkastuksen kriteerejä on vaikea toteuttaa esimerkiksi liiketaloudellisen toiminnan viitekehyksissä, joissa suuri osa tarkastajien ammattikunnan edustajista toimii. Asiakas ei ole valmis maksamaan korkeaa hintaa ”kolmansille osapuolille” koituvasta hyödystä. Sama ajatus voi päteä myös pörssiyritysten ympäristössä: Miten tasapainottaa nykyisten ja tulevien sijoittajien (potentiaalisten päämiesten) informaatiotarpeita? Miten kehittää palvelutuotteita, jotka antavat välitöntä lisäarvoa asiakkaalle mutta jotka samalla asiakkaasta riippumatta analysoivat toiminnan riskit myös liiketoiminnan merkittävän kasvun ja laajentumisen olosuhteissa? Riippumattomuuden periaatteen ja asiakkaalle tuotettavan lisäarvon periaatteiden tasapainottelu on näin ollen merkittävä jännite. Tämä luo erityisiä vaatimuksia myös tarkastustoiminnan sääntelyn organisoinnille. Viime vuosina tällä alalla on siirrytty pois ammattikunnan itsesääntelystä kohti ulkoista, viranomaistyypistä valvontaa (vrt. Euroopan komissio 2010).

Tarkastusprofession sisäinen näkökulma laadun määrittämiseen

Julkisen hallinnon toimintatapojen muutos aiheuttaa monenlaista päänaivaa tarkastustoiminnan organisoinnissa ja laadunvalvonnassa. Suomalaisessa keskustelussa tämä nousee esille auktorisoitujen tilintarkastustutkintojen organisoinnissa kahdellakin tavalla. On keskusteltu ensinnäkin siitä, miten tilintarkastusprofession jäsenet valitaan eli miten tilintarkastusalalle tullaan. Keskustelu liittyy KHT-, HTM- ja JHTT-tutkintojen keskinäiseen suhteeseen tulevassa tilintarkastustutkintojen järjestelmässä (vrt. Anderssonin artikkeli tässä teoksessa). Jotta tutkintojen keskinäiset suhteet voidaan määrittää, on tunnistettava erilaiset osaamisalueet ja kvalifikaatiot, joita erilaisten instituutio- ja organisaatioympäristöjen tarkastustehtävissä tarvitaan. Näiden kolmen tutkinnon välillä on nähtävissä selvä intensiivinen kilpailuasetelma. Toisaalta on kysytty, miten jo alalla toimivien tarkastusyhteisöjen ja tarkastajahenkilöiden laatua valvotaan. Tämä keskustelu liittyy käsillä olevan artikkelin tematiikkaan.

Suomalainen keskustelu voidaan nähdä laajemmassa kansainvälisessä viitekehyksessä. Esimerkiksi pohjoismaisessa (tässä yhteydessä Suomi, Ruotsi, Norja, Tanska) ympäristössä tulevaisuuden tilintarkastusprofession koskeva keskustelu on hyvin intensiivistä (vrt. Jeppesen ym. 2010). Kysymys on tilintarkastusprofession sisäisten rajapintojen määrittämisestä (*intra-professional dispute*), ennen kaikkea tavasta organisoida yksityisen, markkinarahoitteen sektorin ja julkisen, verorahoitteen sektorin valvonta- ja tarkastustoiminta. Kun tähän asetelmaan sovelletaan kuvattua professioteoreettista näkökulmaa, syntyy tilintarkastusprofession sisäisiä jännitteitä, joista käytävä keskustelu on Pohjoismaissa yllättävänkin yhdensuuntaista.

Ensinnäkin professiokeskustelussa on kysymys siitä, mikä yhdistää julkisen ja yksityisen sektorin tarkastusta. Keskustelussa korostetaan tilintarkastusprofession yhteisiä intressejä sekä auktorisointijärjestelmien yhtenäistämällä saavutettavia synergiaetuja. Lisäksi usein esille nouseva argumentti on ajatus julkisen hallinnon muuttumisesta ”yrittymäisemmäksi”, mikä edellyttäisi joidenkin mielestä automaattisesti

myös yritysmäisten tilintarkastuskäytänteiden ja -standardien käyttöön-ottoa (Jeppesen ym. 2010). Ajattelutapa on ilmeinen johdannainen tarkastusprofession tavasta määrittää identiteettiään. Yleinen oletamus on, että koska tarkastuskohteet muuttuvat tiettyyn suuntaan, niiden toimintaa analysoivien tahojen tulisi mukauttaa käytänteitään kohteiden mukaisesti (vrt. Oulasvirta, Vakkuri & Meklin 2005). Tarkemmin tarkasteltuna julkishallinnon ”yritysmäisemmät” piirteet ovat kahdestakin syystä arkiajattelua monitulkintaisempia (ks. laaja analyysi Vakkuri 2009). Ensiksikin iso osa julkishallinnon tehtäväkentästä perustuu pikemmin yhteiskunnassa omaksuttuihin palvelujen tehokkaiisiin organisointitapoihin kuin siihen, onko yksittäinen organisaatiomuoto yhtiö, liikelaitos tms. Taustalla ovat erilaiset talouden teoreettiset perusmekanismit kuten julkishyödykkeiden tuotanto, ulkoisvaikutusten ongelma, yhteiskuntapolitiikan toteuttamisen muodot ja poliittisen valinnan kysymykset. Julkisasiirtoisten palvelujen organisoinnin ja tuottamisen kentässä liikeyritys on enemmänkin instrumentti kuin lähtökohta sinällään. Jos se otetaan keskeiseksi lähtökohdaksi, kyse on laajemmasta yhteiskuntapoliittisesta ja -filosofisesta keskustelusta kuin pelkästään valvonnan ja tarkastuksen organisoinnista. Toiseksi yritysmäisten piirteiden lisääminen aiheuttaa julkishallinnossa sekä potentiaalisia tehokkuuden lisäyksiä että myös uudenlaista tehostomuutta. Tämä johtuu siitä, että minkä tahansa (liike)taloudellisen mallin tai periaatteen soveltaminen julkishallinnon ympäristöön edellyttää huomattavan monipuolista analyysia. Periaate sinällään on eri asia kuin periaatteen soveltaminen jossakin institutionaalisessa ympäristössä (Vakkuri 2010).

Toinen professionaalisen kehityksen näkökulma on keskustelu siitä, mikä erottaa julkisen ja yksityisen tarkastuksen toisistaan. Kysymys on korostanut ”tuloksellisuuden” (*performance, value for money audit*) ja ”tilien” (*financial, compliance audit*) tarkastuksen rajapintaa niin suomalaisessa kuin pohjoismaisessakin keskustelussa (vrt. seuraava alaluku). Profession kehityksessä tämä voisi merkitä kolmenlaista suuntavaihtoehtoa (vrt. Jeppesen ym. 2010):

- 1) Tiivistyvä professioiden välinen kilpailu, jossa julkisen ja yksityisen sektorin tarkastusprofessiot luovat asemaansa erityisprofiiliensa kautta. Yksityisen tarkastuksen professio painottaa ensisijaisesti pörssiyrityiden tarkastuksen kysymyksiä sekä kansainvälisiä (erityisesti pörssiyrityitä koskevia) tilintarkastusstandardeja. Julkisen tarkastuksen professio painottaa tuloksellisuustarkastuksen roolia erityisenä tarkastuksen osa-alueena (vrt. Pollitt 2003).
- 2) Uudenlainen hybridiprofessio, jossa aiemmista tarkastuksen professioista synnytetään uusi ammattikunta. Tässä suuntavaihtoehdossa aiempien professioiden erityisalueet jäävät vähäisemmälle huomiolle ja huomio kiinnitetään universaalin *tilintarkastuksen* käsitteen synnyttämiseen. Ongelmaksi muodostuu se moninaisuus, jota on jo yksityisen sektorin tarkastusprofession sisällä. Esimerkiksi millaisilla universaaleilla mekanismeilla varmistetaan kansainvälisten pörssiyrityiden tilintarkastuksen ja pienten perheyhtiöiden tilintarkastuksen laatu? Vielä monimutkaisempi ongelma on lähtökohtainen ero ansaintatalouden logiikkaa noudattavan yrityssektorin ja toimeksiantotalouden logiikkaa noudattavan verorahoitteisen sektorin tarkastusten välillä.
- 3) Tarkastusprofession sisäinen polarisaatio, jossa tarkastuksen kaksi keskeistä kohdekontekstia, yksityinen ja julkinen, eriytyvät entisestään toisistaan. Tässä vaihtoehdossa eriytyminen koskisi sekä tilintarkastusta sinällään että myös tuloksellisuustarkastuksen roolia osana julkishallinnon tarkastusta.

Profession kehityssuuntaan vaikuttavat monet tekijät, esimerkiksi kansainvälisten tilintarkastusstandardien kehittäminen. Viime vuosien kehitys on tästä mielenkiintoinen esimerkki. INTOSAI (International Organization for Supreme Audit Institutions) on päättänyt, että julkisen sektorin tilintarkastukset (*financial, compliance audit*) perustuvat kansainvälisiin ISA-standardeihin, joita IFAC-organisaatio (International Federation of Accountants) on kehittänyt. Toisaalta INTOSAI:n julkisen sektorin standardien komitea on kehittänyt erillisiä julkisen hallinnon tarkastukseen tarkoitettuja standardeja

(International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI), joiden tarkoituksena on määritellä kansainvälisten tilintarkastusstandardien yksityiskohtaista sovellettavuutta sekä sovellettavuusongelmia julkisen sektorin valvontaympäristöissä. Taustalla on tarve irrottaa yleisistä tilintarkastusstandardeista elementtejä, jotka voidaan spesifioida julkisen hallinnon tarpeisiin (Blegvad 2007). Kyse on luonnollisesti myös professioiden omasta intressistä laajentaa toimivaltuuttaan ja vallata markkinaosuuksia (Abbott 1988).

Tarkastuksen tehtävät julkisella verorahoitteisella sektorilla – vaikutukset laadunvarmistukseen

Julkisen verorahoitteen sektorin tarkastustoiminnassa tarkastuskohteita ovat erilaiset julkisen sektorin organisaatiot ja toimijat, muun muassa valtion virastot ja laitokset, kunnat ja kaupungit sekä kuntayhtymät. Valtion virastojen ja laitosten tarkastustoimintaa toteuttaa eduskunnan alainen valvontajärjestelmä, kun taas kuntien tarkastuksesta vastaavat duaalimallin mukaisesti osittain tarkastuslautakunnat ja osittain JHTT-yhteisöt, markkinoilla toimivat tilintarkastusyrietykset. Valtion- ja kuntatalouden valvontajärjestelmät eroavat jossain määrin toisistaan, mikä vaikuttaa myös tarkastustyön laadunvarmistukseen.

Julkisen tarkastuksen laadunvarmistuksen erityispiirteet

Hyvin yleisellä tasolla tilintarkastusinstituutio pyrkii edistämään yhteiskunnan organisaatioiden ja toimintojen tehokkuutta tuottamalla ja varmentamalla rationaalisia valintoja tukevaa informaatiota. Yrityssektorin tilintarkastuksessa tilintarkastaja pyrkii tässä viitekehyksessä varmistamaan ennen muuta yrityksen rahaprosessia koskevan

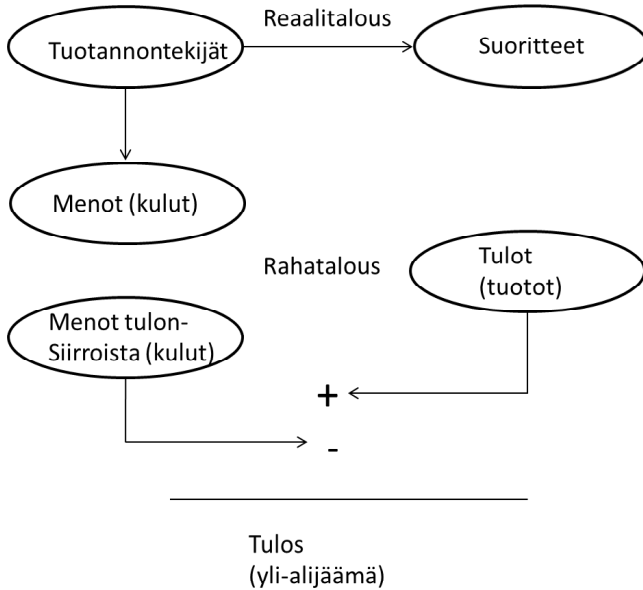
informaation oikeellisuuden, eli sen, että yritysorganisaation ulospäin esittämä tulostiedon informaatio on oikein raportoitu. Yrityksen muiden valintojen rationaalisuuden ja tehokkuuden arviointi toteutuu markkinamekanismin avulla. Toisin sanoen tehokkuuspäätelmiä voidaan tehdä sen perusteella, ostavatko asiakkaat yrityksen tuotteita hinnoilla, jotka ovat kilpailukykyisiä suhteessa alan muihin toimijoihin ja jotka riittävät kattamaan toiminnasta aiheutuvat kustannukset ja tuottamaan voittoa osakkeenomistajille. Toiminnan vaikuttavuus (mikäli tätä käsitettä käytettäisiin) voitaisiin päätellä asiakkaan kiinnostuksesta hankkia palvelu tietyllä markkinahinnalla. Kun asiakas ostaa palvelun ensimmäisen kerran, kyse voi olla palveluun liitetystä odotuksesta, mutta kun asiakas hankkii palvelun yhä uudelleen, palvelulla oletetaan olleen positiivisia vaikutuksia. Ympäristössä, joissa ”markkinapaikalle palaaminen” voidaan tulkita signaaliksi suorituksen vaikuttavuudesta, arviointitilanne on suhteellisen helppo. Mutta entä tilanteissa, joissa suorituksen luonne on tyystin erilainen? Ajatellaan esimerkiksi sellaisia julkishallinnon suoritteita, joita kansalainen ei erityisesti halua tai joissa preferenssien määrittäminen ohjaa informaation epäsymmetria. On palveluja, joissa ”markkinapaikalle palaaminen” on enemmänkin merkki aiemman kerran epäonnistumisesta kuin siitä, että palvelu on vaikuttavaa. Esimerkiksi perusterveydenhuollon käyntimäärissä voi tästä johtuen olla tärkeä erottaa uusien asiakkaiden käynnit vanhojen asiakkaiden uusintakäynneistä. Tällaisissa ympäristöissä vaikuttavuuden analyysi ”markkinapaikalle palaamisena” voi olla itse asiassa dysfunktionaalista. Se ohjaa analysoimaan palveluprosesseja väärästä näkökulmasta.²

Julkissektorilla peruslähtökohta on siis erilainen. Rahaprozessia koskeva informaatio, esimerkiksi kuntien tilinpäätökset ja taseet, muodostavat keskeisen osan tilintarkastusta. Kyseisen informaation

2. Voidaan tietysti ajatella, että tilanteessa, jossa kunta tai kaupunki ulkoistaa perusterveydenhuollon palvelutuotantoa ulkopuoliselle toimijalle (yritys, järjestö tms.), suorittemäärien kasvua voidaan selittää tehdyllä palvelusopimuksella. Jos sopimuksen perusteena ovat käyntisuoritteiden määrät, on palvelutuottajan kannustin lisätä suoritteiden määrää ja edelleen tuottojaan. On pohdittava, miten näin kasvava suoritteiden määrä tulisi tulkita. Onko palvelutuotantoa kyetty laajentamaan aiemmin ulkopuolelle jääneisiin kuntalaisiin? Ovatko turhat käynnit lisääntyneet? (Vrt. Kivimäki, Kork, Rimpelä & Vakkuri 2010.)

perusteella ei kuitenkaan pystytä muodostamaan kokonaiskäsitystä siitä, onko veroresurssit käytetty taloudellisesti järkevällä tavalla. Näin on, koska markkinamekanismin tuottama informaatio suurelta osin puuttuu, ja vaikka hintainformaatiota kyettäisiinkin tuottamaan, se ei sinällään pystyisi kattamaan tärkeimpiä suoritteiden tarpeeseen ja tuottamiseen liittyviä mekanismeja. Itse asiassa monilla ajankohtaisilla kehittämishankkeilla, kuten erilaisilla näennäismarkkinamalleilla, pyritään edistämään tämän ongelman ratkaisua (vrt. Määttä 2010).

Julkisen sektorin tarkastusten laadunvarmistuksessa joudutaan huomioimaan muutamia keskeisiä edellytyksiä. Ensinnäkin tarkastustoiminnan luonne johtaa nopeasti laatuksitteen moninaisuuteen. Tarkastustoiminnan laatua on kyettävä varmistamaan ”perinteisen” tilintarkastuksen alueella (ns. *compliance*-näkökulma). Verorahoitteisten julkisorganisaatioiden toimintatapojen, varojen käytön, johtamisjärjestelmien ja laskentakäytäntöjen (mm. tilinpäätösinformaatio) laillisuuden ja muun sääntöjen mukaisuuden tulee olla erityisen tarkastelun kohteena. Tätä puoltavat jo toiminnan legitimitteettivaatimukset. Laadukas tarkastusjärjestelmä varmentaa informaation oikeellisuuden ja riittävyyden virheettömästi ja antaa tätä koskevan riippumattoman lausuman (vrt. kuvio 1; Meklin 2009, 60). Tuloslaskelmalla kuvatun tuloksen yhteys siihen, miten rationaalisesti julkishallinnon organisaatio käyttää veroresursseja, on vain välillinen. Tulonmuodostus perustuu pääsääntöisesti kerättyihin veroihin, minkä vuoksi tulo- ja menotalouden yhteys tuotannontekijöiden ja suoritteiden välisiin suhteisiin on erilainen kuin liikeyritysten taloudessa. Kuviossa eroa kuvataan raha- ja reaali-prosessin erillisyydellä. Veroeuroilla tuotettujen palvelujen tehokkuutta ja kansalaiselle koituvaa vastiketta ei voida suoraan päätellä tilinpäätöksestä. Tässä mielessä tilinpäätöksen osoittaman tuloksen ”varmentaminen” varmentaa tosiasiallisesti vain pienen osan kansalaiselle ja veronmaksajalle (vrt. päämies) relevantista informaatio-tuotannon kokonaisuudesta. Mikäli laadunvarmistus kohdentuu vain tämän tarkastustoiminnan osa-alueen virheettömyyteen – mikä on siis sinällään tärkeää –, suuri osa julkisen tarkastuksen kokonaisuudesta jää tosiasiallisesti laadunvarmistuksen ulkopuolelle.



Kuvio 1. Raha- ja reaali-prosessin yhteys julkishallinnossa

Laadukkaan julkissektorin tarkastusjärjestelmän täytyy siis tuottaa informaatiota (ja/tai varmentaa jo tuotettua informaatiota) toimintojen tuloksellisuudesta sekä kansalaisille tuotetuista palveluista ja niiden aikaansaamasta vastikkeesta. Tuloksellisuusinformaation (*value for money, performance*) keskeinen tarkoitus on vähentää sitä ongelmaa, että rahaprosessilähtöinen tarkastelu yksinään ei välitä oikeaa ja riittävää kuvaa julkisen sektorin toiminnan taloudellisesta rationaalisuudesta (Aisbitt & Nobes 2000).

Tuloksellisuuskäsitteistö pohjautuu teoriaan julkisen hallinnon järjestelmän toiminnasta avoimena systeeminä, jossa on tärkeää kohdistaa huomio poliittis-hallinnollisiin vaikutusketjuihin sekä itse palvelujen loppukäyttäjiin ja kansalaisiin. Kun esimerkiksi tuottavuuskäsitteistössä *kansalaiset* ovat mukana vain aiheuttaessaan panosten käyttöä

tai ollessaan tuotosten loppukäyttäjiä, tuloksellisuuskäsitteistö pyrkii symbolisesti huomioimaan kansalaiset tarpeineen ja odotuksineen. Eräs tunnetuista tuloksellisuusviitekehyksistä on ns. kolmen E:n ajattelumalli, jossa palvelutoimintaa arvioidaan taloudellisuuden (*economy*), tehokkuuden (*efficiency*) ja vaikuttavuuden (*effectiveness*) avulla (Vakkuri & Meklin 2003). Näistä kaksi ensimmäistä arvioi julkisorganisaation kykyä toimia rationaalisesti suhteessa olemassa oleviin tavoiteasetteluihin (tehdäänkö asioita ”oikein”, ”taloudellisesti” ja ”tehokkaasti”), ja viimeinen arvioi sitä, edistävätkö tavoitteenasettelujen aikaansaamat vaikutukset kansalaisten hyvinvointia (tehdäänkö ”oikeita asioita” ”vaikuttavasti”). Ajattelu jakaa siis tuloksellisuuden eri osa-alueisiin. Ensimmäinen näkökulma on tuottavuus, joka määrittää julkisorganisaation tuotosten ja panosten suhteen optimaalisuutta. Tuotos on tässä yhteydessä tavoiteltavien vaikutusten aikaan saamisen väline, ei kaiken kattava, myös tavoitellut hyvinvointivaikutukset sisältävä käsite, kuten esimerkiksi tuottavuuspainotteisessa ajattelussa. Toinen näkökulma on taloudellisuus, joka liittyy suoritteiden ja kustannusten suhteeseen. Toisin sanoen mitä pienemmin taloudellisin uhrauksin, eli kustannuksin, tietty palvelutuotanto voidaan aikaansaada, sitä parempi taloudellisuus on. Kolmas näkökulma on vaikuttavuus, joka liittyy tuotosten ja aikaansaatuisten vaikutusten suhteeseen, esimerkiksi poliittisesti määriteltyjen tavoitteiden saavuttamisena tai sidosryhmiin, asiakkaiden ja professioiden arvottavina päätelminä. Tuloksellisuusviitekehykset korostavat kansalaisten hyvinvointiin laaja-alaisesti kytkeytyviä asioita, joiden rahamääräinen arvottaminen voi olla joskus näennäistä ja keinotekoista. Vaikeimmillaan tällaisia voivat olla esimerkiksi demokraattisen kansalaisosallistumisen, oikeudenmukaisuuden ja eettisyyden näkökulmat.

Muun muassa väestön ikääntymisestä johtuva palvelutarpeen kasvu ja julkispalvelujen tehostamistarve on jo merkinnyt ja merkitsee tulevaisuudessa entistä enemmän markkinaperusteisten palvelutuotantomallien hyödyntämistä. Malleilla tarkoitetaan esimerkiksi palveluseleitä, liikelaitostamista, tilaaja-tuottajamalleja, ulkoistamista ja erilaisia kumppanuussopimuksia (*public-private partnerships*), jossa

valtion ja kunnan vastuulle jää palvelujen järjestäminen ja laadun valvonta, ei niinkään itse palvelutuotanto. Tarkastuksen laadunvarmistuksen kannalta tämä merkitsee, että on tunnistettava sellainen julkisen sektorin toimintamalli, jonka lainmukaisuutta ja taloudellista järkevyyttä pyritään arvioimaan (Oulasvirta, Meklin & Vakkuri 2005). Tarkastusosaamisen kannalta tämä puolestaan merkitsee sitä, että tarvitaan verorahoitteisten järjestelmien ja niin sanotun toimeksiantotalouden logiikan ymmärtämistä, liiketalouden periaatteiden tuntemusta sekä erityisesti aiempaa enemmän näiden ajattelumallien yhdistämisen asiantuntemusta.

Markkinaperusteisuus aiheuttaa uudelleenmäärittelyä paitsi julkishallinnon tarkastuskohteiden keskuudessa, myös tarkastusorganisaatioiden puolella. Kunnallistalouden tarkastuksen reformin (1997) jälkeen kunnallinen JHTT-tilintarkastus on pohjautunut kilpailutettuun järjestelmään, jossa toimii auktorisoituja JHTT-yhteisöjä (Martikainen ym. 2002). Kuntasektorilla JHTT-tarkastajien laadunvarmistuksella voi olla välitöntä merkitystä toimijoiden kilpailutilanteelle, kuten on käynyt ilmi kuntien tilintarkastusten kilpailutuksissa. Valtiontalouden tarkastuksen tilanne on erilainen. Valtiontalouden tarkastusvirasto organisoii oman laadunvalvontansa irrallaan muusta julkisen sektorin tarkastuksen laadunvalvonnasta. Tämä perustuu valtionalouden tarkastusviraston perustuslailliseen asemaan eduskunnan alaisena valvontainstituutiona (Suomen perustuslaki 731/1999; Laki valtionalouden tarkastusvirastosta 676/2000).

Laadunvalvonnan kannalta valtio- ja kuntasektorin eriytyneisyys merkitsee kahta asiaa. Ensinnäkin voidaan kysyä, millainen on se julkistalouden tarkastuksen laadun käsite, jossa kunta- ja valtiosektorit eivät ole erillisiä saarekkeitä vaan läheisesti toisiinsa sidoksissa. Suomalaisessa poliittis-hallinnollisessa järjestelmässä, jota määrittää laaja kunnallinen itsehallinto (vrt. Meklin & Vakkuri 2011), valtion ja kuntien taloussuhteiden tulisi olla myös keskeisiä valvonnan kohteita. Toisin sanoen julkishallintoon erikoistuneen tarkastajan tulee ymmärtää valtiosuusjärjestelmän mekanismit sekä valtion kuntiin kohdistaman talousohjauksen periaatteet. Laadunvalvonnan tulisi tukea

tämän osa-alueen ymmärrystä. Toiseksi julkiseen sektoriin erikoistuneet tarkastajat tosiasiallisesti vaihtavat tehtäviä erilaisten tarkastuskontekstien välillä, minkä vuoksi laadunvalvonnan pelisäännöt voivat olla erilaiset. Kyse on viime kädessä siitä, onko olemassa julkisen sektorin tarkastuksen laadunvalvontaa vai pitäisikö puhua erikseen valtion ja kuntien tarkastuksen laadunvalvonnasta.

Julkisen tarkastuksen laatukeskustelussa ei pidä unohtaa sitä peruskysymystä, ketä varten työtä tehdään ja kenen tulisi viime kädessä kyetä arvioimaan tarkastuksen laatua (vrt. *market-based evaluation*; DeAngelo 1981). Palataan siis tietystä mielessä aiempaan tarkastuksen ”asiakkaan” ongelmaan. Kuten aiemmin todettiin, asiakasperusteisen arvioinnin vaikeudet puoltavat erilaisten korvikemittareiden käyttöä julkissektorin tarkastuksen laadun arvioinnissa. Sinänsä on huomattava, että julkistalouden tarkastuksella on erityinen merkitys kansalaisille ja veronmaksajille. Vaikka media pitääkin huolen siitä, että monia julkissektorin tarkastuksen tuloksia käsitellään julkisessa keskustelussa, on myös tarkastusinstituutioilla rooli informaation välittämisessä kansalaisille.

Näkökulmia laadunvarmistuksen käytänteisiin julkishallinnon tarkastuksessa

Laadunvarmistus julkisen hallinnon tarkastajan roolien viitekehyksessä

Julkisen sektorin tilintarkastajan toimeksiannot voivat olla hyvin moninaisia. Kun esimerkiksi KHT-tilintarkastajan tehtäväkenttä kohdistuu pääsääntöisesti yrityksen tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja avoimuuden varmistamiseen (vrt. Vainion, Tannerin & Parviaisen artikkeli tässä teoksessa), JHTT-tarkastajan tehtäväkenttä kattaa myös tämän

tehtävän ulkopuolelle meneviä tarkastuksen ja arvioinnin lajityypppejä. Myös tarkastustoiminnan laadunvarmistuksen täytyy kohdentua laaja-alaisesti JHTT-tarkastuksen kenttään sen eri muodoissa.

Seuraavassa annetaan esimerkkejä keskeisistä julkishallinnon tarkastajan rooleista ja kuvataan näiden roolien yhteyksiä tarkastuksen laadunvarmistukseen.

a) Lakisääteinen JHTT-tilintarkastus on tilintarkastusta, joka kohdentuu normivastaavuuden analyysiin (ns. *compliance*-näkökulma). Julkishallinnossa kohteita ovat ensisijaisesti kunnat ja kaupungit, seurakunnat sekä valtionhallinnon tilivirastot ja laitokset. Kunnissa tehtävää toteuttavat rekisteröidyt JHTT-yhteisöt ja niiden tilintarkastajat (11 kpl), valtionhallinnossa niin sanottua vuositilintarkastuksen prosessia toteuttaa Valtiontalouden tarkastusvirasto (vuositilintarkastuksen yksikkö; ks. www.vtv.fi). Laadunvarmistuksen tehtävä on tässä yhteydessä todentaa, onko tarkastuskohteen talousinformaation oikeellisuutta koskeva näkemys perusteltu ja pohjautuuko se riittävän hyvin toimivaan tarkastusprosessiin sekä aineistojen ja menetelmien käyttöön.

b) Tuloksellisuuden tarkastus koskee julkisen toiminnan taloudellisten resurssien ja niillä aikaansaatuisten tuotosten ja vaikutusten suhdetta. Informaatiota tarvitaan täydentämään näkemystä julkisorganisaatioiden veroresurssien käytöstä. Tuloksellisuuden tarkastusta tekevät esimerkiksi kuntien tarkastuslautakunnat toteuttaessaan lakisääteistä tehtäväänsä arvioida kunnanvaltuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista. Valtiontalouden tarkastusvirasto on organisoinut toimintansa myös tuloksellisuustarkastuksen yksikköön, jonka keskeinen tehtävä on edistää valtionhallinnon (ja välillisesti myös koko julkisen talouden) tuloksellisuutta. Tämän tehtäväkentän laadunvarmistus koskee pääsääntöisesti tapoja, joilla tarkastaja päätyy kohteen tuloksellisuutta koskeviin päätelmiin. Tässä mielessä laadunvarmistuksella pyritään arvioimaan niitä puitteita, joissa tarkastaja tuloksellisuustarkastuksen työtään tekee. Teoreettis-metodologinen näkökulma eroaa merkittävästi tilintarkastuksen näkökulmasta. Tuloksellisuustarkastelua ei voida tehdä pelkästään normivastaavuuden

näkökulmasta, vaan analyysin tulee kohdistua myös julkishallinnon organisaatioiden ja toimintapolitiikkojen sisältökysymyksiin.³

c) *Arviointi*. Julkishallinnon tarkastajan tehtäväkenttä voi kohdistua myös arviointitoimeksiantoihin. Niiden tarkoituksena on tuottaa tietoa julkisen palvelutoiminnan hyödyllisyydestä, tarpeesta ja tuloksellisuudesta, jolloin rajapinta *arvioinnin ja tuloksellisuuden tarkastuksen* välillä on häilyvä. Julkishallinnossa arvioinnin tarvetta synnyttävät myös muiden yhteiskunnallisesti merkittävien tekijöiden arviointi, esimerkiksi tasa-arvovaikutukset, kielivaikutukset sekä palvelujen laatu-, saatavuus- ja vaikuttavuusarvioinnit. Toisin kuin tilivelvollisuuslähtöisen tarkastusprosessin arvioinnit, nämä arvioinnit liittyvät yleensä tilauksiin ja toimeksiantoihin. Ne ovat myös usein kertaluonteisia. Arvioinnin tarvetta ovat synnyttäneet esimerkiksi erilaiset Euroopan unionin rahoittamat toimintaohjelmat, joihin liittyy etukäteisarviointi (*ex ante*), ohjelman aikainen arviointi (*ex nunc*) ja jälkikäteisarviointi (*ex post*), samoin kuin esimerkiksi ministeriöiden toteuttamat laajat hallinnonala- tai yksikkökohtaiset arvioinnit. Tälle JHTT-tarkastajan osaamisalueelle leimaa antavat arviointitoiminnan erilainen metodologinen perusta ja yhteys arviointialan standardeihin. Alueen laadunvarmistus on usein lähempänä tieteellisen tutkimuksen kaltaisen tiedontuotannon arviointia kuin perinteisen normivastavuuden näkökulman tarkastelua (Ahonen 2001).

d) *Sisäinen tarkastus*. Julkishallinnon tarkastaja voi toimia myös sisäisen tarkastuksen tehtävissä vaikkapa ministeriössä tai suuren kaupunkikonsernin sisäisessä tarkastuksessa. Tehtäväkenttä liittyy ensisijaisesti julkishallinnon organisaation johtamisjärjestelmän kehittämiseen, jossa painotuksena voi olla niin toiminnan normivastavuuden toteutuminen kuin tuloksellisuuden parantaminen. Sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittämisessä ovat keskeisellä sijalla sisäisen tarkastuksen

3. Tässä on syytä olla tarkka. Tuloksellisuustarkastus voidaan nähdä myös vastaavuuden analyysina tilanteessa, jossa tarkastus kohdentuu tuloksellisuutta koskevan informaation oikeellisuuteen. Kuvaako ”raportoitu” tuloksellisuus toisin sanoen ”todellista” tuloksellisuutta? Iso osa tuloksellisuustarkastusta kohdentuu kuitenkin julkisen toiminnan taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden analyysiin. Tässä kyse on julkisorganisaation toiminnan suhteuttamisesta tarkoitusta varten määritelyihin taloudellisen rationaalisuuden arvioinnin kriteeristöihin.

profession omat ohjeistot (vrt. sisäisen tarkastuksen standardit, www.theiia.org), jotka painottavat entistä enemmän organisaatiolle ja sen sidosryhmille tuotettavaa lisäarvoa. Miksi sitten tarvitaan sisäisen tarkastuksen näkökulma? Eikö laadunvarmistus voisi koskea vain ulkoisen tarkastuksen prosesseja? Kysymykset palautuvat taas julkisen ja yksityisen tarkastuksen periaatteelliseen eroon. Liikeyrityksessä ulkoisen tarkastuksen rooli on kontrolloida epäluottamuksen ongelmaa osakkeenomistajien ja yrityksen toimivan johdon välillä, kun taas sisäisen tarkastuksen rooli on ennemminkin konsultatiivinen, johdon toimintaa tukeva. Julkishallinnossa sisäisen tarkastuksen rooli (vrt. organisaatiolle tuotettava lisäarvo) on myös edistää kansalaisen ja veronmaksajan näkökulmaa edistämällä veroresurssien tehokasta ja vaikuttavaa käyttöä.

Julkishallinnon tarkastajan moninaiset roolit ilmenevät useissa julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistuksen kysymyksissä. Seuraavassa käsitellään muutamaa keskeistä näkökulmaa näihin rooleihin. Julkishallinnon tarkastuksen laadunvalvonnan täytyy kohdistua lähtökohtaisesti erilaisiin ja eriluonteisiin toimeksiantoihin, joissa julkishallinnon tarkastajat voivat toimia. Ei ole mahdollista rajautua vain lakisääteisen tilintarkastuksen toimeksiantoihin, koska näin laadunvalvonta ei toteuttaisi sille määriteltäviä tehtäviä. Näin ollen esimerkiksi laaduntarkastusten yhteydessä hyödynnettävät lomakkeistot, kuten niin sanotut toimeksiantokohtaiset lomakkeet, on luonnollisesti määriteltävä sen mukaan, millaisissa toimeksiannoissa laatua valvotaan. Laaduntarkastuksen päätelmien todentaminen voi olla erilaista erilaisissa toimeksiannoissa. Mikä on laaduntarkastajan rooli esimerkiksi arviointitoimeksiantoja koskevassa tarkastuksessa? Millaisiin kriteereihin hän pohjaa laaduntarkastuksen kohdetta koskevat päätelmänsä? Tällaisessa prosessissa virheiden paikallistaminen voi olla vaikeampaa kuin esimerkiksi lakisääteisen tilintarkastuksen toimeksiantoa koskevassa laaduntarkastuksessa.

Onko kaikessa tässä sitten kyse tilintarkastuksesta? Julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistukselle moninaisuus aiheuttaa useita ongelmia. Varsin ilmeinen ongelma on se, että mikäli laadunvalvonta

ei kattaisi edellä kuvattuja osa-alueita, osa julkisen verorahoitteen järjestelmän toimivuutta koskevasta informaatiosta jäisi tuottamatta. Tämän perusasetelman ymmärtäminen auttaa jäsentämään myös kysymystä siitä, miten koko mallia voisi organisoida tulevaisuudessa.

Laaduntarkastusprosessien yhteiset nimittäjät julkisessa ja yksityisessä tarkastuksessa

Kun tarkastusta jäsennetään informaatiotuotannon prosessina, hahmottuu myös useita julkishallinnon ja yrityssektorin tarkastuksen laadunvalvontaa yhdistäviä tekijöitä. Tällaisia ovat esimerkiksi

- 1) tarkastustoimeksiannon vastaanottamisen laatu näkökohdat: Tarkastajan tulee kyetä arvioimaan tarkastustehtävän edellyttämät taloudelliset ja inhimilliset resurssit, mukaan luettuna riittävän luotettavan tarkastusprosessin vaatima aikaresurssi.⁴ Lisäksi tarkastajan täytyy pystyä arvioimaan perustellulla tavalla omaa riippumattomuuttaan tarkastuksen suorittamisessa.
- 2) tarkastusprosessin suunnittelun laatu näkökohdat: tarkastustuotoksen epäselvyyden ongelmaa pyritään ratkaisemaan systemaattisella suunnittelulla. Tämä koskee tarkastusprosessin ajallista mitoittamista, laajemman tarkastussuunnitelman ("strategian") nivomista yksittäiseen toimeksiantokohtaiseen suunnitelmaan sekä erityisesti tarkastuskohteen analysointia koskevien riskien identifiointia, dokumentointia ja huomioon ottamista.
- 3) dokumentaation laatu näkökohdat: dokumentaatio on keskeinen laadun määrittäjä tarkastuksen prosesseissa, koska se tekee osittain näkyväksi tarkastajan lausuman taustalla olevaa tiedontuotannon prosessia. Dokumentaatiota koskeva laatuohjeistus voi koskea erilaista suunnitelmien ja
4. Esimerkiksi JHTT-tarkastuksen laadunvalvonnassa eräs keskusteluaihe on, mikä on riittävä tarkastuspäivien lukumäärä, kun tarkastuksen kohteena on esimerkiksi suuri kaupunki. Markkinaosuustilanne kannustaa tilintarkastusyhteisöjä kilpailemaan hinnoilla ja tinkimään tarkastuspäivien lukumäärästä. Tämä voi olla laadunvalvonnan kannalta keskeinen huomion kohde.

työpapereiden dokumentaatiota, dokumenttien säilyttämiseen ja varastointiin liittyviä asioita sekä tarkastajan tapaa kuvata omaa päättelyketjuaan (ns. *audit trail*). Ulkopuolisen laaduntarkastajan on kyettävä havaitsemaan yhteydet aineistojen, evidenssin ja tehtyjen tarkastuslausumien välillä.

- 4) tilintarkastusevidenssin ja -aineiston hyödyntämisen laatonäkökohdat: tarkastus nojaa vahvasti evidenssiperusteiseen tiedontuotantoon. Keskeinen osa laadukasta tarkastusprosessia on kyky hyödyntää mahdollisimman tehokkaasti erilaista tarkastuskohteiden tilanteeseen liittyvää evidenssiä. Tarkastaja voi usein joutua käyttämään myös esimerkiksi ulkopuolista evidenssiä. Tärkeä lähtökohhta on se Powerin (1997) kuvaama ohjelmallinen taso, jossa evidenssin käyttäminen yksittäistapauksissa pohjautuu systemaattisiin ja dokumentoituihin periaatteisiin. Sattumanvaraisuutta ja tarkastajan subjektiivisia painotuksia pyritään välttämään ja kiinnittämään huomiota yleisiin, mahdollisesti dokumentoituihin periaatteisiin.

Ajatellaan esimerkiksi JHTT-tarkastajien laadunvalvonnassa esille nousseita yleisiä huomioita vuosina 2007–2010 (ks. taulukko 1). Taulukko 1 nostaa esille keskeisiä tarkastuksen laadun näkökulmia: riippumattomuuden, resurssien riittävyden varmentamisen, tarkastusprosessin dokumentoinnin ja tilintarkastuksen suunnittelun. Esimerkiksi dokumentointia ja suunnittelua koskevien mainintojen suhteellisesti suuri lukumäärä kertoo näiden prosessin vaiheiden merkityksestä julkishallinnon tilintarkastuksessa. Tässä mielessä laadunvalvonta ja sen osoittamat tarkastustoiminnan puutteet eivät välttämättä periaatteellisella tasolla eroa julkisen ja yksityisen sektorin tarkastuksessa. Erot alkavat ilmetä, kun tarkastelu kohdentuu julkishallinnon tarkastuksen toimeksiantojen moninaisuuteen ja tarkastusprosessien yksityiskohtaisiin sisältöihin (vrt. aiempi keskustelu).

Taulukko 1. JHTT-tarkastuksen laadunvalvonnassa esille nousseita huomioita vuosina 2007–2010

Vuosi/laadunvalvonnan huomiot	Laadun-tarkastuksia (kpl)	Mainintoja yleisessä osiossa	Mainintoja toimeksiantokohtaisessa osiossa	Mainintoja yhteensä (kpl) ("hyväksytyt kommentit")
2007	30	Riippumattomuuden varmentaminen (3), dokumentointiperiaatteet (3) sekä salassapitovelvollisuuden noudattamisen varmentaminen (1)	Dokumentointi (9), toimeksiannon suunnittelu (5), raportointi (2), valtionhallinnon tarkastus (1)	26
2008	35	Toimeksiannon arviointi (1), resurssien riittävyyden varmentaminen (3), riippumattomuuden varmentaminen (9) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (4)	Toimeksiannon vastaantottaminen (2), toimeksiannon suunnittelu (12), toimeksiannon suorittaminen (4), hallinnon tarkastus (1), tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastus (1), valtionosuudet (1), sisäinen valvonta (2), dokumentointi (6), raportointi (2), arviointitoiminta (3) sekä sisäinen tarkastus (1)	52
2009	27 (25 hyväksytyä)	Resurssien riittävyyden varmentaminen (2), riippumattomuuden varmentaminen (1), ammattitaidon ylläpito (1), työmenetelmät (1) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (3)	Toimeksiannon vastaantottaminen (1), toimeksiannon suunnittelu (11), toimeksiannon suorittaminen (3), valtionosuudet (1), sisäinen valvonta (1), dokumentointi (10), raportointi (1) sekä arviointitoiminta (1)	38
2010	24	Resurssien riittävyyden varmentaminen (1), riippumattomuuden varmentaminen (4), muiden asiantuntijoiden käyttömahdollisuus (1) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (3)	Toimeksiannon vastaantottaminen (4), toimeksiannon suunnittelu (9), sisäinen valvonta (1) sekä dokumentointi (7)	30

Lopuksi

Tässä artikkelissa olen tarkastellut julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistuksen ongelmaa. Artikkelin lähtökohta on ollut ajatus tarkastustuotoksen epämääräisyydestä. Tarkastusprosessin toimeksiantosuhte ei ole kovin selkeä. Tarkastuksella on toteuttaja ja kohde, mutta tarkastusprosessin aikaansaamat hyödyt ”valuvat” kolmansille osapuolille: päämiehille, kansalaisille ja yhteiskunnalle. Koska tarkastuksen kohde (asiakas) ei voi tehdä laadun arviointia ja koska ”yhteiskunnalta” tai ”kansalaiselta” on myös vaikea pyytää näkemystä, tarkastuspalvelun laadun määrittäminen aiheuttaa erityisiä ongelmia. Ratkaisuna voivat olla erilaiset korvikeindikaattorit kuten tarkastusyhteisön koko ja hyvän tilintarkastustavan mallit ja ohjeistot. Lisäksi julkisen hallinnon ympäristössä, jossa tarkastusta tarvitaan tuottamaan tietoa paitsi julkisen hallinnon toiminnan normivastaavuudesta, myös verovarojen käytön tuloksellisuudesta, laadun varmistus aiheuttaa ylimääräistä päänvaivaa. Tarkastuksen kenttä on huomattavan laaja-alainen.

Olen lähestynyt julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistusta pyrkimyksenä hallita tarkastustuotoksen epämääräisyyden ongelmaa. Monet tarkastuksen laadun määrittämisen ja varmistuksen ratkaisut on näin helpompi ymmärtää. Kyse on paljolti uskomuksiin pohjautuvasta järjestelmästä, jossa erilaiset mekanismit, mukaan lukien laadunvarmistuksen menettelytavat, pyrkivät edistämään julkishallintoon ja verovarojen käyttöön (samoin kuin yritysten toimintaan) liittyvää luottamusta.

Tarkastelun eräs näkökulma on tarkastusprofession tapa jäsentää oman toimintansa ja työskentelynsä lähtökohtia. Tarkastusprofession on varmasti oma erityinen näkökulmansa yhteiskunnan organisaatioihin yleensä, ja on mielenkiintoista havaita, miten tarkastusprofession sisäinen dynamiikka kehittyy. Miten julkisen hallinnon ja yrityssektorin tarkastukseen erikoistuneet tarkastajat organisoituvat ammattikunnittain nyt ja tulevaisuudessa? Kansainväliset samoin kuin suomalaisetkin esimerkit antavat viitteitä siitä monipuolisesta keskustelusta, jota käydään ”oikean tarkastuksen” määritelmästä. Laadunvarmistus on

keskeinen osa tätä määritelmää. On ilmeistä, että niitä taloudellisessa mielessä periaatteellisia eroja, joita on liikeyritysten toimintalogiikan ja julkisen hallinnon virastojen ja laitosten välillä, on vaikea tarkastuksen keinoin muuttaa. Jos näin tehtäisiin, olisi tarkastus itse asiassa enemmänkin luomassa uudenlaista toimintatapaa ja -mallia kuin objektiivisesti todentamassa agenttien päämiehelle tuottaman informaation oikeellisuutta ja riittävyttä.

Tutkimuksellisesta näkökulmasta tämä on eräs tulkinta siitä, mistä tarkastuksen laadun epäselvyyden hallinnassa on kysymys. Tarkastusprofessioiden näkemykset laadusta vaikuttavat siihen, mitkä menettelytavat otetaan käyttöön ja millaisia laadunvarmistuksen prosesseja ylläpidetään ja käynnistetään. Laadunvarmistuksen menettelytapojen toimivuus testataan pitkällä aikavälillä, mutta testitulokset eivät useinkaan ole kovin selkeitä.

Voidaan hyvin ajatella, että tilintarkastuksessa erittäin huono laatu on suurempi ongelma kuin se, että tilintarkastajat eivät kykene erinomaiseen laatuun. Laadunvarmistamisessa on kyse juuri tästä. Veronmaksajien rahoittamassa julkisen hallinnon toiminnassa laadun varmistamisella on tietysti erityinen merkitys, koska kansalaisten luottamus avoimeen, läpinäkyvään ja verovaroja mahdollisimman tehokkaasti käyttävään poliittis-hallinnolliseen järjestelmään on koko yhteiskunnan toimivuuden perusedellytys.

Lähteet

- Abbott, Andrew 1988. *The System of Professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Ahonen, Pertti 2001. Evaluointi, evaluaatio, arviointi. Oppia evaluaattoreille, evaluoitajille, evaluoituttajille ja evaluoitaville. Teoksessa: Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press.
- Aisbitt, Sally & Nobes, Christopher 2000. The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations. *Accounting and Business Research* 31:2, 83–90.
- Blegvad, Kristoffer 2007. INTOSAI's New Professional Standards Framework. *International Journal of Government Auditing*, October, 11–14.
- Covaleski, Mark A., Dirsmith, Mark W. & Rittenberg, Larry 2003. Jurisdictional disputes over professional work: the Institutionalization of the Global Knowledge Expert. *Accounting, Organizations and Society* 28:4, 323–355.
- DeAngelo, Linda E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, 182–199.
- Eisenhardt, Kathleen 1989. Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review* 14:1, 57–74.
- Euroopan komissio 2010. *Vibreä kirja. Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset*. Bryssel: Euroopan komissio.
- Evans, Lisa & Honold, Kersten 2007. The Division of Expert Labour on the European Audit Market: The Case of Germany. *Critical Perspectives on Accounting* 18, 61–88.
- Gendron, Yves & Spira, Laura F. 2008. *What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing*. Research paper, May 2008. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1433358>
- Hatherley, David & Brown, Tom 1996. Measurement of Audit Quality. Teoksessa Lapsley, Irvine & Falconer, Mitchell (toim.) *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*. London: Paul Chapman, 194–212.
- Jacobs, Kerry 2005. Hybridisation or polarisation: Doctors and accounting in the UK, Germany and Italy. *Financial Accountability & Management* 21:2, 135–161.
- Jensen, Michael C. & Meckling William H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.

- Jeppesen, Kim 1998. Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence. *The European Accounting Review* 7:3, 517–540.
- Jeppesen, Kim K., Carrington, Thomas, Catasus, Bino, Johnsen, Åge, Reichborn-Kjennerud, Kristin & Vakkuri, Jarmo 2010. *Nordic State Auditing: Professional Competition or Hybridization of Knowledge*. Paper presented at ELASM conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms Copenhagen, 1–3 September.
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa* 2006. Helsinki: Edita.
- Kivimäki, Riikka, Kork, Anna-Aurora, Rimpelä, Arja & Vakkuri, Jarmo 2010. *Terveyskioski palveluinnovaationa. Lahden terveystieteiden tutkimuskeskuksen tutkimusraportti (Vaihe I)*. Sitran selvityksiä 35. Helsinki: Sitra.
- Kivistö, Jussi 2007. *Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship*. Tampere: Juvenes Print.
- Kivistö, Jussi 2009. Tehottomat lintsarit? Valtion ja yliopiston suhde agentiteorian näkökulmasta. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.) *Panas mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 51–72.
- Laki Valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2002. *Kuntien tilintarkastuksen ulkoistaminen. Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.
- Mayston, David 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 6, 83–96.
- Meklin, Pentti & Vakkuri, Jarmo 2011. Kuntien itsehallinnon taloudellinen perusta. Teoksessa Haveri, Arto, Stenvall, Jari & Majoinen, Kaija (toim.) *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Acta no. 224, 283–296.
- Meklin, Pentti 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, 56–69.
- Miller, Peter, Kurunmäki, Liisa & O'Leary, Ted 2008. Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organisations and Society* 33, 942–967.
- Määttä, Juhani 2010. *Hybridiorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen. Tutkimus Jyväskylän, Oulun, Tampereen ja Turun hierarkkisten ja markkinasuuntautuneiden toimintatapojen ja niiden konsernijohtamisenmuutoksista 1993–2006*. Helsinki: Kuntaliitto, Acta-väitöskirja 221.

- Oulasvirta, Lasse, Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti 2005. Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 33:3, 203–214.
- Palmrose, Zoe-Vonna 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63 January, 113–133.
- Pollitt, Christopher 2003. Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices. *Critical Perspectives on Accounting* 14, 157–170.
- Power, Michael 1997. *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Shapiro, Susan 1987. The social control of impersonal trust. *American Journal of Sociology*, 93:3, 623–658.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- Vakkuri, Jarmo 2006. Miksi älykkäät organisaatiot tekevät vain rajoittuneesti rationaalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Hallinnon tutkimus* 25:3, 30–46.
- Vakkuri, Jarmo (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus.
- Vakkuri, Jarmo 2010. Struggling with Ambiguity – Public Managers as Users of NPM-Oriented Management Instruments. *Public Administration* 88:4, 999–1024.
- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti 2003. The Impact of Culture on the Use of Performance Measurement Information in the University Setting. *Management Decision* 41:8, 751–759.
- Vakkuri, Jarmo & Pesonen, Nina 2005. Tarkastustoiminnan laatu julkisella sektorilla. Käsitteellisiä näkökohtia ja näkemyksiä JHTT-laatulautakunnan toiminnasta ja tulevaisuuden haasteista. *Tilintarkastus-Laskentatoimi* 5/2005, 59–67.
- Vakkuri, Jarmo, Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse 2006. Emergence of Markets – Institutional Change of Municipal Auditing in Finland. *Nordic Organization Studies* 8:1, 31–56.
- Vartiainen, Hannu 2002. Sen lauluja laulat? *Kansantaloudellinen aikakauskirja* 3/2002, pääkirjoitus.
- Viitanen, Janne 1995. Odotuskuilu – tilintarkastajan arkipäivää Suomessakin. *Tilintarkastus/Revision* 2/1995.
- Zerni, Mikko 2009. *Essays on Audit Quality*. Oulu: Acta Universitatis Ouluensis, G39.