

# JHTT -TUTKINTO 2011

## 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 | älä vastaa                         |
| Kysymys 2   | vastaa                             |
| Kysymys 3   | vastaa                             |
| Kysymys 4 a | vastaa                             |
| Kysymys 4 b | älä vastaa                         |
| Kysymys 5   | vastaa                             |

### Kysymys 1: Tilintarkastaja ja tilintarkastuskentän tuntemus

Aika-arvio 40-50 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

Vastaa lyhyesti seuraaviin kysymyksiin:

a) Valtion talousarviossa on kolmenlaisia määrärahoja. Tämän lisäksi käytössä on erillinen valtuusmenettely.

Miksi valtuusmenettely on yhä käytössä ja mihin menettely perustuu (0,50 pistettä)?

b) Oikeusministeriön lainsäädäntöjohtaja Kelpo Tuottavuus pyytää – ennen mahdollisien lainsäädäntötoimien käynnistämistä - sinulta asiantuntijalausuntoa seuraavista ”huolestuneen kansalaisen”, Into Rähmösen, väitteistä:

- kiinteistöveron piti olla ”ainutlaatuinen” kunnallinen veromuoto, jossa kuntien itsehallinto toteutuu täydellisesti (vrt. Perustuslaki 121 §). Nyt tuon verotuksen tuotto kuntalain vastaisesti ohjataan pohjattomaan kuntien yhteiseen kassaan.
- kuntien harkinnanvaraisen valtionosuuden korotus ei takaa kunnan olemassaoloa. Päinvastoin laillisuustakuun puute loukkaa kunnallisen itsehallinnon perusteita ja jättää itsehallinnon sisällön näiltä osin valtiovarainministeriön harkintaan.

Mikä on lausuntosi keskeisin sisältö Into Rähmösen kunnallisen itsehallinnon perustuslain suojan loukkaamista koskevista väitteistä lainsäädäntöjohtaja Kelpo Tuottavuudelle (1,00 pistettä)?

c) Kerro pääperiaatteet tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun toteuttamisesta erityisesti osakeyhtiöissä (0,50 pistettä).

## **Mallivastaus**

### **1a:**

Valtion talousarviossa voidaan antaa määrältään ja käyttötarkoitukseltaan rajoitettu valtuus sitoutua varainhoitovuonna menoihin, joita varten tarvittavat määrärahat otetaan seuraavien varainhoitovuosien talousarvioihin (PL 85 §). Tarkemmin on asiasta säännelty valtion talousarviolain (423/1988) 10 §:n sisällössä. Näiden säännösten lisäksi eduskunta voi hyväksyessään talousarvion sisällyttää talousarvion yksityiskohtaisiin perusteluihin sitoviksi tarkoitettuja eduskunnan kannanottoja valtuusmenettelystä.

Valtuusmenettelyä ei tule sekoittaa menomäärärahoihin, erityisesti siirtomääräahojen käyttöön. Valtuudet myönnetään kattamattomina niiden myöntämivuoden talousarviossa.

Valtuusmenettelyn käytännön merkitys on erittäin suuri. *Valtuudet mahdollistavat suurienkin hankkeiden nopean aloittamisen, koska kokonaisrahoituksen järjestäminen voidaan ajoittaa pitemmälle aikavälille.* Valtuusmenettelyn keskeisiä alueita ovat pitkäaikaiset rakennusprojektit, Euroopan unionin rakennerahastohankkeet ja puolustusvoimien kalustohankinnat.

### **1b**

Kunnallinen verotusoikeus nauttii perustuslain suojaa (PL 121 §). Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista. Näin on myös kiinteistöveron osalta tehty.

Kuntalain (365/1995) 66 §:n mukaan valtuuston tulee päättää viimeistään talousarvion hyväksymisen yhteydessä kunnan kiinteistöveroprosentista. Toisin kuin muut tuloverot kiinteistövero tulee kokonaisuudessaan kunnan käytettäväksi sen määräämän verokannan mukaisesti. *Näin ollen kiinteistöveroa koskevat nykysäännökset eivät ole ristiriidassa perustuslain kanssa, vaan pikemminkin kunnan talousautonomiasa korostavia.* Näitä säännöksiä ei pidä sotkea kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009) säädetyn lain 7 luvun säännöksiin verotuloihin perustuvasta valtionosuuden tasauksesta.

Kunnalle itselleen kuuluu vastuu toiminnastaan ja taloudestaan, myös taloutensa tasapinnoittamisesta. Kunnan valtionosuutta *voidaan korottaa* kunnan hakemuksesta harkinnanvaraisesti ja valtion talousarvion rajoissa. Kuntien peruspalvelujen valtionosuudesta säädetyn lain 30 §:n mukaan kunnan täytyy tuolloin olla poikkeuksellisten tai tilapäisten kunnallistalouden vaikeuksien kurimuksessa. Kysymys on siis lisäystä taloudellisen tuen tarpeesta. Tällöin otetaan huomioon myös paikalliset erityisolosuhteet.

Harkinnanvaraisuudesta johtuen kyse on valtion avustuksesta, joka jättää päättäjälle ratkaisuvallan avustuksen myöntämisen perusteista samoin kuin avustuksen määrästä. Asian peilikuva on se, että on täysin kunnan vuotuisharkinnassa se, hakeeko se valtionosuuden korotusta vai ei. *Näin ollen Into Rähmösen väitteille kunnallisen itsehallinnon perustuslaissa säädetyn suojan loukkaamisesta ei löydy tukea voimassa olevasta oikeudesta.*

## 1c

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tahallisesti tai huolimattomuuttaan aiheuttaa yhtiölle toimiessaan tilintarkastuslain (459/2007) 1 §:n mukaisessa tehtävässä. Vastuun ala on laaja, sillä tilintarkastaja on korvausvastuussa vahingosta, jonka hän on aiheuttanut yhtiön osakkaalle tilintarkastuslakia, osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyksestä rikkomalla. Tarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vahingosta vastaavat yhteisö ja se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Vahingonkorvauksen sovittelu ja korvausvastuun jakaantuminen kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken perustuu vahingonkorvauslain (412/1974) 2 ja 6 luvun säännöksiin.

## **Kysymys 2: Julkisten varojen käyttötarkoituksen rajat**

Aika-arvio 60-70 minuuttia

Maksimipistemäärä 3 pistettä

Euroopan unionin talous- ja rahaliittoon kuuluva Helvetourin tasavalta oli päättänyt järjestää Suomen 1980-luvun lopun kaltaiset kulutusjuhlat napisevien kansalaisten elintason nopeaksi nostamiseksi. Juhlat rahoitettiin pääosin uusilla valtionlainoilla ja Euroopan unionin rakennerahastoista saaduilla varoilla.

Euroopan komission puheenjohtaja, Manuel Popcorn luki Brysselissä brittiläistä iltapäivälehteä ”The Whisper”, jossa pilkallisesti tiedusteltiin: ”Mitä Manuel on tehnyt komissiossa Helvetourin kulutusjuhlien pysäyttämiseksi.” ”Ei mitään”, jatkoi lehti, vaikka kyse on ollut talous- ja rahaliiton moitteettoman toiminnan vaarantamisesta.

”Onneksi unionin organisaatioon kuuluu tilintarkastustuomioistuin”, iloitsi Manuel Popcorn. On siis aika puuttua Helvetourin valtion finanssivallan käyttöön ja budjettikurittomuuteen, komissio päätti yksimielisesti. Niinpä nopeita unionin toimielinten jatkotoimenpiteitä varten komissio päätti pyytää tilintarkastustuomioistuimelta lausuntoa:

- a) kriteereistä, jotka liittyvät liiallisiin julkistalouden alijäämiin ja
- b) toimenpiteistä, jotka tilintarkastustuomioistuin on asian johdosta tehnyt Helvetourin tasavallan osalta sekä
- c) niistä keinoista, joita unionin toimielimillä on käytössä omaperäisen jäsenvaltion ”salsatanssin tasaannuttamiseksi”, mukaan lukien Euroopan keskuspankin toimivalta.

Työskentelet tilintarkastustuomioistuimen suomalaisjäsenenä. Aamun uutiset suomalaislehdessä eivät ole lupaavia: myös Suomen julkisen talouden alijäämä on kasvamistaan kasvanut vuoden 2008 finanssikriisistä alkaen. Uusi hallitus on säästötoimien edessä. Tilintarkastustuomioistuimen presidentti, Hugo La Pinta, tulee luoksesi, ja pyytää sinua valmistelemaan lausuntoluonnoksen edellä esitettyihin (a-c) komission kysymyksiin.

Kerro meille ”eurooppalaisille veronmaksajille”, millainen tuo lausuntoluonnoksesi sisällöltään on. ”Tiivistä sanontaasi”, evästi La Pinta. Noudata tätä ohjetta vastauksessasi.

## **Mallivastaus:**

Talous- ja rahaliitto perustettiin Maastrichtissa 7.2.1992 tehdyllä sopimuksella Euroopan unionista (muutettu Lissabonin sopimuksella). Tämän niin sanotun SEU-sopimuksen lisäksi keskeiset säännökset talous- ja rahaliitosta sisältyvät sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). Lähtökohdiltaan 25.3.1957 tehty Rooman sopimus Euroopan yhteisöstä on nyt siis Lissabonin sopimuksen jälkeen unionin toimintasopimus.

Velvollisuus välttää liiallisia julkistalouden alijäämiä perustuu SEUT 126 art. säännökseen. Artiklassa on määritelty ne kriteerit, joilla alijäämiä tarkastellaan samoin kuin seuraamukset tilanteesta, jossa jäsenvaltio (Helvetour) ei täytä näitä kriteereitä.

On valitettavan tavallista, että myös Euroopan unionin toimielimissä pompotellaan ”vastuupalloa” toimielimeltä toiselle. *Jäsenvaltioiden budjettikurin toteuttamisvalvonta on nimenomaisesti säädetty Euroopan unionin komission tehtäväksi.* Liialliset alijäämät ja erityisesti niiden täsmentämiseksi tehdyt viitearvot näkyvät perussopimukseen liitetystä pöytäkirjasta.

”Tuommoista nyt tuskin luutnanttimiehen tarvitsee minulta kysellä. Pitäisi se mokoma asia saada selville ominkin neuvoin”, puheli alikersantti Lehto luutnantti Lammiolle *Tuntemattoman sotilaan* sivuilla. Tilintarkastustuomioistuimella voi hyvällä syyllä samaistua alikersanttiin ja lähettää komissiolle Brysseliin terveiset: hoitakaa hommanne itse, koska se teille kuuluu.

\* \* \*

Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuimella ei ole toimivaltaa eikä siis mahdollisuutta puuttua Helvetourin tasavallan julkistalouden alijäämiin. Talous- ja rahaliiton paradoksi on siinä, että finanssivalta perustuu jokaisen jäsenvaltion finanssisuvereniteettiin, johon sisältyy myös jäsenvaltion parlamentin budjettivallan käyttö. Sen sijaan rahapolitiikka on täysin keskitetty Euroopan keskuspankkijärjestelmälle (SEUT 127-133 art.).

Tilintarkastustuomioistuimella ei ole siis paljon kerrottavaa niistä toimenpiteistä, joita se on tehnyt Helvetourin tasavallan osalta. Tuomioistuimella voi kenties viitata tarkastuskertomuksiinsa, joita se on tehnyt komissiosta unionin varainkäytön valmistelijana ja toteuttajana. Helvetourin tasavallan käyttäessä unionin antamia varoja rakennerahastohankkeisiinsa todennäköisesti tuon tasavallan ”kulutusjuhlat” on kirjattu tarkastusdokumentteihin – ehkä vain viitteellisesti. Komission vastuun osalta viitataan edellä esitettyyn.

\*

\*

\*

Omaperäisen jäsenvaltion ”salsatanssin tasaannuttamisen” keinoista on säännökset sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta. *Aloitevalta liiallisia alijäämiä koskevan menettelyn käynnistämisestä on komissiolla.* Neuvosto tekee asian johdosta päätökset. Tarkemmin prosessista on säännelty perussopimuksen (SEUT) 126 artiklassa. Menettely on monimutkainen, tehoton ja aikaa vievä. Tilintarkastustuomioistuimella ei ole sen kanssa mitään tekemistä.

Euroopan keskuspankille ei ole säädetty toimivaltaa liiallisia alijäämiä koskevassa menettelyssä. Sitä itse asiassa kielletään rahoittamasta jäsenvaltiota. On siis käytössä julkisen sektorin keskuspankkirahoituksen kieltö (vrt. SEUT 123 art.). Hädän hetkellä Euroopan keskuspankin ostamat Helvetourin joukkovelkakirjat ovat kiintoisia suhteessa mainitun artiklan juhlaan säännöksiin. Ehkäpä tämä toiminta, jota keskuspankki on myös käyttänyt, on jonkin verran taltuttanut ”salsatanssin kiihkoa”. Eri asia on, että sanottu menettely koettelee Euroopan keskuspankin toimivallan rajoja.

### **Kysymys 3. Tilintarkastuksen periaatteet julkishallinnossa**

Aika-arvio 30-40 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,5 pistettä

**3a.** Suomessa on käyty laaja keskustelu julkisen talouden kestävyysvajeesta. Aiheesta on myös julkaistu useita työryhmäraportteja. Tehtäväsi on jäsentää kestävyysvajeen käsitettä.

- Mitä julkisen talouden kestävyysvajeella tarkoitetaan? Mainitse mielestäsi kaksi tärkeintä lähikäsitettä.
- Jäsennä keskeisimmät herkkyy- ja rajoittekijät, jotka liittyvät kestävyysvajeen suuruuden määrittämiseen. Miksi kestävyysvajeen suuruuden määrittäminen näyttää olevan niin vaikeaa?
- Jäsennä mielestäsi kolme tärkeintä kestävyysvajeongelman ratkaisukeinoa. Perustele.

**MALLIVASTAUS.** Kestävyyden käsite liittyy julkisen talouden pitkän aikavälin kykyyn rahoittaa häiriöttömästi julkisen hallinnon toiminta. Ajattelutavan mukaisesti julkisten menojen rahoituksen ei tulisi johtaa liialliseen velkaantuneisuuteen ja/tai verojen korotuksiin, joilla voi edelleen olla haitallinen vaikutus julkisen talouden rahoituspohjan kehitykseen. Tällainen tilanne vallitsee, jos julkinen velka suhteessa bruttokansantuotteeseen vakiintuu yhteiskunnassa ”hyväksyttäväksi” tulkitulla veroasteella siedettävälle tasolle. Kun puhutaan kestävyysvajeesta, viitataan siihen että kansantaloudella ja julkisella taloudella on ongelmia järjestelmänsä pitkän aikavälin kestävyiden turvaavan rahoituksen järjestämisessä. Ajankohtainen kehitys Euroopassa on nostanut esille useita tällaisia esimerkkejä. Kestävyyden ja kestävyysvajeen lähikäsitteitä ovat esimerkiksi yli- ja alijäämä, tasapaino, tuottavuus ja tehokkuus.

Kestävyysvajeen ongelmaa korostavat yleinen julkisten palvelujen kustannustason nousu (vrt. Baumolin tauti), väestön ikärakenteen muutoksista johtuvat julkisten menojen kasvupaineet sekä yleinen makrotalouden kehitys. Kestävyysvajelaskelmat ovat luonteeltaan painelaskelmia, eivät tulevaisuutta ennustamaan pyrkiviä arvioita. Kestävyysvajeindikaattori osoittaa, kuinka paljon julkisen talouden tasapainoa tulisi välittömästi kohentaa joko veroja korottamalla ja/tai menoja karsimalla, jotta julkinen talous olisi kestävällä, pitkän aikavälin budjettirajoituksen edellyttämällä pohjalla.

Kestävyysvajelaskelmien keskeiset herkkyystekijät liittyvät laskelmien taustaolettamuksiin. Tällaisia ovat laskelmien makro-olettamukset, esimerkiksi millaiseksi oletetaan bruttokansantuotteen ja työn tuottavuuden kasvu. Toisaalta kyse on herkkyystarkastelussa myös siitä, mikä on laskelmien aikaväli. Mitä pidemmälle laskelmien vaikutukset ulotetaan (esimerkiksi vuoteen 2060), sitä epävarmempia ovat laskelmien taustaolettamukset ja myös itse kestävyysvajelaskelmien lopputulokset. Lopuksi voidaan tietysti ajatella, että laskelmat ovat myös erityisen herkkiä yhteiskunnan rakenteissa ja toimintatavoissa tapahtuville muutoksille. Esimerkiksi ajatus ikääntyvän väestön aiheuttamasta palvelutarpeesta ja menojen kasvusta pohjautuu tietynlaiseen olettamukseen kansalaisten tekemistä valinnoista. Kestävyysvajelaskelmien tyyppiset arviot ovat yleensä varsin sokeita muuttujien sisällöissä tapahtuville muutoksille.

Kestävyysvajeongelman ratkaisukeinoja voivat olla ainakin julkisen talouden välitön vahvistaminen keräämällä lisää veroja joko nykyisellä verotuksen rakenteella tai laajentamalla veropohjaa. Toisaalta kyseeseen voi tulla julkisten menojen kasvuvauhdin tasaaminen ja ennakoitavan alijäämän syntymiseen liittyvien toimenpiteiden toteuttaminen. Lopuksi tuottavuuden parantamiseen liittyvillä toimenpiteillä on mahdollista edistää sitä että julkisen talouden menot kohdentuvat tehokkaammin julkisten palvelujen järjestämiseen ja tuottamiseen. Tähän liittyviä toimenpiteitä ja keinoja voi olla monenlaisia.

**3b.** Tilintarkastajan työ sisältää tarkastusaineistojen läpikäyntiä. Koska on mahdotonta analysoida kaikkea tarkastuskohdetta koskevaa aineistoa, tarkastajan on tehtävä aineiston otoksia koskevia valintoja. Jäsennä kahta otoksen kokoon liittyvää näkökulmaa:

- Millaiset tekijät määrittävät oikeaa otoskokoa?
- Miten voit arvioida otoskoon vaikutuksia tarkastuslausumiin?

Käytä esimerkkejä.

**MALLIVASTAUS.** Otoksen suunnittelu ja otoskoon määrittäminen liittyy tilastollisten menetelmien käyttöön tilintarkastusprosessissa ja –työssä. Tilintarkastajan on pohdittava, mikä on tehokkain tapa hankkia tilintarkastusevidenssiä erilaisissa tarkastuskohteissa ja tarkastusympäristöissä. Otoksen koon määrittäminen voi perustua todennäköisysteorian soveltamiseen tai erityiseen ammatilliseen harkintaan.

Otoksen koon määrittämisessä tilintarkastajan tulisi miettiä lähtökohtaisesti tilintarkastustyön ja –toimeksiannon tavoitetta sekä koko tarkastusaineiston, populaation, luonnetta. Otoksen määrittely tapahtuu aina suhteessa populaatioon. Tässä merkityksessä tilintarkastajan tulisi analysoida, mikä on virhe tilintarkastustoimenpiteen tavoitteisiin nähden. Kun tarkastaja määrittelee otoskokoa, hän samalla määrittelee tasoa, jolle hän asettaa tarkastukseen liittyvän otantariskin. Mitä vähemmän tilintarkastusriskiä tarkastaja on valmis hyväksymään, sitä suuremman tulisi olla otoksen koon. Tilintarkastajan tulee siis kyetä yhdistämään otoskokoa tarkastuslausumiin halutun ja hyväksytyn tilintarkastusriskin kautta.

Tilintarkastajan tulisi valita esimerkiksi otoksen yksiköt siten, että kaikilla populaation otantayksiköillä on mahdollisuus tulla valituiksi. Tilastollisessa otannassa on kyettävä varmistamaan että otosyksiköt valikoituvat sattumanvaraisesti. Otoksen valintamenetelmiä voivat olla esimerkiksi satunnaislukutaulukoiden käyttö, atk-avusteisten tilintarkastusmenetelmien hyödyntäminen, systemaattinen otanta ja sattumanvarainen otanta.

**3c.** Eräs keskeinen alue tarkastustoiminnan standardeissa käsittelee hyvän raportoinnin kriteereitä. Analysoi hyvän tarkastusraportoinnin kriteereitä julkishallinnossa vertailemalla

- INTOSAI:n standardeja
- Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa –ohjeistusta
- Valtiontalouden tarkastusviraston ohjeistuksia

Onko raportoinnille merkitystä sillä, mistä julkishallinnon tarkastuksen kohteesta on kysymys? Esitä perusteltu näkemyksesi.

**MALLIVASTAUS.** Tarkastustoiminnan perustehtävän näkökulmasta raportoinnin merkitys on aivan keskeinen. Sen tavoitteena on välittää niin tarkastuskohteelle kuin muullekin yhteiskunnalle tietoa tarkastuksessa tehdyistä havainnoista. Julkishallinnon tarkastuksessa raportointi voi viitata niin normivastaavuustarkastuksen lopputuloksiin (käytännössä tilintarkastuskertomus) kuin tuloksellisuustarkastuksen tuloksena syntyvään raporttiin. Esimerkiksi INTOSAI:n standardit korostavat kummankin tarkastusraportoinnin lajityyppejä.

Raportoinnilla pyritään mahdollisimman tehokkaaseen informaatiotuotantoon. Kuten Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa toteaa, ”turhaa raportointia on syytä välttää”. Tämä viittaa myös muissa ohjeistoissa esille nousevaan ajatukseen kertomuskynnyksestä, eli siitä millaiset asiat



päätyvät kirjalliseen raportointiin ja mitkä asiat on mahdollista korjata esimerkiksi suullisten menettelytapojen avulla tarkastusprosessin aikana.

Raportoinnin standardit korostavat yhteyttä raportoinnin itsenäisten, mahdollisimman yksiselitteisten ja rajattujen päätelmien sekä taustalla olevan tarkastusevidenssin välillä. Mikäli tarkastus kohdistuu normivastaavuuden analyysiin (compliance audit), raportoinnin täytyy todentaa yhteys tehtyjen päätelmien ja analyysin taustalla olevien normien, ohjeistojen ja standardien välillä. Raportin lukijan tulisi nähdä miten tarkastaja pohjaa itsenäisen päätelmänsä relevantteihin ohjeistuksiin. Sama koskee myös tuloksellisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastuksessa sovellettujen arviointikriteerien ja –menetelmien yhteyttä tehtyihin tarkastuspäätelmiin. INTOSAI:n standardit korostavat tuloksellisuustarkastuksen raportoinnissa myös sen rakentavaa luonnetta. Tarkastuksen päämäärien saavuttaminen voi toteutua parhaiten rakentavan, vaikkakin punnitun ja kriittisen, arvion avulla. Raportoinnin hyödynnettävyys on tässä mielessä raportoinnin standardien keskeinen näkökulma.

Tarkastusraportointia hyödyntävät niin tarkastuskohteet ja tilivelvolliset kuin myös laajemmin erilaiset yhteiskunnan sidosryhmät. Tarkastusraportoinnin perimmäinen tehtävä on julkinen. Toisaalta ongelmaksi voi muodostua julkisten ja salaisten tietojen rajapinnan määrittäminen. Vaikkakin tarkastusta raportoidaan lähtökohtaisesti julkisen hallinnon toiminnan läpinäkyvyyden edistämiseksi ja turvaamiseksi, monet tarkastusprosessin aikana esille nousseet kysymykset voivat olla perustelluista syistä salaisia.

Yleisellä tasolla raportoinnin standardit ovat hyvin yhteneväisiä erilaisissa julkishallinnon tarkastuskohteissa. Eli esimerkiksi niin kuntien ja kaupunkien kuin valtionhallinnon organisaatioiden tarkastusraportointi noudattaa ohjeistuksia, pyrkii rajautumaan relevantteihin tekijöihin ja osoittaa mahdollisimman aukottoman yhteyden tarkastajan tekemän loppupäätelmän ja tarkastusevidenssin välillä. Enemmänkin eroavaisuuksia syntyy tarkastuksen erilaisten lajityyppien kautta, eli raportointi ei voi olla kovin samanlaista perinteisen tilintarkastuksen toimeksiannoissa ja tuloksellisuustarkastuksen arviointityyppisissä toimeksiannoissa.

Keskeinen ero liittyy tarkastusraportoinnin erilaisiin hyödyntäjätahoihin julkisessa hallinnossa. Eduskunnan tapa ja tarve hyödyntää Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusraportointia voi olla erilaista verrattuna vaikkapa kunnanvaltuustojen tapaan hyödyntää kuntatalouden tarkastusta koskevaa raportointia. Voidaan siis sanoa, että raportointi-informaation tuottamisen näkökulmasta hyvän raportoinnin standardit voivat olla laajasti ottaen hyvinkin yhtenäisiä, mutta informaation käytön kannalta erot voivat olla suuria. Tämä tietysti kaikkiaan pohjautuu siihen lähtökohtaan että tarkastusraportointi ei itsessään tuota lisäarvoa, vaan sen käyttö erilaisissa julkisen hallinnon toimijaverkostoissa ja päätöksentekoprosesseissa aikaansaa tarkastuksen vaikuttavuutta. Tämä on keskeinen näkökulma perustella, jolla standardeissa perustellaan raportoinnin hyödyllisyyttä ja itse asiassa koko tarkastusprosessin olemassaoloa.

#### **Kysymys 4. JHTT-tarkastus varmentamispalveluna ja hallituksen toiminnan arviointi osakeyhtiössä**

*Aika-arvio 40-50 minuuttia  
Maksimipistemäärä 2 pistettä*

**4a.** Holistit Oy on pitkän linjan omaava hyvämaineinen tilintarkastusyhteisö. Sen vahvuus on aina ollut monipuolisuus; se tarjoaa tarkastuspalveluja niin yrityksille, kunnille kuin muillekin julkishallinnon organisaatioille. Yrityksen toimitusjohtaja Lauri Logos onkin nimittänyt Holistit Oy:tä moderniksi tarkastustavarataloksi, joka hänen sanojensa mukaan ”on ainoa toimija, joka todella ymmärtää nykymuotoisen tarkastusekosysteemin toimintaa”.

Holistit Oy:n vahva asema perustuu osaamiseen ja tietoon. Jo jonkinlaiseksi klassikoksi on muodostunut yhteisön ajattelumalli tarkastuksesta varmentamispalveluna. Ajattelumalli sisältää sekä idean yleiset periaatteet että periaatteiden soveltamisen JHTT-tarkastuksen ympäristöissä. Tätä JHTT-tarkastuskentän moninaisuutta Holistit Oy ymmärtää toimialalla ehkä parhaiten.

Toimit Holistit Oy:n johtavana tarkastajana. Kesälomasi Pärnun rannoilla keskeytyy Lauri Logoksen puheluun. Laurin polvinivelleikkauksen ajankohtaa on aikaistettu, minkä vuoksi hän pyytää sinua sijaistamaan ja pitämään aloitusluennon huippusuositussa ”Tarkastus tutuksi”-ohjelmassa. Luennon teema on tarkastus varmentamispalveluna yrityksissä ja julkishallinnossa. Sovitte, että lähetät työstämäsi pohjan Laurille kommentteja varten. Esitelmän tulisi käsitellä seuraavia kysymyksiä:

- Mitä tarkoittaa ajatus tarkastustoiminnasta varmentamispalveluna?
- Mihin asioihin varmentaminen kohdentuu yritysten tarkastamisessa, mihin julkishallinnon organisaatioiden tarkastamisessa? Kuvaa tätä konkreettisten esimerkkien avulla.
- Mitkä ovat keskeiset yhtäläisyydet ja erot yritysten ja julkisorganisaatioiden tarkastamisessa, kun lähestyt asiaa varmentamisen näkökulmasta?

Miltä esitelmän pohja näyttää? Vastaa kysymykseen hyödyntämällä tutkintovaatimusaineistoa.

**MALLIVASTAUS.** Ajatusta tilintarkastuksesta varmentamispalveluna voidaan tarkastella kahdella tasolla. Ensimmäinen on käsitteellis-teoreettinen taso, jossa tilintarkastuspalvelu laajasti ymmärrettynä nähdään informaation varmentamisena. Toinen taso on tarkastella esimerkiksi ns. ”varmennustoimeksiantoja”, joita ovat erilaiset tilintarkastukseen ja talousinformaation tulkintaan liittyvät erityistoimeksiannot tai ns. ”muuta varmennuspalveluja” (vrt. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa), joita voi olla esimerkiksi EU-rahoitteisten hankkeiden ja niiden tilitysten oikeellisuuden analyysi. Kysymyksen tehtäväasettelu viittaa ensisijaisesti ensimmäiseen tasoon, tapaan nähdä tilintarkastuksen yleinen luonne markkinatalousyhteiskunnassa ja julkisessa hallinnossa. Kysymyksen täydellinen vastaus edellyttää tämän käsitteellisen taustan ja kahtiajaon ymmärtämistä.

Kun tilintarkastusta tarkastellaan varmentamisena, usein viitataan klassiseen päämies-agenttiteoriaan, jossa päämies ei voi olla varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annettu tehtävä tuloksellisesti ja sopimuksen mukaisesti. Tätä tarkoitusta varten päämies tarvitsee kolmannen osapuolen, tarkastajan, varmentamaan että agentin tilityksessä antama informaatio on oikeaa ja riittävää. Tässä mielessä tarkastuksen eräs ydintehtävä on varmentaa agentin päämiehelle antaman tilityksen oikeellisuus.

Mitä tarkastaja sitten varmentaa? Ensiksi hän varmentaa että toiminnan tilaa koskevat tosiasiat vastaavat tehtyjä sopimuksia. Toiseksi hän varmentaa että agentti on raportoinut (tehnyt tilityksen)

raportointia koskevien pelisääntöjen mukaisesti. Kolmanneksi hän varmentaa että agentin toiminnastaan antama raportti vastaa todellisuutta, ts. että agentin kertomus on totta. Näiden kolmen näkökulman tuloksena syntyy tilintarkastuksen eräs perustehtävä; tarkoitus on todeta että tilinpäätös ja muu raportointi antaa tilivelvollisen toimista oikeat ja riittävät tiedot ("true and fair view").

Yritysten toiminnan tilintarkastuksessa varmentaminen kohdentuu ennen muuta rahaprosessiin, eli kirjanpidollista tulosta koskevan informaatiotuotannon järjestelmän oikeellisuuden ja riittävyyden analyysiin. Tämä on mahdollista yritystoiminnassa, jossa raha- ja reaali-prosessin välillä on kiinteä yhteys. Vastaavasti julkisen hallinnon toiminnassa varmentaminen kohdentuu myös reaali-prosessia koskevaan informaatioon; taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen (ns. kolmen E'n malli). Kummassakin järjestelmässä tilintarkastuksen tehtävä on edistää toiminnan taloudellista rationaalisuutta. Julkisessa hallinnossa tehtävän toteuttaminen edellyttää kuitenkin monipuolisempaa ja laaja-alaisempaa tarkastelua kuin vain sopimuksenmukaisuuden varmentamista. Näin ollen esimerkiksi suomalaisen kaupungin taloutta koskevan informaation varmentamistehtävä sisältää niin rahaprosessia koskevaa tarkastelua (tilinpäätös, tase) kuin myös reaali-prosessia koskevaa analyysia (palvelutuotannon kustannukset, tuottavuus, tuloksellisuus ja vaikuttavuus).

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta että varmentamisen näkökulmasta keskeinen yhtäläisyys yritysorganisaation ja julkishallinnon tilintarkastuksen välillä on varmentamisen yleinen luonne ja tehtävä. Kummassakin ympäristössä varmentamista tehdään päämiehen ja agentin välisten epäsymmetrian ja informaatio-ongelmien ratkaisemiseksi. Yhtäläistä on myös se, että kummassakin näkökulmassa normivastaavuuden ja sopimuksenmukaisuuden näkökulma muodostaa tilintarkastuksen perustehtävän. Se mikä erottaa näkökulmat toisistaan on palvelutoiminnan tuloksellisuutta ja tuloksellisuusinformaatiota koskeva tarkastelu.

**4b.** Hyvä hallitustyöskentely osakeyhtiössä sisältää monia elementtejä, joista yksi on hallituksen toiminnan systemaattinen arviointi.

Tehtäväsi on luoda tiivis kuvaus siitä,

- Miksi osakeyhtiön hallituksen toiminnan arviointia tarvitaan?
- Miten arviointia voidaan tehdä?
- Millaisia rajoitteita ja ongelmia kyseisenlaiseen arviointiin voi sisältyä?

**MALLIVASTAUS.** Omistusrakenteiden muutos on luonut tarpeita osakeyhtiöiden hallitustyöskentelyn uudistamiselle. Omistuksen kansainvälistyminen ja ammattimaistuminen korostaa tarvetta myös kehittää ja uudistaa hallituksen toiminnan arviointiprosessia. Sijoittajat voivat vaatia hallituksen toiminnan jatkuvaa arviointia. Hallituksen toiminnan arviointi voidaan jakaa kahteen lajityyppiin: hallituksen itsearviointiin ja julkiseen arviointiin.

Hallituksen toiminnan itsearviointi voi noudattaa monenlaisia menettelytapoja. Arvioinnin uskottavuuden kannalta keskeistä on kuitenkin se, että arviointi toteutuu systemaattisen struktuurin mukaisesti. Arvioinnin uskottavuutta voi lisätä myös se että se tehdään kirjallisesti. Itsearviointi voi toteutua henkilökohtaisena arviointina, jolloin se kohdistuu yksittäisiin hallituksen jäseniin. Tällainen palaute voi olla hyödyllistä hallituksen jäsenille heidän kehittäessään omaa hallitustyöskentelyään. Palautteen perusteella hallituksen jäsen voi tuki päätyä myös eroamaan hallituksen jäsenyydestä. Henkilökohtainen arviointi voi kohdistua myös hallituksen puheenjohtajaan, jolloin hallituksen jäsenet antavat palautetta puheenjohtajan toiminnasta.

Arviointiprosessin toteuttamiseen on syytä kiinnittää erityistä huomiota. Arvioinnin laadun kannalta voi olla perusteltua se, että hankkeella on ulkopuolinen vetäjä, joskin itsearvioinnin periaatteita myötäillen vetäjä voi olla myös puheenjohtaja tai joku hallituksen jäsenistä. Toisaalta on määriteltävä arvioinnin menetelmä, lähinnä se mihin arviointi kohdistuu. Lopuksi tärkeää on myös se miten saatuja arviointituloksia hyödynnetään ja miten kerättyä tietoa käytetään. Esimerkiksi yksittäisten hallitusten jäsenten toimintaa koskevan arviointipalautteen rooli on määriteltävä etukäteen tarkkaan. Samalla kun näin toteutettu hallituksen itsearviointi voi tuottaa hyödyllistä tietoa hallituksen toiminnan kehittämiseksi, sen rajoitteena voidaan nähdä itsearvioinnin yleinen ongelma. Toisin sanoen miten avoimesti ja laaja-alaisesti hallituksen puheenjohtaja ja hallituksen jäsenet kykenevät tarkastelemaan omia vahvuuksiaan ja heikkouksiaan? Kuten itsearvioinnissa yleensäkin, hallituksen toiminnan arvioinnin lopputulokset voivat olla osittain harhaisia ja puutteellisia.

Joskus voi olla perusteltua toteuttaa myös hallituksen toiminnan julkista arviointia. Tämä on eräs keskeinen lähtökohta yritysten toiminnan läpinäkyvyyden edistämiseksi. Julkiseen arviointiin ei ole olemassa erityisiä menettelytapoja ja periaatteita, joskin sitä toteutetaan kuitenkin hyvinkin erilaisilla tavoilla erilaisissa yritysympäristöissä. Hallituksen toiminnan julkista arviointia tekee entistä enemmän myös media. Useat yritysskandaalit niin Yhdysvalloissa kuin Euroopassa ovat nostaneet esille yritysten ylimmän johdon päätöksenteon periaatteita, moraalialia ja kannustinjärjestelmiä. Arvioinnin eräänä tehtävänä on tässä mielessä tehdä läpinäkyvämmäksi usein hyvin salaista ja suojattua yritysorganisaation päätöksentekoa. Yritysten laajemman yhteiskuntavastuun ajattelu korostaa entisestään myös hallituksen toiminnan systemaattisen arvioinnin merkitystä.

## **5. Tietoverkkojen ja internetin käytön arviointi asiantuntijaorganisaatiossa**

*Aika-arvio 20-30 minuuttia*

*Maksimipistemäärä 1,5 pistettä*

Hypetys on liikkeenjohdon asiantuntijapalveluja tarjoava yritys. Viime vuosina se on tehnyt uusasiakashankintaa erityisesti julkishallinnon palvelusegmentissä. Vuonna 2010 sen liikevaihdosta jo 65 prosenttia muodostui valtionhallinnolle, erityisesti ministeriöille, kunnille, kaupungeille ja seurakunnille tarjottavista asiantuntijapalveluista.

Toimintojaan ulkoistavissa julkisorganisaatioissa asiantuntijapalvelujen markkinat ovat muotoutumassa uudelleen. Yrityksen vastavalittu toimitusjohtaja Marcel Marstatt on käynnistänyt ensitöikseen uuden internetstrategian yrityksessä. Hänen jo henkilöstölle tuttujen ”strategiapunktiensa” mukaan kaikki Hypetyksen 65 työntekijää tulee altistaa Facebookille, Twitterille ja muille ajankohtaisille sosiaalisen median foorumeille. Toimitusjohtajan sanoin ”ohjaamme asiakkaita palveluillamme, mutta myös esimerkillämme. Julkisten palvelujen tulevaisuus on sosiaalisessa mediassa, siellä olemme mekin”.

Paljon on jo tapahtunutkin. Vastikään tehdyn arvioinnin mukaan henkilöstö käyttää yhä suuremman osan työajastaan sosiaalisessa mediassa. Toisaalta tämä on heijastunut asiakkailta käytetyn ajan pienenemiseen 26 prosentilla. Yrityksen varatoimitusjohtaja Tarmo Onttu on kehityksestä huolissaan. Marstattin analyysi siitä, että asiakkaiden ongelmien ratkominen siirtyy sosiaaliseen mediaan, ei vakuuta häntä. Näin siitäkin huolimatta, että Marstatt pyrkii jatkuvasti tukemaan ajatustaan laskelmilla siitä, miten asiakkaiden johtamisongelmien ratkaisemiseen käytetty aika itse asiassa vain muuttaa muotoaan. ”Miksi raahaamme itsemme pölyisiin neuvotteluhuoneisiin, kun voimme ratkaista ongelmia omissa työhuoneissamme?”

Tilanne on sekava. Mikä voi olla loppujen lopuksi sosiaalisen median ja internetin rooli Hypetyksen palvelutarjonnassa? Marcel Marstatt päättää lopulta pyytää ulkopuolista asiantuntijaa avustamaan ratkaisujen etsinnässä.

Olet internetin ja tietoverkkojen käytön arviointiin erikoistunut tarkastaja. Sinua pyydetään analysoimaan Hypetyksen tilannetta ja tekemään arvio sen tietoverkkojen hyödyntämisen mahdollisista toimintamalleista. Tätä tarkoitusta varten luonnostelet ensi vaiheessa pohjapaperin, joka tarkastelee seuraavia asioita:

- Tiivis oma analyysisi tilanteesta: millaisesta tarkastuksen kohteesta tässä on kyse?
- Määrittele kolme keskeistä tarkastuskysymystä, ja perustele kunkin kysymyksen tarpeellisuus.
- Millaista aineistoa tarvitset tarkastusprosessin toteuttamiseen? Miten hankit aineiston?

**MALLIVASTAUS.** Tarkastustoiminnan viitekehyksessä Hypetyksen tapaus voidaan nähdä internet-toiminnan tarkastuksen ongelmana, joka sisältää internetstrategian ja internetpolitiikan arvioinnin sekä ao. toimintaan oleellisesti liittyvien riskien kartoituksen.

Hypetyksen perusongelma on siinä että vaikka se on Marstattin johdolla määritellyt internetstrategian, se ei ole ehkä missään vaiheessa pysähtynyt miettimään kysymystä siitä mikä rooli internetillä ja sosiaalisella medially tulisi pitkällä aikavälillä olla sen toiminnassa. Toisin sanoen internetstrategia on kyllä luotu, mutta mitä ilmeisimmin strategian taustalla oleva analyysi on jäänyt puolittiehen. Muuten henkilöstön ja muun johdon epätietoisuutta olisi vaikea ymmärtää. Toisaalta määritellyn strategian toteuttaminen aiheuttaa jo selkeitä vaikutuksia asiantuntijatyön suuntaamiselle. Vaikutukset eivät ole välttämättä kuitenkaan sellaisia, joita organisaatio haluaa. Kysymys on se, voiko Hypetyksen kaltaisen asiantuntijayrityksen päämäärä olla vähentää asiakkaiden parissa vietettyä aikaa. Jos se on, strategia lienee aiheellinen ja muutosta täytyisi vahvistaa. Oleellista on se miten tietoisia ratkaisut ovat. Lopuksi olisi syytä pyytää Marstattilta laskelmat, joilla hän perustelee strategian ja asiantuntijatyön muutosten välisiä yhteyksiä. Ulkopuolisena tarkastajana sinun täytyy kyetä muodostamaan käsitys informaation riittävydestä, jolla Hypetys perustelee varsin suurta toiminnan muutosta. Pohjautuuko muutos perusteltuun näkemykseen?

Kysymykset voivat olla siis seuraavat:

- 1) Millainen rooli internetillä ja sosiaalisella medially tulisi olla Hypetyksen tulevaisuuden liiketoiminnassa ja asiantuntijapalvelujen tarjonnassa?
- 2) Tavoitteleeko Hypetys todella havaittua muutosta? Haluaako se vähentää asiakkailla vietettyä aikaa, ja onko tällainen muutos sen liiketoiminnan kannalta perusteltu? Mitkä ovat tällaisen strategisen valinnan riskit ja Hypetyksen riskienhallinnan mahdollisuudet?
- 3) Millaiseen informaation perustuu näkemys strategian muutoksen tähänastisista vaikutuksista? Onko muutos todellinen, vai eräänlainen strateginen piiloagenda?

Sinun täytyy hankkia aineistoa, jolla kykenet muodostamaan kokonaiskuvan Hypetyksen tilanteesta. Tämä voi tarkoittaa ainakin strategiaa koskevaa dokumentaatiota, toimialan yleistä kehitystä ja palvelutuotteiden muutosta koskevaa dokumentaatiota ja Marstattin asiantuntijatyön muutosta koskevaa analyysia (jos sellainen on saatavissa). Tämän lisäksi lienee perusteltua haastatella keskeisiä toimijoita, jotta kykenet muodostamaan oman näkemyksesi tulevaisuuden mahdollisista kehittämisvaihtoehdoista ja –linjoista. Tilanteen mukaan haastattelut voivat olla sekä henkilökohtaisia että myös ryhmähaastatteluja.