

JHTT-TUTKINTO 2015

Osa 1, tilintarkastustietous ja -tekniikka Kysymykset 4-6

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

Kysymys 4. Kuntien tarkastuslautakuntainstituutio: tehtävä, roolit ja kehityssuunnat

Aika-arvio noin 45 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,8 pistettä

Vuoden 1995 kuntalain (365/1995) perusteella Suomessa uudistettiin kuntien talouden valvonnan ja tarkastuksen järjestelmää. Samalla perustettiin kuntiin tarkastuslautakunnat. Tästä lähtien keskustelua on käyty tarkastuslautakuntainstituution roolista kuntien ja laajemmin julkisen talouden valvonnan järjestelmässä. Viimeisin kuntalain uudistaminen (410/2015) vaikutti myös tarkastuslautakuntien toimintaan ja tehtäväkentän määrittelyihin.

Tehtäväsi on analysoida kuntien tarkastuslautakuntien asemaa ja roolia vastaamalla seuraaviin kysymyksiin:

- 1. Millaisia tarkoituksia tarkastuslautakunnat toteuttavat kuntien valvonnan ja tarkastuksen järjestelmässä? Miksi tarkastuslautakuntia tarvitaan?*
- 2. Miten kuntien tarkastuslautakuntien toteuttama, vastaavanlainen, tarkastustehtävä on organisoitu valtionhallinnossa?*
- 3. Millaisia muutoksia uusi kuntalaki (410/2015) aiheuttaa arviosi mukaan tarkastuslautakuntien toimintaan ja tehtäväkenttään?*
- 4. Esitä oma tiivis näkemyksesi siitä, miten tuleva sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien uudelleen organisointi voi mahdollisesti vaikuttaa kuntien tarkastuslautakuntien tehtäväkenttään.*

MALLIVASTAUS.

Tilintarkastusinstituutio pyrkii edistämään yhteiskunnan organisaatioiden ja toimintojen tehokkuutta varmentamalla rationaalisia valintoja tukevaa informaatiota. Yrityssektorin tilintarkastuksessa tilintarkastaja pyrkii tässä viitekehyksessä varmistamaan ennen muuta sen että yritysorganisaation ulospäin esittämä rahaprosessia kuvaava tulostieto on oikein raportoitu. Yrityksen muiden valintojen rationaalisuuden ja tehokkuuden arviointi toteutuu pääsääntöisesti markkinamekanismin avulla. 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 voidaan päätellä asiakkaan kiinnostuksesta hankkia palvelu tietyllä markkinahinnalla. Kun asiakas ostaa palvelua ensimmäisen kerran, kyse voi olla palveluun liitetystä odotuksesta, mutta kun asiakas hankkii palvelun yhä uudelleen, palvelun oletetaan aiheuttaneen positiivisia vaikutuksia. Ympäristössä, joissa “markkinapaikalle palaaminen” voidaan nähdä signaaliksi suoritteen vaikuttavuudesta, arviointitilanne on suhteellisen helppo. Mutta entä tilanteissa, joissa suoritteen luonne on tyystin erilainen? On palveluja, joissa “markkinapaikalle palaaminen” on enemmänkin merkki aiemman kerran epäonnistumisesta kuin siitä, että palvelu on vaikuttavaa. Esimerkiksi perusterveydenhuollon käyntimäärissä voi olla tästä johtuen tärkeä erottaa uusien asiakkaiden käynnit vanhojen asiakkaiden uusintakäynneistä. Näin ollen, oleellista ei ole välttämättä maksimoida tuotettuja suoritteita ja palveluja (suhteessa resursseihin), vaan enemmänkin tuottaa palveluja niin että tuotosten määrää voidaan jopa vähentää pitkällä aikavälillä. Markkinalogiikan jäljittelemisen voi siis joskus ohjata analysoimaan julkisen palvelujen prosesseja väärästä näkökulmasta.

Julkissektorilla toiminnan taloudellinen logiikka on siis erilainen, minkä vuoksi myös taloudellisen toiminnan arviointi ja tarkastus on erilaisessa roolissa. Rahaprosessia koskeva informaatio, esimerkiksi kuntien tilinpäätökset ja taseet, muodostavat keskeisen osan tilintarkastusta. Kyseisen informaation 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 pystyisi kattamaan tärkeimpiä suoritteiden tarpeeseen ja tuottamiseen liittyviä mekanismeja.

Kuntien tarkastuksessa tarvitaan siis kaksi toistaan täydentävää näkökulmaa: tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen näkökulmat. Tarvitaan tietoa normivastaavuudesta (compliance), eli siitä miten oikeellista ja riittävää on kunnan toiminnasta ulospäin antama informaatio. Näkökulma on tilintarkastuksen näkökulma. Tämän lisäksi tarvitaan tietoa siitä, miten tuloksellista kunnan toiminta ja palvelutuotanto on (performance, value for money). Tässä painotuksena ei ole pelkästään toiminnasta ulospäin annettavan informaation varmentaminen, vaan palvelujen organisoinnin ja tuottamisen tuloksellisuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden arviointi erityisen kuntalaisen ja kansalaisen näkökulmasta. Tähän jälkimmäiseen tiedontuotannon tehtävään liittyy kuntien tarkastuslautakuntien keskeinen, tuloksellisuustarkastuksen ja –arvioinnin, tehtävä. Tarkastuslautakuntainstituution tehtävä on täydentää veronmaksajien tiedon tarvetta siitä, miten tehokkaasti heiltä kerättyjä veroresursseja on käytetty ja hallinnoitu. Koska monet julkisen palvelun tuotokset tarjotaan yhteiskunnassa ilman asiakkaan tai kansalaisen maksamaa korvausta, tällä tiedolla on erittäin tärkeä merkitys toiminnan rationaalisuuden varmistamisessa.

Tämän tehtävän toteuttamisessa kuntien tarkastuslautakunnat valmistelevat valtuuston päättämät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Niiden keskeinen tehtävä on myös arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet, sekä arvioitava, onko toiminta järjestetty tuloksellisesti. Tarkastuslautakunnan on huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tarkastuslautakunnan on arvioitava talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyttä. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtävä on valvoa keskeisten sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista, sekä valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi.

Valtionhallinnossa tuloksellisuustarkastuksen tehtävää toteuttaa laajamittaisesti Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV). VTV:n toiminnassa erotetaan tilintarkastuksen toiminto tuloksellisuustarkastuksesta. VTV kutsuu näitä tehtäviä toteuttavia yksiköitä ”Tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen” sekä ”Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen” yksiköiksi. Tuloksellisuustarkastuksen yksikkö tarkastaa ja arvioi siis myös laajamittaisesti Suomen finanssipolitiikan päätöksenteon informaatioperustan relevanssia ja oikeidenmukaisuutta. Toisaalta tilintarkastuksen yksikkö voi tehdä myös muuta ”normivastavuuden” tarkastusta kuin valtion kirjanpitoyksiköiden talousprosessia koskevan informaation oikeellisuuden ja riittävyyden tarkastusta. Kuitenkin pääsääntöisesti jaottelu tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen toteutuu samalla tavalla kuin kuntatalouden viitekehityksessä. Toisaalta, valtionhallinnossa keskeinen tuloksellisuustarkastuksen toimija on myös eduskunnan tarkastusvaliokunta. Sen pyrkimys on vaikuttaa valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuteen parlamentaarisen valiokuntatyön ja –prosessin avulla. Tarkastusvaliokuntainstituutio perustettiin vuonna 2007 yhdistämällä valtioneuvoston tilintarkastajien tehtävät sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston parlamentaarinen tarkastustoimi. Se on ollut osa suomalaista julkisen talouden valvonnan järjestelmän muutosta, jossa eduskunnan roolia on pyritty vahvistamaan.

Uuden kuntalain (410/2015) vaikutus kuntien tarkastuslautakuntainstituution toimintaan on varsin merkittävä. Keskeinen sisältö on se, että tarkastuslautakunnan yleinen rooli ja asema institutionalisoidaan ja vakiinnutetaan. Myös tarkastuslautakuntien tuloksellisuuden arvioinnin tehtävä vahvistuu. Tämä merkitsee useampiakin asioita. Ensiksi, tuloksellisuuden arviointityön strategisuus korostuu. On tarve hahmottaa laajemmin tuloksellisuuden arviointijärjestelmän kokonaisuutta. Arviointisuunnitelmien merkitys korostuu: on tarkasteltava mitä arvioidaan ja milloin arvioidaan. Miten tarkastuslautakunnan tekemä arviointityö asemoituu valtuustokauteen tai jopa sen yli? Samalla entistä tärkeämmäksi nousevat tietoiset ratkaisut siitä, mitä otetaan arvioinnin piiriin ja mitä jätetään ulkopuolelle. Tästä näkökulmasta uusi lainsäädäntö itse asiassa vahvistaa niitä käytänteitä, joita on omaksuttu jo tähän mennessä varsin laajasti suomalaisissa kunnissa ja kaupungeissa. Toiseksi, arviointityön strategisuus korostaa myös aiempaa selkeämpää jakoa tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen välillä. Edellisen kuntalain (365/1995) perusteella luotujen tarkastuslautakuntien oli jossain määrin vaikea erottaa näitä kahta tehtävää toisistaan. Historiallinen kehitys samoin kuin uusi lainsäädäntö tekee tehtävien erottamisesta aiempaa jonkin verran helpompaa. Tuloksellisuusarvioinnissa korostuu todennäköisesti entistä enemmän arvioiva ote, kuntien toiminnan nykytilan suhteuttaminen valikoituihin arvioinnissa hyödynnettyihin kriteereihin, arvottamisperusteisiin. Tässä mielessä ainakin periaatteen tasolla tehtävien selkeyttäminen voisi olla uuden lainsäädännön perusteella mahdollista.

Tuloksellisuuden arvioinnin kenttä monipuolistuu. Lainsäädännössä korostuu tavoitteiden toteutumisen arviointi laajasti ja monipuolisesti. Erityisen tärkeään rooliin nousevat näin ollen erilaiset yhteistyö- ja kumppanuusmallit, verkostorakenteet, joissa kunnat ja kaupungit ovat mukana palvelujen organisoinnissa ja tuottamisessa. Tämä näkökulma tulee korostumaan erityisellä tavalla tulevassa kehityksessä, jossa sosiaali- ja terveystaloudelliset palvelut tulevat keskittämään itsehallintoalueille. Kuntien ja kaupunkien toiminnassa rajapinta paikallisten lähipalvelujen ja keskitettyjen sosiaali- ja terveystaloudellisten palvelujen välillä on keskeinen arvioinnin kohde kansalaiselle koituvien hyötyjen ja haittojen arvioinnin kannalta. Nykyinen kehitys korostaa siis tarkastuslautakuntainstituution laajalaisten tuloksellisuusarvioinnin tarvetta.

Tulevaisuuden sosiaali- ja terveystalouden järjestelmän tuloksellisuustarkastuksessa ja –arvioinnissa on siis erittäin suuri tarve uudentyyppisille arvioinnin lähestymistavoille ja malleille. Aiempaa enemmän korostuu veronmaksajan näkökulman kokonaisvaltainen tarkastelu, tuloksellisuuden: taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden arviointi aiempaa suurempina kokonaisuuksina. On todennäköistä, että tarkastuksen ja arvioinnin rooli laajenee. Se millaisilla insitutionaalisilla rakenteilla näitä tehtäviä toteutetaan, on toinen asia. Joka tapauksessa tarvitaan tietoa siitä, miten julkinen toiminta vastaa olemassaolevia normeja ja informaation tuottamisen perusteita sekä siitä, miten tuloksellisia julkisen palvelujen järjestelmät ovat.

Kysymys 5. JHTT-tarkastuksen kansainväliset standardit

Aika-arvio noin 45 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,8 pistettä

Toimit Vuorenvarma Oy:n johtavana asiantuntijana, erityisalueena julkisen toiminnan tarkastuksen ja arvioinnin mallien kehittäminen. Sinua on kiitetty esimerkiksi COSO-mallia koskevasta osaamisestasi julkisten organisaatioiden riskienhallinnassa. Asiakkaat ja sidosryhmät tuntevat sinut myös asiantuntijana, joka osaa pelkistää loistavasti uusien kansainvälisten innovaatioiden ja oppien merkityksen suomalaisessa liiketalouden ja julkishallinnon ympäristössä. Esitelmiäsi kuulleet päätöksentekijät ja asiantuntijat tietävät mottosi: ”Toimintanne epävarmuus ei vähene apinoimalla kaikkea uutta vain sen takia että se on tullut ulkomailta. Epävarmuus voi jopa lisääntyä.”

Istut Kastrupin lentokentällä odottamassa Helsingin konetta. Olet palaamassa julkisen tarkastusalan kansainvälisestä konferenssista Kööpenhaminasta, jonka teema oli julkisen hallinnon ISSAI-standardien periaatteiden soveltamisongelmat eri maissa. Puhelimesi soi. Esimies, Vuorenvarma Oy:n toimitusjohtaja Keijo V. Alvoja soittaa antaakseen sinulle toimeksiannon seuraavaksi aamuksi. Vuorenvarma Oy:n edustajaa on pyydetty puhumaan suomalaisille valtiontalouden ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen ammattilaisille kansainvälisten standardien mahdollisuuksista ja rajoitteista suomalaisessa valtionhallinnon tarkastuksessa.

Kuten hieman osasit odottaakin, Keijo siirtää hänelle alun perin annetun 45 minuutin esitelmän sinulle. Keijon sanoin: ”kun en tiedä parempaa asiantuntijaa, joka voisi kertoa siitä miten julkisen tarkastuksen kansainväliset standardit pitäisi täällä meillä tulkita”. Tarjous on jotain, josta et voi, etkä oikeastaan halukaan, kieltäytyä. Koska kiire on, päätät tehdä esitelmän luonnoksen mitä pikimmiten. Esitelmän luonnoksen tulisi sisältää vastaukset seuraaviin kysymyksiin.

ISSAI-standardeissa käytetään kolmea käsitettä: ’financial auditing’, ’compliance auditing’ ja ’performance auditing’.

1. Mitä näillä tarkoitetaan, ja miten näiden julkisen hallinnon tarkastuksen osa-alueiden väliset suhteet tulisi ISSAI-standardien mukaan ymmärtää?
2. Miten näitä osa-alueita koskevat tarkastusprosessit eroavat toisistaan, jos eroavat? Käytä esimerkkejä.

3. Millaisia tarkastuksia näillä osa-alueilla voidaan toteuttaa? Kuvaa konkreettisia esimerkkejä valtionhallinnon tarkastuksesta.

HUOM! Seminaarin järjestäjät pyysivät että esitelmän keskeisin sisältö kirjoitetaan laajennetun abstraktin muotoon. Älä kirjoita siis ranskalaisin viivoin, vaan kokonaisiin lausein.

MALLIVASTAUS.

ISSAI-standardeissa kolme mainittua käsitettä viittaavat julkisen talouden valvonta- ja tarkastustehtävän erilaisiin tarkoituseriin. ”Financial auditing” -käsite viittaa läheisimmin suomalaiseen käsitteeseen ”tilintarkastus”, ja se tarkoittaa julkisen hallinnon talousyksikköä koskevan talousinformaation oikeellisuuden ja riittävyysanalyysia. Käsitteessä painottuu ”oikean ja riittävän” kuvan näkökulma talousraportoinnin asianmukaisuuden tarkastelussa. Se lähtee siis rahoittajan laskentatoimen periaatteista. Kyseisen tarkastuksen osa-alueen keskeinen tavoite on lisätä informaation käyttäjien luottamusta taloudellisen raportoinnin sisältöön. Tämän luottamuksen edistäminen on itse asiassa eräs keskeisimmistä, koko tilintarkastusinstituutiota ohjaavista periaatteista.

”Compliance auditing” –käsite tarkoittaa sananmukaisesti vastaavuuden, erityisesti normivastaavuuden arviointia. Hyvin usein se suomen kielessä kääntyy ”laillisuuden tarkastukseksi”. Tarkkaan ottaen compliance auditing kuitenkin viittaa normivastaavuuteen. Erottelu on oleellinen erityisesti sen ymmärtämiseksi, miten eri kielissä omaksutut tavat käyttäjäkäsitteitä suodattavat suomen kieleen ja suomalaisen tarkastuskentän ohjeistoihin ja standardeihin. ISSAI-standardien mukaisesti normivastaavuustarkastus on sen todentamista, miten julkisen hallinnon yksikön toiminta vastaa olemassaolevia kriteereitä. Tämä arviointi ja mainittujen kriteereiden lähtökohdat voivat olla varsin monenlaisia. Eräs oleellinen näkökulma on ns. regularity-arviointi, jossa yksikön toimintaa suhteutetaan muodollisiin kriteereihin: lakiin, alemman asteisiin normeihin, ohjeisiin sekä muihin toimintaa koskeviin relevantteihin sääntöihin. Toisaalta, tarkastelu voi kohdistua myös laajempiin yhteiskunnassa omaksuttuihin hyvän toiminnan käytänteisiin ja ohjeisiin. Tällaisia voivat olla esimerkiksi hyvän hallinnon standardit. Tähän ISSAI-standardeissa viitataan toiminnan asianmukaisuuden ja soveliaisuuden käsitteillä (propriety). Tällaisessa prosessissa kohteeksi voi tulla vaikkapa taloushallinnon käytänteet ja niiden toimivuuden arviointi. Kaikkiaan, verrattuna financial auditing –käsitteeseen, compliance audit –käsitteen kattavuus on laajempi. Se voi sisältää myös muuta kuin tuotetun taloudellisen informaation normivastavuutta.

”Performance auditing” viittaa suomen kielen tuloksellisuustarkastuksen käsitteeseen. Sen keskeisenä tavoitteena on ISSAI-standardien mukaan edistää julkisen hallinnon taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Toinen keskeinen tavoite on edistää julkisen toiminnan tilivelvollisuutta ja läpinäkyvyyttä. ISSAI-standardit korostavat erityisesti veronmaksajan näkökulmaa ja veronmaksajan vastiketta rahalle –periaatteen toteuttamista. Tämä ei ole vain yksi tavoite sinällään, vaan standardeissa se nähdään välineenä edistää poliittis-hallinnollisen toiminnan tilivelvollisuutta ja läpinäkyvyyttä. Tämän tavoitteen edistämiseksi eri maiden ylimmillä tarkastusorganisaatioilla (Supreme Audit Institutions, SAI) tulisi olla mahdollisimman

monipuolinen ja laaja tarkastusoikeus, sekä mahdollisuus suunnitella tarkastuksen prosessit julkisen toiminnan tuloksellisuutta edistävällä tavalla. ISSAI-standardit myös korostavat, ei vain tuloksellisuuden tarkastusta, vaan myös sen vaikutusta julkisen toiminnan tuloksellisuuden kehittämiseen ja edistämiseen.

Näitä kolmea julkisen valvonnan muotoja voidaan ISSAI-standardien mukaan toteuttaa joko erillisinä prosesseina tai myös niiden erilaisina yhdistelminä. Tarkastusprosessit eroavat toisistaan sen perusteella, mikä on tavoiteltu tarkastuksen ajallinen kohtaanto ja institutionaalinen kattavuus. Julkisen hallinnon toiminnassa tilintarkastuksen rooli on toteuttaa säännöllistä ja jatkuvaa julkisorganisaatioiden talouden valvontaa. Esimerkiksi, Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) tilintarkastuksen yksikkö tarkastaa vuosittain valtion virastojen ja laitosten tilinpäätökset tutkiakseen, ovatko virastot talouden hallinnassaan noudattaneet talousarvion päätöksiä ja antavatko virastojen tilinpäätökset toiminnasta oikean ja riittävän kuvan. Tässä työssä VTV noudattaa omaa tarkastussuunnitelmaansa.

Toisaalta tuloksellisuustarkastuksen näkökulma on useimmiten poikkihallinnollinen ja pitkäkestoinen. Se pyrkii tarkastelemaan julkisen toiminnan tuloksellisuutta hallinnonalojen ja toimintaprosessien yhteistyön ja koordinaation kysymyksinä ja ongelmina. Tällöin se myös usein kohdistuu useammalle tilikaudelle ja talousarviovuodelle. Tuloksellisuustarkastuksen luonnetta kuvaa se, että esimerkiksi VTV tekee näitä vuosittain 12-15 kappaletta. Ei pyritä siis kattavuuteen tarkastettujen virastojen ja laitosten mielessä, vaan enemmänkin tuloksellisuuden edistämisen kannalta tärkeään temaattiseen kattavuuteen. VTV:n toteuttamia tuloksellisuustarkastuksen hankkeita ovat koskeneet esimerkiksi valtion palkkauspoliittikkaa, valtion tekemiä ICT-sopimuksia ja harmaan talouden torjuntaa. Nämä tarkastushankkeet koskevat useiden hallinnonalojen virastoja, usein myös muita julkisen hallinnon ulkopuolisia organisaatioita ja toimijoita. Ne myös kohdentuvat pitkäkestoisiin muutosprosesseihin.

Kuten todettua, compliance auditing kääntyy usein suomen kielessä laillisuuden tarkastukseksi. Esimerkiksi VTV on organisoinut tämän alueen toimintansa ”Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen” yksikköön. Tämä heijastaa ISSAI-standardien mukaisesti kahden erityyppisen normivastaavuuden näkökulmaa. Kun tilintarkastuksessa painotus on valtion virastojen antaman talousinformaation oikeellisuuden ja riittävyyden tarkastelussa, laillisuustarkastuksessa näkökulma voi olla myös muussa normivastaavuuden tarkastelussa. Hyvänä esimerkkinä toimii VTV:n laillisuustarkastus, jossa se on keskittynyt valtion talousarvion budjetointimenettelyihin. Tarkastuksen tavoitteena oli vastata mm. kysymyksiin: vastaako Suomen valtion talousarvio olemassa olevia säädöksiä ja määräyksiä? Ovatko budjetointimenettelyt riittävän yhdenmukaisia eri hallinnonaloilla? Miten budjetointimenettelyt ovat muuttuneet ajassa? Kohteena on siis normivastaavuus, mutta tarkastuksen näkökulma eroaa perinteisen vuositilintarkastuksen näkökulmasta. Voidaan myös nähdä, että laillisuustarkastuksen metodinen ote on samanlainen kuin tuloksellisuustarkastuksessa. Rajattua kohdetta tarkastellaan useilla eri hallinnonaloilla, ja pyrkimys on arvioida koko valtionhallintoa koskevia ongelmia ja käytänteitä. Samalla se kohdentuu usein myös pitkään aikaväliin. Budjetointimenettelyjen tarkastuksen esimerkissä analyysi kohdentui vuosille 2001-2014.

Kysymys 6. JHTT-tarkastuksen periaatteet ja harmaan talouden torjunta

Aika-arvio noin 30 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,4 pistettä

6a. Tarkastuksen raportoinnin laatu (0,7 pistettä). Euroopan tilintarkastustuomioistuimen standardeissa kuvataan julkisen hallinnon tarkastuksen hyvän raportoinnin periaatteita ja kriteereitä. Tehtäväsi on analysoida näitä kriteereitä seuraavasti:

- Kuvaa tiiviisti Euroopan tilintarkastustuomioistuimen standardeissa mainitut laadukkaan raportoinnin kriteerit ja selitä kriteereiden sisältö
- Miksi nämä kriteerit eivät aina täyty? Esittele kunkin kriteerin osalta esimerkki prosessista, joka voi johtaa siihen että tarkastuksen raportointi ei ole täysin kyseisen kriteerin mukaista. Miten tähän liittyvää riskienhallintaa voidaan tehdä?

MALLIVASTAUS.

INTOSAIn tarkastusstandardeissa, toiminnantarkastuksen sovellusohjeissa sekä tilintarkastustuomioistuimen tarkastusperiaatteissa ja –standardeissa kuvataan laadukkaan tarkastusraportoinnin kriteereitä. Näiden mukaan tarkastuskertomusten on oltava objektiivisia, täydellisiä, selkeitä, vakuuttavia, relevantteja, tiedoiltaan oikeita, rakentavia ja tiiviitä. Tehokkaan laadunvalvontajärjestelmän tarkoituksena on varmistaa ja luoda edellytyksiä sille, että kertomuksilla on mainitut ominaisuudet.

Tarkastellaan seuraavaksi yksityiskohtaisemmin, mitä kriteereillä tarkoitetaan ja millaiset tekijät voivat selittää, miksi kyseiset kriteerit eivät aina täyty. Arvioidaan myös lyhyesti, millaisin prosessien avulla kriteerien parempaa täyttymistä voidaan edistää.

A) **Objektiivinen.** Tämä tarkoittaa tarkastusraportoinnin tasapuolisuutta, neutraalisuutta ja oikeudenmukaisuutta. Tarkastuskertomukset on laadittava riippumattomasta ja puolueettomasta näkökulmasta siten, että todellinen toiminta arvioidaan objektiivisten kriteereiden perusteella. Kertomuksen on oltava sisällöltään tasapuolinen ja sävyltään riittävän neutraali. Sen ei saisi olla myöskään harhaanjohtava, ja tarkastustulokset tulisi säilyttää kulloisessakin asiayhteydessään. Objektiivisissa kertomuksissa annetaan asianmukaista tunnustusta toiminnan myönteisille osaluille ja niissä esitetään tosiasiallisesti havaitut seikat puutteellista toimintaa ylikorostamatta tai liioittelematta. Tulkintojen tulee perustua tosiseikkojen ja olosuhteiden tuntemiseen ja ymmärtämiseen. Tämä auttaa osaltaan sitä, että tarkastuskohteen on helpompi hyväksyä kertomus.

Objektiivisuuden kriteerin toteutumista voi haitata esimerkiksi liiallinen painotus tarkastuskohteen ongelmien korostamiseen. Vaikkakin ongelmakohtien esille nostamiselle voi olla perusteita, niiden korostaminen ei välttämättä anna tasapuolista kuvaa tarkastuskohteen kokonaisuudesta. Tästä näkökulmasta tulisi kiinnittää systemaattista huomiota siihen, miten tarkastuskohteen toiminnassa voidaan aikaansaada vaikutuksia. Tämä tarkoittaa usein monipuolista ja älyllisesti tasapainoista vahvuuksien ja heikkouksien tarkastelua.

- B) **Täydellinen.** Jotta kertomus olisi täydellinen, sen on sisällettävä kaikki tarvittavat tiedot ja perustelut, joiden avulla pystytään vastaamaan esitettyihin tarkastuskysymyksiin ja jotka edistävät raportoitujen seikkojen ja olosuhteiden ymmärtämistä asianmukaisesti ja oikein. Ymmärtämisen helpottamiseksi tarkastuskysymysten, tarkastuskriteereiden, huomautusten ja päätelmien on oltava keskenään loogisia ja havaintojen, päätelmien ja suositusten kesken on oltava selkeä yhteys.

Täydellisyyden kriteerin toteutuminen ei ole luonnollisestikaan koskaan täysin mahdollista. Tarkastajat ovat ihmisiä, joiden toimintaa ohjaavat – kuten kaikkea päätöksentekoa – rajoittuneen rationaalisuuden ajattelumallit. Kaikkeen ei voida kiinnittää huomiota. Kaikkeen ei osata kiinnittää huomiota. Asioiden syy-seuraussuhteet ovat usein varsin monimutkaisia mallintamisen kohteita. Tässä mielessä täydellisyyden kriteerin toteutuminen on lähinnä standardien ideaalitilanne, ei todellista tarkastuksen toimintaa kuvaava lähtökohta. Täydellisyyden kriteeriin pyrkiminen on kuitenkin erittäin tärkeä tavoite. Mitä enemmän epätäydellisyyttä tarkastusraportointiin sisältyy, sitä enemmän uskottavuusongelmia raportointiin sisältyy.

Täydellisyyden kriteerin toteutumista voi haitata erityisesti tarkastuksen suunnittelu. Mikäli tarkastus on suunniteltu huonosti, ja kysymykset on määriteltä puutteellisesti, on näihin vaikea tuottaa vastauksia tarkastusprosessin aikana. Tässä mielessä täydellisyyden kriteerin parempaa toteutumista edistää jo hyvä tarkastuksen suunnittelu. Tämä sisältää aina myös tarkastusriskien monipuolisen hallinnan näkökulman.

- C) **Selkeä.** Tarkastusraportointia on kriteerin mukaan helppo lukea ja ymmärtää ja siinä käytetään mahdollisimman paljon yleisesti käytössä olevaa kieltä. Esimerkiksi, lyhenteet ja erikoissanasto on selitettävä, ja moniselitteisyyttä on vältettävä. Keskeisen sanoman on oltava selkeä, asiaankuuluva ja helposti tunnistettava, eikä se saa antaa aihetta liialliseen väärinymmärrykseen. Aineiston looginen järjestys sekä asioiden ja päätelmien täsmällinen esittäminen ovat selkeyden ja ymmärtämisen kannalta tärkeitä. Visuaalisia apukeinoja voidaan käyttää apuna moniulotteisen aineiston kuvaamisessa ja yhteenvedossa. Myös hyvin valitut esimerkit selventävät tekstiä.

Selkeyden kriteeri liittyy erityisesti tarkastuksen lopputulosten tehokkaaseen viestittämiseen. Mitä selkeämmin ja ymmärrettävämmin tarkastushavainnot ja niistä tehdyt päätelmät kyetään viestittämään, sitä todennäköisempää on myös itse tarkastuskohteen toiminnassa tapahtuva muutos. Tämä kriteeri painottaa ennen muuta raportoinnin tyylin korkeaa tasoa. Tähän liittyviä ongelmia on mahdollista kehittää esimerkiksi tarkastajien raportointiin liittyvällä koulutuksella, ulkoisella laadunarvioinnilla ja siihen pohjaavalla kehittämisellä.

- D) **Vakuuttava.** Tarkastusraportoinnin keskeisenä tavoitteena on vakuuttaa lukija tarkastusprosessin laadukkuudesta ja tarkastuksen perusteella esitetyistä argumenteista. Tästä näkökulmasta on tärkeää, että tarkastustulokset vastaavat tarkastuskysymyksiä ja että

huomautukset esitetään vakuuttavasti ja niiden perusteiksi esitetään riittävästi tietoa ja selvennyksiä. Lisäksi on tärkeää, että päätelmät ja suositukset ovat esitettyihin tietoihin ja väittämiin nähden loogisia. Lukijan on vakuutettava annettujen tietojen perusteella havaintojen pitävyydestä, päätelmien aiheellisuudesta ja suositusten täytäntöönpanon hyödyllisyydestä. Yksi lähestymistapa loogisen ja vakuuttavan esittämistavan luomiseksi on käyttää johdattelevaa logiikkaa. Tällä menetelmällä havainnot yhdistetään suosituksiin kysymällä, miksi suositus on tehty.

Tarkastustulosten vakuuttavuus on tärkeä näkökulma ja kriteeri. Tarkastajalle ja tarkastusraportoinnin lukijalle välittyy varsin erilainen kuva tarkastuskohteen sisällöstä ja toiminnan vahvuuksista ja heikkouksista. Kun tarkastaja itse tietää kohteen toimintaan liittyvien sisältökysymysten moninaiset taustat, suurelle osalle raportoinnin lukijoista välittyy vain itse raportoinnin luoma kuva. Tässä mielessä vakuuttavuuden näkökulma on aivan oleellinen, koska retorinen tapa, jolla raportoinnissa nostetaan esille toiminnan tila, ja kehittämiskohteet, ohjaa lukijan päätelmiä aivan keskeisellä tavalla. Tulkintojen tekemistä voidaan ohjata merkittävästi vakuuttavalla raportoinnilla. Tarkastusyhteisöissä tähän kriteeriin liittyvien ongelmien ratkaisua voidaan edistää raportoinnin tyylien ja raportoinnin sisäisen johdonmukaisuuden ja koherenssin kehittämisellä. Usein on perusteltua, että raportoinnissa keskitytään vain harvalukuisiin osa-alueisiin, mutta niistä raportoidaan ja niitä koskevat argumentit esitetään mahdollisimman vakuuttavasti.

- E) **Relevantti**. Kertomuksen sisällön tulisi olla oikea-aikainen ja sen tulisi tuottaa lisäarvoa. Raportoinnin on vastattava tarkastuskysymyksiä, sen on oltava lukijalle tärkeää ja mielenkiintoista esimerkiksi siten, että aiheesta kerrotaan uutta tietoa. Relevanssin kannalta oleellista on kertomuksen ajoitus. Ollakseen mahdollisimman käyttökelpoinen ja auttaakseen muutoksen toteuttamisessa tarkastuskertomuksen on tarjottava ajan tasalla olevaa ja asianmukaista tietoa riittävän ajoissa, jotta se vastaa käyttäjien tarpeita. Tarkastajien on suunniteltava työnsä siten, että kertomus annetaan oikeaan aikaan, ja toteutettava tarkastus tämä huomioon ottaen.

Relevanssin kriteeri liittyy tarkastuksen luonteeseen uuden tiedon tuottajana. Taustalla on ajatus rationaalisemman päätöksenteon edistämisestä. Tarkastuksen ja tarkastusraportoinnin tavoitteena on siis parantaa julkisen hallinnon toimintaa ja päätöksentekoa. Tässä prosessissa tarkastusraportoinnin olisi tuotettava relevanttia, oikea-aikaista ja hyödyllistä tietoa. Tämä kriteeri liittyy tietysti oleellisesti kulloiseenkin tarkastuskohteeseen ja päätöksenteon tilanteeseen. Toisin sanoen, eri ympäristöissä erilaiset asiat ovat merkityksellisiä ja relevantteja. Pääsääntöisesti voidaan kuitenkin ajatella, että relevanssin kriteerissä painottuu ennen muuta ajoitus, tarkastusraportoinnin kyky vaikuttaa rationaalisempaan päätöksentekoon oikea-aikaisella tiedolla ja kehittämissuosituksilla. Tarkastustoimijoiden kannalta tämän kriteerin edistäminen liittyy osaksi tarkastuksen suunnittelua ja ajallista suuntaamista. Esimerkiksi, missä prosessin vaiheessa on perusteltua raportoida tarkastuskohteen kehittämiskohteista? Missä vaiheessa raportointi aikaansaa parhaan mahdollisen kustannus-hyötysuhteen?

- F) **Tiedoiltaan oikea**. Tarkastusraportoinnissa hyödynnetyn aineiston on oltava paikkansapitävää. Lukijat tulisi vakuuttaa siitä, että kertomuksessa esitetyt seikat ovat uskottavia ja luotettavia, sillä kertomuksessa väärin esitetyt seikat saattavat heikentää koko kertomuksen pitävyyttä ja uskottavuutta sekä viedä huomion varsinaisesta kehittämiskohteesta. Lisäksi virheellisyydet saattavat syödä tarkastusyhteisön pitkän aikavälin uskottavuutta ja heikentää sen kertomusten vaikutusta.

Tämä kriteeri on luonnollisesti kaiken tarkastuksen lähtökohta. Tarkastusprosessin yleinen tehtävä on tuottaa kolmannen osapuolen arvio agentin päämiehelle antaman informaation oikeellisuudesta ja riittävydestä. Tässä prosessissa merkittävä luottamus kohdentuu siihen, miten tarkastaja kolmantena osapuolena todentamisen tehtävässään onnistuu. Raportoinnin oikeellisuus on tästä näkökulmasta keskeinen näkökulma. Tähän liittyvä ongelmien ratkaisu liittyy tarkastusyhteisössä laajaan kokonaisvaltaiseen tarkastusprosessin osaamiseen. Jos tähän liittyy merkittäviä ongelmia, luultavasti myös tarkastusyhteisön uskottavuuteen ja legitimitettiin kohdistuu merkittäviä riskejä.

- G) **Rakentava**. Tarkastusraportoinnin on autettava tarkastuskohteita ja erityisesti organisaatioiden johtoa ongelmien ratkaisemisessa tai välttämisessä. Tätä edistää yleensä se, että tarkastusprosessissa yksilöidään selvästi, kuka on tilivelvollinen ja vastuussa havaituista puutteista. Lisäksi, esitetään käytännön suosituksia tilanteen korjaamiseksi. On asiantonta arvostella johtoa asioista, jotka ovat sen valvonnan ulottumattomissa. Tasapuoliset kertomukset, joissa annetaan asianmukaista tunnustusta myönteisille suorituksille, saattavat edesauttaa sitä, että tarkastuskohteen on helpompi hyväksyä kertomus.

Rakentavuuden kriteeri edellyttää tarkastajalta kykyä soveltaa tarkastuksen havaintoja tarkastuskohteen tilivelvollisuusrakenteeseen. Toisin sanoen, tarkastuksen puutteena voi olla se, että havainnot ja raportointi ovat sinällään oikeansuuntaisia ja perusteltuja, mutta niiden vaikutukset tarkastuskohteen tai organisaation vastuurakenteisiin arvioidaan puutteellisesti. Tällöin tiedetään tarkastuksen perusteella, mikä on informaatiomielessä ongelma, mutta ei osata soveltaa ongelmanratkaisua tarkastuskohteeseen. Tarkastusyhteisössä tätä ongelmaa voidaan hallita monipuolisemmalla organisaatioiden toiminnan analyysillä.

- H) **Ei tarpeettoman pitkä**. Tarkastusraportoinnin ei tulisi olla pidempi kuin mitä sanoman perille vieminen tarkastuskohteille ja tarkastusraportoinnin lukijalle edellyttää. Liialliset yksityiskohdat tai epäolennaiset havainnot saattavat heikentää kertomusta ja peittää todellisen sanoman sekä hämmentää tai johtaa harhaan lukijoita. Erityiskertomuksen vaikutus on yleensä parempi silloin, kun kertomus on niin tiivis kuin asian käsittelyn kannalta on mahdollista.

Tarkastusraportoinnin tiivistäminen on tärkeä tarkastajan taito. Raportoinnin viestin ja sanoman tiivistäminen voi epäonnistua monestakin syystä. Kaksi esimerkkiä. Puutteellinen tarkastusprosessin rajaaminen voi johdattaa tarkastajaa raportoimaan ”varmuuden vuoksi” kaikesta jonkin verran. Tällöin yleensä koko sanoma jää epämääräiseksi. Toisaalta, on mahdollista että

tarkastaja ei osaa tiivistää raportointiaan tiiviiksi ymmärrettäviksi kokonaisuuksiksi. Tätä on mahdollista edistää alueen kehittämisellä ja koulutuksella.

6b. Harmaan talouden torjunta (0,7 pistettä). Julkisen talouden valvontaan ja tarkastukseen kohdistuu laajenevia odotuksia. Eräs viime vuosien aikana merkittävästi korostunut osa-alue valvonnan ja tarkastuksessa on kysymys harmaan talouden torjunnasta. *Tehtäväsi on vastata tiiviisti seuraaviin kysymyksiin:*

- *Mitä harmaan talouden käsitteellä tarkoitetaan? Mikä on sen rooli julkisen talouden valvonnan kentässä?*
- *Miten harmaan talouden ilmiötä on kirjallisuudessa tarkasteltu?*
- *Millaisia keinoja harmaan talouden torjunnassa voidaan hyödyntää?*

MALLIVASTAUS.

Harmaan talouden käsitettä voidaan määritellä niin oikeudellis-normatiivisesta kuin yhteiskunnallisestakin näkökulmasta. Oikeudellisen määritelmän mukaan harmaalla taloudella tarkoitetaan toimintaa, jolla laiminlyödään taloudellisen toiminnan lakisääteisiä velvoitteita. Tällaisia voivat olla ennen muuta verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen tai tullin perimät maksut. Yhteiskunnallisesta näkökulmasta harmaa talous voi viitata laajemmin myös muihin tekoihin, joita ei ole välttämättä ainakaan vielä kriminalisoitu. Lisäksi yhteiskunnallinen näkökulma korostaa harmaan talouden laajempaa merkitystä yhteiskunnan toiminnan prosesseissa ja yleisemmissäkin toimintaedellytyksissä. Kyse on pitkällä aikavälillä luottamuksesta yhteiskunnan toimintaan ja instituutioihin. Tämä voi ilmetä esimerkiksi yritysten ja kansalaisten veronmaksuhalukkuutena.

Harmaalla taloudella ja harmaan talouden torjunnalla on kasvava merkitys yhteiskunnan ja julkisen hallinnon toiminnassa. Harmaan talouden levinneisyyden ja laajuuden tarkka määrittäminen ei ole kovinkaan helppoa, mikä aiheuttaa ongelmia sen torjunnassa. Toisaalta harmaan talouden ilmiöt koskevat eri toimialoja hyvinkin eri tavoin, mikä aiheuttaa ongelmia torjunnan toimenpiteiden tarkassa kohdentamisessa. Sääntelyn kannalta tämä aiheuttaa kysymyksen, tulisiko torjunnassa edetä kokonaisvaltaisella strategialla vai enemmänkin toimialakohtaisesti. On esimerkiksi korostettu, että harmaa talous ei ole vain rakennustoimialan ongelma. Näin ollen, lainsäädännön uudistamisessa harmaan talouden torjunta on kuitenkin vain yksi, vaikkakin tärkeä, näkökulma, minkä vuoksi lainsäädäntötyössä täytyy panostaa erityisesti näkökulmien yhdistämiseen.

Harmaan talouden ilmiötä on tarkasteltu mm. oikeustaloustieteellisessä tutkimuksessa. Tällä tutkimusalueella harmaata taloutta voidaan lähestyä kolmen siihen vaikuttavan keskeisen muuttujan valossa. Näitä ovat:

- kiinnijäämisriski
- sanktion arvo ja
- teolla tai laiminlyönnillä saavutettava tuotto

Kiinnijäämisriski on todennäköisyys, jolla rikoksentekijä jää kiinni. Tämä voi vaihdella nollasta yhteen. Jos riski on nolla, tekijä ei jää koskaan kiinni. Jos se on yksi, tekijä jää varmasti kiinni. Todellisuudessa riski on jossain nollan ja yhden välillä. Sanktio voi olla vankeus, sakko tai jonkinlainen maksuseuraamus. Lisäksi, sanktio voi olla myös tekijän maineeseen vaikuttava haitta. Tuotto viittaa siihen taloudelliseen hyötyyn, jota harmaan talouden toimenpiteillä tekijä saavuttaa. Näitä voivat olla maksamatta jätetyt verot tai sosiaaliturvamaksut, myös esimerkiksi kilpailuedut, joita rikoksentekijä on saanut, mutta kilpailijat eivät.

Edellä mainitut muuttujat vaikuttavat siihen, miten harmaata taloutta tulisi ymmärtää ja miten sen torjuntaa olisi järkevää toteuttaa. Jos esimerkiksi kiinnijäämisriskiä kasvatetaan, houkuttelevuus tulojen ilmoittamatta jättämiseen pienenee. Tämä voi toteutua vaikkapa verotarkastuksia lisäämällä, jolla siis lisätään rikoksentekijöiden tulkintaa kiinnijäämisriskin suuruudesta. Toisaalta, mitä ankarampi on sanktio, sitä vähemmän kannattavaa on harmaa talous. Joidenkin tutkimusten mukaan sanktioiden korottaminen lisää harmaan talouden torjunnan vaikuttavuutta paremmin kuin esimerkiksi poliisien määrän lisääminen.

Usein myös korostetaan kyseisenkaltaisen ajattelutavan rajoitteita. Tällaisia ovat esimerkiksi seuraavat. Rangaistusten kiristäminen ei välttämättä johda torjunnan vaikuttavuuden parantumiseen, koska kyse on myös tuomioistuimien tavasta määrätä rangaistuksia. Jos ne karttavat riskejä väärien tuomioiden tuomitsemisessa, rangaistusten kiristämällä ei olekaan haluttua vaikutusta. Toinen esimerkki ajattelutavan rajoitteista on lainsäädännön konkreettisen muuttamisen mahdollisuudet. Talousteoreettinen viitekehys tarjoaa eräänlaisen ideaalityyppisen mallin torjunnalle, mutta mallin konkreettinen käyttöönotto ja soveltaminen on yhteiskunnassa yleensä monimutkaisempi prosessi.

Harmaan talouden torjunnassa pyritään konkreettisesti hyödyntämään monenlaisia keinovalikoimia. Keskeinen on luonnollisesti lainsäädännön asettamien velvoitteiden noudattaminen ja tämän valvonta. Tämä edellyttää tarkastajaresursseja ja tarkastuksen prosesseja erilaisilla toimialoilla. Toisaalta keskeinen torjuntakeino on myös informaatio-ohjaus, informaation jakaminen ja välittäminen. Harmaan talouden toimintatapoja ja harmaan talouden kielteisiä taloudellisia ja yhteiskunnallisia vaikutuksia pyritään välittämään monenlaisia kanavia pitkin. Ilmiöstä pyritään tekemään helpommin tunnistettava. Torjunta voi liittyä myös yleisempään lainsäädäntötyön kehittämiseen. Kyse on siis myös siitä, millaista yritys- ja elinkeinotoimintaa koskeva lainsäädäntö on luonteeltaan, ja millaisia kannusteita se luo harmaan talouden toimintamalleille. Viranomaisten välisellä yhteistyöllä pyritään edistämään harmaan talouden torjuntaa. Tämä voi toteutua Suomessa, mutta entistä enemmän maapalloistuvassa maailmassa myös maiden välillä. Kansainväliseen tietojenvaihtoon on solmittu erilaisia sopimuksia. Seuraamusten, esimerkiksi erilaisten seuraamusmaksujen tason määrittelyllä, pyritään vaikuttamaan potentiaalisten rikoksentekijöiden käsitykseen kiinnijäämisriskistä. Lopuksi, rikoksentekijän teollaan saavuttamaan (oletettuun) tuottoon voidaan tietysti vaikuttaa veropolitiikalla. Tämä voi tarkoittaa vaikkapa arvonlisäveron muutoksia tai erilaisia verotettavasta tulosta tehtäviä vähennyksiä. Näiden mitoittamisessa on mahdollista ottaa huomioon aiempaa monipuolisemmin harmaan talouden torjunnan näkökulma.