

JHTT -TUTKINTO 2009

OSA I: Tilintarkastustietous ja -tekniikka

Huomautus!

Mikäli olet jo suorittanut HTM tai KHT -tutkinnon, vastaa kysymyksen 1 osalta vain kohtiin a-c, kysymykseen 2 ja kysymyksen 3 sekä kysymykseen 4 c.
Muut vastaavat kaikkien kysymysten jokaiseen kohtaan.

Kysymys 1: Tilintarkastajan muuttuvan ”tilintarkastuskentän” tuntemus

Aika-arvio 40-50 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

a) Euroopan unionin komission on toteutettava talousarviota omalla vastuullaan annettujen määrärahojen rajoissa ja yhteisöasetuksia noudattaen sekä moitteettoman varainhoidon periaatteiden mukaisesti (EY:n perustamissopimus 274 art.).

Kerro lyhyesti, mitä edellä mainittu periaate tarkoittaa ja miten se ilmenee Suomea koskevassa rakennerahastosäätelyssä.

b) Valtiontalouden hoidossa valtuusmenettely on väitetty johtavan harkitsemattomuuteen sidottujen menojen osalta. Kuitenkin tuo menettely elää ja voi hyvin.

Kerro lyhyesti, mihin valtuusmenettely perustuu ja anna vähintään kaksi esimerkkiä tilanteista, joissa menettely on osoittanut elinvoimansa.

c) Kunnalla on oikeus verotuloihin perustuvaan valtionosuuksien tasaukseen. Pettukylän kunnanjohtaja kääntyy hädissään puoleesi väittäen kunnan osuuden yhteisön tuloverosta vahvistetun perustuslain vastaisesti - kuntaa kuulematta.

Miten muotoilisit vastauksesi - lupaavana JHTT -kandidaattina - Pettukylän talousautonomian puolesta taistelevalla kunnanjohtajalle?

d) Osakeyhtiölaki ja tilintarkastuslaki ovat uudistuneet tällä vuosituhannella kansainvälistymisen ja Euroopan unionin jäsenyyden vuoksi. Talouslamassa korostuu tilintarkastuksen merkitys.

Selvitä lyhyesti tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu osakeyhtiön tilintarkastuksessa?

Vastaus 1:

- a) Euroopan yhteisön varainhoitoasetuksen mukaan talousarviomäärärahat on käytettävä moitteettoman varainhoidon periaatteen eli taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden periaatteen mukaisesti. Lisäksi rakennerahastosääntelyssä on oikeusnormeja, jotka velvoittavat jäsenvaltiota noudattamaan moitteettoman varainhoidon periaatetta. Kansallisesti asiasta on säännökset voimassa olevassa rakennerahastolaissa (1401/2006).
- b) Valtuusmenettelyn lähtökohtasäännös on perustuslain 85 §:ssä, ja tarkemmat säännökset ovat talousarviolaisissa (423/1988, 10 §). Eduskunnan hyväksymän talousarvion yksityiskohtaisissa perusteluissa voi olla myös sitoviksi tarkoitettuja eduskunnan kannanottoja valtuusmenettelystä. EU-rakennerahastorahoitus ja pitkäaikaiset rakennusprojektit tai puolustusvoimien kalustohankinnat ovat tyypillisiä esimerkkejä valtuusmenettelyn elinvoimasta.
- c) Kunnan oikeus päättää yhteisöjen tuloverotuksen tasosta heikentyi vuonna 1993 voimaan tulleen niin sanotun suuren verouudistuksen (L 1535-1547/1992) tuloksena. Yhteisötulon kunnallinen verottaminen rajattiin kunnallisverotuksen ulkopuolelle (vrt. PL 121 §), ja kuntien oikeus kuntakohtaisesti määrätä veroäyri yhteisöjen tuloihin poistettiin. Yksittäisten kuntien jako-osuudet vahvistaa verontilityslain (532/1998) perusteella valtiovarainministeriö kuultuaan Suomen Kuntaliittoa. Yksittäistä kuntaa ei kuulla jako-osuuksia vahvistettaessa.
- d) Nykysäännösten mukaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ei määräydy osakeyhtiölain vaan tilintarkastuslain 51 §:n edellyttämällä tavalla. Tilintarkastaja on

velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tahallisesti tai huolimattomuuttaan aiheuttaa yhtiölle toimiessaan tilintarkastuslain 1.1 §:n mukaisessa tehtävässä. Tarkastaja on myös velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on aiheuttanut yhtiön osakkaalle tilintarkastuslakia, osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyä rikkomalla.

Kysymys 2: Julkisten varojen käyttötarkoituksen rajojen testaus

Aika-arvio 60-70 minuuttia

Maksimipistemäärä 3 pistettä

Arvioi laillisuusnäkökulmasta Kotipesän kunnan JHTT -tilintarkastajana seuraavia sosiaali- ja terveysministeriön sekä Kotipesän kunnan hätätoimia hyvinvointipalveluiden turvaamiseksi:

a) Kotipesän kunnan vaikean taloustilanteen vuoksi sosiaali- ja terveysministeriö päätti myöntää vanhuspalveluiden turvaamiseksi Raha-automaattiyhdistyksen voittovaroista kunnalle 2 milj. euron valtionavustuksen lisähenkilöstön palkkaamiseksi vanhusten kotisairaanhoidon.

Avustuksen ehdoksi ministeriö asetti, ettei kunnanhallitus panisi täytäntöön Kotipesän kunnanvaltuuston päätöstä Korpikylän ala-asteen lakkauttamisesta.

b) Rahapulan vuoksi Kotipesän kunnanhallitus päätti niin sanotusti ulkoistaa kunnan ruokahuollon alkaen kouluista päätyen terveyskeskukseen ja vanhainkotiin.

”Ulkoistaminen on nykyaikaa, nostaa tuottavuutta ja vapauttaa kunnan henkilöstön keskittymään oleelliseen,” perusteli kunnanhallituksen puheenjohtaja yksimielistä ratkaisua A -studion toimittajalle.

Ostopalvelusopimuksen kunnanhallitus teki kilpailuttamatta ruokahuoltoa paikallisen Lusikka & Haarukka Kommandiittiyhtiön kanssa. A -studion toimittajan kotikulmien suosimisväitteen kunnanhallituksen puheenjohtaja torjui viittaamalla kunnanhallituksen päätöksen perusteluihin, joiden mukaan kunnasta ei löydy toista

yhä laadukasta ruuanvalmistajaa kuin Lempi *Sulosen* perustama Lusikka & Haarukka Ky. Lisäksi kokonaistaloudellinen edullisuus ratkaisi asian, totesi puheenjohtaja.

c) Kotipesän kunta oli ollut jo vuosia tyytymätön Oulun yliopistollisen sairaalan (kuntayhtymä) korkeisiin potilasmaksuihin. Niinpä se päätti erota valtuuston yksimielisellä päätöksellä kuntayhtymän jäsenyydestä saatuaan asiaan sosiaali- ja terveysministeriö ylijohtaja Tuulia *Kylä-Varis-Outolammen* puhelinsuosituksen. Kunnanhallituksen puheenjohtaja hehkutti A -studion toimittajalle Kotipesän kunnanvaltuustoa ”rohkeasta esimerkin näyttämisestä, ja turvata pienen kunnan itsenäisyys”.

Säästyneillä kuntayhtymämaksuilla kunta palkkasi Kostamuksen kaupungissa ”kaiken kokeneen” erikoislääkäri Venjamin *Lokan* huolehtimaan Kotipesän asukkaiden erikoissairaanhoidon palveluista.

Eduskunnan oikeusasiamies on saanut Kotipesän kunnan asukkaan Viljam *Urhean* kantelun, jossa hän epäilee kunnanhallituksen ja -valtuuston toimien laillisuutta. Suoritettuaan tarkastuskäynnin Kotipesän kuntaan oikeusasiamies päättää pyytää sinulta, kunnan JHTT -tilintarkastajalta lausuntoa Kotipesän kunnan rohkeasta esimerkin näyttämisestä. Ota kantaa laillisuusnäkökulmasta myös sosiaali- ja terveysministeriön toimenpiteisiin (a-kohta) sekä ylijohtaja Tuulia *Kylä-Varis-Outolammen* menettelyyn (c-kohta).

Anna perusteltu lausuntosi asiasta eduskunnan oikeusasiamiehelle.

Vastaus 2:

a) Valtioneuvosto päättää sosiaali- ja terveysministeriön esityksestä Raha-automaattiyhdistyksen voittovaroista myönnettävät harkinnanvaraiset valtionavut. Kunnilla on itsenäinen toimivalta, johon voi puuttua vain lain tasoisin säännöksiin. Näin ollen ministeriö on ylittänyt toimivaltansa asiassa. Ministerisyytteen nostamisesta ja virkavastuun toteuttamisesta on säädökset perustuslaissa (PL 116 § ja 118 §).

- b) Kotipesän kunnan ruokahuollon ulkoistaminen on tehty voimassa olevan hankintalain (348/2007) vastaisesti. Hankintasopimus ylittää käytännössä euromääräisen kynnysarvon (15.000,00 euroa). Hankinnassa kokonaistaloudellista edullisuutta voi käyttää eräissä tapauksissa valintakriteerinä. Tämä ei saa kuitenkaan johtaa kotikunnan yrityksen suosimiseen.
- c) Kuntayhtymiin voi kuulua tai on pakko kuulua peruskunnan näkökulmasta. Erikoissairaanhoidon nojalla kunnan on kuuluttava johonkin laissa säädetyistä sairaanhoitopiireistä. Eroaminen on periaatteessa mahdollista, jos kunta on liittynyt jonkin muun sairaanhoitopiirin kuntayhtymän jäseneksi. Tämä ei esimerkiksi ilmene, joten valtuusto on tehnyt lainvastaisen päätöksen.

Ylijohtaja Tuulia Kylä-Varis-Outolampi on ylittänyt asiassa toimivaltansa. Hänen toimiaan arvioidaan virkavastuusäännösten näkökulmasta. JHTT -tilintarkastajana lisäksi esittävät oikeusasiamiehelle, ettei Kotipesän kunnalla ole asianmukaisia edellytyksiä vastata kunnan asukkaiden erikoissairaanhoidon palveluista, vaikka Kostamuksessa lääkäri olisikin Venjamin Lokan tavoin ”kokenut kaiken”.

Kysymys 3. Kuntaorganisaation talouden tasapainottaminen JHTT-tarkastuksen näkökulmasta
Aika-arvio 40-50 minuuttia
Maksimipistemäärä 2 pistettä

Murheettoman kunta on ajautunut taloudellisiin ongelmiin. Alueen yritystoiminta on suurissa vaikeuksissa, ja työvoimaa on irtisanottu. Kuntatalous on epätasapainossa, osittain tulokertymän laskun (suhteellisesti pieni yhteisöverojen lasku, merkittävä kunnallisverokertymän lasku) ja osittain talouden nousukautena voimakkaasti kasvaneiden menojen johdosta. Taseeseen on kertynyt kattamatonta alijäämää yhteensä 6,7 miljoonaa euroa (ks. kokouspöytäkirjan ote). On tarve tehdä uskottava suunnitelma tavasta, jolla kunnanjohtajan sanoin ”Murheeton karistaa taloudelliset murheensa.”

”Kuntalain 65 § mukaisesti kunnan tulee huolehtia alijäämän kattamisvelvoitteistaan. Murheettoman kunnalla on alijäämää vuoden 2007 tilinpäätöksessä 2,5 milj. € 2007 ja 3,2 milj. € 2008. Kunnanvaltuusto on 21.2.2009/3 § päättänyt tehdä systemaattisen suunnitelman tasapainottamisen toimenpiteistä. Murheettoman kunnalla on pakottava tarve vähentää kustannuksia ja parantaa tuottavuutta.

Tasapainottamissuunnitelma tehdään hyödyntämällä ulkopuolista asiantuntemusta kahdessa vaiheessa. Ensimmäinen vaihe sisältää yleiskartoituksen periaatteista, joilla tasapainottaminen voidaan toteuttaa turvaamalla samalla kuitenkin kuntalaisten peruspalvelut. Vaihe sisältää tarkastelun tilinpäätöksen tasapainottamisen yhteyksistä

tuottavuuteen, palvelun laatuun ja saatavuuteen sekä muihin kuntalaisille koituviin vaikutuksiin. Toinen vaihe sisältää analyysit ja konkreettiset laskelmat. Valtuusto pitää välttämättömänä ottaa kantaa suunnitelman etenemiseen mainittujen vaiheiden välissä.”

Kuten valtuuston pöytäkirjaotteesta käy ilmi, kunta aikoo hyödyntää ulkopuolista asiantuntemusta, mutta haluaa myös erityisesti vaikuttaa siihen, millä tavalla tärkeä suunnitelma tehdään. Vuosina 2002-2003 käyty tasapainottamiskeskustelu itse asiassa pysähtyi tuolloin käytetyn asiantuntijaorganisaation mekanistiseen suunnitelmaan. Kun alun perin oli tarkoitus käynnistää systemaattinen poliittinen keskustelu järkevistä talouden tervehdyttämistoimenpiteistä, se itse asiassa pysähtyi selvitykseen. Nyt samaa ongelmaa ei haluta toistaa, vaan halutaan syvällistä kuntatalouden osaamista, jossa laskelmat yhdistetään monipuoliseen kuntaorganisaation tuntemukseen.

Tehtävä. Eletään ensimmäisen vaiheen alkua, ja Murheettoman kunta on pyytänyt kahta asiantuntijaa rakentamaan tilinpäätöksen tasapainottamisen periaatteet. Olet toinen näistä asiantuntijoista. Toimit maineikkaassa Suu säkkiä myöden -nimisessä tilintarkastusyhteisössä, ja luot yhteisönne näkemystä talouden tasapainottamisen periaatteista edessäsi Murheettoman kunnan dokumentaatio, jossa esitellään seuraavat yleiskartoitusvaiheen lähtökohdat:

- 1) Talouden tasapainottamisen periaatteet: millaisia keinovalikoimia voi yleensä olla? Tarkastele kysymystä sekä tulo- että menopuolen kannalta.
- 2) Mikä on yhteys tuottavuuden parantamisen ja tilinpäätöksen tasapainottamisen välillä? (Murheettoman kunta toivoo valaisevia esimerkkejä tuottavuuden ja tasapainottamisen yhteyksistä.)
- 3) Miten tulisi arvioida tasapainottamisen vaikutuksia kuntalaisiin? Miten varmistaa kuntalaisten peruspalvelut?
- 4) Mikä on keskeisten tarkastustoimijoiden rooli Murheettoman kunnan talouden tasapainottamisessa?

Valmistelee esitys Murheettoman kunnan talouden tasapainottamisen yleisperiaatteiksi tarkastelemalla edellä mainittuja näkökulmia. Tämän lisäksi kuvaa tiiviisti millaiseen laskenta- ja arviointi-informaatioon nojautuen tekisit toisen vaiheen analyysit.

MALLIVASTAUS.

a) Teoreettisesti tarkastellen kysymys koskee kuntatalouden rahaprosessin ongelmaa, ts. tulojen ja menojen tasapainoa. Aikaväli on tilanteen kehityksestä johtuen varsin lyhyt, mikä merkitsee yleensä kuntataloudessa sitä että alijäämän kattamisvelvollisuuden täyttämällä ja sitä koskevalla toimenpideohjelmalla on taipumus kannustaa lyhyen aikavälin tasapainon saavuttamiseen eikä niinkään pitkän aikavälin rakenteellisiin tai palvelujen järjestämisen ja organisoimisen prosesseja koskeviin ratkaisuihin. Murheettoman tapauksessa riskinä voi olla se, että ”säästetään” lyhyellä aikavälillä jostakin, mutta samalla lisätään pitkän aikavälin kustannuksia. Tämä kehitys on nähtävissä hyvin nykyisessä suomalaisessa kuntataloudessa. Toisaalta kysymyksen toimeksianto kuitenkin viittaa siihen, että juuri tätä ongelmaa pyritään vähentämään monipuolisella ja syvällisellä tarkastelulla. Valtuusto nimenomaan edellytti tätä.

Talouden tasapainottamisen keinovalikoimaa voidaan tarkastella sekä menojen että tulojen kannalta. Menojen osalta on syytä tehdä kokonaisvaltainen analyysi, jossa Murheettoman kustannusrakenne käydään läpi perinpohjaisesti. Tämän jälkeen on perusteltua tehdä analyysi niistä kustannuksista, joiden merkitys Murheettoman menotaloudessa on suurin ja joihin voidaan lyhyellä aikavälillä vaikuttaa. Henkilöstökustannukset suurimpana eränä ovat näin ollen joka tapauksessa tarkastelun alla. Uusia innovatiivisia työjärjestelyjä ja muita vastaavia ratkaisuja on systemaattisesti

pohdittava. On tärkeä selvittää menorakenteen osa-alueet systemaattisesti myös siitä näkökulmasta, miten toiminnot ja tehtävät liittyvät Murheettoman perustehtävien hoitamiseen. Onko mahdollista joillakin alueilla, esimerkiksi tukipalveluissa, lisätä ulkopuolisen palvelutuotannon määrää? Näiden tueksi on tietysti tehtävä erilliset investointi- ja laajemmin kustannus-hyöty- (vaikuttavuus-) tarkastelut.

Tulojen kannalta kyseeseen voivat tulla ennen muuta verojen ja maksujen korotukset. Tuloveroprosentin korottaminen on ehkä ”helpoin” tapa tasapainottaa tilinpäätöstä, joskin sen vaikutukset Murheettoman kunnan taloudenhoitoon on pohdittava. Monestihan kuntatalouden ongelmana on se että veroprosenttia korotetaan äkillisessä muutostilanteessa tai talouden taantumavaiheessa, mutta tilanteen parantuessa sen tasoa ei vastaavasti lasketa. Tämä hyvin tunnettu näkökulma on tiedostettava ja rakennettava Murheettoman kunnan näkemys talouden pitkän aikavälin kestävyyydestä. Lisäksi esimerkiksi kiinteistöveron korotukset sille asetetuissa puitteissa voivat tulla kyseeseen. Kyseeseen voi tulla myös omaisuuden myynti. Tätä mahdollisuutta on analysoitava kokonaisvaltaisesti. Tällaiset ratkaisut ovat usein vain akuuttien ongelmien korjaamista, eivätkä ratkaise pitkän aikavälin tasapainon ongelmia.

b) Murheettoman kunnan talouden tasapainottamisessa on tiedostettava raha- ja reaali-prosessin yhteys, eli se miten rakenteelliset uudistukset ja palveluprosessien organisoinnin kehittäminen vaikuttaa kunnan rahatalouteen, erityisesti sen menorakenteeseen. Tämä yhteys on tärkeä, koska tuottavuuden parantamisella kuntataloudessa ei ole samanlaista yhteyttä tulojen rakenteeseen kuin esimerkiksi yritystaloudessa. Kun esimerkiksi yrityksessä tuottavuuden parantaminen voi lisätä tuottoja ja/tai tuottojen ja kulujen erotusta, tuottavuuden parantaminen Murheettoman palvelutuotannossa ei vaikuta pitkällä aikavälillä sen tulonmuodostukseen, vain lähinnä sen menorakenteeseen.

Sinällään tuottavuuden peruslähtökohta on yleisesti ottaen sama: pyritään tuottamaan sama palvelutaso pienemmin resurssein (panosten minimointi) tai korkeampi palvelutaso samoilla resursseilla (tuotosten maksimointi). Toisaalta on tiedettävä mihin tämä vertailu kohdistetaan, eli ”pienempi” tai ”suurempi” suhteessa mihin (joku toinen kunta, muu organisaatio, Murheettoman aiempi toiminta).

Tilinpäätöksen tasapainottamisen ja tuottavuuden parantamisen välinen yhteys liittyy tarkasteltavaan aikaväliin. Lyhyellä aikavälillä tuottavuuden parantaminen voi tasapainottaa Murheettoman taloutta, ja vastaavasti tasapainottaminen voi parantaa tuottavuutta. Pitkällä aikavälillä yhteys on ongelmallisempi. Tasapainottaminen yksittäisten osaratkaisujen avulla voi jopa lisätä palvelutuotannon kustannuksia, ja aiheuttaa näin uudenlaisia paineita talouden tasapainolle. Toiseksi, esille voi nousta osaoptimoinnin ongelmia. Riskinä on se että Murheettoman kunnassa huomio kiinnitetään ”helppojen” asioiden optimointiin ja varmistamiseen, eikä painoteta kokonaisvaltaisia, rakenteellisia ja palveluprosessien uudistamiseen liittyviä näkökohtia.

c) Vaikutuksia kuntalaisiin on arvioitava monipuolisesti. Kyseeseen voivat tulla esimerkiksi seuraavat näkökulmat:

- Tilinpäätöksen tasapainottamisen ja tuottavuuden parantamisen vaikutukset palvelujen saatavuuteen ja palveluverkkoon: palveluverkon karsiminen voi aiheuttaa palvelun saatavuuden vaikeutumista esimerkiksi pidentyneinä etäisyyksinä palvelupisteisiin, aukioloaikojen muutoksina jne.. Toisaalta toimipisteiden karsiminen ja keskittäminen voi lisätä myös erikoistumisen mahdollisuuksia.

- Palvelujen laatu ja vaikuttavuus: miten tasapainottaminen vaikuttaa Murheettoman järjestämien ja organisoimien palvelujen laatuun? Kykeneekö Murheettoman kunta hallitsemaan jännitettä tasapainottamisen ja palvelun laadun/vaikuttavuuden välillä?
- Oikeudenmukaisuus erilaisten ryhmien kesken: vaikuttavatko tasapainottamisen toimenpiteet eri tavalla erilaisiin ikäryhmiin: lapsiperheet, vanhusväestö tms.?
- Vaikutukset kuntalaisten ja kansalaisten perusoikeuksiin: miten tasapainottamisessa turvataan Murheettoman kunnan asukkaiden oikeus julkisiin peruspalveluihin?

d) Tarkastuslautakunta on eräs keskeinen toimija tilanteessa. Sen lakisääteinen tehtävä (Kuntalaki 71§) on arvioida Murheettoman talouden tasapainottamisen toteutumista sekä voimassaolevan taloussuunnitelman ja rakennettavan toimenpideohjelman riittävyttä. Toisaalta on huomattava, että koska tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu myös valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi, sen rooli on myös hahmottaa Murheettomassa luotavan tasapainottamishjelman vaikutus siihen, miten kuntapalvelujen tuotanto kyetään loppujen lopuksi järjestämään. Rooli on tässä mielessä monipuolinen ja tärkeä.

JHTT-tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että Murheettoman kuntaa koskeva informaatio on oikeaa ja riittävää. Lisäksi tilanteessa JHTT-tilintarkastajan merkitys on tärkeä, koska prosessi voi nostaa esille moniakin tarkastajan toimialaan kuuluvia asioita: valtionosuuksien perustana olevan tiedon oikeellisuus, Murheettoman sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuus jne.. Tilintarkastajan on oltava tarkkana, koska Murheettoman tarve tasapainottaa talouttaan voi ohjata myös dysfunktionaaliseen käyttäytymiseen. Tilintarkastajan rooli voi olla myös ongelmallinen. Nyt ollaan rakentamassa pohjaa talouden tasapainottamissuunnitelmalle. Miten järjestelmätasolla varmistetaan se että talousinformaation oikeellisuutta varmentavat ja tasapainottamissuunnitelmaa arvioivat tahot, jotka eivät ole olleet mukana rakentamassa suunnitelmaa? Tämän mahdollisen riippumattomuusongelman esille nostaneet saivat ylimääräisen lisäpisteen.

Toisen vaiheen analyysissä tarvitaan ainakin seuraavanlaista laskenta- ja arviointi-informaatiota.

- Kustannuslaskennan informaatio: menojen pienentämisen ja tulojen kasvattamisen vaikutukset tasapainottamiseen
- Kustannus-hyöty (ja/tai kustannus-vaikuttavuus) informaatio: onko palvelutuotannon ulkoistaminen kannattava toimenpide, edistääkö se Murheettoman kunnan pitkän aikavälin tasapainoa?
- Herkkyysanalyysin informaatio: miten erilaiset lähtökohtaolettamukset Murheettoman kunnan tulevasta kehityksestä vaikuttavat tasapainottamissuunnitelman lopulliseen muotoon? Tämä auttaisi valtuustoa tarkastelemaan asiaa kokonaisvaltaisemmin.
- Tuloksellisuus- ja vaikuttavuusarvioinnin informaatio: kustannusten pienentämisen vaikutukset palvelujen laatuun ja saatavuuteen.
- Oikeusperiaatteisiin liittyvää informaatio: oleellisten normien tulkintaa tasapainottamisen vaikutuksista Murheettoman kunnan asukkaiden oikeuksiin peruspalveluihin.

Kysymys 4. Tilintarkastusperiaatteiden soveltaminen JHTT-tilintarkastuksessa

Aika-arvio 20-30 minuuttia

Maksimipistemäärä 1 piste

- a) **Kohtuullinen varmuus tilintarkastuksessa.** Tarkastustyöllä pyritään hankkimaan ”kohtuullinen varmuus” tarkastuskohteen asioiden tilasta. Mitä tuo kohtuullinen varmuus tarkoittaa? Kuvaa ensin periaatteen sisältö ja vertaile sen jälkeen kohtuullisen varmuuden periaatteen yhtäläisyyksiä ja eroja ulkoisen ja sisäisen valvonnan ympäristöissä.

Saat lisäpisteitä konkreettisista esimerkeistä, jotka koskevat yrityssektorin ja verorahoitteisen sektorin tarkastustoimintaa.

MALLIVASTAUS.

Kohtuullinen varmuus liittyy tilintarkastuksen aiheuttamien kustannusten ja aikaansaatuun hyötyjen väliseen suhteeseen. Tilintarkastusta, kuten mitä tahansa taloudellista toimintaa, toteutetaan rajallisten resurssien puitteissa. On siis selkeästi tehtävä valintoja tarkastuksen alueiden ja painotusten välillä suhteessa siihen mitä tarkastuksella tavoitellaan, millä aikajaksolla tarkastuksen tavoitteet voidaan saavuttaa ja missä – tarkastuksen kohteen tausta ja aiempi tarkastushistoria huomioiden – voidaan aikaansaada mahdollisimman suuri lisäarvo.

Edellä mainittu perustelee kohtuullisen varmuuden periaatteen, jolla viitataan siihen että tarkastuksella ei päästä täydelliseen varmuuteen tarkastuskohteen taloudellisesta tilanteesta ja asemasta. Täydelliseen varmuuteen pyrkiminen aiheuttaisi ensiksikin enemmän kustannuksia kuin hyötyjä. Toisaalta koska tarkastus on inhimillistä toimintaa, täydellinen varmuus on joka tapauksessa epärealistinen tavoite. Tarkastuskohteiden tehokkaan toiminnan kannalta täydellisen varmuuden tavoite aiheuttaisi merkittäviä sivuvaikutuksia, mihin mm. tarkastusyhteiskuntaa koskevassa keskustelussa viitataan. Näin ollen taloudellisesti rationaalinen ratkaisu on kohtuullinen varmuus. ”Kohtuullisen” varmuuden tasossa on otettu huomioon sekä valvontajärjestelmän kustannukset että tarkastusjärjestelmien mahdollisuudet havaita puutteita ja virheitä ja todentaa tarkastettavien kohteiden tehokkuutta ja tuloksellisuutta. Taustalla on myös riskienhallinnan näkökulma.

Kohtuullisen varmuuden periaate on tärkeä sekä ulkoisen että sisäisen valvonnan viitekehyksessä. Edellä mainittu kuvaus tarkastustoiminnan luonteesta koskee samalla tavalla sekä ulkoista että sisäistä tarkastusta. Ero syntyy ennen muuta tarkastuksen päämies-agenttisuhteesta. Ulkoisen valvonnan alueella kohtuullista varmuutta arvioi viime kädessä osakkeenomistaja, kunnanvaltuusto tai esimerkiksi veronmaksaja. Sisäisen valvonnan tapauksessa periaatteen merkittävyys määrittyy organisaation johdon käyttäytymisessä. Kohtuullisen varmuuden käsite ja riittävän tason arviointi voi erota ulkoisen ja sisäisen valvonnan ympäristöissä.

Suhteessa yritysten ja julkisen hallinnon tarkastukseen periaatteen sisältö on edelleen samanlainen. Keskeisin erottava tekijä on se, suhteessa mihin tarkastuksen osa-alueisiin periaatetta sovelletaan. Toisin sanoen, kohtuullisen varmuuden tason määrittämisen prosessi voi erota yritysten, valtiontalouden, kuntien tai vaikkapa EU-rahoitteisten projektien tarkastuksessa. Periaate sinällään – tarkastuksen resurssien ja optimaalisen lisäarvon välinen suhde – säilyy.

- b) **Ulkopuolisen asiantuntijatyön hyödyntäminen.** Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä tilintarkastaja joutuu toisinaan käyttämään ulkopuolisten asiantuntijoiden työtä. Toisaalta, tilintarkastaja on itse vastuullinen antamastaan lausunnosta. Tilintarkastuksen luotettavuuden kannalta ulkopuolisen asiantuntijatyön hyödyntämisen periaatteet ovat näin ollen erittäin tärkeitä. Mitä nämä periaatteet ovat ja miten niiden konkreettinen toteutuminen on mahdollista todentaa?

MALLIVASTAUS.

Tilintarkastaja voi tarvita työssään erilaista ulkopuolista työpanosta esimerkiksi liittyen yksittäisiin erikoisalueisiin. Tämä voi olla esimerkiksi teknistä insinööriosaaamista, erityisalueiden asiakirjahallinnan osaamista jne.. Asiantuntija voi olla toimeksiantosuhteessa tarkastuskohteeseen,

toimeksiantosuhteessa tilintarkastajaan, tarkastuskohteen henkilöstöön kuuluva tai tilintarkastajan henkilöstöön kuuluva. Käyttäessään ulkopuolisen asiantuntijan työpanosta tarkastajan tulisi hankkia riittävästi evidenssiä siitä että kyseinen työ on tehty tarkoituksenmukaisesti tilintarkastuksen tarkoituksen kannalta.

Milloin asiantuntijan työtä tarvitaan? Tässä tulisi ottaa huomioon asiantuntijan tiedot ja kokemus, analysoitavan kohteen luonne, monimutkaisuus ja olennaisuus ja riski tarkastuslausuman kannalta. Asiantuntijan pätevyys ja puolueettomuus tulee arvioida tarkasti. Asiantuntijan työn laajuus on määriteltävä huolellisesti, jotta yhteys varsinaiseen tilintarkastustyöhön ja –raporttiin säilyy.

Tilintarkastajan tulee arvioida asiantuntijatyön soveltuvuutta kannanottoaan koskevaksi tilintarkastusevidenssiksi. Tämä korostaa näkökulmaa että tilintarkastaja ei voi siirtää vastuuta ulkopuoliselle asiantuntijalle, vaan hän itse arvioi asiantuntijapanoksen relevanssin ja validiteetin varsinaisen tarkastuslausunnon kannalta. Mikäli riittävää relevanssia ja validiteettia ei ole, tarkastajan täytyy huomioida tämä. Usein tämä voi merkitä esimerkiksi lisäanalyysin tekemistä, mahdollisesti uuden asiantuntijan hankkimista.

Tilintarkastaja määrittää yhteyden asiantuntijatyöhön viittaamalla siihen tarpeen mukaan varsinaisessa tilintarkastuskertomuksessaan. Tällöin on usein kyse mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta.

- c) **Dokumentointi JHTT-tilintarkastuksessa.** Sinua pyydetään pitämään dokumentaatiota koskeva esitelmä tilintarkastusseminaarissa, jonka aiheena on tarkastuksen laadunvarmistus. Pyyntö perustuu siihen tilintarkastajien ammattikunnassa vakiintuneeseen käsitykseen että dokumentaatio-osaamisesi edustaa alan parhaita käytäntöjä. Tiedostat dokumentaation erityisen roolin tilintarkastusprosessissa, sekä sen yhteyden tarkastustyön laadun kehittämiseen ja varmistamiseen.

Vastaat pyyntöön myöntävästi. Tehtäväsi on luonnostella esitys, jossa lähestyt dokumentaatiota osana JHTT-tilintarkastusta. Tarkastele kysymystä seuraavista näkökulmista:

- 1) Miksi dokumentaatiolla on niin tärkeä rooli tilintarkastusprosessissa? Mikä on dokumentaation yhteys JHTT-tarkastuksen laatuun?
- 2) Mitä asioita tilintarkastajan on tilintarkastusprosessissa dokumentoitava? Analysoi kysymystä tilintarkastusprosessin seuraavien vaiheiden kannalta
 - a. Tarkastustoimeksiannon vastaanottaminen
 - b. Tarkastusprosessin suunnittelu
 - c. Tarkastuksen toteuttaminen
 - d. Tarkastuksen raportointi

MALLIVASTAUS.

Dokumentointi on keskeinen osa tilintarkastuksen prosessia ja sen laadunvarmistusta. Tämä perustuu tilintarkastuspalvelun monitulkintaiseen luonteeseen. Tästä johtuen sekä tilintarkastajan, tilintarkastuksen kohteen että muiden tarkastuksen sidosryhmien on tärkeä tietää, millaisten prosessien kautta tarkastaja on päätenyt lausumaansa. Työpapereilla, muistioilla ja muulla dokumentaatiolla on erityinen rooli kaikessa tilintarkastuksessa.

JHTT-laatulautakunta on julkaissut julkishallinnon tilintarkastuksen dokumentointia koskevat suositukset vuonna 2008. Suositukset jakautuvat 5 osaan: toimeksiannon vastaanottamiseen,

suunnitteluun, tarkastuksen toteuttamiseen, raportointiin ja tarkastusaineiston säilyttämiseen. Kysymyksessä tiedusteltiin dokumentointia toimeksiannon vastaanottamisessa, suunnittelussa, toteuttamisessa ja raportoinnissa.

Toimeksiannon vastaanottaminen

Riippumattomuuden arviointi on dokumentoitava koko tarkastustiimin osalta. Arviointi tulee suorittaa vähintään kerran vuodessa tai useammin, mikäli riippumattomuuden olosuhteet muuttuvat. Dokumentoinnin tulee sisältää arvio mahdollisista riippumattomuuden uhkista, niiden merkityksestä ja mahdollisista varotoimenpiteistä. Periaatteita riippumattomuutta vaarantavista tekijöistä ja tilanteista voi löytää tilintarkastajien eettisistä ohjeista.

Tarkastuksen suorittamiseen varattu aika on arvioitava realistisesti ja tätä koskeva arvio on myös dokumentoitava. Dokumentoinnin tulee kattaa määrälliset ja riskeihin liittyvät arvioinnit. Perussääntönä voi toimia esimerkiksi kunnissa asukasluku ja tuottojen määrä. Kuntaliiton ja Kirkkohallituksen antamia suosituksia tarkastuspäivien vähimmäismäärästä tulee noudattaa. Tarkastuspäivien määrää ei voi pelkästään perustaa volyymipohjaiseen analyysiin, vaan sen lisäksi on otettava huomioon tarkastuskohteen riskit ja monimuotoisuus.

Suunnittelu

Joko tarkastuskohtainen tai jatkuvissa toimeksiannoissa kausittainen ja/tai vuosittainen suunnitelma dokumentoidaan. Yhteistoimeksiannoissa tulee olla näkyvissä tarkastajien välinen työnjako sekä tarkastussuunnitelma. Suunnitelman tulee perustua riittävän laajaan ja asianmukaiseen riskienkartoitukseen ja todettujen riskien analysointiin (tarkastuskohteitten mukainen riskikartoitus). Lisäksi tarkastusmenetelmän valinta ja dokumentointi tulee tehdä tarkastuskohdekohtaisiin ohjelmiin.

Tarkastuksen toteuttaminen

Tilintarkastusdokumentaatioon sisällytetään tilintarkastusohjelmat, analyysit, muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet, johdon antamat kirjeet, tarkistuslistat sekä merkittäviä asioita koskeva kirjeenvaihto mukaan lukien sähköpostiviestit.

Tilintarkastusdokumentaatioon voidaan sisällyttää lisäksi esimerkiksi keskeiset sopimukset.

Työpapereiden perusteella tulee voida vastata kysymyksiin, mitä on tarkastettu, kuka tarkastuksen on suorittanut, miten suuri osa aineistosta on tarkastettu, mitä tarkastusmenetelmää on käytetty, mitkä ovat tarkastushavainnot ja mitkä ovat johtopäätökset.

Tilintarkastajan tulee työpapereidensa perusteella pystyä osoittamaan, että työ on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee myös osoittaa audit trail, eli miten havainnot on johdettu. Tarkastusdokumenteista tulee käydä ilmi myös vastuullisen tilintarkastajan tutustuminen avustavien tarkastajien työpapereihin.

Ulkopuolisen tilintarkastuksen ammattilaisen tulee pystyä muodostamaan työpapereiden perusteella kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.

Raportointi

Kaikki raportointi, mukaan lukien suullinen raportointi, tulee olla dokumentoituna työpapereissa. Lisäksi jäljennökset lopullisista raporteista, kuten tilintarkastuskertomuksesta, tilintarkastajan ilmoituksesta, tilintarkastuspöytäkirjasta ja tilinpäätösmerkinnästä tulee sisältyä tilintarkastajan työpapereihin.

Tilintarkastuksen jälkiseurattavat havainnot tulee dokumentoida.

Kysymys 5. Tietoliikenteen hallinnolliset kontrollijärjestelmät yrityksessä

Aika-arvio 30-40 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

Lapsellinen Oy on nopeasti kasvava yritys, joka tarjoaa päivähoitopalveluja perheille, kunnille ja kaupungeille sekä muille asiakkaille, mm. järjestöille. Sen liikevaihto oli vuonna 2008 7,2 miljoonaa euroa. Sillä on palveluksessaan 139 henkilöä ja se toimii 18 paikkakunnalla.

Lapsellinen Oy:n asiakaskunta jakautuu seuraavasti (osuus liikevaihdosta):

- | | |
|---|-----|
| - Kunnat (kuntalaisille ostettu päivähoito) | 67% |
| - Perheet ja kotitaloudet | 23% |
| - Järjestöt ja yhdistykset (alihankinta) | 10% |

Lapsellinen Oy:n viimeaikainen liiketoimintastrategia on pohjautunut kahteen periaatteeseen. Ensiksi, ympärivuorokautinen hoito on ollut sen suuri kilpailuetu. Toiseksi, sen kasvatuspedagogiset periaatteet on havaittu hyvin toimiviksi. Kummassakin periaatteessa keskeinen instrumentti on ollut panostus nykyaikaisiin tietoverkkoihin. Ympärivuorokautisessa hoidossa tietoliikennettä on kyetty hyödyntämään reaaliaikaisesti esimerkiksi niin että lasten hoidon ei tarvitse kärsiä vanhempien äkinäisistä työmatkoista. ”Kaikki hoituu, tulkaa tänne”, kuuluu Lapsellinen Oy:n motto. Toisaalta, kasvatuspedagogisia periaatteita on kehitetty hyödyntämällä laajaa kasvatustieteilijöiden ja kehityspsykologien verkostoa, ei vain Suomessa, vaan myös muualla Euroopassa ja Australiassa, jossa yhtiön toimitusjohtaja Leena Lutunen toimi kaksi vuotta vierailevana post-doc tutkijana. Kasvatusperiaatteiden innovaatiotyössä tietoverkot ovat olleet välttämätön väline.

Yhdessä yössä tietoverkkoihin nojaava kilpailuetu muuttui realisoituneeksi uhaksi. Yhtiössä on havaittu tietovuoto, jossa tietoliikenneverkkoa on hyödynnetty laittomasti. Asiakastietoja on kaapattu, samoin kuin yhtiön kaksi kuukautta sitten päivittämiä salaisia laajentumisstrategioita Baltian maihin on kopioitu. Kukaan ei vielä tiedä, miten tämä on toteutettu. Asian poliisitutkinnan tuloksia odotetaan parhaillaan. Leena Lutusen vahva epäily on alalle voimakkaasti viime vuosina pyrkineen Kuriton Oy:n hallinto-osaston tiimi. Lapsellinen Oy kävi alustavia neuvotteluja yhteistyöstä kyseisen yrityksen kanssa. Neuvottelut eivät johtaneet tuloksiin.

Tapahtuma vaikuttaa Lapsellinen Oy:n tulevaisuuden kilpailuasemaan erityisesti kuntien ostopalvelujen markkinoilla. Kuntien halu ulkoistaa päivähoitopalvelujen järjestämistä juuri Lapsellinen Oy:lle on perustunut yhtiön oletettuun kykyyn toimia joustavasti ja ketterästi, mutta samalla luotettavasti. Leena Lutunen, erään suuren kaupungin entisenä perusturvajohtajana, on persoonallaan synnyttänyt poikkeuksellista luottamusta alueen kunta-asiakkaisissa. Onko tuo kaikki nyt mennyttä, pohtii Lapsellinen Oy:n johtoryhmä erämaakämpällä Lapissa. Voidaan hyvällä syyllä sanoa Lapsellinen Oy:n johtamisjärjestelmän olevan kriisissä.

On siis tarve selvittää, mitä on tapahtunut ja mitä voitaisiin tehdä jotta vastaavaa ei tulevaisuudessa tapahdu.

Sinut kutsutaan asiantuntijaksi luomaan Lapsellinen Oy:lle nykyaikaiset ja luotettavat tietoliikenteen kontrollijärjestelmät. Päätät ensin taustoittaa malliehdotustasi kuvaamalla mitä oikeastaan tapahtui, minkä jälkeen esität mallisi tietoliikenteen hallinnollisiksi kontrollijärjestelmiksi. Näkökulmasi on järjestelmien valvonnan ja johtamisen näkökulma. Sinua ei siis pyydetä ratkaisemaan tietoliikennekontrollien tietoteknistä sisältöä, vaan sitä, miten Lapsellinen Oy:n johtamisjärjestelmällä kyetään hallitsemaan merkittäviä tietoliikenneskejejä.

Tehtävä. *Esitä suunnitelma Lapsellinen Oy:n tietoliikenteen hallinnollisten kontrollien järjestelmäksi. Varmista, että suunnitelma sisältää seuraavat asiat:*

- a) Mitkä ovat yrityksen tietoliikenteen kannalta keskeiset uhat? Mitkä näistä realisoituivat mainitussa Lapsellinen Oy:n tapauksessa?
- b) Mitä asioita tietoliikenteen hallinnollisten kontrollien järjestelmän tulisi sisältää?
- c) Miten varmistat hallinnollisten kontrollien valvonnan
 - a. Lapsellinen Oy:n sisäisen valvonnan järjestelmässä? (tee ehdotukset jatkuviksi toimintatavoiksi, joilla Lapsellinen Oy:n sisäisen valvonnan tulisi tarkastaa tietoliikennettä)
 - b. Lapsellinen Oy:n tietoliikenteen laatuauditoinnissa? (kolmen vuoden päästä on tarkoitus tehdä ulkoinen laatuauditointi järjestelmän toimivuudesta. Kuvaa tätä koskevat periaatteet tiiviisti, ts. mitä asioita on käytävä läpi)?

MALLIVASTAUS.

Kysymys tarkastelee tietoliikenteen uhkia, jotka ovat realisoituneet Lapsellinen Oy:n tapauksessa ja aiheuttaneet merkittäviä vaikutuksia yrityksen markkina-asemaan sekä luottamuksellisiin asiakas- ja yhteistyösuhteisiin. Toisaalta kyse on myös siitä, millaisia hallinnollisia kontrollijärjestelmiä Lapsellinen Oy:n tulisi rakentaa minimoidakseen edellä mainittuja uhkia tulevaisuudessa.

Tietoliikenteen tarkastuksessa erotetaan uhat ja näitä korjaamaan pyrkivät kontrollit. Kontrollit voivat olla fyysisiä, loogisia ja hallinnollisia. Uhkia tietoliikenteessä ovat

- Yhteyskatkot (esimerkiksi kaapeliongelmat, tulipalot)
- Tietovuoto (salakuuntelu, tiedon kopiointi). Tämä toteutui Lapsellinen Oy:n tapauksessa
- Verkon halvaantuminen ja käytettävyyden väheneminen (ylikuormitusongelmat, verkon osien tuhoutuminen ja virusten leviäminen yrityksen tietoverkoissa)
- Luvaton käyttö (esimerkiksi verkkoon pääsee ylimääräinen luvaton käyttäjä)
- Tiedon eheysvirheet (esimerkiksi tieto kulkeutuu väärään osoitteeseen, tieto muuntuu tai vaurioituu matkalla)

Kysymyksessä tiedusteltiin tietoliikenteen hallinnollisia kontroleja. Tietoliikenteen hallinnollisten kontrollien järjestelmän tavoite on vaikuttaa tietoliikenteen uhkien välttämiseen suunnittelemalla, ohjaamalla, ohjeistamalla ja johtamalla tietoliikenteen riskienhallintaa. Se eroaa fyysisistä kontroleista, jotka liittyvät tietoliikenteen tai tietoliikenneverkkojen teknisten ominaisuuksien varmistamiseen ja ylläpitämiseen. Hallinnollisissa kontroleissa keskeisiä toimijoita ovat siis myös muut kuin tietojärjestelmien erityisosaajat. Kuten Lapsellinen Oy:n tapaus osoittaa, yrityksen strategisten päämäärien toteutumisen kannalta ylimmän johdon on syytä kiinnittää tähän aivan erityistä huomiota.

Hallinnollisten kontrollien järjestelmän tulisi sisältää seuraavia asioita

- 1) Tietoliikenneverkon vastuut ja valvonta
 - Kuka vastaa standardien ja toimintamallien luomisesta?
 - Kuka päättää linjauksista, kehittämisen ja laadunvarmistuksen suuntaviivoista?
- 2) Tietoliikenneverkkoratkaisun dokumentointi
 - Päätteiden, pc-laitteiden, lähiverkkojen luettelot on dokumentoitava. Myös verkon fyysinen ja looginen rakenne on dokumentoitava huolellisesti.
- 3) Käyttövaltuusmenettelyt
 - Kenen toimesta ja millaisin menettelyin annetaan tunnukset ja salasanat verkkoihin?
 - Kenellä on pääsy tietoliikennelaitteita ja –ohjelmistoja sisältäviin tiloihin?
 - Miten hallinnoidaan ulkopuolisten palvelutuottajien tai esimerkiksi yhteistyökumppaneiden pääsy verkkoihin? Miten pääsyavaimet on määritelty? Tämä on mahdollinen syy Lapsellinen Oy:n tapaukseen.
- 4) Kuka tarkastaa valvontalokitiedot ja verkkoonpääsy-yritykset? Miten usein?
- 5) Kuka valvoo tiedonsiirtopyyntöjä?
- 6) Kuka valvoo tiedonsiirron oikeellisuus-, tehokkuus- ja laskutustilastoja?

Lapsellinen Oy:n tapauksessa on syytä varmistaa systemaattisesti uuden järjestelmän laatua sekä jatkuvalla sisäisen valvonnan mekanismilla että myöhemmin tehtävällä kokonaisvaltaisella laatuauditoinnilla.

Sisäisen valvonnan järjestelmällä on pyrkimys varmistaa edellä kuvatun kontrollijärjestelmän kaiken aikainen toimivuus. Yrityksen ylimmän johdon on tarve toteuttaa asiaa koskevaa sisäistä tarkkailua. Lisäksi on mietittävä henkilöjärjestelyjä uudella tavalla. On vastuutettava asiantuntijahenkilö toteuttamaan sisäisen valvonnan tehtävää.

Vastaavasti laatuauditointi koskee hallinnollisten kontrollien järjestelmän kokonaisarviointia, jossa analysoidaan miten Lapsellinen Oy on onnistunut tietoliikenteen kontrollijärjestelmän luomisessa ja sen ylläpitämisessä. Kyetäänkö tietoliikenteen uhkia kontrolloimaan kokonaisvaltaisella tavalla? Tukeeko luotu hallinnollisten kontrollien järjestelmä tätä tavoitetta? Kykeneekö Lapsellinen Oy:n sisäinen valvonta turvaamaan hallinnollisten kontrollien järjestelmän pitkän aikavälin toimivuuden?

Lapsellinen Oy joutuu myös uudella tavalla miettimään kontrollijärjestelmien dokumentaatiota. On tärkeää että sisäisen valvonnan järjestelmän ja laatuauditoinnin tuottama tieto dokumentoidaan ja hyödynnetään yrityksen tulevassa tietoliikenteen riskienhallinnassa.