

JHTT-tutkintokoe 19.–20.9.2015

OSA I: Tilintarkastustietous ja -tekniikka

HUOM: Vastaukset tulee laatia itsenäisesti; aineiston tai säädösten suora kopiointi ei riitä vastaukseksi.

Kysymykset 1–3.

Mikäli sinulla on joko KHT- tai HTM-tilintarkastajan auktorisointi, älä vastaa kysymyksen 2 kohtiin a) ja b).

Olen KHT-/HTM-tilintarkastaja / En ole KHT-/HTM-tilintarkastaja (poista tai yliviiivaa näistä tarpeeton)

Kysymys 1: Julkisen talouden tasapainon sääntely

Aika-arvio: noin 45 minuuttia

Maksimipistemäärä: 1,8 pistettä

Työskentelet julkiseen talouteen erikoistuneena erityisasiantuntijana Nice-Advice Oy -nimisessä asiantuntijapalveluyrityksessä. Eräänä työpäivänäsi saat kutsun ”Tasapainoinen talous” -seminaariin, jossa sinun toivotaan pitävän puheenvuoro tietyistä ajankohtaisista kysymyksistä koskien julkisen talouden tasapainovaatimuksia. Tilaisuuden järjestäjä pyytää sinua käsittelemään aihetta erityisesti oikeudellisesta näkökulmasta. Anna perustellut vastauksesi seuraaviin kysymyksiin.

- a) Velkaantumisongelmat ovat koetelleet useita Euroopan unionin jäsenvaltioita ja EU-oikeuden normein on pyritty osaltaan hillitsemään jäsenvaltioiden velkaantumista. Julkisuudessa on kuitenkin vähemmän ollut puhetta Euroopan unionin oman budjettitalouden tasapainoisuudesta. Asettavatko EU-oikeuden normit rajoituksia sille, että Euroopan unioni rahoittaisi omaa talousarviotalouttaan velkarahoituksella?
- b) Tasapainon käsitteellä voidaan julkista taloutta koskevassa keskustelussa tarkoittaa eri asioita. Miten Suomen perustuslaista (731/1999) johdetun valtion talousarvion tasapainoperiaatteen tarkoittama tasapaino eroaa siitä tasapainosta, jota tavoitellaan kuntia koskevalla alijäämän kattamisvelvollisuudella?
- c) Uuden kuntalain (410/2015) nojalla alijäämän kattamisvelvollisuus on ulotettu koskemaan myös kuntayhtymiä. Kerro, mitä tämä uudistus merkitsee kuntien taloudenhoidon ja talouden tasapainottamisen näkökulmasta.
- d) Mitä uuden kuntalain (410/2015) mukaan voi seurata siitä, jos kunta ei pysty noudattamaan kuntalaissa säädettyä alijäämän kattamisvelvollisuutta?

Mallivastaus

1 a)

Euroopan unionin talousarviota ei saa rahoittaa velkarahoituksella (Euroopan unionin varainhoitoasetus N:o 966/2012, 17 art.). EU on kuitenkin ottanut viime vuosina talousarvion ulkopuolista velkaa muun muassa kriisimaiden tukemiseen liittyen.

1 b)

Suomen perustuslain 84.2 §:stä johdetulla tasapainoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että määrärahat katetaan riittävillä tuloarvioilla. Velkarahan määrää periaate ei sääntele lainkaan. Kuntia koskevalla alijäämän kattamisvelvollisuudella pyritään sitä vastoin nimenomaan velkaantumisen hillitsemiseen: kyse on vuosittaisten tuloslaskelmien keskimääräisestä tasapainoisuudesta. Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien.

1 c)

Uuden kuntalain (410/2015) 110.6 §:n myötä myös kuntayhtymillä on velvoite kattaa alijäämänsä. Kuntayhtymät eivät näin ollen voi velkaantua pidemmällä aikavälillä, vaan niiden on saatettava taloutensa tasapainoon keskipitkällä aikavälillä. Uudessa järjestelmässä kunnat eivät voi jatkuvasti vyöryttää alijäämiänsä kuntayhtymien taseisiin. Uudistus voi vaikuttaa myös esimerkiksi siihen, että kuntayhtymät tehostavat toimintaansa ja muuttavat hinnoitteluaan.

1 d)

Kuntalain (410/2015) 118 §:ssä säädetään arviointimenettelystä, joka voidaan käynnistää, mikäli kunta ei ole kattanut taseeseen kertynyttä alijäämää säädetyssä määräajassa. Kunnan ja valtion tulee yhdessä selvittää kunnan mahdollisuudet turvata asukkailleen lainsäädännössä edellytetyt palvelut sekä ryhtyä toimenpiteisiin palvelujen edellytysten turvaamiseksi. Tämän selvityksen tekee arviointiryhmä, jonka jäsenistä yhden nimeää valtiovarainministeriö ja yhden kunta. Valtiovarainministeriö nimeää kuntaa kuultuaan ryhmän puheenjohtajaksi kunnasta ja ministeriöstä riippumattoman henkilön.

Arvioinnin tuloksena arviointiryhmä tekee ehdotuksen kunnan asukkaiden palvelujen turvaamiseksi tarvittavista toimenpiteistä. Valtuuston on käsiteltävä ryhmän toimenpideehdotukset ja saatettava niitä koskeva päätös valtiovarainministeriön tietoon. Seurauksena voi olla jopa kuntien yhdistyminen tai yhdistäminen. Valtioneuvosto voi päättää kuntajakoselvittäjän esityksestä erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevaa kuntaa koskevasta kuntajaon muuttamisesta muutoksen kohteena olevan kunnan tai kuntien valtuustojen vastustuksesta huolimatta.

Kysymys 2: Tilintarkastajaa koskevat pätevyys- ja riippumattomuusvaatimukset

Aika-arvio: noin 45 minuuttia

Maksimipistemäärä: 1,8 pistettä

Asiantuntija-apuasi kaivataan, kun saat yhteydenoton JHTT-tilintarkastaja Väinö Varaiselta, johon olet tarkastajapiireissä tutustunut. Hän työskentelee Sisu-Auditing Oy -nimisessä

tilintarkastusyhteisössä. Väinö Varainen on toiminut tänä vuonna (eli vuonna 2015) Luomuenergia Oy -nimisen yhtiön tilintarkastajana. Yhtiön omistaa kokonaan Piippolanvaaran kunta. Toimeksiantonsa aikana Väinö Varainen on antanut Luomuenergia Oy:lle konsultointi- eli neuvonantopalveluja. Neuvonanto on koskenut veroasioita sekä sisäisen valvonnan järjestämisestä. Nyt Väinö Varaisesta on alkanut askarruttamaan, voiko tuo konsultointitoiminta vaarantaa hänen riippumattomuutensa yhtiön tilintarkastajana. Luomuenergia Oy:n johto ei ole tähän mennessä ottanut tätä riippumattomuus-kysymystä millään lailla esille. Toisena asiana Väinö Varainen on pohtinut kunnan omistaman yhtiön tilintarkastuksessa sovellettavia pätevyysvaatimuksia.

Anna oikeudellisesti perustellut vastauksesi seuraaviin kysymyksiin.

- a) Mikä merkitys Väinö Varaisen riippumattomuuden arvioinnin kannalta on sillä, että Luomuenergia Oy:n johto ei ole kyseenalaistanut Väinö Varaisen riippumattomuutta tilintarkastajana, vaan antanut sille ”hiljaisen hyväksyntänsä”? Voiko Väinö Varainen perustaa tähän seikkaan käsityksensä omasta riippumattomuudestaan?
- b) Mitä voit kertoa konsultointitoiminnan vaikutuksesta ja suhteesta tilintarkastajan riippumattomuuteen yleisellä tasolla? Entä miten arvioit Väinö Varaisen riippumattomuutta tilintarkastajana kyseisessä tapauksessa? Millaisiin toimiin tilintarkastajan tai hänen edustamansa tilintarkastusyhteisön on ryhdyttävä silloin, jos tilintarkastajan riippumattomuus katsotaan vaarantuneeksi?
- c) Millä edellytyksillä JHTT-tilintarkastaja voi toimia kunnan omistaman osakeyhtiön ainoana tilintarkastajana? Anna vastauksesi syksyllä 2015 voimassa olevan lainsäädännön perusteella.
- d) Tuovatko uusi tilintarkastuslaki ja sen yhteydessä säädetyt lakiuudistukset muutosta JHTT-tilintarkastajan mahdollisuuteen toimia kunnan omistaman osakeyhtiön tilintarkastajana? Uudella tilintarkastuslailla tarkoitetaan tässä eduskunnan keväällä 2015 hyväksymää lakia, jota koskee hallituksen esitys 254/2015 vp.

Mallivastaus

2 a)

Tarkastettavan yhtiön johdon reagoimattomuus ei poista tilintarkastajan tarvetta arvioida omaa riippumattomuuttaan. Tilintarkastajan on arvioitava ja tutkittava oma-aloitteisesti hänen riippumattomuuttaan mahdollisesti vaarantavia tekijöitä.

2 b)

Arvioitaessa konsulttitoiminnan vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen on lähtökohtana pidettävä sitä, ettei sellainen konsultointi ole sallittua, joka voi varsinaisessa tilintarkastuksessa tulla tarkastuksen kohteeksi, jolloin tilintarkastaja joutuisi tilintarkastuksen yhteydessä arvioimaan omia toimiaan konsulttina. Neuvonantotoiminnasta ei kuitenkaan automaattisesti seuraa se, että henkilö ei voisi toimia neuvonannon kohteena olevan yhtiön tilintarkastajana. Asiaa on arvioitava tapauskohtaisesti. Tilintarkastuskohteessa suoritettu neuvonantotoiminta ei yleensä vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta, mikäli tilintarkastaja ei ole neuvonantotoimintansa yhteydessä

osallistunut yhtiön päätöksentekoon. On lisäksi huomattava, että tilintarkastajan on myös konsultointitoiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Väinö Varaisen riippumattomuutta tulee arvioida edellä mainittujen lähtökohtien pohjalta. Olennaista on esimerkiksi se, missä määrin hän on osallistunut konsultoinnin yhteydessä yhtiön päätöksentekoprosessiin. Mikäli neuvonannossa on ollut kyse esimerkiksi vain ongelmatilanteiden identifioinnista ja vaihtoehtoisten toimintatapojen kartoituksesta, ei Väinö Varainen ole todennäköisesti menettänyt riippumattomuuttaan tilintarkastajana.

Toimiessaan kunnan omistaman osakeyhtiön tilintarkastajana henkilöön sovelletaan tilintarkastuslain tilintarkastajan riippumattomuutta koskevia säännöksiä. Tilintarkastuslain 24 §:n mukaan tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä, jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos:

- 1) riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä on kokonaisuutena arvioiden pidettävä merkityksettöminä; tai
- 2) tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin.

Riippumattomuutta turvaavat toimet voivat liittyä esimerkiksi toimivaan laadunvalvontajärjestelmään, yhteisön hallintorakenteeseen, neuvonantotoimintaa koskevaan tiedottamiseen tai siihen, että toinen tilintarkastaja käy läpi tilintarkastajan tekemän työn (HE 194/2006 vp). Riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskeviin asiakirjoihin.

2 c)

Tilintarkastuslain (459/2007) 7 §:n mukaan voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan taikka KHT- tai HTM-yhteisön lisäksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetussa laissa (467/1999) tarkoitettu JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tämän säännöksen nojalla JHTT-tilintarkastajan ei siis näyttäisi olevan mahdollista toimia kunnan omistamassa osakeyhtiössä ainoana tilintarkastajana, mutta asiassa on kuitenkin oleellista huomioda tilintarkastuslain (459/2007) 57.4 §:n siirtymäsäännös. Sen mukaan kunnan omistaman osakeyhtiön tilintarkastajaksi voidaan valita viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. Näin ollen JHTT-tilintarkastaja voi tarkastaa ainoana tilintarkastajana sellaisia kunnan omistamia osakeyhtiöitä, joita HTM-tarkastaja voisi tarkastaa.

Asiaa koskevat tosin seuraavat 57 §:ssä säädetyt lisäedellytykset. Kyseisen yhtiön osalta saa ylittyä enintään yksi seuraavista rajoista:

- 1) taseen loppusumma on 4 400 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 8 800 000 euroa;
- 3) yhteisön palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.

2 d)

Tilintarkastuslainsäädännön uudistus ei juuri muuta 2 c) tehtävän mallivastauksessa esitettyä asiaintilaa. Uuden tilintarkastuslain siirtymäsäännösten (12 luku 2 §) mukaan JHTT-tilintarkastaja

voi toimia ainoana tilintarkastajana 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle asti sellaisessa kunnan omistamassa osakeyhtiössä, jota HT-tilintarkastaja (uuden lain mukainen uusi nimi) voisi tarkastaa. Asiaa on säädetty koskemaan samat lisäedellytykset, jotka 2 c) kohdan mallivastauksessa on mainittu. Kyseisen ajankohdan jälkeenkin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun uuden lain (HE 254/2014 vp) siirtymäsäännökset (12 §) mahdollistavat JHTT-tilintarkastajan toimimisen kunnan omistamassa osakeyhtiössä HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajan lisäksi (mutta ei ainoana tilintarkastajana).

Kysymys 3: Euroopan unionin varainkäytön valvonta

Aika-arvio: noin 30 minuuttia

Maksimipistemäärä: 1,4 pistettä

Tuttavasi Santeri Mainio työskentelee harjoittelijana Euroopan tilintarkastustuomioistuimessa Luxemburgissa. Hän osallistuu tilintarkastustuomioistuimen sisäiseen kokoukseen, jossa keskustellaan lähitulevaisuuden tarkastustoiminnan painopisteistä ja varainhoidossa havaituista ongelmista. Kokouksessa tilintarkastustuomioistuimen presidentti Felix Index toteaa puheenvuorossaan, että ”jatkossa tilintarkastustuomioistuimen on syytä kiinnittää enemmän huomiota oikeusperiaatteiden noudattamisen valvontaan”. Felix Indexin mukaan tarkastuksissa seurataan jatkossa vahvemmin esimerkiksi lojaliteettiperiaatteen ja subsidiariteettiperiaatteen (eli toissijaisuusperiaatteen) toteutumista varainkäytössä.

Hän mainitsee myös moitteettoman varainhoidon periaatteen ja unionin taloudellisten etujen suojaamisen periaatteen. Samoin Felix Index ottaa esille viime aikoina havaitut epäkohdat niissä julkisissa hankinnoissa, joita EU:n rakennerahastovaroista maksetuilla tukirahoilla on tehty. Felix Index myös toteaa, että tilintarkastustuomioistuimen on parannettava yhteydenpitoa ja yhteistyötä suhteessa unionin sisäisen valvonnan toimijoihin sekä kansallisiin tarkastuselimiin.

Kokouksen jälkeen Santeri Mainio on hieman hämmentynyt, sillä osa kokouksessa käsitellyistä asioista oli hänelle vieraita. Hän haluaa parantaa näitä teemoja koskevaa tietämystään ja soittaa sinulle; oletan JHTT-tilintarkastaja ja varmastikin hyvin perillä näistä asioista. Anna perustellut vastauksesi seuraaviin kysymyksiin. Tuo myös esiin se, mihin oikeussäännöksiin vastauksesi perustat.

- a) Mihin EU-oikeudellisiin säännöksiin perustuvat lojaliteettiperiaate sekä subsidiariteettiperiaate ja mitä ne merkitsevät EU:n varainhoidon näkökulmasta? Miten kyseiset periaatteet eroavat toisistaan, kun tarkastellaan EU:n ja jäsenvaltioiden velvollisuuksia ja niiden välistä toimivallan jakoa?
- b) Miten moitteettoman varainhoidon periaate ja taloudellisten etujen suojaamisen periaate eroavat toisistaan? Kumpi näistä periaatteista liittyy enemmän julkisia hankintoja koskeviin vaatimuksiin?
- c) Mitä ovat ne Euroopan unionin sisäisen valvonnan toimijat, joihin Felix Index viittasi?

- d) Kerro, millainen on tilintarkastustuomioistuimen asema suhteessa mainittuihin sisäisen valvonnan toimijoihin sekä kansallisiin tarkastuselimiin. Millaisia tiedonsaantia koskevia oikeuksia ja velvoitteita Felix Indexin mainitsemaan yhteistyöhön liittyy?

Mallivastaus

3 a)

Lojaliteettiperiaatteen nykyinen oikeusperusta löytyy Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 4 artiklasta. Periaatteen mukaan jäsenvaltiot sitoutuvat toteuttamaan kaikki toimenpiteet, joilla voidaan varmistaa EU-oikeudellisten velvoitteiden täyttäminen (positiivinen velvoite). Jäsenvaltiot myös pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen (negatiivinen velvoite). Varainhoidon näkökulmasta jäsenvaltioiden tulee esimerkiksi suorittaa niin sanotut jäsenmaksusuutensa ja pidättäytyä sellaisista valtion tukitoimista, jotka ovat EU:n tavoitteiden vastaisia.

Subsidiariteetti- eli toissijaisuusperiaatteesta säädetään SEU 5 artiklassa. Periaatteen mukaan unioni toimii aloilla, jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan, ainoastaan mikäli jäsenvaltiotasolla ei voida riittävällä tavalla saavuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, vaan ne voidaan suunnitellun toiminnan laajuuden tai vaikutusten vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla. Toissijaisuusperiaatteen mukaista on esimerkiksi se, että rakennerahastovarojen täytäntöönpanossa ja valvonnassa jäsenvaltioille jätetään toimivaltaa ja harkintavaltaa.

Lojaliteettiperiaate korostaa jäsenvaltioiden velvollisuuksia, kun taas subsidiariteettiperiaate sitä vastoin turvaa jäsenvaltiotason itsemääräämisoikeutta.

3 b)

Moitteettoman varainhoidon periaatteessa (Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 310, 317 art., varainhoitoasetus N:o 966/2012, 30 art.) on kyse taloudellisen, tehokkaan ja vaikuttavan varainkäytön vaatimuksista. Periaate tähtää siis taloudenhoidon tuloksellisuuteen. Taloudellisten etujen suojaamisen periaatteella (SEUT 325 art.) puolestaan pyritään estämään petoksia ja muita suoranaisesti laittomia toimia. Julkisia hankintoja koskevilla kilpailuttamisvelvoitteilla pyritään muun muassa varmistamaan toiminnan taloudellisuus, joten näillä velvoitteilla on selvä yhteys moitteettoman varainhoidon periaatteeseen.

3 c)

Euroopan unionin sisäisestä valvonnasta vastaavat ennen muuta komissio ja sen yhteydessä oleva Euroopan petostentorjuntavirasto OLAF. Jäsenvaltioiden tulee olla yhteistyössä näiden toimijoiden kanssa sisäisen valvonnan toteutuksessa (SEUT 317 art.).

3 d)

Tilintarkastustuomioistuimen toiminnan lähtökohtana on itsenäisyys ja riippumattomuus. Tehtävänsä hoitaessaan tilintarkastustuomioistuimen jäsenet eivät pyydä eivätkä ota ohjeita miltään hallitukselta tai muultakaan taholta. Yhteistyötä muiden toimijoiden kanssa ei kuitenkaan ole kielletty: se on päinvastoin tarpeellista. Tilintarkastustuomioistuin ja kansalliset

tilintarkastuselimet toimivat luottamuksellisessa yhteistyössä riippumattomuutensa säilyttäen. (SEUT 285–287 art., varainhoitoasetus N:o 966/2012, 159 art.).

Muiden unionin toimielinten on annettava tilintarkastustuomioistuimelle sen pyynnöstä kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka ovat tarpeen sen tehtävän suorittamiseksi (SEUT 287 art.). Komission ja muiden toimielinten on avustettava tilintarkastustuomioistuinta kaikin tavoin ja annettava sille kaikki tiedot, jotka tilintarkastustuomioistuin katsoo tarvitsevänsä tehtäviään suorittaessaan (varainhoitoasetus N:o 966/2012, 161 art.).