



UNIVERSITY OF TAMPERE

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

 *Publisher's version*

The permanent address of the publication is
<http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021545>

Author(s): Oulasvirta, Lassi
Title: Valtion virastojen ja laitosten tilintarkastus : tarkastuslaatua verovaroin
Main work: Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen
Editor(s): Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme
Year: 2009
Pages: 84-93
ISBN: 978-951-44-7795-9
Publisher: Tampere University Press
Discipline: Business and management
Item Type: Article in Compiled Work
Language: fi
URN: URN:NBN:fi:uta-201406021545

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.

6. Valtion virastojen ja laitosten tilintarkastus – tarkastuslaatua verovaroin

Lasse Oulasvirta, Tampereen yliopisto

Johdanto

Valtiontalouden ulkoisessa tarkastuksessa on kaksi tärkeätä tarkastusinstituutiota. Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) tekee ammattimaista tilintarkastusta, joka kohdistuu vuosittain valtion virastojen ja laitosten sekä valtion tilinpäätökseen. Valtiolla on lisäksi parlamentaarista tarkastusta edustava eduskunnan tarkastusvaliokunta tarkastajineen.

VTV:n tarkastus kohdistuu paitsi budjettitalouden yksiköihin myös budjettitalouden ulkopuolisiin valtion rahastoihin, liikelaitoksiin, valtioenemmistöisiin yhtiöihin, valtionapuja saaviin yhteisöihin ja EU-varojen käyttöön. Se, että tarkastusoikeus on niin laaja, on varsin tärkeätä ottaen huomioon valtion budjettitalouden ulkopuolisen toiminnan laajentuminen sekä valtion siirtomenojen suuri osuus valtiontaloudessa. VTV:n tarkastustoiminta jakaantuu tilintarkastukseen ja laajempialaiseen toiminnantarkastukseen. Tilintarkastuksen tavoite on varmistaa, että valtion talousarviota ja sen soveltamiseen liittyvää keskeistä lainsäädäntöä noudatetaan ja että oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus valtion ja tilivirastojen tilinpäätöksissä toteutuu. Toiminnantarkastuksen keskeinen tavoite on tuoda esiin hallinnon tuloksellisuuden merkittävät puutteet ja ongelmat ja tuottaa tähän liittyen päätöksentekijöille taloudenhoidon ohjauksessa käyttökelpoista tietoa (VTV 2003, 3).

Tarkastusvirasto on vanhin valtion taloudenhoitoa ja valtiontaloutta tarkastava instituutio. Sen historia ulottuu aina vuoteen 1695, jolloin kruunun finanssihallintoa valvomaan perustettiin Kamarirevisio (1799 alkaen Kamarioikeus) niminen itsenäinen virasto. Varsinaisesti Valtiontalouden tarkastusvirasto katsotaan perustetuksi vuonna 1824, jolloin annettiin säännökset senaatin talousosaston alaisuudessa toimivasta Yleisestä revisionioikeudesta ja tämän alaisesta revisionikontritorista. Itsenäisyyden saavuttamisen jälkeen tarkastus järjestettiin valtiovarainministeriön alaisuuteen, ja vuonna 1924 aloitti toimintansa Revisiolaitos. Alussa leimallista oli keskittyminen hallinnon tilien numerotarkastukseen ja laillisuusnäkökohtiin. Toisen maailmansodan jälkeen uudistuneen lainsäädännön mukaisesti perustettiin vuonna 1948 Valtiontalouden tarkastusvirasto. (<<http://www.vtv.fi>>)

VTV:n asemasta ja tietojensaantioikeudesta on säädetty perustuslaissa. VTV:n organisaatiosta, tehtävistä ja tarkastusoikeudesta on säädetty laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta (14.7.2000/676). Lain 1 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusviraston tehtäviin ei kuulu tarkastaa eduskunnan taloudenhoitoa, eduskunnan vastattavana olevia rahastoja, Suomen Pankkia eikä kansaneläkelaitosta. Tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja säädetään erikseen.

Aina vuoteen 2007 asti parlamentaarista talouden valvontaa harjoittivat eduskunnan kansanedustajista vaalikauden ajaksi valitsemat viisi valtiontilintarkastajaa ja heidän varamiehensä. Valtiontilintarkastajia avusti eduskunnan yhteydessä toiminut kanslia tarkastajineen. Vuonna 2007 tämä myös perinteikäs instituutio lakkautettiin. Valtiontilintarkastajat perustettiin itsenäisen Suomen ensimmäisen eduskunnan antamalla lailla Suomen valtiontalouden oikeusperusteista ja siitä säädettiin myös vuoden 1919 hallitusmuodossa. Revisionilaitoksen ajautuminen hallitusvallan piiriin vaikutti oman parlamentaarisen valtiontilintarkastuksen perustamiseen (Valtiontilintarkastajat 2000,

7-8). Mahdollistahan olisi ollut perustaa vain yksi eduskunnan yhteydessä oleva voimakas parlamentaarinen tarkastusinstituutio.

Eduskunta yhdisti vuonna 2007 valtiontilintarkastajien tehtävät sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston uudeksi tarkastusvaliokunnaksi. Tarkastusvaliokunta käsittelee muun muassa eduskunnalle annettavat valtion tilinpäätöskertomuksen, Valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksen toiminnastaan ja eduskunnan tilintarkastajien tilintarkastuskertomukset sekä valmistelee valtion taloudenhoidon valvontaa koskevat asiat. Tarkastusvaliokunnalla on oikeus omasta aloitteestaan ottaa käsiteltäväkseen toimialaansa kuuluva asia sekä laatia siitä mietintö täysistunnolle. Tätä tarkastusvaliokunnan parlamentaarista tarkastustoimintaa ei tässä artikkelissa tarkastella enempää, vaan päähuomio on VTV:n vuositilintarkastuksessa. Tarkastelun ulkopuolelle rajataan myös VTV:n toiminnantarkastus, vaikkakin se on varsin tärkeä osa-alue palvelien eduskunnan ja päätöksentekijöiden tietotarpeita. Tässä artikkelissa arvioidaan VTV:n tilintarkastustoimintaa tarkastuksen keskeisillä kriteereillä, joita ovat riippumattomuus, tarkastuksen kattavuus ja tarkastustoiminnan laatu. Tämän jälkeen tarkastellaan VTV:n tarkastustoimintaan liittyen tarkastusriskiä ja kilpailun puutetta. Lopuksi esitetään tarkastelluista asioista lyhyt yhteenveto.

Riippumattomuus

Tilintarkastusfunktion toimivuus on sen luotettavuuden ja objektiivisuuden varassa, minkä takeena on tilintarkastuksen riippumattomuus niin tarkastettavista kuin muistakin tekijöistä, jotka voivat johtaa tilintarkastajan lausumien perustumiseen muihin kuin tilintarkastajan havaintoihin ja tosiseikkoihin sekä niistä johdettuihin itsenäisiin johtopäätöksiin.

Jos tarkastellaan tätä edellä mainittua riippumattomuusedellytystä, se toteutuu hyvin VTV:n kohdalla. Aina vuoden 2001 alkuun VTV

toimi valtiovarainministeriön hallinnonalan virastona, jolloin muodollisesti VM:n alla toimiminen saattoi ulkopuolisen silmin näyttää riippumattomuutta vaarantavalta asemalta. Vuonna 1999 uudistetun perustuslain mukaan virasto siirtyi vuonna 2001 eduskunnan yhteyteen ja sen riippumattomuus ja tietojensaantioikeus turvattiin. Perustuslain 90 §:n mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtionalouden tarkastusvirasto. Tämä tarkoittaa sitä, että päämieheksi mielletävä eduskunta ei voi käskä eikä ohjata tarkastusta esimerkiksi puoluepoliittisilla perusteilla. Virasto päättää itse ja itsenäisesti toiminta- ja tarkastussuunnitelmistaan.

Riippumattomuutta voi vaarantaa myös taloudellinen riippuvuus tarkastuskohteesta. Tätä ongelmaa ei voi olla VTV:llä, joka on eduskunnan yhteydessä ja jonka rahoitus ei perustu asiakasmaksuihin vaan budjetin kautta tulevaan määräraharahoitukseen.

Tarkastusviraston tilintarkastusohjeen mukaan tarkastusviranomaisen ei saa osallistua tarkastuskohteen hallintotoimiin, eikä sen henkilöstö saa olla tarkastuskohteen hallintoelimissä. Jos tilintarkastaja neuvoa kohteessa, hänen tulee varmistaa, että se ymmärretään vain opastuksena tai suosituksena. Tarkastajan henkilökohtaisella tasolla riippumattomuutta voisi vaarantaa tarkastajan ja tarkastettavan välinen yhteistyö, joka johtaa sosiaaliseen vuorovaikutukseen ja ystävyyteen vaarantaen objektiivisuuden. Tilintarkastusohjeen mukaan tilintarkastajalla ei saa olla tarkastuskohdetta, johon hänellä tai hänen ohjaajallaan on sosiaalisia, sukulaisuudesta johtuvia tai muita objektiivisuutta heikentäviä suhteita (VTV 2003, 34). VTV:llä on myös eettiset ohjeet, joiden mukaan tarkastajien on toimittava rehellisesti, itsenäisesti ja tasapuolisesti varjellen riippumattomuuttaan (VTV 2003, 35).

Riippumattomuusongelmaa pyritään tarkastuksen normeissa ja standardeissa vähentämään rotaatiolla eli sillä, että tarkastajia vaihdetaan tarkastuskohteissa tietyin väliajoin. VTV:llä tilintarkastuksen sisäisessä valvonnassa on pidetty perussääntönä, että sama tarkastaja ei saisi tarkastaa samaa kohdetta enemmän kuin 5 vuotta (VTV:n ylijohtajan haastattelu 16.2.2009).

Tarkastuksen kattavuus

Tarkastusviraston merkittävä ratkaisu tarkastuksen kattavuudessa oli 1990-luvun alussa siirtyminen siihen, että kaikki tilivirastot tarkastetaan vuosittain ilman poikkeuksia. Aiemmin oli tapana tarkastaa jokainen tilivirasto vain tietyin väliajoin. Tällä tilintarkastuksen kattavuudella on olennainen merkitys taloudenhoidon ja toiminnan kontrollin kannalta: kaikki tilivirastot tietävät, että yhtenäkkään vuonna ei voi välttää tarkastusta. Tällä on tarkastuskohteissa ennaltaehkäisevä vaikutus. VTV tarkastaa myös koko valtion tilinpäätöksen ja tekee tarpeen mukaan erillisiä tilintarkastuksia.

Eräät tilivirastot ovat niin suuria suhteessa VTV:n tilintarkastuksen resursseihin, että niissä olennaisten ja riskialttiiden toimintojen tarkastaminen yhden vuoden puitteissa on vaikeata. VTV jaksottaa tarkastuksen useampivuotisessa tarkastussuunnitelmassaan siten, että kattavuus tulee hoidettua useamman vuoden aikajaksolla.

Tarkastustoiminnan laatu

Tilintarkastuksen pääfunktiona pidetään päämies-agenttiteoriassa agentin (esim. virastojohdon) raportoiman informaation oikeellisuuden varmentamista päämiehelle (esim. virastoa ohjaava ministeriö). Jos tilintarkastus onnistuu tässä tehtävässään, sen voi katsoa olevan laadukasta työtä. Käytännössä tilintarkastuksen laadun mittaaminen ja tarkastuksen kustannusten suhteuttaminen aikaansaatuun laatuun on vaikea ja monitulkintainen tehtävä (Martikainen, Meklin, Oulasvirta ja Vakkuri 2002, 19-20).

Jos on kyse kilpailuista tarkastusmarkkinoista, kuten yrityksillä ja kunnilla Suomessa, tilintarkastuspalveluiden ostajilla on haastava tehtävä löytää kilpailuttamalla paras hinta-laatusuhde. Valtion tilivirastojen tilanne on toinen: tilintarkastusta ei kilpailuteta, vaan se saadaan verovaroin rahoitettuna VTV:ltä. Tilintarkastus ei joudu markkinatestiin, mutta toisaalta tarkastuksen määrän ja laadun ostaminen ei riipu

tarkastuskohteista eikä niiden taloudellisista resursseista. Asetelma takaa myös tarkastusviraston taloudellisen riippumattomuuden tarkastuskohteistaan, mikä edistää tarkastuksen objektiivisuutta ja kriittisyyttä. Tämä koskee myös muuta VTV:n tarkastusta eli toiminnantarkastusta. Sekä tilintarkastuksen että toiminnantarkastuksen raportit sisältävät usein kriittisiä huomioita ja johtopäätöksiä, jotka eivät aina miellytä tarkastuskohteitaan. Tämä lienee osoitus juuri riippumattomasta tarkastuksesta, joka antaa mahdollisuuden kriittiseen ja asiat julkisuuteen tuovaan tarkastukseen.

Yrityssektorilla tilintarkastuksen lopputuote eli tilintarkastuskerromus on standardimuotoinen ja hyvin pelkistetty, eikä standardimuotoista kertomusta lukemalla pääse selvytyteen siitä, kuinka laadukasta tarkastus oli. Laatua pyritäänkin todentamaan ja valvomaan itse tarkastusprosessin aikana. Tätä tehdään tarkastusammattiin tähtäävillä koulutusohjelmilla, tilintarkastajien tutkinnoilla ja auktorisoinneilla sekä tarkastustyötä koskevilla standardeilla. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajilta ei vaadita lakisääteisesti tiettyä koulutusta tai tutkintoa eikä myöskään auktorisointia. Toisaalta on huomattava, että VTV ei kilpaile tarkastusasiakkaista, joille sen tulisi todistaa auktorisoinneilla ja sertifiointeilla olevansa laadukas ja kilpailukykyinen palveluntarjoaja. Sen sijaan VTV:n tulee täyttää ylimmän päämiehensä eli eduskunnan tietotarpeet valtion taloudenhoidon laillisuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta sekä budjetin noudattamisesta. VTV huolehtii itse laadustaan noudattamalla hyvää tilintarkastustapaa ja INTOSAI:n tarkastusstandardeja, kouluttamalla itse henkilökuntaansa ja antamalla tarkastajilleen tilintarkastusohjeistuksen sekä tarkastusprojekteissa esimiesvalvonnan keinoin.

Ohjeistuksen mukaisesti (2003) VTV pyrkii noudattamaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ja INTOSAI:n tarkastusstandardeja. INTOSAI on kansainvälinen valtioiden ylimpien tarkastusinstituutioiden yhteinen järjestö. Tilintarkastusohjeen mukaan VTV:llä on oma laadunvarmistusjärjestelmänsä, jossa on otettu huomioon INTOSAI:n standardit. Tähän liittyy myös ohje tilintarkastajille tehdä tarkastuksestaan huolellinen dokumentointi työpapereiden muodossa.

VTV:ssä on vuonna 2007 käynnistetty erityinen tarkastusviraston laadunhallintajärjestelmän kehittämishanke (VTV 2008). Tähän asti laadun valvonta on perustunut sisäisesti hoidettuun valvontaan, mutta keskusteluissa esillä on ollut myös ulkopuolisen taholta tehty laadun-arviointi, esimerkiksi toisen maan ylimmän tarkastuselimen toimesta (Kimmonen, Marjatta, haastattelu 16.2.2009).

VTV raportoi tarkastusten tulokset tilintarkastuskertomuksissaan ja toiminnantarkastuksen tarkastusraporteissaan. Vuosittain VTV tekee myös yhteenvedon tarkastustoiminnastaan eduskunnalle. Koska VTV:n tilintarkastusraportit eivät ole niin pelkistettyjä ja vakiomuotoisia kuin yritysten vastaavat, niiden perusteella saa yritysten tarkastuskertomusta monipuolisemman käsityksen tilintarkastuksen laajuudesta ja erilaisista huomioista, joita tarkastajat ovat tehneet.

Tilintarkastuksen laatua voisi myös arvioida tarkastuskohteiden asiakkaiden tyytyväisyydellä sekä toisaalta myös päämiehen eli eduskunnan ja valtion ylimpien päätöksentekijöiden tyytyväisyydellä. Tällaisia tyytyväisyysmittauksia on myös VTV tehnyt.

Tarkastusriski

Tarkastusriski on riski siitä, että tarkastaja tekee virheellisen johtopäätöksen tarkastetuksi ilmoitetusta asiasta, johon liittyy olennaisena pidettävä virhe, puute tai väärinkäytös. Tilintarkastuskertomuksen johtopäätöslausumien pohjaksi on VTV:n tilintarkastusohjeen mukaan (2003, 25) hankittava todentava aineisto, josta ilmenevät tehdyt havainnot ja analyysit sekä tarkastuskohteen kommentit. Tarkastusprosessin aikana tulee kuulla asianosaisia raportoitavista asioista, millä tavalla voidaan vahvistaa havaintojen ja ehdotusten luotettavuutta ja laatua.

VTV:n resurssien riittävyys on tässä yhteydessä aivan olennaisen tärkeä seikka. Pystyykö virasto relevantin, luotettavan ja hyödyllisen tarkastusinformaation antamiseen tavoitteittensa mukaisesti. VTV:n henkilökunta on noin 150 henkilöä, joista hivenen alle puolet on tilintarkastajia. Määrä ei ole kovin suuri ottaen huomioon hyvin laajan

ja vaativan tarkastuskentän. Niukka henkilömäärä suhteessa laajaan tarkastuskenttään on asia, joka pakottaa viraston erilaisiin tehokkuuspyrkimyksiin tarkastuksen järjestämisessä.

Johtopäätösten ja muistutusten vaikutus: Tilintarkastuksen osuvat huomiot ja toimenpide-ehdotukset muodostavat sen potentiaalain, jonka huomioiminen vasta lunastaa tilintarkastuksen organisaatiolle tuoman lisäarvon. Tilintarkastajillahan ei ole operatiivista valtaa tehdä päätöksiä ja muutoksia organisaatiossa, vaan ne ovat johdon asia. Tilintarkastaja antaa myös itse tarkastusprosessin aikana lähinnä suullisia asiantuntijaneuvoja tarkastuskohteessaan sekä väliraportteja ja tarkastusmuistioita tarpeen mukaan ennen lopullista raporttia.

Tarkastuksissa esiin tuotujen näkemysten soveltamista hallinnon toiminnassa seurataan jälkikäteen sekä tilintarkastuksessa että toiminnantarkastuksessa. Tämän pitäisi luoda edellytykset ehdotusten ja muistutusten vaikuttavuuden edistämiseksi tarkastuskohteissa. Mikäli jälkiseuranta paljastaa laiminlyöntejä, tarkastuskohdetta valvovat ja ohjaavat tahot voivat ottaa tämän huomioon.

Kilpailun puute tarkastuksen toimeksiannoissa

Edellä selostetuille positiivisille lähtökohdille on vastapainona kilpailun puute. Tämä taas voi merkitä sitä, että VTV:n tarkastuksessa syntyy julkisen valinnan taloustieteen koulukunnan jo kauan sitten esille nostama ongelma: byrokratian oma intressi ilman kilpailun painetta voi johtaa tehottomiin käytäntöihin sekä näin ollen alempaan tuottavuuteen kuin kilpaillulla sektorilla. Se voisi ilmetä esimerkiksi siten, että tarkastajilla on vähemmän tarkastuskohteita tai tarkastuspäiviä kuin kilpaillulla sektorilla vastaavilla tarkastajilla. Toisaalta juuri kilpailun puute estää myös liiallisen kilpailun, joka taas yksityisillä tilintarkastusmarkkinoilla voi johtaa liian tiukaksi puristettuihin tarkastuksen toimeksiantoihin. Liiallinen kilpailu ja tiukkuus vaarantavat tilintarkastuksen tosiasiallista laatua, mikä voi jäädä osin ulkopuoliselta havainnoitsijalta pimentoon.

Yleensä valtion ylimmät tarkastuselimet tekevät valtionsa budjettitaloudessa tilintarkastusta monopoliaseman turvin. Ainakin tähän asti sitä on pidetty tarkoituksenmukaisena, ja menettelyn etujen on katsottu olevan haittoja suurempia.

Yksi asia, mihin varmasti voidaan löytää uusiakin ratkaisuja, on VTV:n tarkastajilta vaadittava koulutus ja osaaminen sekä mahdollisten tutkintovaatimusten täsmentäminen. Eri maiden valtionalouden tarkastusvirastoilla on tässä ollut ja on erilaisia ratkaisuja. Suomessa kehittelyn alla oleva tilintarkastuksen tutkintojen mahdollinen uudistaminen voi merkitä tähän asiaan uudenlaisia ratkaisuja.

Yhteenveto

Artikkelissa tarkasteltiin Valtionalouden tarkastusviraston (VTV) tilintarkastusta. VTV on perinteikäs valtion taloudenhoitoa ja valtionaloutta tarkastava instituutio, jonka merkitys valtion tulosohjaus- ja tilivelvollisuus uudistuksissa on kasvanut. VTV:n tilintarkastusta arviointiin artikkelissa keskeisillä tarkastuksen laadun kriteereillä. Lainsäädännöllä turvattu asema ja tiedonsaantioikeudet, viraston noudattamat tarkastusstandardit ja verorahoitus takaavat virastolle edellytykset riippumattomaan, objektiiviseen ja laadukkaaseen tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen muistutusten ja suositusten vaikuttavuutta seurataan jälkikäteen. Se, että valtioiden ylimmät tarkastuselimet yleensä tekevät valtioidensa budjettitaloudessa tilintarkastusta monopoliaseman turvin ilman kilpailua, voi heikentää toiminnan tehokkuutta. Toisaalta se voi myös vähentää tilintarkastuksen kilpailuttamiseen liittyviä haitallisia ilmiöitä.

Lähteet

- INTOSAI <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf> 29.12.2008.
- Kimmonen, Marjatta, ylijohtaja, Valtiontalouden tarkastusvirasto, haastattelu 16.2.2009.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (14.7.2000/676). Finlex sähköinen säädöskokoelma <<http://www.finlex.fi/fi/>>
- Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse ja Vakkuri, Jarmo 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere University Press, Tampere.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, VTV 1999. *Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet*. Tilintarkastusjulkaisuja.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, VTV 2003. *Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet*. Tilintarkastusjulkaisuja (27.2.2003 tarkistettu painos).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, 2008. *Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 2007*. VTV, Helsinki.
- Valtiontalouden tarkastusviraston WWW-sivusto <http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=150&lang=1> 29.12.2008.
- Valtiontilintarkastajat, 2000. Kahdeksan vuosikymmentä valtiontilintarkastusta 1920-1999. Helsinki.