

JHTT -TUTKINTO 2010

OSA I: Tilintarkastustietous ja -tekniikka

Huomautus!

Mikäli olet jo suorittanut HTM tai KHT -tutkinnon, vastaa kysymyksiin alla olevan taulukon mukaisesti. Muut vastaavat kaikkiin kysymyksiin.

Kysymys	HTM- ja KHT-tutkinnon suorittaneet
Kysymys 1 a	vastaa
Kysymys 1 b	vastaa
Kysymys 1 c	vastaa
Kysymys 1 d	älä vastaa
Kysymys 2	vastaa
Kysymys 3	vastaa
Kysymys 4	vastaa
Kysymys 5	älä vastaa

Kysymys 1: Tilintarkastajan muuttuvan ”tilintarkastuskentän” tuntemus

Aika-arvio 40-50 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

- a) Kerro lyhyesti Euroopan unionin komission keskeisimmät tehtävät unionin taloudenhoidossa ja mihin säännöksiin nuo tehtävät lähtökohtaisesti perustuvat.
- b) Niin sanottu Lissabonin sopimus muutti Eurooppa-neuvoston asemaa ja tehtäviä.

Mitä tämä merkitsee Suomen valtiontaloutta koskevan päätöksenteon näkökulmasta?

c) Kuntien liikelaitosten aseman suhteessa Euroopan unionin lainsäädäntöön on väitetty käyneen ongelmalliseksi.

Kerro lyhyesti, mistä tässä ”ongelmassa” on pohjimmiltaan kyse.

d) Osakeyhtiölaki (624/2006) ja tilintarkastuslaki (459/2007) ovat uudistuneet tällä vuosituhanella kansainvälistymisen ja Euroopan unionin jäsenyyden vuoksi. Talouskriiseissä korostuu tilintarkastuksen ja julkisyhteisöjen valvonnan merkitys. Suomessa toteutui vuonna 2010 aluehallinnon uudistus. Perustetut aluehallintovirastot edistävät alueellista yhdenvertaisuutta. Tähän kuuluu erityistapauksessa myös tilintarkastajan määrääminen.

Selvitä lyhyesti, milloin 1.1.2010 toimintansa aloittanut aluehallintovirasto on velvollinen määräämään tilintarkastajan.

Vastaus 1:

a) Suhteessa Euroopan unionin parlamenttiin ja neuvostoon komissio on unionin taloudenhoidossa valmisteluelin ja täytäntöönpanoelin. Komission vastuulla on myös sisäisen valvonnan järjestäminen. Budjettivalmistelun poliittisessa neuvotteluprosessissa, trilogissa, komissiolla on keskeinen osuus olla yhteistyössä neuvoston ja parlamentissa edustettuina olevien ryhmien kanssa. Valmisteluelimen luonteen mukaisesti komission merkitys on noussut niin sanottujen kasvu- ja vakaussopimusten valvonnassa. Lissabonin sopimuksen johdosta unionin komission painoarvo tulee entisestään vahvistumaan myös suhteessa Eurooppa-neuvostoon, jonka asema virallistettiin unionisopimuksella. Avainasemaan nousee Agenda 2014 valmistelu.

Keskeiset säännökset komission tehtävistä unionin taloudenhoidossa olivat tutkintoon osallistujille heikosti tiedossa.

Lähtökohtasäännökset ovat Euroopan unionia koskevassa sopimuksessa (SEU 17 art.) sekä sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta (SEUT 310-325 art.). Tämä on riittävä vastaustaso,

lähtökohtataso. Unionin varainhoitoasetus (1605/2002) on sitten alemman tasoisen sääntelyn tärkein oikeusnormisto.

b) Lissabonin sopimus teki vasta Euroopan unionista oikeushenkilön ja samalla virallisti Eurooppa-neuvoston aseman. Valtioneuvosto vastaa Euroopan unionissa taloudenhoitoon liittyvien tehtävien kansallisesta valmistelusta (PL 93.2 §). Eduskunnalle vastuunalaisen pääministerin asema vahvistui samalla Lissabonin sopimuksen voimaantultua. Kreikan ym. Välimeren maiden finanssikriisin vuoksi on jo nyt nähtävissä Eurooppa-neuvoston toimivallan kasvu kansalliseen finanssivaltaan, erityisesti niin sanottuun kansalliseen budjettikuriin nähden. Eduskunnan budjettivalta voi tosiasiallisesti heiketä, vaikkakin muodollisesti valtiontaloudellisen päätösvallan ala säilyisi samana.

Vaikka Suomi poliittisesti sitoutuu tulevaisuudessakin etukäteen valtioneuvoston ja eduskunnan yhteisvalmistelun tuloksena monivuotisiin rahoituskehyksiin (Agendat), Eurooppa-neuvosto ei lähivuosinakaan voi velvoittaa jäsenvaltioita ”korotettuihin jäsenmaksuosuuksiin” ilman eduskunnan antamaa hyväksyntää (vrt. PL 94 §)..

c) Kilpailuneutraliteetin vaaliminen on ollut keskeinen alue Euroopan unionin toiminnasta. Tästä kysymyksestä on unionin komission oltava erityisen kiinnostunut ja primäärioikeudenkin näkökulmasta (vrt. SEU 17 art. ja SEUT 101-106 art.). Lähtökohtaisesti kuntien liiketoiminta perustuu ja sen tulee mahtua kuntalain 2 §:n mukaiseen kunnan toimialaan. Pelkkä voiton tavoittelu tai niin kuin aikaisemmin sanottiin ”spekulatiivinen liiketoiminta” ei ole kunnalle sallittua.

Euroopan unionin komissiolla on ollut suuria vaikeuksia ymmärtää Pohjoismaita ja niiden julkisia hyvinvointipalveluita – myös osana liikelaitosajattelua. Toiminnan yleishyödyllisyys ja sen suhde yksityiseen elinkeinotoimintaan kilpailuttamisongelmineen monimutkaistaa myös kunnallisen liikelaitoksen yleishyödyllisyyttä.

Unionioikeuden lähtökohtasäännös on ollut alusta saakka epäselvä ja ristiriitaisille tulkinnoille altis. Kilpailuneutraliteetti versus yhteiskunnallinen palvelulaitos on viime kädessä kunnallisen liikelaitoksen osalta ratkaistava in casu, sanoivat roomalaiset. Paine osakeyhtiöittämiseen ja näin ollen erillisen oikeussubjektin luomiseen on kasvussa.

d) Aluehallintovirasto on tilintarkastuslain (459/2007) 9 §:n mukaan velvollinen määräämään tilintarkastajan erityistapauksissa; muun ohessa silloin, jos tilintarkastajaa ei ole valittu

tilintarkastuslain tai muun lain mukaisesti. Samoin on asianlaita, kun tilintarkastajalla ei ole tarvittavaa kelpoisuutta tai tilintarkastaja ei ole riippumaton.

Vastauksen ongelmallisuutta lisäsi se, että puheena oleva aluehallintoviraston erityistehtävä on sisällytetty tilintarkastuslakiin eikä aluehallintovirastoja koskevaan lainsäädäntöön. Tutkintoon osallistuneista vain kaksi oli ylipäättään tästä uudistuksesta tietoisia!

Kysymys 2: Julkisten varojen käyttötarkoituksen rajojen testaus

Aika-arvio 60-70 minuuttia

Maksimipistemäärä 3 pistettä

Arvioi JHTT –tilintarkastajana laillisuusnäkökulmasta seuraavia työ- ja elinkeinoministeriön sekä Porttipahdan kunnan toimia maamme energiahuollon turvaamiseksi:

a) Osana kotimaisen energiahuollon niin sanottua risupaketiosaa TEM päätti myöntää Porttipahdan kunnan perustamalle energialaitokselle investointiavustusta Raha-automaattiyhdistyksen voittovaroista 10 milj. euroa. Avustuksen ehdoksi ministeriö asetti sen, että liikelaitos pysyy kunnallisena eikä sen toimialaa kotimaiseen raaka-aineeseen perustuvana tuotantolaitoksena muuteta.

b) Porttipahdan kunnanvaltuusto päätti bioenergalaitoksen perustamisen aiheuttaman rahapulnan vuoksi ulkoistaa kunnan ruokahuollon alkaen kouluista päätyen terveyskeskukseen ja vanhainkotiin. Näin turvattaisiin paikkakunnan ainoan yrittäjän Helmi *Kalakukon* yrityksen toiminta ja työpaikat (6 henkilöä kokopäivätyössä), perusteli valtuuston puheenjohtaja yksimielistä ratkaisua paikallislehden toimittajalle.

Valtuuston päätöksen perusteella kunnanhallitus teki hankintasopimuksen, arvo vuotuistasolla 150.000 euroa, kilpailuttamatta paikallisen Helmi *Kalakukon* johtaman yrityksen kanssa. Paikallislehden toimittajan kotikulmien suosimisväitteen kunnanhallituksen puheenjohtaja torjui viittaamalla kunnanhallituksen päätöksen perusteluihin kokonaistaloudellisesta edullisuudesta ja erityisesti sillä, että lähin

kilpaileva yrittäjä on tosin 30 kilometrin päässä, mutta toimii Alakurtissa, joka on Venäjän valtion alueella.

c) Työ- ja elinkeinoministeriö päätti kotimaisen energiatuotannon lisäämisinnossaan velvoittaa Porttipahdan kuntaa muuttamaan elinkeinostrategiaansa siten, että kunta luopuisi kokonaan hiilivoimalan käytöstä. Korvaukseksi tästä ministeriön ylijohtaja ilmoitti, että ministeriö antaisi kunnalle harkinnanvaraista rahoitusavustusta 5 miljoonaa euroa, puolet valtuusmenettelyllä, puolet Euroopan unionin aluekehitysrahastosta.

Eduskunnan oikeusasiamies on saanut Porttipahdan kunnan asukkaan Uljas *Lokan* kantelun, jossa hän epäilee niin ministeriön kuin kunnanhallituksen ja -valtuuston toimien laillisuutta. Asioiden ollessa mutkikkaita niin talouden, politiikan kuin juridiikankin näkökulmasta oikeusasiamies Antti *Ikihonka* päättää pyytää sinulta, kunnan JHTT -tilintarkastajalta lausuntoa kuvattujen toimenpiteiden laillisuudesta.

Kerro lyhyesti, millaisen lausunnon annat eduskunnan oikeusasiamiehelle, Antti Ikihongalle.

Vastaus 2:

a) Työ- ja elinkeinoministeriö ylitti toimivaltansa, kun se päätti myöntää investointiavustusta Raha-automaattiyhdistyksen voittovaroista. Valtioneuvosto päättää yleisistunnossaan tällaisista harkinnanvaraisista valtionavusta sosiaali- ja terveysministeriön esityksestä (vrt. VNOS 4 §). Kuntien itsenäiseen toimivaltaan voidaan puuttua vain lain tasoisin säännöksin (PL 121 §). Ministerisyyteen nostamisesta ja virkavastuun toteuttamisesta on säännökset niin ikään Suomen perustuslaissa (PL 116 §, 118§).

b) Kunnan yksityisen yrityksen kanssa tekemä palveluhankinta ylittää hankintalain (348/2007) 15 §:n 1 momentin tarkoittaman palveluhankintojen kansallisen kynnysarvon 30 000 euroa. Näin ollen hankinta olisi pitänyt kilpailuttaa. Se, että viitataan lähimmän kilpailevan yrittäjän olevan Venäjän puolella, ei poista kilpailuttamisvelvollisuutta (hankintalaki 4 §). Kokonaistaloudellista edullisuutta ei Porttipahdan kunnassa ole millään tavoin ”mitattu”. Ylipäätään tämän kriteerin kytkeminen

kotikunnan yrittäjän suosimiseen on harkintavallan väärinkäyttöä. Tarjouspyynnössä vasta olisi mahdollisuus määritellä valintaperusteeksi kokonaistaloudellinen edullisuus. Samalla kunnan tulee siinä ilmoittaa tarjousten vertailuperusteet (hankintalaki 41 §). Työllisyysnäkökohdalla ei voi perustella lainvastaista päätöstä.

c) Työ- ja elinkeinoministeriöllä ei ole toimivaltaa – kuntien itsehallinnon vuoksi – puuttua Porttipahdan kunnan elinkeinostrategiaan kuntaa velvoittavin ratkaisuin. Näin ollen minkäänlainen ”kaupankäynti” harkinnanvaraisella rahoitusavustuksella ei tule kysymykseen. Ministeriön ylijohtajan on syytä tietää, että valtioneuvosto päättää harkinnanvaraisten rahoitusavustusten jaosta kunnille – valtiovarainministeriön (kuntaministerin) esityksestä (vrt. KVOL 16 § ja VNOS 4 §). Mahdollisten virkavastuusäännösten aktualisoitumisen osalta voidaan viitata vastauksen a-kohdassa esitettyyn.

Kysymys 3. Kannattavuuskäsite yrityksissä ja julkishallinnossa

Aika-arvio 40-50 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

Edustamasi tilintarkastusyhteisö Turhan Tarkat Oy on laajasti tunnettu laadunvarmistuksestaan. Oleellinen osa laatutyötä on monipuolinen koulutus- ja tuotekehitystoiminta, joka pohjautuu tilintarkastuskentän monipuoliseen ja syvälliseen tuntemukseen. Viime vuosina on erityisesti korostunut tarve ymmärtää liiketaloudellisten ajattelumallien soveltuvuutta julkishallinnon järjestelmien uudistamisessa. Turhan Tarkat Oy on tärkeä toimija kyseisellä osaamisalueella. Yhteisössä on käynnissä iso kehittämisprojekti, jossa pyritään uudenlaiseen aiempaa kokonaisvaltaisempaan tapaan hyödyntää liiketaloudellista käsitteistöä kuntien ja valtionhallinnon organisaatioiden analyysissa. Eräs projektin lopputuotos on teos, jota on tarkoitus käyttää yhteisön omassa koulutustoiminnassa ja laadunvarmistustyössä, minkä lisäksi siitä halutaan mahdollisimman laajalevikkinen opas kaikille kiinnostuneille julkishallinnon organisaatioille. Toimitusjohtaja Eino Eksaktin sanoin ”siitä on tuleva suomalaisen hybriditalouden katekismus, joka kantaa onttoa työnimeään ’käsitteistä lisäarvoa – osaamisesta lisätarvoa’ vain siksi että meidän on taas myötältävä tätä modernia teknokraattisen ajan henkeä”.

Työ on jaettu kolmeen tiimiin, joista ensimmäinen tarkastelee keskeisten käsitteiden sisältöä ja soveltuvuutta julkishallintoon, toinen Turhan Tarkat Oy:n tarkastus- ja konsultaatioprosesseissa keräämien tapausesimerkkien dokumentaatiota ja kolmas käsitteiden käyttöä koskevien standardien

kehittämistä Suomessa. Ensimmäisen tiimin tehtävä on antaa suuntaviivat myös muiden tiimien työlle.

Olet ensimmäisen tiimin johtaja. Tämänhetkinen vaihe on kannattavuuskäsitteen määrittäminen ja soveltaminen julkishallinnon ympäristössä. Olet kirjoittamassa runkoa tämän osion tekstiksi.

Miltä osion teksti näyttää? Varmista että se sisältää vähintään seuraavat asiat:

3 A. Kannattavuuskäsitteen vertailu yrityksessä ja julkishallinnossa

- *Mitä tarkoittaa kannattavuuskäsite liikeyrityksessä ja millaisin mittarein sitä yleensä kuvataan?*
- *Mikä sisältö kannattavuuskäsitteellä on julkishallinnossa ja millaisin mittarein sitä yleensä kuvataan?*
- *Miten kannattavuuslukuja voidaan vertailla yritysten ja julkishallinnon välillä?*

Tiimisi tehtävänä on määritellä relevantteja esimerkkejä kunta- ja valtionhallinnon organisaatioista. Lisäksi tarvetta on aihetta koskevan lähdeaineiston kartoittamiseen. Vastaat tiimisi kanssa edellä mainittuihin odotuksiin analysoimalla myös seuraavia kysymyksiä.

3 B. Kannattavuuskäsitteen soveltamisesimerkit julkishallinnossa

- *Esitä esimerkki kannattavuuskäsitteen soveltamisesta kuntaorganisaatiossa. Millaisia kuntaorganisaation ominaispiirteisiin liittyviä ongelmia käsitteen käytössä voi olla?*
- *Esitä esimerkki kannattavuuskäsitteen soveltamisesta valtionhallinnossa. Millaisia valtionhallinnon organisaation ominaispiirteisiin liittyviä ongelmia käsitteen käytössä voi olla?*
- *Mainitse viisi aineistolähdettä, jotka tarkastelevat kannattavuuskäsitteen soveltamista julkishallinnossa (lähteen nimi riittää, yksityiskohtaisia tietoja ei tarvita)*

MALLIVASTAUS.

Vastauksen avain on organisaatiotalouden jakautumisessa raha- ja reaali prosessiin.

Yrityksorganisaation taloudessa raha- ja reaali prosessin suhde on tiivis. Yrityksen rahavirtoina realisoituvat menot ja tulot pohjautuvat reaali prosessin toteutuneisiin tai odotettuihin tapahtumiin.

Yrityksen kirjanpidollaan (rahaprosessi) osoittama kannattavuus on tuotettu ja aikaansaatu yrityksen liiketoiminnan järjestämisen ja organisoimisen prosesseissa, joissa tuotantopanokset on muunnettu markkinoilla myytäväksi tuotoksiksi (reaali prosessi). Liiketaloudellisen kannattavuuden mittarit kuvaavat tämän prosessin onnistuneisuutta. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kirjanpidon osoittama voitto, joka kuvaa samanaikaisesti sekä rahaprosessilla mitattujen (tuotot-kulut) suureiden suhdetta, mutta myös liiketoimintaprosessien onnistuneisuutta, jossa kriteerinä on kyky muuntaa tuotantopanokset mahdollisimman tehokkaasti toimialan asiakkaiden haluamiksi suoritteiksi.

Toisaalta esimerkiksi osakkeenomistajille koitua tuotto (vrt. pääoman tuottoasteen mittarit) liittyy kannattavuuden yritystoiminnan perustarkoitukseen, eli osakkeenomistajien taloudellisen arvonmuodostuksen kehitykseen. Lähtökohta on kuitenkin sama: yritystoiminnassa kannattavuuden mittari heijastaa samanaikaisesti sekä raha- että reaali-prosessissa onnistumista.

Julkishallinnon järjestelmässä raha- ja reaali-prosessin yhteys on monimutkaisempi. Yritystalouden kaltaista yhteyttä ei ole, vaan rahaproessin mittaristoista (esimerkiksi kunnan tilinpäätös, valtionhallinnon kirjanpitoyksikön tuotto-kululaskelma) ei voida päätellä palvelu- ja suoritustuotannon taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Vastaavasti rationaalisesti organisoitu palvelutuotanto ei välttämättä kaikilta osin heijastu kirjanpidolla mitattuun tulokseen. Tämä ongelma ei poista kuitenkaan kyseisen tiedon tarvetta. Itse asiassa juuri päinvastoin: kannattavuuden kaltaista informaatiota tarvitaan julkishallinnon organisaatioissa sen varmistamiseksi, että julkisorganisaatioilla säilyvät riittävät kannustimet käyttää niille kohdennettuja veroresursseja mahdollisimman rationaalisesti. Tässä mielessä kannattavuuskäsitteen vastine julkishallinnon järjestelmissä ja organisaatioissa on tuloksellisuuskäsite ja sitä tukeva ajattelu.

Myös julkisten palvelujen järjestämiseen osallistuvissa organisaatioissa voidaan käyttää liiketaloudellisen kannattavuuden käsitettä. Tämä koskee organisaatioita, jotka on organisoitu liiketaloudellisin periaattein tai vähintään itsekannattavuuden periaatteella. Toisin sanoen, kannustinjärjestelmät voidaan rakentaa olettamukselle, että liiketaloudellinen voitto/tappio ohjaa päätöksentekijöitä toimimaan kuntalaisen ja asiakkaan eduksi. Sellaisissa palveluissa, joissa selkeästi palveluja myydään markkinahinnalla, tämä voi tulla kyseeseen. Julkishallinto voi toimia näissä sekä ostajana (tilaajana) tai myyjänä (tuottajana). Vastaavasti palvelut, joissa markkinahintaa ei ole, tai jossa sen käyttö voisi tuottaa kansalaisen kannalta dysfunktionaalisia vaikutuksia, liiketaloudellisen kannattavuuden mittari ei toimi samassa merkityksessä.

Tuloksellisuuskäsitteistö suomalaisessa ympäristössä nojautuu pääsääntöisesti ns. kolmen E:n ajattelumalliin. Tämä sisältää taloudellisuuden (Economy) kriteerin, joka lähestyy suoritustuotantoa kustannusten minimoinnin kannalta. Mitä vähemmän kustannuksia palvelutuotanto aiheuttaa (kustannukset/suorite, kustannukset/asiakas, kustannukset/asukas jne.), sen taloudellisempaa se on. Toinen kriteeri on tehokkuus (Efficiency), joka lähestyy julkishallinnon toimintaa siihen käytettyjen panosten ja niillä aikaansaatuisten tuotosten suhteena. Suomenkielisessä kirjallisuudessa tästä kriteeristä käytetään usein nimitystä tuottavuus. Keskeinen ero tehokkuus- ja tuottavuuskäsitteiden välillä on ajatus tehokkuudesta suhteellisenä käsitteenä. Järjestelmän ”tehostaminen” on sen rationaalisuuden lisäämistä suhteessa järjestelmän omaan aiempaan toimintaan, suhteessa johonkin vertailukohteena olevaan organisaatioon tai suhteessa asetettuun ulkopuoliseen standardiin.

(esimerkiksi lainsäädännöllinen velvoite, laatustandardi tms.). Kolmas kriteeri on vaikuttavuus (Effectiveness), joka arvioi toiminnan vaikutuksia suhteessa siihen, mitä on tavoiteltu, mitä kansalaiset ovat odottaneet tai miten olemassa olevia tarpeita on tyydytetty ja ongelmia ratkaistu. Vaikuttavuuskäsite laajentaa tuloksellisuuden arviointia järjestelmän sisäisen optimaalisuuden käsitteistä kansalaisiin ja asiakkaisiin kohdistuviin vaikutuksiin. Ei kysytä, tehdäänkö asioita (taloudellisen rationalismin mielessä) ”oikein”, vaan myös tehdäänkö ”oikeita asioita”. Teoreettisessa mielessä kannattavuusmittaristojen vertailu yrityksen ja julkishallinnon välillä edellyttäisi tietysti sen täsmentämistä, mitä tarkoitetaan ”julkishallinnon” organisaatiolla. Kuten todettiin, voihan olla niin että julkishallinnon palvelutuotantoon voi osallistua liiketaloudellisen kannattavuuden periaatteella toimiva organisaatio. Toisaalta, tarkkaan ottaen täytyisi miettiä edellä kuvatun kannattavuuden sisältöä: mitä silloin itse asiassa vertaillaan? Jos teoreettinen lähtökohta on edellä kuvattu, eli että ”kannattavuus” yritysorganisaation merkityksessä voi olla rahaprosessin kuvausta, mutta perinteisen julkishallinnon organisaation mielessä enemmänkin reaali-prosessin (kolmen E’n periaate) analyysia, vertailun lopputuloksena ei kyetä tuottamaan perusteltua ja uskottavaa informaatiota. Itse asiassa yrityksen ”vaikuttavuutta” tulisi mitata myös reaali-prosessin avulla, esimerkiksi panos-tuotokselle ja asiakastyytyväisyysanalyysilla. Keskeisiä ongelmia kannattavuuskäsitteen soveltamisessa on näin ollen sekä valtionhallinnossa että kuntasektorilla kaksi. Ensinnäkin, on määriteltävä se toimintakenttä palvelutuotannossa, jossa kannattavuuskäsitteellä on raha- ja reaali-prosessiin pohjautuva yhtenäinen perusta. Muussa tapauksessa tieto kuvaa taloudellisen toiminnan erilaisia organisointitapoja, jotka on yhdistetty yhtenäiseen muottiin. Toiseksi, kannattavuuden ja vaikuttavuuden käsitteille täytyisi esittää uskottava teoreettinen yhteys.

4. JHTT-tilintarkastuksen periaatteet uudistuvassa julkishallinnossa

Aika-arvio 30-40 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,5 pistettä.

- a) Kunta- ja palvelurakenneuudistus (ns. Paras-uudistus) on yksi ajankohtainen pyrkimys parantaa suomalaisen julkishallinnon, erityisesti sen kuntakentän, tuottavuutta ja tuloksellisuutta.

Analysoi Paras-uudistuksen tavoitteita ja lähtökohtia seuraavien kysymysten valossa:

4 A1. Paras-uudistuksen tavoitteet

- *Miten Paras-uudistus pyrkii ratkaisemaan suomalaisen kuntakentän pitkän aikavälin selviytymisen ongelmia?*

- *Miten instrumenttien onnistuneisuutta voitaisiin arvioida, ts. mistä tiedetään onko suomalaisten kuntien selviytymistä kyetty edistämään?*
- *Analysoi Paras-uudistuksen aiheuttamia muutoksia JHTT-tilintarkastuksen kenttään.*

MALLIVASTAUS.

Paras-uudistus on keskeinen kuntapolitiikan ja –hallinnon reformi suomalaisessa ympäristössä. Sen taustalla on taloudellinen oletamus siitä, että useat kunnat eivät pysty järjestämään käytettävissä olevilla voimavaroilla riittäviä palveluja ja toimivia elämisen olosuhteita kuntalaisille ja erilaisille organisaatioille. Tämä voi koskea sekä paikallistalouden olosuhteita, eli paikallisyhteisön elinvoimaa, että kuntien organisaatiotaloutta, ts. kuntien kykyä järjestää ja tuottaa kuntalaisilleen riittävät palvelut.

Paras-hankkeen puitelaki (Laki 169/2007) määrittää kolme keinoa uudenlaisen kunta- ja palvelurakenteen luomiseksi: kuntaliitokset, kuntien välisen yhteistyön lisääminen sekä uudenlaiset toimintatavat. Kaksi ensimmäistä instrumenttia liittyy kuntarakenteen uudistamiseen joko kuntakokoa kasvattamalla (kuntaliitokset) tai yhteistyöjärjestelyjen avulla. Kolmas instrumentti on ensisijaisesti prosessuaalinen, jossa olettamuksena on että kuntien kyky selviytyä tulevaisuuden tehtävistään paranee omaksumalla uudenlaisia toimintatapoja. Toisaalta, uudenlaisia toimintatapoja kannustetaan ottamaan käyttöön myös kuntaliitoksissa ja yhteistoiminta-alueilla. Tässä mielessä rakenteet ja prosessit liittyvät myös toisiinsa.

Auttavatko instrumentit ongelman ratkaisussa? Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttäisi kunkin instrumentin arviointia omana erillisenä kokonaisuutena. Mikä on kuntaliitosten hyöty ja vaikutukset suhteessa siihen että mitään rakennejärjestelyjä ei tehtäisi? Toisaalta, millaisia vaikutuksia kuntaliitokset aiheuttavat kuntien kyvyille selviytyä tehtävistään? Esimerkiksi, millaista kehitystä voidaan havaita menojen kasvun hillinnässä, tilinpäätöksen tasapainottamisen ongelmissa tai vaikkapa asiakastytyväisyyden kehityksessä uuden kunnan alueella? Miten yhteistoiminnan lisääminen vaikuttaa järjestelyn osapuolten myöhäisempään taloudelliseen kehitykseen? Esimerkiksi, mitä aiheuttaa paikallistalouden ja seudun yhdyskuntarakenteelle se, että kuntaliitoksen (jossa selviytymisen ongelmia voidaan miettiä keskitetysti) sijaan on valittu vain tiettyjen osa-alueiden yhteistyö, erityisesti sosiaali- ja terveyspalveluissa? Lopuksi, kun on määritelty ”uudet toimintatavat”, voidaan analysoida uusien toimintamallien (esimerkiksi tilaaja-

tuottajamalli, elämänkaarimalli, kumppanuusjärjestelyt), vaikutuksia varsinaiseen perusongelmaan: siihen miten niukat voimavarat saadaan riittämään uusiutuviin palvelutarpeisiin.

Paras-uudistuksen aikainen kehitys määrittää uudelleen JHTT-tarkastuksen kenttää. Kuntaliitosten seurauksena kuntien lukumäärä tarkastuskohteina pienenee. Vastaavasti uudenlaiset yhteistyöjärjestelyt voivat lisätä tarkastustyön määrää ja luoda uudenlaisia ongelmia tarkastustyön laadunvarmistukselle. Erityisesti huomio kiinnittyy uusien palvelutuotantomallien merkitykseen JHTT-tarkastuksessa. Mitä enemmän tarkastuskohteiden palvelujen järjestäminen ja tuotanto pirstaloituu, sitä enemmän se aiheuttaa pohdintaa tarkastustoiminnan resursoinnille, organisoinnille ja suuntaamiselle. Monimutkaistuvat sopimusjärjestelyt, tilintarkastuksen varmennustehtävän toteutuminen erilaisissa organisaatioissa, palvelujen järjestämisen ja tuotannon osapuolten keskinäiset vastuu- ja tilivelvollisuussuhteet sekä erityisesti uusien toimintamallien vaikutukset kuntalaisen lopulta saamaan ja kokemaan palveluun ovat esimerkkejä tulevaisuuden keskeisistä JHTT-tarkastuksen ongelmista.

- b) Useat JHTT-tarkastuksen ohjeistot korostavat tarkastustyön ja riskien arvioinnin välistä yhteyttä. Tehtäväsi on analysoida näiden tekijöiden suhdetta seuraavien kysymysten valossa.

4 B1. Riskianalyysi JHTT-tarkastuksen instituutioissa

- *Kuvaa Euroopan tilintarkastustuomioistuimen ja Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusprosessia riskianalyysin näkökulmasta. Miten riskianalyysi suuntaa kyseisten tarkastusorganisaatioiden tarkastustyötä? Saat lisäpisteitä, mikäli kykenet esittämään yhtäläisyyksiä ja eroja myös INTOSAI:n tarkastustoimintaa koskeviin standardeihin.*

MALLIVASTAUS.

Riskianalyysi ohjaa merkittävästi Euroopan tilintarkastustuomioistuimen ja Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustyötä, erityisesti tarkastusprosessien suunnittelua. Esimerkiksi Euroopan tilintarkastustuomioistuin jäsentää tarkastusprosessin suunnittelua riskin käsitteen valossa kahdessakin merkityksessä. Ensiksi, tarkastajan on kyettävä muodostamaan käsitys tarkastuskohteen toimintaympäristöstä ja sisäisen valvonnan järjestelmästä tunnistaa olennaisen virheen riskit tilinpäätöksen oikeellisuuden ja riittävyyden varmistamisessa. Toiseksi, tarkastajan tulee tiedostaa myös oman työnsä riskit, ts. tarkastusriskin olemassaolo ja merkitys,

voidakseen suunnitella tarkastusprosessin vaatimaa työmäärää sekä työpanoksen suuntaamista olennaisiin alueisiin tarkastuskohteiden toiminnassa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto hyödyntää riskianalyysia sekä vuositilintarkastuksen että tuloksellisuustarkastuksen prosesseissa. Esimerkiksi tuloksellisuustarkastuksen suunnittelua ohjaa käsitys ja arvio valtiontaloudellisesta riskistä, jolla tarkoitetaan tuloksellisuudelle haitallisen asian todennäköisyyden huomiointia sekä haitallisen asian seurauksia valtiontalouden tuloksellisuudelle. Viraston dokumentaation mukaan itse asiassa jo menetetyt mahdollisuudet voidaan ymmärtää tarkastusprosessissa riskiksi.

Kummassakin tarkastusinstituutiossa riskianalyysi kytketään tiiviisti tarkastussuunnitelmaan tai tarkastusstrategiaan. Sitä mihin tarkastuksen niukat voimavarat tulisi suunnata, samoin kuin se, miten valittujen kohteiden ja osa-alueiden tarkastus toteutetaan mahdollisimman tehokkaasti ja vaikuttavasti, suuntaa käsitys riskistä. Kummatkin instituutiot painottavat myös systemaattisesti yhteyttä INTOSAI:n hyvää tarkastustapaa koskeviin standardeihin, mikä voidaan havaita lukuisista viittauksista erilaisiin INTOSAI:n standardeihin. Tosin esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusviraston asiaa koskevassa dokumentaatiossa todetaan myös, että monet tarkastusprosessien suunnittelua koskevat periaatteet täyttyvät jo virastoa koskevan kansallisen lainsäädännön perusteella. Tässä mielessä JHTT-tarkastuksen riskianalyysia koskevat hyvän tarkastustavan kansalliset ohjeistot ja INTOSAI:n kansainväliset standardit painottavat samanlaisia asioita ja vievät tarkastuksen kehittämistyötä paljolti samaan suuntaan.

4 B2. Riskianalyysi tietojärjestelmätarkastuksen prosessissa

- *Analysoi tietojärjestelmätarkastuksen prosessia riskianalyysin kannalta. Miten riskianalyysi suuntaa tarkastusprosessia? Millaisia eroja voi olla yritysten ja julkishallinnon organisaatioiden tietojärjestelmätarkastuksen riskianalyysissa?*

MALLIVASTAUS.

Riskianalyysi on tarkastusprosessin suunnittelun keskeinen lähtökohta tietojärjestelmätarkastuksessa. Se on tietojärjestelmiä ja niiden osia koskevien keskinäisriippuvuuksien ja haavoittuvuuden arviointia. Yleensä tietojärjestelmien riskit jaotellaan liikeriskeihin ja tarkastusriskeihin. Toteutuessaan liikeriskit voivat vaikuttaa organisaation pitkän aikavälin selviytymiseen, esimerkiksi jopa liiketoiminnan lamaantumiseen. Tarkastusriskeillä viitataan siihen, että tiedot ja organisaation toimintaa koskeva dokumentaatio sisältävät merkittäviä virheitä, joita tietojärjestelmätarkastaja ei kykene havaitsemaan. Nämä voidaan jakaa edelleen synnynnäisiin riskeihin (esimerkiksi tietyn toimenpiteen riskialttius on keskimääräistä suurempi),

kontrolliriskeihin (tarkastuskohteen oma sisäisen valvonnan järjestelmä ei kykene estämään riskien realisoitumista) ja havaintoriskeihin (johtuen esimerkiksi käytettyjen tarkastusmenetelmien puutteellisuudesta tarkastajan päätelmä on että tietojärjestelmävirheitä ei ole, vaikka niitä todellisuudessa olisikin).

Tietojärjestelmätarkastajan täytyy muodostaa monipuolinen käsitys näistä riskeistä kyetäkseen suuntaamaan tarkastusprosessin aikaiset resurssit mahdollisimman vaikuttavasti. Vaikuttavuudella tarkoitetaan tässä yhteydessä lisäarvoa itse tarkastusprosessille. Vähäisen merkityksen omaavan tietojärjestelmäongelman analyysiin ei kannata kohdistaa merkittäviä tarkastusresursseja. Tätä tarkoitusta varten on perusteltua hyödyntää erityisiä menetelmiä eritasoisten ja erilaisten riskien identifiointiin.

Tietojärjestelmätarkastuksessa riskianalyysillä voi olla erilainen merkitys riippuen siitä, tarkastetaanko vielä rakenteilla olevaa tietojärjestelmää, jo pitkään käytössä ollutta järjestelmää tai esimerkiksi tietoliikenteen mahdollisia uhkia. Riskianalyysin täytyy näin ollen sopia tietojärjestelmätarkastuksen kohteen luonteeseen.

Riskianalyysin keskeiset eroavaisuudet julkishallinnon ja yrityksen tietojärjestelmätarkastuksessa ovat ennen muuta liikeriskien alueella. Liiketoiminnan päättymisen uhka ei ole relevantti julkishallinnon organisaatiossa. Toisaalta, julkishallinnon toiminnan moninaiset ulkoiset vaikutukset aiheuttavat erityisiä ongelmia julkisorganisaation tietojärjestelmätarkastuksessa. On siis pohdittava, mitä toteutuneet tietojärjestelmäriskit aiheuttavat julkishallinnon organisaation tavoitteiden saavuttamiselle sekä esimerkiksi kansalaisen tietoturvalle.

5. Corporate governance –mallit liikeyritysympäristössä

Aika-arvio 20-30 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,5 pistettä.

Erilaiset corporate governance –ohjeistot ja –mallit ovat nousseet keskeiseen asemaan modernin yrityksen ohjauksessa ja johtamisessa. Niiden pyrkimys on luoda yleisrakenne, joka kuvaa yhtiön tavoitteet, määrittää keinot tavoitteiden saavuttamiseksi sekä antaa välineitä yrityksen suorituskyvyn valvomiseksi. Luonnollisesti päämäärä on myös onnistua hallintatehtävässä; tämän vuoksi ohjeistoissa puhutaan toistuvasti 'hyvästä hallinnasta'.

Corporate governance –ajattelun taustalla on omistajien ja yrityksen toimivan johdon välinen riippuvuussuhde. Tehtäväsi on tarkastella tutkintovaatimusaineistoa hyödyntäen corporate governance –ajattelutapaa tämän suhteen valossa. Vastaa seuraaviin kysymyksiin.

- a) *Yleisen toteamuksen mukaan yrityksen omistajien ja toimivan johdon eriytyminen on peruste corporate governance –ajattelulle. Selvitä miten kysymystä voidaan teoreettisesti jäsentää.*
- b) *Millaisia vaikutuksia yritysten erilaisilla omistusrakenteilla on corporate governance –mallien soveltamiseen?*
- c) *Mitä omistajien ja toimivan johdon väliseen suhteeseen liittyviä ongelmia corporate governance –mallit pyrkivät ratkaisemaan? Analysoi ongelmien ratkaisumahdollisuuksia sekä niiden yhtäläisyyksiä ja eroja kolmessa ympäristössä: yksityisessä osakeyhtiössä, kunnan omistamassa osakeyhtiössä ja valtionyhtiössä.*

MALLIVASTAUS.

Corporate governance –ajattelu pohjautuu teoreettisena rakennelmana ns. päämies-agenttiteoriaan. Tässä talousteoreettisessa mallissa ”päämieheksi” kutsutaan tahoa, jonka intressejä pyritään edistämään tietyn järjestelyn avulla ja ”agentiksi” tahoa, joka tätä edistämistä pyrkii toteuttamaan. Modernin osakeyhtiöinstituution viitekehyksessä päämies on yleensä (osakkeen)omistaja, kun taas agentti on yrityksen toimiva johto. Ideaalitulanteessa sekä päämiehen että agentin intressit ovat samansuuntaisia, eli yrityksen toimivan johdon toimenpiteet edesauttavat myös päämiehen intressiä. Yksityisyrittäjällä ei ole tähän liittyviä ongelmia, koska päämies ja agentti ovat sama henkilö. Talouden kehittymisen ja kansainvälistymisen myötä päämiehet ja agentit ovat etääntyneet toisistaan ja samalla näiden väliset vuorovaikutussuhteet ovat monimutkaistuneet. Samalla kun päämiehen intressi voi olla luovuttaa valtaa agentille (koska hänen on mahdotonta toteuttaa itse kaikkia toimenpiteitä), hän luovuttaa myös kontrollin asioiden lopullisesta toteuttamisesta. Tähän liittyy agenttikustannus, joka tarkoittaa päämiehen ja agentin vuorovaikutussuhteen ylläpitämisen kustannuksia.

Omistusrakenteet vaihtelevat suomalaisessa ympäristössä merkittävästi, minkä vuoksi on erilaisia omistajakäyttäytymisen muotoja. Omistajien intressien toteuttaminen voi olla hyvinkin erilaista riippuen siitä, onko kyseessä perheen omistama yritys, kansallisen tai kansainvälisen ryhmittymän omistama yhtiö tai esimerkiksi valtion tai kunnan omistama osakeyhtiö. Toisaalta, omistusrakenne sinällään on erittäin tärkeä lähtökohta corporate governance –ajattelutavalle. Hajautunut omistusrakenne merkitsee sitä, että ei ole olemassa yhtä tai muutamaa selkeää ylintä päättäjää. Tämä aiheuttaa ongelmia asioiden strategisen hallinnan kannalta. Millaisen päätösprosessin tuloksena syntyvät yhtiökokouksen kannat? Miten otetaan huomioon pienosakkaiden intressit yhtiön kehittämisessä? Toisaalta monien suuryritysten omistajista merkittävä osa on kansainvälisiä institutionaalisia sijoittajia, joiden intressit esimerkiksi yrityksen tehdas-, tai

toimipaikkakysymysten osalta voivat erota merkittävästi kansallisista, paikallisista tai valtio-omistajan intresseistä. Tiedetään myös, että esimerkiksi yhdysvaltalainen ja eurooppalainen omistajakulttuuri eroavat toisistaan.

Corporate governance –mallit pyrkivät jäsentämään tätä omistajarakenteen moninaisuutta ja luomaan jossain määrin yhtenäisiä hyvän hallinnan malleja. (Tämän vuoksi corporate governance – käsite suomennetaan usein omistajaohjauksen malliksi.) Esimerkiksi, millaista on ”hyvä hallitustyöskentely” organisaatiossa, joka pyrkii edistämään yhtiön osakkeen arvon muodostumista ja turvaamaan osingonmaksukykyä? Miten hallituksen puheenjohtaja toimii, miten toimii esimerkiksi yhtiön sisäinen valvonta?

Keskeinen ongelma, jota corporate governance –mallit pyrkivät ratkaisemaan, on omistajien ja toimivan johdon välinen informaatiokuilu (ns. informaation epäsymmetria), jossa kyse on paljolti luottamuksen puutteesta päämiehen ja agentin välillä. Näin ollen, esimerkiksi ylimmän johdon palkkiojärjestelmät eivät välttämättä pohjautu läpinäkyviin järjestelyihin ja osakkeenomistajien riittävään tietoon yrityksen todellisesta tilasta ja tulevaisuuden näkymistä.

Monet informaatiokuilun ilmentymät ovat hyvin samanlaisia riippumatta siitä, onko kyse yksityisomisteisesta osakeyhtiöstä, kunnan tai valtion omistamasta osakeyhtiöstä. Eräs merkittävä eroavaisuus syntyy julkisen hallinnon omistaman yhtiön tehtäväkentästä. Valtion omistamilla osakeyhtiöillä on usein oma, esimerkiksi teollisuus- ja teknologiapolitiikkaan liittyvä historia. Toisaalta, valtion yhtiöiden tehtäväkenttä voi liittyä esimerkiksi kansallisen turvallisuuden, riskienhallinnan tai huoltovarmuuden kysymyksiin. Kuntien omistamissa osakeyhtiöissä voi olla kysymys joko paikallisen tai alueellisen energia tms. monopolin toiminnasta tai esimerkiksi yhtiöstä, jonka tehtäväkenttä liittyy kaupunkikonsernin sisäisten palvelujen tuottamiseen. Tästä näkökulmasta corporate governance –malleja on hyvä tarkastella, ei pelkästään universaalin omistajaohjauksen kannalta sinällään, vaan myös osana ohjauksen kohteena olevan yhtiön toimintakenttää ja tavoitteenasettelua. Kyse on siis viime kädessä sen ymmärtämisestä, mikä on omistajan eli päämiehen intressi.