

JULKAISU

Aatos Hallipelto - Juha Huuskonen

**TARKASTUKSEN PAIKKA –
JULKISHALLINNON TILINTARKASTUS
TIENHAARASSA**

**TARKASTUKSEN PAIKKA –
JULKISHALLINNON TILINTARKASTUS
TIENHAARASSA**

Aatos Hallipelto - Juha Huuskonen

Tarkastuksen paikka – julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa

**KAKS – Kunnallisalan
kehittämissäätiö**

Helsinki 2025

Kunnallisalan kehittämissäätiön julkaisu 69 (2025)

ISBN 978-952-349-155-7 (PDF)

Sisällys

ESIPUHE	5
JOHDANTO.....	6
Ripaus historiaa.....	6
Opetusministeriön työryhmä ja erillisen JHTT-tutkinnon perustelut	7
Erillinen JHTT-tutkinto syntyi asetuksella.....	9
Erillisen tutkinnon lähtökohdista.....	10
Erojen ja yhtäläisyyksien pohdintoja.....	10
HALLINNOLLISET MUUTOKSET JULKISYHTEISÖJEN TILINTARKASTUKSESSA.....	12
Tarkastuslautakuntien rooli.....	12
Kuntien keskusjärjestöjen määräämien tilintarkastajien aseman muuttuminen.....	13
Vaatus erillisten JHTT-yhteisöjen perustamisesta	15
Kuntien tilintarkastusmarkkinoiden aukeaminen kilpailuille	15
PYRKIMYS YHTENÄISEEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄÄN.....	17
Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen.....	17
Julkisen sektorin tilintarkastusta säätelee kaksi lakia.....	19
Lopputuloksena erityislaatuinen yhdistelmä.....	20
JHT-tutkinnon sisältö ja osallistumisedellytykset.....	21
Tarkastajamäärän kehitys	22
Julkishallinnon tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen.....	24
TILINTARKASTUKSEN SISÄLTÖ, LAATU JA TILINTARKASTUSALAN VALVONTA.....	26
Julkishallinnon tilintarkastuksen sisältö ja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	26
Yhteiskunta ja teknologia muuttuvat – muuttuuko tilintarkastus?	29
Tilintarkastusalan valvonta.....	30
TILINTARKASTUSPALVELUJEN HANKINTA	34
Hankintakäytänteet	34
Tarjouspyyntö sanelee askelmerkit.....	35
Mikä valinnan ratkaisee?	36
Miten turvataan tilintarkastajan riippumattomuus?	38
Mistä voidaan sopia?	41
Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävät	42
NÄKÖKULMIA JULKISHALLINNON TILINTARKASTUKSEN TULEVAISUUTEEN.....	45
Tilintarkastuspalvelujen kysyntä kasvaa, tilintarkastajia tarvitaan lisää	45
Tilintarkastusalan houkuttelevuus	46
Onko julkishallinnon tilintarkastuspalvelujen saatavuus uhattuna?	48
Hankintakäytänteiden modernisointi – tasapaino kysynnän ja tarjonnan välille.....	49
VOIKO JHT-JÄRJESTELMÄ TULLA TIENSÄ PÄÄHÄN?	51
Yhteenveto tunnistetuista ongelmista	51
Ehdotuksia JHT-tilintarkastuksen kehittämiseksi	51
Onko JHT-järjestelmällä tulevaisuutta?	52
LÄHTEET.....	53

ESIPUHE

Julkisyhteisöjen tilintarkastus on kulkenut pitkän matkan luottamushenkilötarkastajista ammattimaiseen, auktorisoitujen tilintarkastajien suorittamaan tarkastukseen. Samalla tilintarkastusta koskevat säädökset sekä tilintarkastajien ja tarkastusyhteisöjen sekä oma että ulkopuolinen valvonta on lisääntynyt merkittävästi. Nykyisin monitasoisen valvonnan alla auktorisoidut tilintarkastajat muodostavat yhden eniten säännellyistä ammattikunnista.

Toinen merkittävä muutos samanaikaisessa siirtymisessä julkishallinnon tilintarkastuksessa ammattimaiseen tilintarkastukseen on ollut tilintarkastuspalvelujen kilpailuttaminen ja pyrkimys tilintarkastusmarkkinoiden kehittämiseen. Tässä on onnistuttu vain puolittain. JHT-tilintarkastusmarkkinat eivät ole kehittyneet tilintarkastusyhteisöille houkutteleviksi markkinoiksi. JHT-tilintarkastus ammattina ei myöskään houkuttele riittävästi uusia tarkastajia alalle, jotta alan jatkuvuutta voitaisiin pitää turvattuna.

Syitä JHT-tilintarkastusjärjestelmän ja alan vetovoiman puutteisiin on useita. Tässä kirjassa avataan niiden sisältöä ja taustaa. Tavoitteena on keskustelun herättäminen ja mahdollisten ratkaisujen löytäminen yhteistyössä kaikkien osapuolten kanssa.

Kirjoittajista Aatos Hallipelto on kauppatieteiden maisteri ja tietokirjailija. Hänellä on pitkä ammatillinen ura kuntatalouden ja rahoituksen sekä tilintarkastuksen asiantuntijana. Juha Huuskonen on hallintotieteiden maisteri sekä JHT-, KHT- ja KRT-tilintarkastaja. Huuskosella on pitkä kokemus erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksesta sekä tilintarkastusliiketoiminnan johtamisesta.

Kirjoittajat korostavat, että kaikki kirjassa esitetyt ajatukset ja johtopäätökset ovat kirjoittajien omia henkilökohtaisia näkemyksiä ja mielipiteitä, eivätkä ne edusta minkään taustayhteisön tai muun tahon näkemyksiä.

Kirjoittajat haluavat kiittää Kunnallisalan kehittämissäätiötä siitä, että säätiö on hyväksynyt tämän kirjan julkaisukokoelmaansa.

Helsingissä joulukuun 1. päivänä 2025

Aatos Hallipelto

Juha Huuskonen

JOHDANTO

Kunnallinen itsehallinto alkoi Suomessa autonomian aikana vuonna 1865. Tilintarkastus oli 130 vuoden ajan järjestetty kuntien omien luottamushenkilöiden varaan. Vasta vuonna 1997 siirryttiin ammattitilintarkastukseen, jonka jälkeen tilintarkastuksesta ovat vastanneet kohta 30 vuoden ajan julkishallintoa varten auktorisoidut JHTT- ja nykyisin JHT-tilintarkastajat.

Auktorisoinnin myötä syntyivät myös julkisen hallinnon tilintarkastusmarkkinat kuitenkin vähäiselle huomiolle, eikä julkisen hallinnon tilintarkastusta ole sen jälkeenkään tarkasteltu markkinoiden toimivuuden ja tehokkuuden parantamisen näkökulmasta. Tämä on valitettavaa, sillä julkisen hallinnon tilintarkastuksen tärkeys ja merkitys ymmärretään ja tunnustetaan laajalti.

Mikään järjestelmä ei ikuisesti toimi optimaalisella tavalla ilman kehittämistoimenpiteitä. Nykymuotoisen JHT-tilintarkastusjärjestelmän ongelmat liittyvät JHT- tarkastajien määrän negatiiviseen kehitykseen sekä JHT-tilintarkastusta tarjoavien tilintarkastusyhteisöjen vähäiseen määrään ja lakisääteisen julkishallinnon tilintarkastuksen markkinoiden heikkoon toimivuuteen. Oma lukunsa on tilintarkastusta koskeviin hankintoihin liittyvät ongelmat. Keskustelua aiheuttavat myös tilintarkastuksen tehtävien laajuuteen ja tarkastuksen laatuun liittyvät näkemyserot sekä tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvat kysymykset.

Tässä kirjassa pureudutaan mainittuihin JHT-tilintarkastusjärjestelmän ongelmiin ja niiden poistamiseen järjestelmää kehittämällä. Lähtökohtana on tosiasioiden tunnustaminen. Lähivuosina JHT-tilintarkastajaresurssin riittävyys ja JHT-järjestelmän elinvoimaisuuteen liittyy uhkia, jotka viime kädessä voivat vaikeuttaa kuntien ja hyvinvointialueiden lakisääteistä velvollisuutta tilintarkastuksen järjestämiseen.

Kirjan näkemys on, että ongelmat eivät ratkea ilman yhteistyötä. Kaikkien eri intressitahojen (kuten tilintarkastusyhteisöt, julkisyhteisöasiakkaat, viranomaiset, oppilaitokset, media) tulee toimia sekä erikseen että yhdessä JHT-tilintarkastusjärjestelmää kohtaavien uhkien poistamiseksi ja pienentämiseksi sekä kehittää järjestelmää siten, että julkishallinnon tilintarkastus täyttää sille asetetut tavoitteet julkisten varojen käytön tehokkaassa valvonnassa.

JULKISHALLINNON TILINTARKASTUKSEN ALKUVAIHEEN KEHITYS

Ripaus historiaa

Vuonna 1865 säädettiin kunnallisasetus eli virallisesti Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus kunnallishallituksesta maalla (AsK 4/1865). Se loi perustan maalaiskuntien hallinnolle Suomen suuriruhtinaskunnassa. Asetus erotti maalliset asiat seurakuntien vastuulta ja siirsi ne maalaiskuntien hoidettavaksi. Näin luotiin pohja itsenäiselle kunnallishallinnolle. Vastava kaupunkien koskeva asetus annettiin vuonna 1873.

Kunnallisasetuksessa säädettiin ensimmäisen kerran kuntien hallinnosta ja taloudesta sekä kunnallisesta tilintarkastuksesta. Alussa sekä kuntien taloushallinto että niiden luottamushenkilöiden toimesta toteutettu tilintarkastus saattoi olla hyvinkin hapuilevaa tarkastajien taitojen sekä kunnallista hallintoa ja taloudenpitoa koskevien ohjeiden ja säännösten puutteellisuuden ja kirjavuuden takia.

Kuntien välisen yhteistyön edistämiseksi ja niiden valtakunnallista etua valvomaan perustettiin keskusjärjestöjä 1900-luvun alkupuolella. Kaupunkien ja kauppaloitten edunvalvojaksi perustettiin Kunnallinen keskustoimisto vuonna 1912, joka toiminnan vakinaistuttua 1917 sai nimekseen Suomen Kaupunkiliitto.

Pellervon Seuran aloitteesta perustettiin vuonna 1921 suomenkielisten maalaiskuntien edunvalvojaksi Maalaiskuntien liitto. Se sai rinnalleen vuonna 1926 ruotsinkielisen Finlands Svenska Landskommuners Förbundin.

Nämä kuntien keskusjärjestöt saivat vuonna 1925 muutettujen kuntahallintoa koskevien lakien mukaan yksinoikeuden määrätä kunnalle tai kaupungille yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valtuustojen niin päättäessä. Tämä kuntien keskusjärjestöjen yksinoikeus päättyi vasta vuoden 1996 tilintarkastukseen.

Vuoden 1941 valtiopäivillä tehtiin aloite julkisen hallinnon tilintarkastajatuokinnon aikaansaamiseksi. Se ei kuitenkaan toteutunut.

Kuntien edunvalvonnan, palvelujen ja kehittämistoiminnan tehostamiseksi em. kuntien keskusjärjestöt sekä Kunnallinen työmarkkinalaitos, Sairaaliitto, Suomen Ammattioppilastosten liitto ja Suomen maakuntien liitto päättivät fuusioitua Suomen Kuntaliitoksi. Uusi kunta-alan keskusjärjestö aloitti toimintansa kesäkuussa 1993.

Opetusministeriön työryhmä ja erillisen JHTT-tutkinnon perustelut

Kuntien keskusjärjestöt (Finlands Svenska Kommunförbund, Suomen Kaupunkiliitto ja Suomen Kunnallisliitto) sekä Valtiontilintarkastajat ja Valtiontalouden tarkastusvirasto esittivät 3.5.1988 opetusministeriölle, että ministeriö perustaisi toimikunnan valmistelemaan julkistalouden tarkastajien auktorisointia. Esitykseen oli liitetty muistio (Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 11.3.1988) ja siitä saadut lausunnot.

Opetusministeriö asetti 4.4.1989 työryhmän. Sen tehtävänä oli julkistalouden tilintarkastajien koulutuksen suunnittelu. Työryhmän tehtävänä oli määritellä koulutuksen tavoitteet, rakenne ja tarve, laatia suunnitelma näihin liittyen, arvioida uusien säännöksiä tarve sekä arvioida edellä olevaan liittyen kustannusten määrä.

Työryhmän näkemys oli, että julkishallinnon tarkastusvaatimukset poikkeavat yksityisestä puolesta siinä määrin, että erillisen JHTT-tutkinnon perustamista KHT- ja HTM-tutkinnon rinnalle voitiin pitää perusteltuna. Perusteluina työryhmän muistiossa (OPM 1990:11) esitettiin mm. seuraavaa:

*”Viime vuosikymmeninä tapahtunut julkisen sektorin voimakas kasvu, tehtävien monipuolistuminen, toimintajärjestelmien monimutkaistuminen, organisaatioiden ja tehtävien erikoistuminen, puitelainsäädännön ja tulosvastuuajattelun lisääntyminen, hallintomenetelmien kehittyminen, automaattisen tietojenkäsittelyn käyttöönotto, valtionapujen ja muiden valtion tukien lisääntyminen sekä hallinnon keskinäisten riippuvuussuhteiden kasvu on asettanut entistä suurempia vaatimuksia myös julkis-
talouden tarkastajille ja tarkastustyön uskottavuudelle.”¹*

Huomionarvoista on, että erillistutkintoa perusteltiin sekä julkisen sektorin yleisillä (sisäisillä) muutostekijöillä kuten kasvulla, tehtävien monipuolistumisella ja erikoistumisella yms. että ulkoisilla tekijöillä kuten lainsäädännön ja valtionapujen lisääntymisellä. Näiden yhteyttä tilintarkastukseen ja varsinkin erillistutkinnon tarpeeseen ei kuitenkaan perusteltu, joten se jäi varsin epäselväksi.

Epäselväksi jäi myös se, miten näihin julkisen sektorin muutoksiin voitaisiin parhaiten vastata. Jos lähtökohtana olisi ollut mahdollisimman laajan ja ammattitaitoisen tilintarkastajakunnan turvaaminen kuntasektorin käyttöön, oletettavasti pieneksi jäävän ryhmän erillistutkinto ei loogisesti ajatellen olisi ollut paras ratkaisu.

Monet esitetyistä muutostekijöistä koskettivat yhtä hyvin julkista kuin yksityistäkin sektoria, kuten esimerkiksi tulosvastuuajattelun lisääntyminen ja automaattisen tietojenkäsittelyn käyttöönotto. Tämä taas puoltasi ennemminkin yhtenäisen kuin erillisen tutkinnon toteuttamista.

Työryhmän perusteli erillistä JHTT-tutkintoa myös sillä, että julkisen sektorin tarkastuskohteet olivat suuria ja että ne edustivat merkittäviä taloudellisia arvoja. Todellisuudessa tarkastuskohteina julkisella sektorilla on sekä pieniä että suuria kohteita, joten tältä osin perustelua erilliselle JHTT-tutkinnoille ei voida pitää relevanttina.

Sinänsä erillistutkinnon perusteluina esitetyt asiat pitivät kyllä paikkansa, mutta ne eivät vakuuttavasti perustelleet julkishallinnon omaa tutkintoa erillisenä osana tilintarkastusjärjestelmää.

¹ Hellberg, Nils. *Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus*. s. 477. Acta Wasaensia 524 (väitösk.) Vaasan yliopisto 2023.

Opetusministeriön työryhmä katsoi tarkoituksenmukaiseksi yhteisen julkishallinnon tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamisen. Perusteluina tälle työryhmä esitti, että

- valtionhallinnon ja kunnallishallinnon tilintarkastajien tehtävät tai yleiset kelpoisuusvaatimukset eivät merkittävästi eronneet toisistaan,
- yhteinen tutkinto oli omiaan luomaan laajemmat yhteiset työmarkkinat ja edistämään yhteisten tarkastuskäytäntöjen aikaansaamista,
- yhteinen tutkinto myös lisäävää mahdollisuuksia valtion ja kuntien tarkastajien yhteistyön kehittämiseen erityisesti valtionosuuksien ja -apujen ja muiden valtion tukien sekä kunnanosuuksien samoin kuin valtion ja kuntien välisten sopimusten mukanaan tuomien tarkastusten osalta.

Työryhmä asetti tavoitteeksi julkisen sektorin kattavan yhtenäisen tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamisen. Keinona tälle työryhmä piti asetuksen antamista. Siinä määriteltäisiin tutkinto, siitä huolehtiva organisaatio, sekä tutkinnon tavoite ja rakenne.

Erillinen JHTT-tutkinto syntyi asetuksella

Työryhmän työ johti JHTT-asetuksen antamiseen. Vuonna 1991 annettiin asetus (926/1991) JHTT-tilintarkastajan tutkinnosta. Asetuksen mukaan valtion, kuntien ja kuntainliittojen sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä on osake-enemmistö tai määräämisvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto).

JHTT-tutkinnosta vastasi valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta). Lautakunnan tehtäviin kuului myös pitää lueteloa JHTT-tutkinnossa hyväksytyistä henkilöistä.

JHTT-tutkinnon syntyminen 1990-luvulla toi mukanaan Suomen julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastusjärjestelmän muutoksen luottamushenkilötarkastuksesta ammattitilintarkastukseen. Vaikka tämä muutos oli perusteltu askel kohti nykyaikaa ja ammattimaisempaa tilintarkastusta, muutosta ohjasivat vahvasti myös muut kuin tilintarkastusnäkökohdat. Asetuksessa oli myös kolmen vuoden siirtymäaika saada JHTT auktorisointi ilman tutkintoa riittävällä työkokemuksella ja koulutuksella, mikä osaltaan hidasti JHTT-tarkastajien ammattitaidoin paranemista. Tehdyt ratkaisut heijastuvat edelleen nykypäivänä vallitsevaan markkinatilanteeseen.

Erillisen tutkinnon lähtökohdista

Erillisten tutkintojen perusteluina JHTT-tutkinnon synty- ja käyttöönottovaiheissa korostettiin julkisen sektorin toiminnan ja talouden piirteiden ainutlaatuisuutta. Sen sijaan

tilintarkastuksen tarpeiden ja resurssien sekä julkisen sektorin tilintarkastusjärjestelmän kehittäminen oli vähemmän esillä.

Tämän vuoksi tavoitteena oli, että julkisen sektorin hallinnon ja talouden tilintarkastusta tekevät vain erillisen JHTT-tutkinnon suorittaneet. Pääasiallinen näkemys oli, että yksityisen sektorin tutkintojen (HTM ja KHT) ei katsottu sopivan julkisen sektorin tilintarkastukseen. Tämän katsottiin johtavan siihen, että myös julkisen ja yksityisen sektorin tarkastusvaatimukset poikkesivat toisistaan.

Tällä yleisellä tasolla esitetyssä perustelussa oli viime kädessä kysymys julkisen ja yksityisen sektorin yhteisöjen (tarkastuskohteiden) toiminnan ja talouden luonteen vaikutuksista tilintarkastukseen. Lainsäädännön valmisteluasiakirjosta ei selviä, että taustalla olisi tehty tai käytetty analyttistä vertailua julkisen ja sektorin erilaisuudesta nimenomaan *tilintarkastuksen näkökulmasta* ennen tutkintojen osittaista yhtenäistämistä 2015.

Erojen ja yhtäläisyyksien pohdintoja

Vuosien 1994–2011 aikana julkaistiin lukuisia akateemisia tutkimuksia, joissa käsiteltiin julkisen ja yksityisen sektorin toiminnan ja talouden eroavaisuuksia ja näiden vaikutuksia tilintarkastukseen.

Vakkurin (2011) mukaan julkisen ja yksityisen tarkastuksen erona on tuloksellisuus ja tilien tarkastuksen rajapinta.² Samoin Myllymäki (Myllymäki 1994) painotti tuloksellisuuden merkitystä. Julkistaloudessa toimenpiteiden hyödyt ja haitat kohdistuvat laajasti yhteiskuntaan, jonka vuoksi tuloksellisuusarvioinnissa julkisella sektorilla on huomioitava useita tarkastelunäkökulmia. Edelleen hänen mukaansa edustuksellinen kansanvalta on huomioitava julkisen sektorin tilintarkastuksessa.³

Myös Meklinin (2009) mukaan keskeistä on tuloksellisuustarkastus. Tuloksellisuutta selvittää tarkastamalla toiminnan vastaavuutta asetettuihin tavoitteisiin: onko toimittu ja raportoitu sääntöjen sekä tavoitteiden mukaisesti. Tuloksellisuustarkastus on tarkoituksenmukaisuustarkastusta tilanteissa, joihin ei ole määrätty tavoitteita tai säännöksiä. Tällöin tarkasta-

2 Vakkuri, Jarmo: *Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa*. Teoksessa Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.): *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*, Tampere 2011

3 Myllymäki, Arvo: *Julkistalouden sääntely*. Tampere 1994.

jan on määritettävä itse arviointikriteerit. ⁴ Meklin et al. (2005) korostavat erona myös sitä, että reaali- ja rahaprosessin yhteys ei ole julkisella sektorilla kiinteä, sillä suurin osa julkisen sektorin tuloista tulee (yleiskatteisina) veroina. ⁵

Sarja (1999) katsoo, että varsinaisen tilintarkastuksen tarkoitus on kuitenkin samanlainen tarkastuskohteesta riippumatta. Tilintarkastus on pohjimmiltaan informaation välittämistä, jolla taataan läpinäkyvyys tarkastettavan toiminnasta. Tiettyjen tehtävien hoitamisesta vastaa organisaatio, joka käyttää tiettyjä varoja tehtävien hoitamiseen. Tilintarkastus kohdistuu tuon kokonaisuuden tarkastamiseen. Sen avulla voidaan myös paljastaa jo tapahtuneet väärinkäytökset, estää niitä sekä kehittää hallinnon ja talouden hoitoa. ⁶

Riistama (1999) toteaa, että tilintarkastuksen lähtökohtana ovat aina olleet ja ovat edelleen yhteiskunnalliset tarpeet. Varsinkin kun omistaminen ja johtaminen on erotettu toisistaan. ⁷

Vakkuri (2011) kiinnittää huomiota markkinamekanismin puutteeseen julkisen sektorin toiminnassa. Vaikka julkisen sektorin tarkastuksessa on pääpaino tilinpäätösraportoinnin tarkastuksessa, keskeistä on se, onko yhteiset varat käytetty järkevästi ja taloudellisesti. Tätä tietoa ei saada markkinoilta. Myöskään palvelujen tehokkuutta ja kansalaisille koituvaa vastiketta ei voi päätellä tilinpäätöksestä suoraan.

Vakkuri näkee myös julkispalvelujen tarpeen kasvun ja tehostamisvaatimusten johtavan markkinaperusteisiin palvelutuotantomalleihin. Näitä ovat palvelusetelit, liikelaitostaminen, tilaaja-tuottaja -mallit, ulkoistaminen ja kumppanuussopimukset. Tämä edellyttää verorahoitteisen julkistalouden ja yksityisen toimeksiantotalouden ymmärrystä sekä liikelähdön periaatteiden tuntemusta. Näissä tarvitaan niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista asiantuntemusta.

Yksityisessä ja julkisessa hallinnossa tilintarkastusta yhdistävinä tekijöinä on nähty tarkastustoimeksiannon vastaanottamisen laatu- ja näkökohdat. Näitä ovat tarkastustehtävään käytettävät voimavarat ja tilintarkastajan riippumattomuus. Myös tarkastusprosessin suunnittelun lähtökohdat ovat yhteneviä. Edelleen yhdistävänä tekijänä toimivat osaltaan dokumentaation laatu- ja näkökohdat sekä tilintarkastusevidenssin että tilintarkastusaineiston tehokas hyödyntäminen. Dokumentaatio määrittää tarkastuksen laatua. ⁸

4 Meklin, Pentti: *Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja*. Teoksessa Heiskanen, Johanna; Kihn, Tampere 2009.

5 Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo: *Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla*. Kunnallistieteen yhdistys. Kunnallistieteellinen aikakausikirja 3/05,

6 Sarja, Mikko: *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Oy Edita Ab. Helsinki 1999.

7 Riistama, Veijo: *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. WSOY. Porvoo 1999

8 Op. cit. (Vakkuri 2011)

HALLINNOLLISET MUUTOKSET JULKISYHTEISÖJEN TILINTARKASTUKSESSA

Tarkastuslautakuntien rooli

Vuoden 1995 kuntalain mukaan kunnassa tulee aina olla valtuusto, kunnanhallitus ja tarkastuslautakunta. Hallinnollisesti muut lautakunnat kuin tarkastuslautakunta ovat kunnanhallituksen alaisia.

Tarkastuslautakunta oli uusi toimielin, joka huolehtii luottamushenkilötarkastuksesta. Sen tehtävät ovat luonteeltaan tarkoituksenmukaisuustarkastusta.⁹ Lisäksi tarkastuslautakunta huolehtii muutoinkin hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisestä.

Vuoden 1995 kuntalailla poistettiin kuntien keskusjärjestöjen yksinoikeus määrätä kuntiin ammattitilintarkastajia. Lain voimaan tulon jälkeen tilintarkastus oli avoin kaikille JHTT-tutkinnon suorittaneille.

Kuntalain muutoksen myötä kuntien ulkoiseen tarkastukseen tuli kaksi päätoimijaa: tarkastuslautakunta ja auktorisoitu tilintarkastaja. Valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Keskeisenä tarkastuslautakuntien tehtävänä on toiminnan ja talouden tuloksellisuuden arviointi ja arviointityön pohjalta laadittavan arviointikertomuksen valmistelu.

Tarkastuslautakunta valmistelee valtuustolle myös tilintarkastusta koskevat asiat. Näihin asioihin kuuluu muun muassa tilintarkastajien valinnan valmistelu ja esityksen tekeminen valtuustolle. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu myös valmistella tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevien esitysten valmistelu.

Kuntien tilintarkastusjärjestelmästä muodostui kokonaisuus, jossa sekä ammattitilintarkastajilla että luottamushenkilöillä on omat roolinsa. Varsinainen tilintarkastuksen suorittaminen ja tilintarkastuskertomuksen (laillisuusvalvonta) antaminen kuuluu ammattitilintarkastajalle. Tarkastuslautakunnille kuuluu poliittinen vastuu tilintarkastuksen järjestämisestä ja tarkastusjärjestelmän toimivuudesta. Tarkastuslautakunnan kautta toteutuu luottamushenkilöiden osallistuminen hallinnon ja talouden sekä toiminnan tuloksellisuuden arviointiin.

Kuntien tilintarkastusjärjestelmään kuntalaissa luotu dualistinen malli on nykyisin käytössä myös hyvinvointialueilla ja pitkälti kuntalakia vastaavat säännökset sisältyvät hyvinvointialueista annettuun lakiin.

9 HE 192/1994

Kuntien keskusjärjestöjen määräämien tilintarkastajien aseman muuttuminen

Opetusministeriön muistiossa vuodelta 1990 käsiteltiin myös kunnallistalouden tarkastuksen yhtä erityispiirrettä osana kunnallista tilintarkastusjärjestelmää. Kysymys oli silloisen kunnallislain (953/1976) 92 §:n säännöksestä. Sen mukaan kunnanvaltuusto voi päättää antaa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.

Tämä henkilö oli ns. ammattitilintarkastaja ja oli jonkin keskusjärjestön palveluksessa. Kunnan "omat" tilintarkastajat olivat tuolloin luottamushenkilötilintarkastajia. Heiltä ei vaadittu tutkimista.

Myös tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määrääminen voitiin mainitun pykälän mukaan antaa kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tästäkin oli säännös kunnallislaisissa.

Kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa olleiden ammattitilintarkastajien olemassaololla voidaan olettaa olleen taustavaikutusta JHTT-järjestelmän aloitusvaiheen sisältöratkaisuille 1990-luvulla. Vaikka julkistettuja perusteluja tämän ryhmän aseman turvaamiseksi muutoksessa ei tiettävästi ole esitetty, monien ratkaisuehdotusten ja ratkaisujen sisällöstä on impliittisesti tulkittavissa pyrkimys keskusjärjestöjen tilintarkastustoiminnan jatkamiseen ilman merkittäviä toiminnallisia, kilpailullisia tai henkilöstömuutoksia.

Tähän tähtäsi muun muassa OPM:n työryhmän muistioon sisältyvä esitys ja sen perusteella JHTT-asetuksen 13 §:ään sisältyvä siirtymäsäännös. Sen mukaan, mitä asetuksessa muutoin säädetään, JHTT-lautakunnalla on oikeus kolmen vuoden ajan asetuksen voimaantulosta erityisestä syystä hakemuksesta hyväksyä merkittäväksi ilman tutkimista JHTT-luetteloon henkilö, joka on asetuksen voimaan tullessa toiminut päätoimisesti julkisen hallinnon ja julkistalouden tilintarkastustehtävissä ja jolla on lautakunnan riittäväksi katsomat koulutus sekä työkokemus mainituista tehtävistä. Lautakunnalla on oikeus vaatia tällaiselta henkilöltä ennen hyväksymistä lisää opinnäyttöjä.

Siirtymäsäännöksen kriteerit täyttäviä henkilöitä oli lähinnä vain kuntien keskusjärjestöissä. Näitä keskusjärjestöjen palveluksessa olevia tilintarkastajia oli tuolloin runsaat 60. Heidän tarkastuksensa piiriin kuuluivat käytännöllisesti katsoen kaikki kunnat ja kuntainliitot lukuun ottamatta 14:ää lähinnä suurta kaupunkia. Vuoden 1976 kunnallislain mukaisia tilintarkastajien apuna toimivia valtuuston valitsevia viranhaltijoita oli tuolloin noin 70.

Vuonna 1993 muutetun asetuksen (995/1993), sen 6 §:n mukaan JHTT-tutkintoon oli oikeus osallistua myös henkilöllä, jolla oli poikkeuksellisen pitkä kokemus vaadittavissa tilintarkastustehtävissä. Muutetun 6 §:n mukaan JHTT-tutkintoon oli oikeutettu osallistumaan myös henkilö, joka oli 15 vuoden ajan toiminut ammattimaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- ja niihin rinnastettavissa tehtävissä.

Vuonna 1994 annettiin eduskunnalle hallituksen esitys laiksi kunnallislain 92 ja 94 §:n muuttamisesta.¹⁰ Esityksessä ehdotettiin poistettaviksi kunnallislaita säännökset, joiden nojalla kunnanvaltuusto on voinut antaa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan sekä tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määräämisen kuntien keskusjärjestöjen tehtäväksi.

Hallintovaliokunta totesi mietinnössään, että tarkoitus on säätää uusi kuntalaki, joka sisältää myös tilintarkastusta koskevat säännökset, ja se tulee voimaan 1 päivänä heinäkuuta 1995. Sanoitun johdosta ei ole enää tarpeen muuttaa kunnallislakia, minkä vuoksi valiokunta ehdottaa käsittelyssä olevan lakiehdotuksen hylkäämistä.¹¹ Eduskunta hylkäsi hallituksen esityksen.

Kuntalain voimaan tulon jälkeen (1.7.1995) kuntien keskusjärjestöillä ei ollut enää yksinoikeutta määrätä kuntiin ammattitilintarkastajia, vaan tilintarkastus oli avoin kaikille JHTT-tutkinnon suorittaneille. Hallituksen esityksen mukaan myös julkisen hallinnon ulkopuoliset auktorisoidut tilintarkastajat (KHT- ja HTM-tilintarkastajat) sekä tilintarkastusyhteisöt saattavat ajan mittaan hankkia pätevyyden JHTT-tilintarkastukseen. Monet JHTT-tilintarkastajat ovat myös yksityisen sektorin auktorisoituja tilintarkastajia.

Vuorovaikutuksen lisäämiseksi tällainen kehitys olisi varsin toivottavaa varsinkin, kun kunnan kirjanpidossa esitetään siirryttäväksi kirjanpitolain soveltamiseen.¹²

On luontevaa, että kuntien keskusjärjestöillä on ollut ratkaiseva rooli julkisen hallinnon ja talouden erillisen JHTT-tilintarkastajatutkinnon, nykyisen JHT-erikoistumistutkinnon syntymiselle ja kehittymiselle. Yhtä luontevaa on kuitenkin todeta, että tehtyjen esitysten ja päätösten seurauksena nykyisen JHT-tarkastuksen markkinat sekä tarkastajien määrä ja asema kansallisessa tilintarkastusjärjestelmässä ovat muotoutuneet nykyisenkaltaiseksi.

Erillisyyksivaatimus heijastui myös tilintarkastusyhteisöjen statukseen. JHTT-tarkastajan lisäksi tilintarkastajaksi voitiin valita vain JHTT-yhteisö. Julkilausumattomana perusteena taustalla vaikutti lähinnä kuntien keskusjärjestöjen huoli silloin palveluksessaan olleiden tilintarkastajiensa asemasta muutoksessa, joka ohjasi myös tätä ratkaisua kohti erillisyyttä.

Vaikka on esitetty hyväksyttäviä perusteluja valitun ”oman” erillistutkinnon puolesta, aikoi-naan toisenlainen ratkaisu (ei erillistutkintoa) olisi myös ollut mahdollinen. Voidaan arvioida, että sen vaikutukset näkyisivät nykytilanteessa varsin toisenlaisina kuin mitä tilanne nykyään on.

¹⁰ HE 7/1994

¹¹ HaVM 19/1994

¹² HE 192/1994

Vaatus erillisten JHTT-yhteisöjen perustamisesta

Vuoden 1995 kuntalain valmistelu alkoi jo useita vuosia ennen lain voimaantuloa. Lakia valmistellut kunnalliskomitea jätti mietintönsä (KM 1993:33) vuonna 1993 ja hallituksen esitys kuntalaiksi (192/1994) annettiin seuraavana vuonna. Samoihin aikoihin myös kuntien edunvalvonta- ja yhteistoiminta organisoitiin uudelleen. Uusi kunta-alan keskusjärjestö, Kuntaliitto aloitti toimintansa kesäkuussa 1993.

Vuonna 1991 säädettiin asetuksella JHTT-tutkinnosta, joka tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 1992. Tuolloin ei kuitenkaan ollut vielä lain säännöksiä JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valitsemisesta tilintarkastajaksi.

Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajatutkinnon syntyminen ja näköpiirissä olevan JHTT-tilintarkastusmarkkinoiden aukeaminen vaatii Kuntaliitolta sopeutumista tulevaan tilanteeseen. Siksi nähtiin tarpeelliseksi keskusjärjestön palveluksessa olevien noin 60 tilintarkastajan ”yhtiöittäminen”. Vuonna 1992 perustettiin Oy Auditor Ab, jonka omistajaksi tuli Kuntaliitto. Aikaisemmin keskusjärjestöjen palveluksessa olleet kaupunki- ja kuntatarkastajat siirtyivät asiakkaineen perustetun yhtiön palvelukseen.

Kuitenkin vasta neljä vuotta myöhemmin, vuonna 1996 otettiin silloin voimassa olevaan asetukseen määräykset JHTT-yhteisöstä. Määräys oli yhteydessä vuonna 1995 annettuun kuntalakiin (410/2015), jonka mukaan kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.

Lain vaatimus erillisen JHTT-yhteisön valitsemisesta oli voimassa vuoden 2015 loppuun. Sen jälkeen ei enää ole ollut erillisiä julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastusyhteisöjä, sillä ko. vaatimus poistettiin lailla kuntalain 122 §:n muuttamisesta (1236/2015) vuoden 2016 alusta alkaen.

Kuntien tilintarkastusmarkkinoiden aukeaminen kilpailuille

Tilintarkastusyhteisöt ovat yksityisiä yrityksiä, jotka kilpailevat julkisyhteisöasiakkaiden toimeksiannoista. Hankintalain mukaan toimeksiannot on kilpailutettava.

Historiallisista syistä Kuntaliiton omistama Auditor Oy oli ennen markkinoiden aukeamista monopoliasemassa kuntien ja kuntainliittojen tilintarkastuksessa vuoteen 1996 asti. Vasta kuntalain voimaan tulon ja JHTT-asetukseen tehtyjen muutosten (477/1996) jälkeen markkinoiden aukeaminen johti kuntien ja kuntainliittojen tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamiseen. Tämä mahdollisti osallistumisen muillekin alan toimijoille. Järjestelmän seurauksena 1990-loppupuolella perustettiin uusia JHTT-yhteisöjä, kuten SVH Julkistarkastus Oy ja Kunta Wideri Oy. Vuoteen 1998 mennessä oli perustettu 13 JHTT-yhteisöä.

1990-luvulla tehtyjen lainsäädäntöpäätösten ja käytänteiden seurauksena JHT-tarkastuksen markkinat sekä tarkastajien määrä ja asema kansallisessa tilintarkastusjärjestelmässä ovat muotoutuneet nykyisenkaltaiseksi. Vaikka kuluneen kolmenkymmenen vuoden aikana on tapahtunut kehitystä, markkinoiden anomalia johtuu pitkälti historiallisista syistä.

Lähtökohtaisesti markkinoiden kehittäminen ja kilpailun edistäminen eivät olleet tehtyjen päätösten ensisijainen tavoite. Sen sijaan tavoitteena näyttää olleen lähinnä aikaisempien kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa olleiden työmahdollisuuksien säilyttäminen.

Audiatorille luotiin alusta alkaen kilpailuetu markkinoille tulon suhteen. Toisin sanoen Auditorilla oli asiakaskunta valmiina, kun muiden yhtiöiden oli tultava markkinoille nollasta kilpailun kautta. Sama koski auktorisoitujen tilintarkastajien rekrytointia. Auditorin aseman haastaminen muiden tilintarkastusyhteisöjen toimesta on ollut julkishallinnon tilintarkastusmarkkinaa leimaavaa aina nykypäiviin saakka. Aihepiiristä käydyssä keskustelussa esitettiin myös kysymys, sopiiko kuntien keskusjärjestön rooliin toimia kuntakentän tilintarkastuksessa ja tilintarkastusmarkkinoilla yleensäkin. Kuntaliitto myikin Auditorin BDO-konsernille marraskuussa 2012. Samalla yli puolet Suomen kunnista siirtyi kerralla uuden omistajan, BDO-konsernin asiakkaiksi (TS 29.11.2012).

PYRKIMYS YHTENÄISEEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄÄN

Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen

Vuoden 2015 loppuun saakka Suomessa oli voimassa kaksi selkeästi erillistä tilintarkastajajärjestelmää: toinen yksityisen sektorin ja toinen julkisen sektorin tilintarkastuksissa. Lisäksi oli kolme rinnakkaista tilintarkastaja- ja tilintarkastusyhteisöluokkaa (KHT ja HTM yksityisellä sektorilla ja JHTT julkisella sektorilla). Kaikilla oli omat tutkintonsa, hyväksyjänsä ja valvojansa.

Ennen vuotta 2015 JHTT-tilintarkastajista säädettiin 1999 voimaan tulleella JHTT-lailla ja sitä ennen vuodesta 1991 alkaen asetustasolla. Molempiin tehtiin niiden voimassaoloaikana useita muutoksia.

Asetusten taustalla oli tarve kehittää julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen laatuvaatimuksia. Asetuksella pyrittiin myös saamaan julkistalouden tarkastustoimintaan entistä pätevämpiä työntekijöitä. Myöhemmin asetukseen lisättiin JHTT-yhteisön hyväksymistä koskevat säännökset (477/1996).

Tämän jälkeen kuitenkin todettiin, että asetus sen kehittämisestä ja muutoksista huolimatta ei säädellyt riittävässä määrin JHTT-järjestelmää. Tarvittiin lisäsäätelyä seikoista, joista tuli säätää lain tasolla. Vuonna 1999 säädettiin laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999), ns. JHTT-laki.

Vuosina 2010 ja 2011 tilintarkastuslakia ja lakia julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta ryhdyttiin uusimaan vuosina. Hallituksen esityksen julkaisemista edelsi kaksi erillistä selvitysmiehen raporttia. Professori Edward Anderssonin raportti¹³ tilintarkastajajärjestelmän uudistamisesta julkaistiin 2010 ja oikeustieteen tohtori Pekka Timosen raportti tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämisestä julkaistiin 2011.¹⁴

Aikaisemman asetustasolla esitettyjen erillistutkintoa puoltaneiden perusteiden sijaan lakimuutosten perusteluissa esitettiin nyt toisenlainen näkemys. Hallituksen esityksen¹⁵ mukaan *kolme erillistä tutkintoa ei ole tarkoituksenmukaista, sillä tilintarkastajien perustehtävänä tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen on yhtäläinen*. Tilintarkastusta yhdistää myös hallinnon tarkastaminen, vaikka tarkastuksen sisältö on riippuvainen tarkastuksen kohteesta.

13 Andersson, Edward. *Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen*. Selvitysmiehen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, TEM 1/2010.

14 Timonen, Pekka. Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen. TEM raportti 16/2011.

Hallituksen esityksessä ehdotettiin, että yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien erilliset järjestelmät lakkautetaan ja siirrytään tilintarkastuslaissa säänneltyyn uuteen järjestelmään. Muutokset tulivat voimaan vuoden 2016 alusta.

Uudistuksessa tilintarkastajille luotiin yhteinen perustutkinto, HT-tutkinto, jonka hyväksymisedellytykset täyttävät EU:n tilintarkastusdirektiivissä tilintarkastajille asetetut vaatimukset. Perustutkinnon suorittamisen jälkeen HT-tilintarkastaja voi suorittaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoistumistutkinnon (KHT-tutkinto) ja/tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon (JHT-tutkinto). Erillisestä julkishallinnon tilintarkastajatutkinnosta ei siis uudistuksen myötä luovuttu.

Tutkintouudistuksen myötä JHTT-tilintarkastaja rekisteröitiin JHT-tilintarkastajaksi, mikäli hänellä oli aikaisemman lainsäädännön mukainen HTM- tai KHT-tutkinto. Muut JHTT-tilintarkastajat rekisteröitiin uuden lain mukaisiksi JHTT-tilintarkastajiksi. JHTT-tilintarkastajille luotiin mahdollisuus hankkia uuden lain mukainen HT- ja JHT-pätevyys suorittamalla erillinen siirtymäko. Muutosten myötä JHTT-tilintarkastajan tehtävät rajautuvat tiettyihin julkishallinnon tilintarkastustehtäviin.

Myös tilintarkastusyhteisöjen osalta vuoden 2015 uudistus merkitsi muutosta. Uuden tilintarkastuslain mukaisesti tilintarkastajana voi toimia tilintarkastusyhteisö. Aiemmat KHT- ja HTM-yhteisöt rekisteröitiin tilintarkastusyhteisöiksi. JHTT-yhteisöille säädettiin siirtymäaika eikä uusia JHTT-yhteisöjä enää rekisteröity.

Kokonaisuutena järjestelmäuudistuksessa aiempien kolmen tilintarkastajatutkinnon HTM, KHT ja JHTT sijaan Suomessa oli uudistuksen jälkeen neljä erillistä tilintarkastajatutkintoa: HT, KHT, JHT ja JHTT. JHTT-tilintarkastajien asema kuitenkin heikkeni uudistuksen myötä merkittävästi.

Vuoden 2016 alussa voimaan tullessa uudessa järjestelmässä kaikille tilintarkastajille luotiin yhteinen perustutkinto. Huomionarvoista on kuitenkin se, että Suomeen jäi uudistuksen jälkeenkin kaksi erillistä tilintarkastusta sääntelevää lakia.

Vuonna 2024 tilintarkastuslakia uudistettiin edelleen, kun lakiin lisättiin säännökset koskien kestävyysraportoinnin varmentamista. Tilintarkastusyhteisön rinnalle tilintarkastuslakiin lisättiin kestävyystarkastusyhteisöä koskevat säädökset.¹⁶

Samalla uudeksi tilintarkastajan erikoistumistutkinnoksi säädettiin kestävyysraportointi-varmentajan tutkinto KRT, jota koskeva asetus tuli voimaan kesäkuussa 2024.¹⁷

15 HE 254/2014 vp

16 Laki tilintarkastuslain muuttamisesta (1250/2023)

17 TEM 392/2024

Kestävyysraportointitarkastajan tutkinto järjestettiin ensimmäisen kerran vuonna 2025. Näin kestävyysraportointiin liittyvät varmennustehtävät liitettiin Suomessa osaksi tilintarkastusjärjestelmää.

Yhtenäistämisen lisäksi tilintarkastajaluokkien erilliset valvontajärjestelmät lakkautettiin. Niiden tilalle perustettiin Tilintarkastusvalvonta, joka aloitti toimintansa Patentti- ja rekisterihallituksessa vuoden 2016 alusta. Samalla tilintarkastusalan ohjaus, kehittäminen ja valvonta keskitettiin PRH:lle.

Sinänsä pyrkimys eri tilintarkastustutkintojen yhdistämiseksi voidaan nähdä luontevana reagointina julkisen hallinnon toiminnan laajentumiseen ja toimintatapojen muuttumiseen kuluneen 30 vuoden aikana. Kehitys on lähentänyt yksityissektorin organisaatiomalleja ja johtamistapoja julkishallintoon. Näitä ovat esimerkiksi yhtiöittäminen ja kilpailuttaminen.

Tämä on jakanut julkisen hallinnon tehtävät selkeämmin palvelujen järjestämistehtäviin ja palvelujen tuottamiseen. Nämä ovat osaltaan vaikuttaneet tilintarkastuksessa tarvittavan tiedon yhdenmukaistumiseen eri sektorien kesken.

Julkisen sektorin tilintarkastusta säätelee kaksi lakia

Suomessa julkishallinnon tilintarkastuksella on erityinen asema osana tilintarkastusjärjestelmää. Tilintarkastuksesta säädellään kahdella erillislailla, jotka ovat tilintarkastuslaki, TTL (1141/2015) ja laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015), JHT-laki.

Kunnat ovat kirjanpitovelvollisia kuntalain (muut. 19.12.2019/1368) mukaan. Kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, kirjanpitolakia.

Tilintarkastuslakia sovelletaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen. Näitä ovat mm. osakeyhtiöt, yhdistykset ja säätiöt. Näiden tilintarkastajana voi toimia joko HT- tai KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

JHT-lain mukaan tarkastettavia yhteisöjä ovat mm. kunnat, kuntayhtymät, hyvinvointialueet, hyvinvointiyhtymät sekä seurakunnat ja seurakuntayhtymät. Kunnan tilintarkastajan tehtävistä säädetään kuntalain 122 §:ssä. Vastaavat säädökset hyvinvointialueen tilintarkastajan tehtävistä sisältyvät lakiin hyvinvointialueesta, sen 126 §:än.¹⁸

Kunnan, kuntayhtymän, hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilintarkastajaksi on valittava tilintarkastusyhteisö, joka nimeää päävastuulliseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastajan.

¹⁸ Laki hyvinvointialueesta (611/2021)

Seurakunnan tai seurakuntayhtymän tarkastajana voi toimia JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisena on JHT-tilintarkastaja.

Julkisyhteisöjen omistamien yhtiöiden tilintarkastus määräytyy TTL:n mukaan. Kunnan ja hyvinvointialueen tytäryhtiön tilintarkastajana voi toimia ainoastaan PRH:n hyväksymä tilintarkastaja, joka on joko HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastaja.

Kuntalain mukaan kunnan tytäryhteisön eli kunnan määräysvallassa olevan osakeyhtiön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, ellei tästä ole perusteltua syytä poiketa. Käytännössä kunnalla ja kunnan tytäryhteisöillä on pääosin sama tilintarkastaja.

Kuntayhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiön yhtiökokous, mutta valmistelun tekee yleensä kunnan tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunta kilpailuttaa kuntakonsernin tilintarkastusyhteisöt ja tekee esityksen tilintarkastajan valinnasta siten, että se sisältää myös tytäryhteisöjen tarkastuksen.

Lopputuloksena erityislaatuinen yhdistelmä

Suomen julkishallinnon tilintarkastajajärjestelmä on erityislaatuinen, eikä vastaavaa järjestelmää sellaisenaan ole muualla. Miksi nykyiseen järjestelmään on päädytty ja kahdesta erillisestä järjestelmästä pidettiin kiinni vielä vuoden 2015 uudistuksessa?

Lainsäädännön valmistelun perusteluissa 19 on korostettu julkishallinnon erityispiirteitä, jotka luovat erityisiä osaamistarpeita tilintarkastajille. Erityispiirteistä hallituksen esityksessä on nostettu esille muun muassa talousarvio- ja valtionosuuslainsäädäntöön, julkisoikeudelliseen normistoon ja toiminnan verorahoitus pohjaan liittyviä näkökulmia.

Yhteistä tilintarkastajan perustutkintoa on puolestaan perusteltu sillä, että tilintarkastajan perustehtävä on sama kaikissa yhteisöissä: tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen.

Taloudellisen raportoinnin peruslähtökohdat ovat hallituksen esityksen mukaan yhdentyneet yksityisellä ja julkisella sektorilla. Näkemystä voidaan perustella mm. sillä, että esim. kuntien ja hyvinvointialueiden kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. Tarkempia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta antaa kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto yleisohjeiden ja lausuntojen muodossa.

Siitä, missä määrin raportointikäytännöt eroavat julkisella ja yksityisellä sektorilla ja mikä näiden vaikutus on tilintarkastukseen, voidaan toki käydä perusteltua akateemista keskustelua. Lähtökohtaisesti talousraportoinnin ja varmennustehtävän perusta on kuitenkin sama. Myös toiminnan järjestäminen konsernina ja yhtiömuodossa korostaa yhteisen perustutkinnon merkitystä.

Yhteistä julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastuksessa on myös hallinnon tarkastus. Tältä osin tarkastuksen sisältö toki vaihtelee tarkastuksen kohteen mukaan. Julkishallinnon tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksella on perinteisesti nähty korostetumpi merkitys verrattuna yksityisen sektorin tilintarkastukseen.

Tilintarkastajilta myös edellytetään yhtäläisiä ominaisuuksia sekä pitkälti samojen säännösten tuntemista. Julkisen ja yksityisen sektorin toimintatapojen lähentyminen ja yhteiskunnalliset muutokset tukevat osaltaan tutkintojen yhdistämistä tai tarkastusyhteisöjen valintamahdollisuuksien lisäämistä. Tämä ei poista sitä, että niin eri toimialojen kuin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen liittyy erityispiirteitä.

Tilintarkastajajärjestelmän uudistuksena syntyneessä mallissa on erityislaatusesti yhdistelty sekä tilintarkastajajärjestelmän yhtenäistämistä että erillisten järjestelmien tavoitteita puoltavia tavoitteita. Vaikka uudistuksessa päädyttiin yhtenäiseen tilintarkastuksen perustutkintoon ja tilintarkastusvalvontaan, jäi yksityisen ja julkisen sektorin tarkastukselle omat erilliset lakinsa.

JHT-tutkinnon sisältö ja osallistumisedellytykset

Julkishallinnon tilintarkastusalan erikoistumistutkinto eli JHT-tutkinto järjestetään vuosittain PRH:n toimesta. JHT-tutkintokokeen tehtävät liittyvät hakijan valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä ja -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä. Tutkintokoe sisältää tehtäviä

julkishallintoa koskevasta sääntelystä, julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta sekä tilintarkastajan raportoinnista. JHT-tutkintokokeen sisällöstä määrätään työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) asetuksessa tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä vuodelta 2015,²⁰ muutettu 2024.²¹

Tutkintokoe voi sisältää tehtäviä mm. kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevasta sääntelystä, eri yhteisömuotoja koskevasta sääntelystä sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntelystä. Tutkinnon soveltavissa tilinpäätöksen sisältöä ja esittämistapaa koskevissa osioissa on painottunut vahvasti kuntasektorin tilinpäätöskäytäntöjen hallinta. Painotus on luonteva huomioiden tilintarkastusmarkkinassa toimivien JHT-tilintarkastajien tehtävien sisällön.

Osallistumisluvan saaminen JHT-tutkintoon edellyttää suoritettua HT-tutkintoa tai tutkintoon osallistujan tulee samana vuonna osallistua HT-tutkintoon. Tutkintoon osallistuvalta edellytetään ylempää korkeakoulututkintoa sekä joko tiettyjä julkissektorin opintoja tai kokemusta julkishallinnon ja -talouden tarkastustehtävistä. Ennen JHT-tilintarkastajaksi hyväksymistä kokemusta julkishallinnon ja -talouden tarkastustehtävistä tulee olla 1,5 vuotta.

²⁰ TEM 1442/2015

²¹ TEM 392/2024

Tutkintoon osallistuminen on mahdollista myös vaihtoehtoista tutkintopolkua noudattaen, ellei hakijalla ole ylempää korkeakoulututkintoa. Tällöin puuttuvia opintovaatimuksia voidaan osittain korvata lisätehtävillä ja työkokemuksella.

Mikäli tilintarkastaja suorittaa HT-tutkinnon ja toimii julkishallinnon ja -talouden tarkastustehtävissä, on JHT-tutkintoon osallistuminen mahdollista kohtuullisen lyhyen tilintarkastusuran jälkeen. JHT-tutkintoon osallistumisen edellytyksiä ei nykymuodossaan voitane pitää syyllä sille, että vuosittain JHT-tutkintoon osallistuvien määrä on viime vuosina ollut vähäinen.

JHT-TILINTARKASTAJAMÄÄRÄN JA MARKKINOIDEN KEHITYS

Tarkastajamäärän kehitys

Luetteloa Suomessa toimivista tilintarkastajista pitää valvontaviranomaisena toimiva Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). Luettelosta selviää tilintarkastajan nimi, tilintarkastajaluokka ja postiosoite sekä tieto siitä, missä tilintarkastusyhteisössä henkilö työskentelee. Luettelon mukaan JHT/JHTT-tilintarkastajia oli 15.12.2025 yhteensä 123 henkilöä.

PRH:n julkaisemien tilintarkastusvalvontaa koskevien kertomusten²² mukaan vuosien 2019-2024 aikana JHT / JHTT -tilintarkastajien kokonaismäärän kehitys on ollut seuraava.

Tutkinto / vuosi	2019	2020	2021	2022	2023	2024	Muutos	%
HT + JHT	62	66	66	62	64	59	-3	-4,8
HT + KHT + JHT	55	56	57	56	52	47	-8	-14,5
JHTT	52	43	31	26	23	18	-34	-65,4
Yhteensä	169	165	154	144	139	124	-45	-26,6
Vähennys / vuosi		-4	-11	-10	-5	-15		

Taulukko 1 JHT / JHTT -tilintarkastajien määrän kehitys 2020-2024

Tilaston mukaan julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajia oli vuonna 2019 yhteensä 169. Vuoden 2024 lopussa heitä oli 124 eli vähennys on ollut yhteensä 45 tarkastajaa. JHT / JHTT -tarkastajien määrä on pudonnut viidessä vuodessa noin 27 %. Poistuma on keskimäärin 9 tarkastajaa / vuosi.

Taulukosta käy ilmi muun muassa, että poistuma on ollut erityisen suuri juuri JHTT-tarkastajien osalta. Pelkästään JHTT-nimikettä on voinut käyttää vuoden 2015 jälkeenkin laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta olevien siirtymäsäännösten nojalla (12 §).²³

Viimeisen kolmen vuoden aikana eli 2022–2024 kaikissa tilintarkastuspalveluja tarjoavissa yhteisöissä työskentelevien JHT/JHTT-tarkastajien määrä on pudonnut 87:stä 74:ään (-17,5 %). Tämä markkinoilla toimivien tilintarkastuspalveluja tarjoavien yhteisöjen JHT-tilintarkastajien määrässä tapahtunut muutos viimeisten vuosien aikana on ollut huolestuttavan nopeaa.

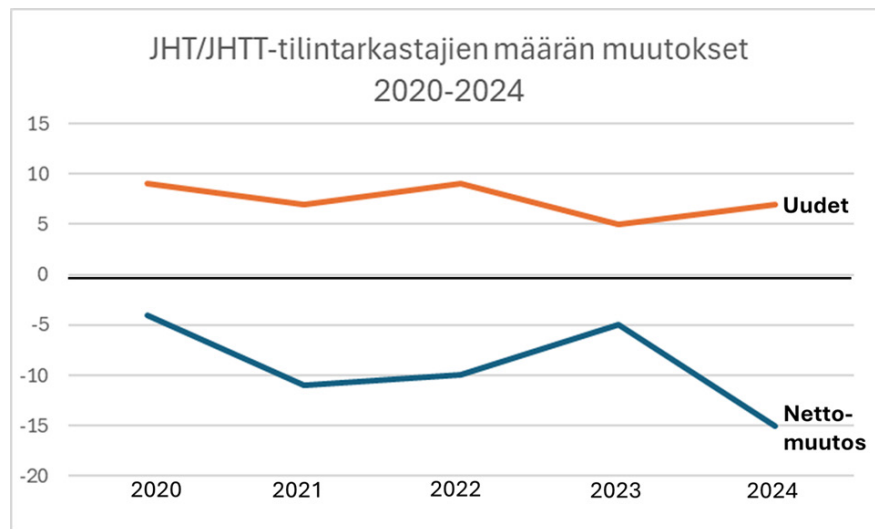
²² PRH. Kertomukset tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2024. Tilintarkastajien rekisteröinti.

²³ Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015)

Erityisen huolestuttavaksi kehityksen tekee se, että samanaikaisesti alalle tulevien uusien JHT-tilintarkastajien, jo alun perinkin pieni lukumäärä näyttää vähenevän edelleen mitattaessa kehitystä tutkinnon suorittaneiden määrän kehityksellä.

JHT-tutkinnon suoritti hyväksytysti yhdeksän vuonna 2020, seitsemän vuonna 2021, yhdeksän vuonna 2022, viisi vuonna 2023, seitsemän vuonna 2024 ja yhdeksän vuonna 2025. Tutkinnossa hyväksytyt näkyvät rekisterissä seuraavana vuonna. Alan nettomuutos 2019-2024 on silti ollut 45 tarkastajan vähennys.

Nettomuutos on ollut säännöllisesti negatiivinen vuosina 2020–2024. Vuoden 2020 tasoon verrattuna JHT/JHTT-tilintarkastajien lukumäärä on viidessä vuodessa tosiasiallisesti pienentynyt lähes 27 %. Tätä kuvaa seuraava kuvio 1.



Kuvio 1 JHT/JHTT-tilintarkastajien määrän muutokset 2020–2024

Lisäksi on oletettavaa, että kaikki uudet JHT-tutkinnon suorittaneet eivät hakeudu tilintarkastuspalveluja tarjoavien yhteisöjen palvelukseen. Jatkuessaan tämä kehitys vaikeuttaa kuntien ja kuntayhtymien mahdollisuuksia täyttää kuntalain 122 §:n vaatimus valita kunnalle tilintarkastusyhteisö, jonka on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Sama säännös on laissa hyvinvointialueesta (611/2021), sen 126 §:ssä.

Julkisen sektorin hallinnon ja talouden tarkastuksen kannalta erityisiä haasteita tuo erityisesti julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajien lukumäärän trendinomaisen väheneminen. Jo lähivuosina tämä voi aiheuttaa suuria ongelmia julkiselle sektorille. Näihin ongelmiin ei olla varauduttu.

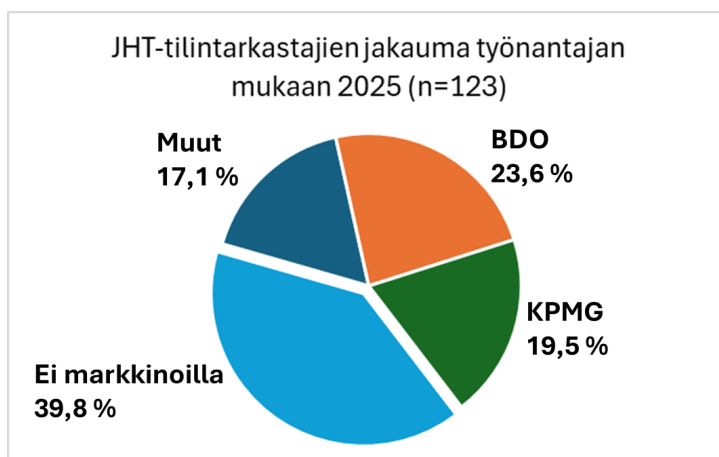
Julkishallinnon tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen

JHT/JHTT-tilintarkastajat toimivat joko tilintarkastusyhteisöjen palveluksessa tai työskentelevät muissa yhteisöissä, joita ovat mm. kunnat, hyvinvointialueet sekä Valtiontalouden tarkastusvirasto. Jälkimmäiset ovat julkisyhteisöjä. Merkittävä ero näiden välillä on, että tilintarkastusyhteisöt toimivat kilpailluilla markkinoilla. Muiden yhteisöjen palveluksessa olevat JHT-tilintarkastajat eivät toimi markkinoilla eivätkä osallistu tilintarkastuskilpailutuksiin.

Ei-markkinoilla toimivissa yhteisöissä JHT-tilintarkastajan tehtävät kohdistuvat työnantajaorganisaation omaan hallinnon ja talouden tarkastukseen. Näitä ei-markkinoilla toimivia yhteisöjä ovat muun muassa suuret kaupungit, joissa JHT-tilintarkastaja toimii esim. revisorina tai sisäisenä tarkastajana. Tähän ryhmään on luettava myös Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), koska valtionhallinto voidaan tältä kannalta katsoa yhdeksi kokonaisuudeksi.

JHT/JHTT-tilintarkastajia oli PRH:n rekisteritietojen mukaan joulukuussa 2025 yhteensä 123, mutta rekisterin perusteella heistä vain 71 (vajaat 60 %) toimii markkinoilla tilintarkastusyhteisöjen palveluksessa tehden sopimuksen mukaista asiakaskohtaista tilintarkastusta. Muut JHT-tilintarkastajat (runsaat 40 %) eivät työskentele tilintarkastusyhteisöjen palveluksessa, joten heidän osuutensa ei ole käytettävissä kaupunkien, kuntien ja hyvinvointialueiden lakisääteiseen tilintarkastukseen.

Seuraavassa kuvataan JHT-tilintarkastajien jakaumaa tilintarkastusyhteisön (työnantajan) mukaan vuonna 2025 (kuvio 2)



Kuvio 2 JHT-tilintarkastajat työnantajan mukaan 2025

JHT-tilintarkastajien lukumäärillä mitattuna kaksi suurinta toimistoa ovat BDO Oy (29 JHT-tilintarkastajaa) ja KPMG Oy Ab (24 JHT-tilintarkastajaa). JHT-tilintarkastusmarkkinoilla nämä kaksi yhtiötä hallitsevat volyymillaan ja henkilöstömäärällään kilpailtuja markkinoita yli 71 %:n osuudella.

Ryhmä ”muut yhteisöt” koostuu alle kymmenestä eri tilintarkastusyhteisöstä. Ne ovat suhteellisen pieniä, 1–5 hengen toimistoja, suurin osa on yhden tai kahden JHT-tilintarkastajan yrityksiä. Pienet toimistot toimivat muutaman asiakkaan lähinnä maantieteellisesti rajatulla alueella, joten niiden vaikutus JHT-tilintarkastusmarkkinoiden kilpailutilanteeseen on jäänyt rajalliseksi.

Suurista toimistoista muun muassa PwC ja EY ovat pääosin luopuneet julkisen sektorin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisesta. Kilpailutilanne tilintarkastajamääriltään supistuvilla JHT-tilintarkastusmarkkinoilla on muodostunut pääosin kahden suuren toimijan hallitsemaksi. Tämän tilanteen syntymiseen on useita syitä. Osa syistä liittyy järjestelmän perustamisvaiheessa tehtyihin valintoihin, joita on kuvattu aiemmin. Lisäksi tilanteen syntymiseen on vaikuttanut joukko muita syitä, joita käsitellään jäljempänä.

TILINTARKASTUKSEN SISÄLTÖ, LAATU JA TILINTARKASTUSALAN VALVONTA

Julkishallinnon tilintarkastuksen sisältö ja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Yksityissektorin tilintarkastuksen sääntely sisältyy tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslakia noudatetaan mm. osakeyhtiöiden, osuuskuntien sekä yhdistysten ja säätiöiden tilintarkastukseen. Tilintarkastuslain mukaista hyvää tilintarkastustapaa noudatetaan myös kuntien omistamien yhteisöjen tilintarkastuksessa sekä kuntayhtymien, hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien, sekä evankelis-luterilaisten seurakuntien ja seurakuntayhtymien omistamien yhteisöjen tilintarkastuksessa.

Esimerkiksi osakeyhtiön tilintarkastus toteutetaan aina tilintarkastuslain mukaisesti riippumatta siitä, omistaako yhtiön yksityinen taho tai esimerkiksi kunta. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta. Suomessa yhtenä hyvän tilintarkastustavan lähteenä ovat kansainväliset ISA-standardit (International Standards of Auditing). Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastusdirektiivin 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettavaksi hyväksyttyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset ISA-standardit). ISA-standardeja ei ole toistaiseksi hyväksytty EU:ssa. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan kuitenkin soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa tilintarkastuslain tarkoittamien kirjapitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksessa.

Kuntien ja hyvinvointialueiden tilintarkastuksessa tilintarkastajan tehtävät on säädetty kuntalaissa sekä hyvinvointialuelaisissa ja tehtävien sisältö on molemmissa pääosin sama. Tiivistetysti tarkastus kohdistuu hallinnon laillisuuteen, tilinpäätökseen, valtionosuuksien perusteista annettuihin tietoihin sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisen tarkastukseen.

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laadimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Seurakunnan tilintarkastajan tehtävistä on säädetty kirkkolaissa. Kirkkolain mukaiset tehtävät liittyvät hallinnon laillisuuteen, tilinpäätöksen tarkastamiseen sekä sisäisen valvonnan järjestämiseen.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1141/2015) mukaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava *julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa*.

Suomen Tilintarkastajat ry on julkaissut suosituksen Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa²⁴ sekä tätä täydentävät suositukset mukautetuista tilintarkastuskertomuksista²⁵, valtionosuuksien tarkastamisesta²⁶ ja hyvinvointialueiden rahoituksen perusteiden tarkastamisesta²⁷.

Suosituksen mukaan ”oma suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta on perusteltua, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa merkittävästi yritystoiminnasta”.²⁸ Tämän ”merkittävän poikkeaman” vuoksi tilintarkastajan tulee ottaa huomioon julkishallinnon erityispiirteet tilintarkastuksen suunnittelussa, toteuttamisessa ja tarkastuksen tulosten raportoinnissa.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jolla ohjataan julkishallinnon tilintarkastuksen toteutusta aina tarkastuksen suunnittelusta tarkastuksen toteutukseen ja raportointiin. Suositus sisältää ohjeistusta myös mm. tilintarkastajan riippumattomuuteen, käyttäytymiseen ja ammattitaidon ylläpitämiseen liittyen. Suomen Tilintarkastajat ry:n JHT-toimikunta vastaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ylläpidosta ja kehittämisestä.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa on kuvattu esimerkinomaisesti mm. tarkastusmenetelmiä, joita tilintarkastaja voi soveltaa tilintarkastusta toteuttaessaan.

Suositus linjaa yleisiä periaatteita ja tavoitteita, mutta ei sisällä yksityiskohtaista ja tyhjentävää listaa tarkastukseen kuuluvista toimenpiteistä. Suositus on sivumääräisesti suppea verrattuna lähes 2000-sivuiseen ISA-standardeihin. Huomionarvoista on kuitenkin tiedostaa, että kulloinkin sovellettavien tarkastustoimenpiteiden valinta on viime kädessä osa tilintarkastajan ammatillista harkintaa ja tälle julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa antaa tilaa.

Julkishallinnon tilintarkastuksessa voidaan tilintarkastajan harkinnan mukaan hyödyntää kansainvälisiä ISA-standardeja, mutta suosituksen mukaan ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastustoimeksiannoissa. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ja ISA-standardien välinen suhde nousee ajoittain keskustelun kohteeksi, samoin kuin kysymys siitä, pitäisikö julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisältää yksityis-

24 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024.

25 Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2025.

26 Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2022.

27 Suositus hyvinvointialueen rahoituksen perusteiden tarkastamisesta. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2023.

28 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024, s.6.

kohtaisempaa ja nykyistä velvoittavampaa sääntelyä. Tässä kysymyksessä kolikolla on selkeästi kaksi puolta. Siirtyä kohti yksityiskohtaisempaa sääntelyä epäilemättä yhdenmukaistaisi eri tilintarkastustoimeksiannoissa sovellettavia menetelmiä. Toisaalta kyseinen kehitys kaventaisi tilintarkastajan mahdollisuutta käyttää ammatillista harkintaa tapauskohtaisesti. Yksityiskohtaisempi ja tilintarkastajan velvoitteita laajentava kehitys lisäisi tilintarkastusalan hallinnollista taakkaa ja samalla tilintarkastuksen kustannuksia.

Julkishallinnon tilintarkastuksessa lisäkustannus tulisi julkisyhteisöjen ja viime kädessä veronmaksajien maksettavaksi.

Suomalaisessa julkishallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan ammatilliselle harkinnalle on vakiintuneesti jäänyt liikkumavaraa. Tilintarkastajana toimivat ammattilaiset ovat lähtökohtaisesti korkeasti koulutettuja ja heitä sitovat ammattieettiset periaatteet. Lisäksi tilintarkastajilta edellytetään ammattitaidon ylläpitämistä ja kehittämistä. Tämä edellyttää toimimista ammattimaisissa tilintarkastuksen tehtävissä sekä riittävän laajaa koulutusta. Tilintarkastusvalvonta on julkaissut tilintarkastajille ohjeet ammattitaidon ylläpitämistä koskevista koulutusvaatimuksista. Auktorisoiduilta tilintarkastajilta edellytetään 120 tunnin laajuisen koulutuksen hankkimista kolmen vuoden seurantajakson aikana. Koulutusvaatimusten toteutumista valvotaan ja koulutusvaatimusten toteutuminen tulee osoittaa vuosittain annettavassa valvontatietoilmoituksessa.

Ottaen huomioon ammatillisen osaamisvaatimuksen ja julkishallinnon tilintarkastuksen virkavastuun, tulisi tilintarkastajille jättää riittävästi toimintavapautta ja harkintavaltaa työnsä suorittamiseen. Tehtävän luonteesta johtuen toimintaa ohjaavien standardien laatiminen entistä yksityiskohtaisemmalle tasolle ei välttämättä tuota kokonaisuuden kannalta parasta ja laadukkainta lopputulosta itse tarkastukseen.

Jotta tilintarkastaja voi osoittaa suorittavansa työn hyvän tilintarkastustavan mukaan, tulee työ dokumentoida. Dokumentoinnin ja dokumentointiin liittyvien vaatimusten merkitys on korostunut viime vuosina tilintarkastusalan kehityksessä ja tilintarkastuslautakunnan ratkaisuissa. Pääosin dokumentoinnin kehittymistä voidaan pitää myönteisenä asiana.

Tilintarkastustoimeksiantoon liittyvästä ajankäytöstä laajentunut dokumentointi vie kuitenkin aiempaa suuremman osan. Kun tilintarkastusta käytännössä toteutetaan ajankäytön ja kustannusten rajoitteiden sisällä, on dokumentointiin käytettävä aika otettava huomioon tilintarkastuksen ajankäytön suunnittelussa. Tarkastuksen tavoitteiden kannalta varsinaiseen tarkastuskohteeseen ja tarkastukseen käytettävän ajan tulisi olla tasapainossa suhteessa dokumentointiin käytettävään aikaan. Pääpainon tulisi olla itse tarkastuksessa, ei sen todistelussa, että työ on tehty.

Koska julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, elää se luonnollisesti ajassa lainsäädännön, teknologian ja hallintokulttuurin kehityksen myötä. Aika ajoin tilintarkastustapaa pitää päivittää ja päivitys vaatii luonnollisesti resursseja, käytännössä ammatissa toimivien JHT-tilintarkastajien työpanosta. Tulevaisuutta ajatellen lienee

aiheellista kysyä, pystyykö pienenevä JHT-tarkastajien joukko turvaamaan jatkossa riittävät resurssit sille kehitystyölle, jota julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ylläpitäminen ja kehittäminen edellyttää.

Yhteiskunta ja teknologia muuttuvat – muuttuuko tilintarkastus?

Tilintarkastusalan kehitykseen vaikuttavat suoraan alaa koskevan lainsäädännön muutokset ja hyvää tilintarkastustapaa koskevien suositusten muuttuminen. Näiden rinnalla alan käytäntöihin vaikuttavat merkittävästi teknologinen kehitys sekä useat työelämän muutostekijät.

Teknologian kehittyminen on muokannut merkittävästi julkisyhteisöjen tapaa toimia. Tilintarkastuksen näkökulmasta muutos näkyy konkreettisesti esimerkiksi taloushallinnon prosessien ja järjestelmien kehityksessä. Manuaalisia työvaiheita on automatisoitu ja monet prosessit ovat vahvasti teknologiariippuvaisia. Myös taloushallinnon ja palkanlaskennan toimintoihin liittyvät ulkoistukset ovat siirtäneet osan työstä ulkoisten palvelutoimittajien tai yhteishankintayksiköiden tuotettavaksi. Parasta aikaa myös julkishallinnossa arvioidaan tekoälyratkaisujen tuomia mahdollisuuksia toteuttaa prosesseja uudella tavalla.

Etätyön yleistyminen myös julkishallinnossa on osaltaan muuttanut tapaa toimia ja kommunikoida. Sähköisen viestinnän välineiden käyttö on monipuolistunut ja videokokoukset ovat monessa tapauksessa korvanneet fyysisiä kohtaamisia.

Läsnäolovaatimuksen edellyttäminen tilintarkastajalta ei nykyisin ole useinkaan perusteltua aineiston hankinnan tai asiakastapaamisen järjestämisen näkökulmasta. Tarkastusaineistot on siirrettävissä tietoturvallisin menetelmin ja videokokoukset mahdollistavat joustavasti tapaamisten järjestämisen. Myös fyysisillä tapaamisilla on luonnollisesti edelleen oma roolinsa tilintarkastajan ja tarkastuskohteen välisen vuorovaikutuksen ja tiedonvaihdon edistämiseksi.

Jo tapahtuneilla ja käynnissä olevilla muutoksilla on välittömiä vaikutuksia myös tilintarkastuksen toteuttamiseen. Tilintarkastustyö edellyttää monipuolisia kyvykkyyksiä, jotka pystytään parhaiten varmistamaan nimeämällä toimeksiantoihin tarkoituksenmukainen tarkastustiimi. Ajatus siitä, että kaikki tarvittava osaaminen voisi olla yhden kokeneen tilintarkastajan käsissä, on auttamatta vanhentunut. Nuorten uraansa aloittavien tarkastajien osaaminen esimerkiksi datan hankinnassa ja käsittelyssä voi olla aivan eri tasolla kuin kokeneen konkarin. Vastaavasti kokemus tulee esille muun tyyppisissä kysymyksissä. Tiimityöskentelyä ja nuorempia tiimiläisiä tarvitaan myös siksi, että tilintarkastuksen kustannus pysyy kohtuullisena ja tehokkaana, koska osa tarkastustoimenpiteistä on rutiininomaisempia ja myös vähemmän kokemusta omaavat tarkastajat pystyvät hoitamaan niitä. Nuorempien mukaan ottaminen tarkastustiimeihin on tärkeää myös ammatin jatkuvuuden kannalta. Päästessään toimimaan tarkastustyötä kokeneiden johdolla nuoret tarkastajat oppivat ja kehittyvät tilintarkastusammattilaisiksi.

Osaamistarpeet vaihtelevat toimeksiannoittain. Myös tarkastusryhmän kokoonpanon tulisi näin ollen vaihtua tarpeen mukaan. Muutostarpeita voi tulla esille vuosittain, joten tiintarkastustiimin kokoonpanon sopiminen ennalta useamman vuoden sopimuskaudelle voi olla pait-si tarpeetonta, myös mahdotonta.

Muutos edellyttää tilintarkastusyhteisöiltä ja tilintarkastajilta kyvykkyyttä soveltaa ja ottaa käyttöön uutta teknologiaa sekä tarkastusmenetelmiä. Julkishallinnon tilintarkastajat eivät voi jäädä alan yleisestä kehityksestä jälkeen ja tilintarkastusyhteisöissä erillisiksi toimijoiksi. Muutokset vaikuttavat myös tilintarkastusyhteisöjen tapaan organisoida.

Jotta muutos on mahdollinen, tulee muutosten vaikutuksesta pystyä sopimaan tilintarkastusasiakkaiden eli tarkastuksen kohteena olevien organisaatioiden kanssa. Haasteena on tunnistettavissa tilintarkastuksen hankintasopimusten joustamattomuus suhteessa tarkastustoiminnan muutostarpeisiin.

Tilintarkastusalan valvonta

Tilintarkastusalan valvonta muodostuu tilintarkastusyhteisöjen sisäisestä laadunvalvonnasta sekä ulkoisesta tilintarkastusvalvonnasta. Uskottava ja ammattimainen laadunvalvonta on merkittävää koko tilintarkastusalan uskottavuuden kannalta. Parhaimmillaan laadunvalvonta ylläpitää ja auttaa kehittämään hyviä käytänteitä alalla.

Tilintarkastusalan standardit edellyttävät tilintarkastusyhteisöiltä laadunvalvontajärjestelmän kuvaamista ja laadunvalvontatoimenpiteiden toteuttamista. Menettelytavat pitävät sisällään tarkastusprosessiin liittyviä kontroleja sekä yksittäisten toimeksiantojen läpikäyntejä.

Tilintarkastusyhteisöjen sisäiset laadunvalvonnan menettelyt ovat osaltaan ulkoisen laadunvalvonnan kohteena. Tilintarkastusyhteisön laadunhallintaa koskevan ISQM1-standardin (International Standard on Quality Management) mukaan laadittu laadunhallintajärjestelmä tulee arvioida vuosittain.

Sekä ulkoinen laadunvalvonta että yhteisöjen sisäinen laadunvalvonta perustuu tilintarkastuksesta laaditun dokumentaation läpikäyntiin. Dokumentaatio on tullut laatia siten, että ulkopuolinen alaa tunteva asiantuntija pystyy aineiston perusteella tulemaan tarkastuksen tuloksista samaan johtopäätökseen tilintarkastajan kanssa. Käytännössä tilintarkastajan tulee pystyä dokumentaation avulla osoittamaan vaadittujen toimenpiteiden suorittaminen. Ellei tiettyä toimenpidettä ole todisteellisesti dokumentoitu, voidaan laaduntarkastuksessa tulla johtopäätökseen, että jää epäselväksi onko toimenpidettä tehty.

Ulkoisesta tilintarkastajien laadunvalvonnasta Suomessa vastaa Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) alaisuudessa toimiva tilintarkastusvalvonta. Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on hyväksyä tilintarkastajat sekä valvoa, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain sekä

julkishallinnon ja talouden tarkastuksesta annetun lain mukaisesti. Tilintarkastusvalvonnan tehtäviin kuuluu myös valvoa tilintarkastajien ammattitaidon ylläpitämistä. Lisäksi tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastuksen laatua, kehittää laadunvalvontajärjestelmää sekä huolehtii tilintarkastusalan ohjeistuksesta ja kehittämisestä. Tilintarkastusvalvonnassa toimii ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta.

Tilintarkastusalan valvonta siirtyi PRH:n tilintarkastusvalvonnan vastuulle vuonna 2016. Tätä ennen laadunvalvonnasta vastasi tilintarkastuslain mukaisissa tilintarkastuksissa Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat. Julkishallinnon tilintarkastuksissa valvonnasta vastasi JHTT-lautakunta. Aiemmassa valvontakäytännössä laaduntarkastuksia toteuttivat alalla toimivat ammattitilintarkastajat. Laadunvalvonnan siirtyminen PRH:n tilintarkastusvalvontaan merkitsi muutosta, jossa tilintarkastajien laaduntarkastuksia toteuttaa tilintarkastusvalvonnan henkilöstö. Muutoksen myötä laadunvalvonnalle on haettu selkeästi tilintarkastusalaista riippumatonta asemaa.

Tilintarkastusvalvonta toteuttaa laadunvalvontaa kohdistamalla laaduntarkastuksia sekä tilintarkastusyhteisöihin että yksittäisiin tilintarkastajiin ja heidän vastuullaan oleviin tilintarkastustoimeksiantoihin. Yksittäisten toimeksiantojen tarkastukset tilintarkastusvalvonta toteuttaa itsenäisesti perustuen tilintarkastajan toimittamaan tilintarkastusdokumentaatioon. Yksittäinen tilintarkastaja määrätään tilintarkastuslain 7 luvun 9 §:n perusteella laaduntarkastuksen kohteeksi vähintään joka kuudes vuosi. Mikäli tilintarkastajan tarkastuskohteena on yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kuten pörssiyhtiöitä, pankkeja tai vakuutusyhtiöitä, määrätään laaduntarkastus vähintään joka kolmas vuosi.

Yksittäisten toimeksiantojen laaduntarkastuksessa tulos voi olla hyväksytty tai hylätty tai se, että laaduntarkastusta jatketaan uusintatarkastuksella. Mikäli tuloksena on jatkaminen uusintatarkastuksella, ei laaduntarkastuksen tulos ole tällöin valituskelpoinen päätös, eikä siitä ole mahdollista tehdä oikaisuvaatimusta tilintarkastuslautakunnalle. Tätä seikkaa voidaan pitää tilintarkastajan näkökulmasta epäkohtana. Myös uusintatarkastukseen johtavasta päätöksestä tulisi voida tehdä oikaisuvaatimus.

Laaduntarkastusten perusteella PRH voi antaa suosituksia ja ohjeita tai määrätä laaduntarkastusta jatkettavaksi nopeutetulla aikataululla. Laaduntarkastus voi johtaa myös lisävalvontatoimenpiteisiin. PRH:n tilintarkastuslautakunta voi laaduntarkastuksen perusteella päättää mahdollisen seuraamuksen, joita ovat mm. huomautus, varoitus sekä tilapäinen tai lopullinen hyväksymisen peruuttaminen.

Seuraamusten osalta tutkinnan kohteena on ainoastaan tilintarkastajan toiminnan lainmukaisuus ja hyvän tilintarkastustavan noudattaminen. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisut muodostavat tulkintoja hyvän tilintarkastustavan ml. julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista. Käytännössä ratkaisuilla on vahvasti tilintarkastusalaan ohjaava vaikutus.

Tilintarkastusvalvonta julkaisee vuosittain laaduntarkastuksen tuloksista vuosiraportin. Tarkasteltaessa julkishallinnon tilintarkastustoimeksiantojen laadunvalvonnan tuloksia

PRH:n vuosiraporttien valossa, voidaan todeta, että laaduntarkastusten hyväksymisprosentti on alhainen. Julkishallinnon tarkastuksissa hyväksyttyjä toimeksiantoja on ollut suhteellisesti poikkeavan vähän suhteessa tilintarkastuslain perusteella suoritettuihin tilintarkastustoimeksiantoihin, kuten yhtiötarkastukset.

Vuonna 2024 laaduntarkastuksen kohteena oli kuusi julkishallinnon tilintarkastustoimeksiantoa. Näistä vain kahdessa laatuvaatimusten todettiin täyttyvän, yhdessä jatketaan uusintatarkastukseen ja kolmen osalta tarkastuksen tulos oli hylätty.

Vuonna 2023 laaduntarkastuksen kohteena olleista kymmenestä toimeksiannosta neljässä vaatimusten todettiin täyttyvän, neljässä jatketaan uusintatarkastukseen ja kahden osalta tulos oli hylätty. Vastaavasti vuonna 2022 tarkastuksen kohteena oli 12 toimeksiantoa, joista vain kahden osalta vaatimusten todettiin täyttyvän, viiden osalta jatkettiin uusintatarkastukseen ja viiden osalta vaatimukset eivät täyttyneet. Hylätyyn suoritukseen tai uusintatarkastukseen johtaneita havaintoja on tehty laajasti eri tilintarkastuksen toteuttamisen osa-alueilla. Monissa tapauksissa hylätty tulos laaduntarkastuksessa johtaa myös muuhun TILA:n (PRH:n Tilintarkastuslautakunta) määräämään sanktioon, kuten huomautukseen tai varoitukseen.

Vuosi	2022		2023		2024	
Tarkastuskohde	Kaikki toimeksiannot	Julkishallinto	Kaikki toimeksiannot	Julkishallinto	Kaikki toimeksiannot	Julkishallinto
Hyväksytty KPL (%)	88 (58 %)	2 (17 %)	88 (58 %)	4 (40 %)	48 (45 %)	2 (33 %)
Hylätty KPL (%)	25 (16 %)	5 (42 %)	25 (16 %)	2 (20 %)	31 (29 %)	3 (50 %)
Uusinta KPL (%)	40 (26 %)	5 (42 %)	40 (26 %)	4 (40 %)	27 (26 %)	1 (17 %)
Yhteensä KPL	153	12	153	10	106	6

Taulukko 2: PRH:n laaduntarkastuksen tulokset vuosina 2022-2024 (Tilintarkastusvalvonta, laaduntarkastuksen vuosiraportit)

Tilintarkastusvalvonnan laaduntarkastusten perusteella esille nousee kysymys siitä, mistä alhainen hyväksymisprosentti johtuu. Onko julkishallinnon tilintarkastuksen laadussa aidosti merkittäviä ongelmia vai onko tilintarkastajilla ja tilintarkastusvalvonnalla eriäviä näkemyksiä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisällöstä?

Laadunvalvonnan siirryttyä PRH:n tilintarkastusvalvontaan, nousi tilintarkastusvalvonnan toteuttamiseen tilintarkastajien näkökulmasta useita kysymyksiä. Epävarmuutta on koettu liittyvän mm. siihen, miten tilintarkastusvalvonta tulkitsee hyvää julkishallinnon tilintarkastustapaa ja miten riittävän laadukkaasti toteutetun ja dokumentoidun tilintarkastuksen kriteeristö on määritelty.

Tilintarkastusvalvontaan liittyviä kysymyksiä on nostettu esille mm. kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus selvityksessä ²⁹.

Selvityksen mukaan JHT-tilintarkastajat näkivät yleisesti ottaen ongelmia PRH:n tilintarkastuksen laadunvalvonnassa. Laadunvalvonta nojaa kriittisten käsitysten mukaan liiaksi ISA-standardeihin, ja niitä ei osata skaalata oikein tarkastuskohteen mukaisesti. PRH:n valvontaan liittyvissä haastatteluissa tuli ilmi sen laadunvalvonnan vähäinen resurssointi kuntien tilintarkastuksen valvonnan suhteen ja lähtökohtaisesti vähäinen kunnan tilintarkastuksen erityistuntemus. Selvityksen julkaisemisen jälkeen tilintarkastusvalvonnan organisointia on vahvistettu julkishallinnon osaamisen osalta.

Laaduntarkastusten tulosten perusteella on ilmeistä, että tilintarkastajien ja tilintarkastusvalvonnan näkemykset julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisällöstä eivät ole riittävän yhdenmukaisia. Tilintarkastajat eivät pysty ennakoimaan sitä, mikä on riittävä dokumentaation taso. Tilintarkastusalan ja JHT-tilintarkastajien kannalta nykyinen tilanne ei ole kestävällä pohjalla.

Yleinen näkemys tilintarkastajien parissa on, että julkishallinnon tilintarkastuksen laatuvaatimukset muuttuvat osittain ennakoimattomalla tavalla. Tilintarkastuksen toimintatavat ja dokumentointi ovat systematisoituneet ja kehittyneet huomattavasti viime vuosien aikana. Tätä edellyttävät jo tilintarkastusyhteisöjen laatu järjestelmät ja dokumentointityökalut. Laaduntarkastuksen tuloksissa tämä ei kuitenkaan näy.

Nykyisessä tilanteessa JHT-tilintarkastajiin kohdistuu odotuksia, joita alalla ei kaikilta osin koeta perusteltuina. Valvontaan liittyvä laatupaine voi osaltaan heikentää myös alan pitovoimaa ja jopa saada tilintarkastajia harkitsemaan alan vaihtoa tai luopumista julkishallinnon toimeksiannoista ja siirtymistä tarkastamaan yksityissektorin kohteita. Laadunvalvonta on tärkeä osa tilintarkastusjärjestelmää, mutta valvontaan liittyvät toimintatavat ja tulkinnat kaipaavat kehittämistä yhteistyössä tilintarkastusalan ja tilintarkastusvalvonnan kanssa.

²⁹ Oulasvirta, Lasse, et.al. (2021). Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus. Nykytila ja kehittämistarpeet. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoimikunnan julkaisusarja 2021:11.

TILINTARKASTUSPALVELUJEN HANKINTA

Hankintakäytänteet

Julkishallinnon tilintarkastuksen kilpailuttamiseen sovelletaan lakia julkisista hankinnoista (1397/2016). JHT-tilintarkastuspalvelujen hankinta tapahtuu pääsääntöisesti julkisen kilpailuttamisprosessin kautta. Kilpailutusprosessin hankintayksiköt voivat toteuttaa joko kokonaisuudessaan itse tai hyödyntää esimerkiksi alueellisia hankintarenkaita tai yhteishankintayksiköitä. Viime vuosina julkissektorin toimijat ovat enenevässä määrin hyödyntäneet Hansel Oy:n tilintarkastuspalvelujen yhteishankintajärjestelyä.³⁰

Nykylainsäädännön mukaan kuntien, kuntayhtymien ja hyvinvointialueiden tilintarkastaja valitaan enintään kuuden vuoden toimikaudelle. Aiemmin kunnan tilintarkastajat valittiin valtuustokaudeksi. Tämän seurauksena kaikkien kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastajavalinnat tehtiin samanaikaisesti. Tilintarkastusyhteisöjen näkökulmasta menettely oli raskas ja toiminnan suunnittelun näkökulmasta riskialtis. Menettelytavalla on todennäköisesti ollut myös vaikutusta julkishallinnon tilintarkastuksen hintakehitykseen yhteisöjen pyrkiessä varmistamaan asiakassuhteiden jatkuvuutta.

Siirtyminen valtuustokauden mittaisesta kaudesta enintään kuuden vuoden kauteen on muuttanut kilpailutusrytmiä siten, että kunnat, kuntayhtymät ja sittemmin hyvinvointialueet kilpailuttavat tilintarkastusta hieman eri tahdissa. Markkinassa tämä näkyy siten, että tarjouspyyntöjä julkaistaan varsin tasaisesti vuosittain. Tilanne on muuttunut joustavammaksi sekä palvelun ostajien että tarjoajien näkökulmasta.

Yksittäisissä tapauksissa pienimmät julkishallinnon toimijat hankkivat tilintarkastusta myös suorahankintana hankinnan vähäiseen ennakoituun arvoon vedoten. Joissakin kilpailutuksissa hankintayksikkö ei saa tarjouspyyntöön yhtään tarjousta. Näissä tilanteissa hankinta joko kilpailutetaan uudestaan, siirrytään suorahankintaan tai neuvottelumenettelyyn.

Julkishallinnon tilintarkastuksen tarjousprosessit ovat vaativia ja aikaa sitovia hankintaprosessin osapuolille. Prosessin toteutus on määrämuotoista ja edellyttää hankintalain osaamista. Koska palvelun toteuttamisen ehdot määritellään keskeisiltä osin tarjousprosessin aikana, ei ole yhdentekevää, miten prosessi hoidetaan.

³⁰ Hansel Oy on valtiovarainministeriön ja Kuntaliiton omistama julkishallinnon yhteishankintayksikkö, jonka ydinpalveluja ovat yhteishankinnat kattaen yhteensä noin 160 puitejärjestelyä ja dynaamista hankintajärjestelmää sekä 1.100 sopimustoimittajaa. Lisäksi yhtiö tarjoaa hankintojen kilpailuttamiseen ja kehittämiseen kuluja asiantuntijapalveluja.

Kunnissa ja hyvinvointialueilla tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu huolehtia tilintarkastuksen järjestämisestä. Tähän tehtävään liittyen tarkastuspalvelun kilpailutus ja tarjouspyynnön valmistelu ovat keskeisiä lautakunnan tehtäviä. Käytännössä hankintaprosessiin ja tarjouspyynnön sisältöön voivat vaikuttaa tarkastuslautakunnan lisäksi myös muut toimijat. Näitä voivat olla esimerkiksi hankinta-asiantuntijat. Niissä tapauksissa, joissa hankintayksikkö on liittynyt puitesopimusjärjestelyyn tai dynaamiseen hankintajärjestelyyn esimerkiksi Hanselin kautta, tulevat puitejärjestelyn keskitetyt sopimusmenettelyt sovellettavaksi hankinnassa.

Yhteishankintaan esim. Hanselin kautta liittyminen tuo palvelua hankkivalle yhteisölle tiettyjä etuja. Yhteishankintamenettelyssä sopimustoimittajien soveltuvuusvaatimukset on kartoitettu keskitetysti ja esimerkiksi toimittajia koskevat pakolliset tai harkinnanvaraiset poissulkemisperusteet julkisissa hankinnoissa on tarkastettu. Hankintamenettely on myös systemaattinen eikä hankintayksikön tarvitse itsenäisesti valmistella tarjouspyyntö- ja sopimusasiakirjoja. Toisaalta hankintamenettelystä tulee helposti mekaaninen ja yksipuolinen, ellei hankintayksikkö ole aktiivisesti arvioinut hankintaan liittyviä sisällöllisiä ja laadullisia kriteereitä.

Tarjouspyyntö sanelee askelmerkit

Kilpailutettaessa tilintarkastuspalvelua keskeisimmät palvelun tarjoamisen ehdot määritellään tarjouspyynnössä. Tarjouspyynnön sisällön määrittelyssä keskeinen rooli kuntasektorilla ja hyvinvointialueilla on tarkastuslautakunnilla, joiden tehtävänä on valmistella tilintarkastusyhteisön valinta. Käytännössä tarkastuslautakunnalla on laaja toimivalta ohjata tilintarkastuspalvelujen kilpailutusta ottamalla kantaa tarjouspyynnön sisältöön mm. palvelun laajuuden ja noudatettavien sopimusehtojen osalta.

Tilintarkastuksen tarjouspyyntöjen laadinnassa nojataan usein aiempiin tarjouspyyntömalleihin, joita voidaan mukauttaa ja täydentää. Aina kokonaisuudesta ei kuitenkaan synny eheä ja johdonmukainen. Tarjouspyynnön perusteella voi olla vaikea nähdä, mitä ominaisuuksia tarjoajalla toivotaan olevan.

Tarjouspyyntö voi olla yhdistelmä erilaisista tarjouspyyntömalleista, jolloin lopputulema ei välttämättä ole looginen kokonaisuus. Tarjouspyyntö voi edellyttää lukuisten tietojen keräämistä tarjouksen laatimisvaiheessa. Kokonaisuuden kannalta tiedot eivät välttämättä ole olennaisia tai vertailtavien ominaisuuksien pisteytys on toteutettu niin, ettei tosiasiallisia eroja toimijoiden välille synny. Hankintaprosessista voi tulla työläs ilman lisätyön aikaansaamaa lisäarvoa.

Vallitsevana piirteenä julkishallinnon tilintarkastuksen tarjouspyynnöissä nousee esille ”vanhassa vara parempi” -periaate. Vanhoja tarjouspyyntöjä soveltamalla ja varioimalla toivotaan päästävän hyvään lopputulokseen. Hankintaprosessin kuluessa vanhan tarjouspyyntömallin soveltuvuus nykyhetkessä ei välttämättä tule riittävällä tavalla arvioiduksi. Tilintarkastaja ei luonnollisesti voi olla mukana tarjouspyyntöä koskevassa valmistelussa, joten palvelun tuottajan näkökulma voi helposti jäädä kuulematta.

Käyttökelpoisena toimintamallina tarjousprosesseissa voidaan nähdä markkinavuoropuhelun hyödyntäminen. Tämä tarjoaa luontevan tavan palvelun tilaajan ja tuottajan väliselle näkemystenvaihdolle palvelun sisällöstä ja vaatimuksista. Parhaimmillaan markkinavuoropuhelu voi edistää tarjouspyynnön ja hankintaprosessin laadukasta toteutusta.

Mikä valinnan ratkaisee?

Tilintarkastuksen kilpailutuksessa valintaperusteena on tyypillisesti joko palvelun hinta tai hinnan ja laatukriteerien yhdistelmä. Käytännössä laadun määrittely on koettu vaikeaksi ja usein laatupisteytyksessä voidaan painottaa esim. tarkastustiimin kokemusvuosien määrää, mikä antaa laadusta hyvinkin rajatun näkökulman. Käytännössä hinnan merkitys kilpailutuksissa on korostunut.

Hankintamenettelyjen ongelmia on tuotu esille myös kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus -tutkimuksessa.³¹ Tutkimuksen mukaan tarjouspyynnön valmistelijat eivät ole tietoisia lainsäädännön tarjoamista mahdollisuuksista tilintarkastuspalvelun kilpailutuksessa. Tarjoajalle asetetut minimivaatimukset ja vertailtavat laatusuoritukset voivat osittain sekoittaa ja kokonaisuutena tilintarkastajavalinnoissa on painotettu hintaa.

Merkillepantavaa julkishallinnon tilintarkastuksen kilpailutuksessa on toimintatapa, jossa hankintayksikkö tyypillisesti linjaa hankittavan tilintarkastuspalvelun laajuuden esimerkiksi määrittelemällä vuosittain hankittavien tarkastuspäivien määrän. Toimintatapa poikkeaa huomattavasti tilintarkastusalan yleisistä käytänteistä.

Julkissektorin erikoisuuksiin kuuluu myös yleinen tapa laatia tarjouspyyntö siten, että tilintarkastukseen liittyvien matkakulujen edellytetään sisältyvän tilintarkastuksen päivähintaan. Tilintarkastajalla ei näin ollen ole oikeutta veloittaa matkakuluja. Tämä osaltaan johtaa siihen, että tarkastustyötä tehdään mahdollisimman paljon etätyönä.

Tilintarkastukseen käytettävien tarkastuspäivien lisäksi julkishallinnon tarjouspyynnöissä asetetaan tyypillisesti tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä ehtoja joko suoraan tarjouspyynnössä tai sen liitteenä olevissa sopimusdokumenteissa. Tarjouspyynnössä voidaan asettaa vaatimuksia sille, kuinka suuren osuuden vastuunalaisen JHT:n ja muiden auktorisoitujen tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustyöstä. Ehtoihin voi kuulua myös avustavien tarkastajien käyttöä koskevia rajoitteita sekä läsnäoloa tarkastuskohteessa koskevia ehtoja. Joissakin tarjouspyynnöissä sopimuskokonaisuuteen on voitu liittää yleisiä sopimusehtoja, kuten JYSE-ehdot (Julkisten hankintojen yleiset sopimusehdot).³²

31 Op. cit. (Oulasvirta, et.al. 2021)

32 Valtiovarainministeriö. JYSE 2025 PALVELUT : *Julkisten hankintojen yleiset sopimusehdot palveluhankinnoissa*. Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2025:20

Tarkastuksen toteutustapaan liittyen tarjouspyynnöissä on usein korostunut tarkastustiimin kokoonpanoon liittyvät vaatimukset. Tarkasteltaessa tarjouspyyntöjä syntyy kuva siitä, että tilintarkastuksen laatu varmistetaan parhaiten niin, että mahdollisimman suuri osa työstä suoritetaan kokeneiden JHT-tarkastajien tai muiden auktorisoitujen tilintarkastajien toimesta. Tarjouspyynnössä voidaan esimerkiksi edellyttää, että yli puolet tarkastustyöstä on tehtävä

JHT-tilintarkastajien toimesta. Näkemys ei kohtaa nykyaikaisen tilintarkastuksen toimintamalleja ja vaatimuksia eikä toisaalta alan pieneneviä JHT-resursseja.

Useimmiten vastuunalaiselle JHT-tilintarkastajalle asetetaan tarjouspyynnössä kokemusvaatimuksia tai kokemusta käytetään laatuvertailun perusteena. Suurimmat kaupungit voivat edellyttää vastuunalaiselta tarkastajalta myös KHT-pätevyyttä. Vaatimuksen taustalla voidaan nähdä tarkastuksen kohteena olevan konsernikokonaisuuden laajuus ja laatu.

Sekä vastuunalaiselle tilintarkastajalle että tarkastustiimiin nimettävälle JHT-tilintarkastajille asetetut kokemusvaatimukset rajaavat luonnollisesti tilintarkastusyhteisöjen vaihtoehtoja nimetä tilintarkastustiimin jäseniä. Alan kehityksen kannalta uhkana voidaan nähdä, että liian joustamattomat sopimuskäytännöt voivat vaikeuttaa uusien JHT-tilintarkastajien nimeämistä vastuullisiin tehtäviin ja edelleen vastuunalaisen tilintarkastajan rooliin. Seurauksena voi olla vastuullisten tehtävien tarpeeton keskittyminen harvoihin käsiin.

Kunta- ja hyvinvointialueasiakkaille tilintarkastuspalveluja tarjoavien yhteisöjen määrä on vähentynyt. Julkishallinnon tilintarkastusmarkkina ei ole kehittynyt toivotulla tavalla ja valtaosa suurista tilintarkastustoimistoista on poistunut markkinoilta. Sovelletuilla hankintakäytännöillä ja tilintarkastuksen sopimusehdoilla on väistämättä huomattava vaikutus siihen, miten potentiaalisen kiinnostavana markkinasegmenttinä julkishallinnon tilintarkastus nähdään. Osittain sopimusehdot on voitu nähdä sen kaltaiseksi, ettei niiden puitteissa ole mahdollista toimia.

Myös tilintarkastuksen veloitus hinnat ovat julkishallinnon tilintarkastuksessa jääneet yksityissektorin tilintarkastusta alhaisemmalle tasolle. Tilintarkastuksen kilpailutuksissa tarkastuksen päivähinnalla on useimmiten ollut merkittävin painoarvo, jonka seurauksena kilpailua yhteisöjen kesken on käyty hinnalla. Julkisyhteisöt ovat pystyneet hankkimaan tilintarkastusta nimellisesti alhaiseen hintaan, mutta kokonaishyöty alhaisesta veloitustasosta uhkaa jäädä vähäiseksi, sillä tilanne on osaltaan johtanut tarjonnan vähenemiseen.

Tilintarkastusyhteisöjen näkökulmasta markkinahinnalla on väistämättä merkitystä tehtäessä valintoja siitä, mihin toimialoihin ja asiakasryhmiin yhteisön resursseja panostetaan. Yksittäisen tilintarkastajan näkökulmasta markkinahinta heijastelee osaltaan paitsi alan arvostusta mutta myös näkymiä palkitsemisen ja palkkauksen kehittymisestä. Julkishallinnon tilintarkastuksen markkinahinnalla on näin ollen vaikutusta alan vetovoimaan ja pitkällä tähtäimellä palvelujen tarjontaan.

Tilintarkastuspalvelua tarjoavan toimijan näkökulmasta julkishallinnon tilintarkastuksen hankintamenettelyt ovat monelta osin tilintarkastukseen soveltumattomia. Käytännöt ovat pitkälti syntyneet vuoden 1995 kuntalain uudistuksen myötä samalla, kun nykymuotoinen kilpailtu tilintarkastusmarkkina kuntasektorille luotiin. Hankintakäytänteitä ei ole onnistuttu uudistamaan siten, että ne vastaisivat nykyaikaisen tilintarkastuksen lakisääteistä sisältöä, toteutus-tapaa ja tilintarkastajan riippumatonta asemaa koskeviin vaatimuksiin.

Hankintakäytänteitä ja tarjouspyyntöjä tarkasteltaessa on nähtävissä, että tilintarkastuspalvelua pyritään julkishallinnossa hankkimaan samoin periaattein, kuin mitä tahansa muuta palvelua. Hankintayksikkö pyrkii tarjouspyynnön avulla määrittelemään palvelulle ehtoja, jotka se katsoo omasta näkökulmastaan tarkoituksenmukaiseksi. Julkishallinnon tilintarkastusmarkkinan toimivuuden ja tilintarkastuksen riippumattomuuden kannalta tämä on kuitenkin ongelmallista monestakin syystä.

Tilintarkastuspalvelun sisällön ja laadun osalta tilintarkastustutkimuksessa on nostettu esille odotuskuilun käsite. Käsitteellä viitataan asiakkaiden, päämiesten ja yleisön odotusten väliseen kuiluun suhteessa tarkastuksella tuotettavissa olevaan varmuuteen.

Tilintarkastukseen kohdistuvat odotukset voivat palvelun tilaajan ja yleisön näkökulmasta olla epärealistisia suhteessa siihen, mitä hyvän tilintarkastustavan mukainen tarkastus käytännössä tarkoittaa ja mitä sillä voidaan saavuttaa. Tämä lähtökohta huomioiden tarkastuspalvelun hankinnassa on olemassa luontainen jännite palvelua hankkivan tahon ja palvelun tuottajan välillä.

Kuntien tilintarkastuksen hankintamenettelyjen ongelmiin on viitattu mm. valtioneuvoston vuonna 2021 julkaistussa ”Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus” -tutkimuksessa. Tutkimuksessa on nostettu esille huoli siitä, että rajaamalla tarkastuspäivien lukumäärä liian pieneksi, voi laadukkaan tilintarkastuksen toteutus vaarantua.

Lähtökohtaisesti hankintayksikön ja tarkastuslautakunnan on kilpailuttaessaan tilintarkastuspalveluita huolehdittava, että tarjouspyyntö mahdollistaa tarkastuksen suorittamisen lain mukaisesti 33. Olisiko jo aika siirtyä menettelyyn, jossa viime kädessä työstään vastuun kantava tilintarkastaja määrittelee tarkastustyön laajuuden ja käytettävät tarkastusmenetelmät?

Miten turvataan tilintarkastajan riippumattomuus?

Tilintarkastuksen uskottavuuden kulmakivi on tilintarkastajan riippumattomuus. Tilintarkastajan on pystyttävä toimimaan riippumattomasti. Ellei riippumattomuutta vaarantavaa uhkaa pystytty poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle, tilintarkastustehtävästä on kieläydyttävä tai luovuttava.

Tilintarkastuksen riippumattomuutta ohjaavat lainsäädännön lisäksi tilintarkastusalan kansainväliset eettiset säännöt sekä hyvä tilintarkastustapa. Tilintarkastajien ammattikunnan laatimat IESBA:n 34 ”Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille” sisältävät eettiset perusperiaatteet sekä toimintaohjeita tilintarkastajille. Suomen Tilintarkastajat ry on kääntänyt eettiset säännöt suomeksi, ja ne toimivat yhtenä keskeisenä hyvän tilintarkastustavan lähteenä.

Eettisten sääntöjen mukaan tilintarkastajien on noudatettava eettisiä periaatteita, jotka kuvastavat tilintarkastajien velvollisuutta toimia yleisen edun mukaisesti. Eettisiin perusperiaatteisiin kuuluvat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen.

Kuntasektorin ja hyvinvointialueiden tilintarkastuksen riippumattomaa asemaa on korostettu monella tapaa. Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen valtuustolle ja raportoi valtuuston alaisuudessa toimivalle tarkastuslautakunnalle. Tilintarkastajalla ei ole riippuvuuksia toimivaan johtoon eikä hallitus tai johto voi ohjeistaa tilintarkastajaa. Kunnan ja hyvinvointialueen tilintarkastajan esteellisyydestä on voimassa, mitä hallintolain 27-30 §:ssä säädetään virkamiehen esteellisyydestä.

Riippumattomuuden arviointi on viime kädessä virkavastuulla toimivan tilintarkastajan vastuulla. Tarkastuslautakunnan tulee osaltaan varmistaa, että edellytyksen riippumattomalle tilintarkastukselle toteutuvat. Tarkastuslautakunta ja valtuusto voivat antaa tilintarkastajalle erityisiä ohjeita, mutta nämä eivät saa olla ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi riippumattomuuteen liittyvät myös tilintarkastusyhteisön tuottamien lisäpalvelujen tarjoamiseen liittyvät menettelyt. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus sisältää ohjeistusta tilintarkastajan riippumattomuuden turvaamiseen mm. tilanteissa, joissa tilintarkastaja tarjoaa asiakkaalle muita kuin tilintarkastuspalveluja.³⁵

Suosituksen mukaan tilintarkastusyhteisöt voivat tuottaa tarkastuskohteelle myös muita kuin tilintarkastuspalveluja osaamisensa ja erityisasiantuntemuksensa mukaisesti. Samalla on tunnistettava, että muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottamisesta saattaa aiheutua tilintarkastusyhteisön tai tarkastustiimin jäsenten riippumattomuutta vaarantavia uhkia. Nämä uhat ovat usein oman työn tarkastamisen uhka, oman intressin uhka ja asian ajamisen uhka.

Ennen uhan syntymistä tulee tehdä ratkaisu siitä, aiheutuisiko tällaisen muun kuin tilintarkastuspalvelun tuottamisesta riippumattomuutta vaarantava uhka. Jos uhkaa ei pystytä vähentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimia käyttämällä, kyseistä muuta kuin tilintarkastuspalvelua ei saa tuottaa.

34 International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

35 Suomen Tilintarkastajat ry. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024, s. 14

Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan kesken voidaan sopia menettelyistä, joilla tarkastuslautakunta saa tarvitsemansa informaation tilintarkastusyhteisön toteuttamista lisäpalveluista. Joissakin tilanteissa tarkastuslautakunta voi edellyttää lisäpalvelun hyväksymistä ennakkolisesti tarkastuslautakunnassa ennen palvelun toteuttamista. Yleinen käytäntö on myös sopia raportoinnista, jolla tilintarkastaja informoi jälkikäteen

tarkastuslautakuntaa yhteisön toteuttamista lisätoimeksiannoista. Tarkastuslautakunnan tiedonsaannin näkökulmasta on hyödyllistä, että tilintarkastaja informoi lautakuntaa niistä menettelytavoista, joita tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö soveltaa lisäpalvelujen tarjoamiseen sekä niihin liittyvään riippumattomuusarviointiin. Tilintarkastajan riippumattomuutta koskevia kysymyksiä on nostettu esille mm. kuntien tilintarkastuksen laatua ja toimivuutta koskevassa tutkimuksessa³⁶ viitaten tilintarkastusyhteisötilintarkastusasiakkaalle tarjoamiin muihin palveluihin kuin lakisääteiseen tilintarkastukseen.

Riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi on voitu nähdä tilanne, jossa muiden palvelujen euromääräinen volyymi on huomattava suhteessa tilintarkastuspalvelun laskutukseen. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että julkishallinnon tilintarkastuksessa hyvä julkishallinnon tilintarkastustapa ja alan eettiset ohjeet eivät aseta rajoitteita muiden palvelujen euromääräisellä volyymille. Sen sijaan muiden palvelujen tarjoamiselle on olemassa palvelujen sisältöä koskevat rajoitteet ja ehdot, joiden toteutumista tilintarkastaja on velvollinen arvioimaan.

Tilintarkastusyhteisöillä on vakiintuneet käytänteet riippumattomuuden arviointiin. Menettelyjä toteutetaan ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista sekä toimeksiannon kuluessa mm. tilanteissa, joissa harkitaan lisäpalvelujen tarjoamista tilintarkastusasiakkaalle. Lisäpalvelujen tarjoamisen edellytykset arvioidaan ennen kuin palvelusta sovitaan. Viime kädessä vastuunlainen tilintarkastaja tekee arvion siitä, voidaanko palvelua tarjota.

Kuntien ja hyvinvointialueiden tarvetta hankkia lisäpalveluja tilintarkastusyhteisöiltä voidaan pitää normaalina. Tilintarkastusyhteisöihin on keskittynyt julkishallinnon osaamista laajalaisesti mm. juridiikan ja tietojärjestelmien osalta. Tyypillisesti lisäpalveluja tuottavat tilintarkastustiimistä erilliset asiantuntijat. Julkishallinnon organisaatioiden toimintaympäristö on sääntelyn ja teknisen kehityksen myötä monimutkaistunut ja toimijoiden omat resurssit ovat usein rajallisia. Tarve ulkopuoliselle asiantuntijaosaamiselle on yleisesti kasvanut.

Tilintarkastusyhteisöjen tarjoamien lisäpalvelujen tuottamista ei lähtökohtaisesti voitane nähdä ongelmallisena, ellei palvelun tuottamiseen liity seikkoja, jotka vaarantavat tilintarkastajan riippumattomuuden. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suuri osa tilintarkastusyhteisöjen tarjoamista palveluista on sallittuja lisäpalveluja.

Yksittäisissä tilintarkastuksen tarjouspyynnöissä esitettyä kategorista kieltoa tilintarkastajalle tarjota tilintarkastusasiakkaalle mitään muita palveluja voidaan pitää perusteettomana.

³⁶ Op. cit. (Oulasvirta, et.al. 2021)

Tärkeintä on varmistaa, että palvelut toteutetaan noudattaen alan eettisiä säännöstöjä ja tilintarkastuksen riippumattomuus turvaten. Muiden palvelujen hankinnassa tulee luonnollisesti noudattaa myös hankintalain säännöksiä ja mahdollisia hankintayksikön omia hankintaohjeita.

Tilintarkastuksen lisäpalveluja vähemmälle huomiolle julkisessa keskustelussa on jäänyt kysymys siitä, millaisen uhan tilintarkastajan riippumattomuudelle luo varsinaista tilintarkastustoimeksiantoa koskeva sopimuskäytäntö. Jos tilintarkastajan mahdollisuutta toteuttaa tilintarkastusta sopimusperusteisesti rajoitetaan, voidaan samalla luoda uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle.

Kuntalain esitöissä on korostettu tilintarkastajan riippumattomaa asemaa; tilintarkastajan riippumattomuuden edellytyksenä on, että tilintarkastaja voi itsenäisesti määritellä tilintarkastuksen ja sitä koskevan raportoinnin sisällön³⁷.

Mistä voidaan sopia?

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastajan tulee tilintarkastustoimeksiantoa vastaanottaessaan varmistua siitä, että tarkastuskohteen johdolla ja tilintarkastajalla on yhtenäinen näkemys tilintarkastustoimeksiannon sisällöstä sekä osapuolten velvoitteista. Toimeksiannon toteuttamista koskevat eri osapuolten velvollisuudet tulee hyvän tilintarkastustavan mukaisesti dokumentoida tilintarkastustoimeksiannon vahvistuskirjeeseen. Toimeksiannon vahvistuskirjeistä on annettu erilliset suositukset ja niiden sisältö on alalla vaikiintunut.

Tilintarkastuksen toimeksiantokirjeen lisäksi tilintarkastuksen hankintaprosesseissa tilaaja useimmiten edellyttää erillisen hankintasopimuksen laatimista. Hankintasopimuksen sisältö on tyypillisesti määritelty tarjouspyynnön laadintavaiheessa ja sopimusehdoista poikkeaminen nähdään hankintamenettelyn vastaisena. Tilintarkastuksen kilpailutusprosessiin kytkeytyvät sopimusmallit noudattavat tyypillisesti muiden palveluhankintojen sopimusmalleja.

Vaikka hankintayksikön laatimat sopimusehdot olisivat tilintarkastuspalveluun soveltumattomat, palvelun tarjoajat käytännössä pakotetaan hyväksymään ehdot sellaisenaan tai kieltäytymään palvelun tarjoamisesta.

Tilintarkastuspalvelu on lailla säädetty vahvasti reguloitu palvelu, jonka tilintarkastaja on velvollinen toteuttamaan riippumattomasti noudattaen tilintarkastusalan lainsäädäntöä ja hyvää tilintarkastustapaa. Yksinkertaistaen tilintarkastajan tulee pystyä itsenäisesti päättämään tarkastuksen sisällöstä ja laajuudesta, jotta tarkastuksen tavoitteet saavutetaan.

37 HE 268/2014 vp

Näistä asioista ei voida tässä tapauksessa sopimusperusteisesti erikseen sopia tai palvelun ostaja ei voi näitä määrittää. Tältä osin tilintarkastus ei ole verrattavissa muihin kunnan hankkiimiin palveluihin, eikä siinä voida soveltaa samoja sopimusehtoja.

Julkishallinnon tilintarkastusalan sopimuskäytäntöjen kehittymisen näkökulmasta Hanselin ja muiden yhteishankintamenettelyjen merkitys on huomattava. Esimerkkinä voidaan käyttää

Hanselin tilintarkastuspalvelujen dynaamista hankintajärjestelmää. Hankintajärjestelmään on liitetty sopimuskokonaisuus, jota kilpailutuksissa käytetään. Sopimukseen liittyy useita sopimusehtoja, jotka voidaan nähdä tilintarkastusalan sääntelyn ja riippumattomuuden näkökulmasta ongelmallisiksi.

Hansel käy ajoittain mm. uuden yhteishankintajärjestelyn valmistelun yhteydessä palvelutoimittajien kanssa vuoropuhelua hankintamenettelyistä ja hankintaan liittyvistä sopimusehdoista. Käytännössä palvelutoimittajien vaikutusmahdollisuudet sopimusten sisältöön ovat osoittautuneet vähäisiksi. Yhteishankintamenettelyn sisällä toteutettavissa kilpailutuksissa toimittajien edellytetään sitoutuvan sopimusehtoihin sellaisenaan tarjouskilpailusta poissulkemisen uhall.

Tilintarkastuspalvelun luonne huomioon ottaen palvelun tilaajalla ei voi olla kattavasti tietoa palvelun sisällöstä ja vastuu palvelun laadusta on viime kädessä virkavastuulla toimivalla tilintarkastajalla.

Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävät

Tarkastuslautakunnan tehtävä eroaa selkeästi tilintarkastajan tehtävistä. Tilintarkastaja keskittyy erityisesti laillisuuskysymyksiin ja tilinpäätösinformaatioon, mutta ei ota kantaa toiminnan tuloksellisuuteen. Kuitenkin tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välillä on runsaasti yhtymäpintoja ja yhteistyötä. Tarkastuslautakunta seuraa tilintarkastajan työn edistymistä ja huolehtii siitä, että tilintarkastukseen on käytettävissä riittävät resurssit.

Tarkastuslautakunnille säädetyt tehtävät ovat laaja-alaisia ja esimerkiksi tuloksellisuuden arviointiin liittyviä tehtäviä voidaan pitää vaativina. Kuntalaissa tai hyvinvointialueesta annetussa laissa ei ole asetettu varsinaisia pätevyysvaatimuksia tarkastuslautakunnan jäsenille. Suurimmissa kaupungeissa, kuntayhtymissä ja hyvinvointialueilla tarkastuslautakuntien apuna voi toimia avustavaa henkilöä. Valtaosassa Suomen kunnista ja kuntayhtymistä tarkastuslautakunnilla ei kuitenkaan ole omaa henkilöstöä, vaan lautakunta joutuu toimimaan varsin itsenäisesti luottamushenkilövoimin. Tämä on käytännössä synnyttänyt tarpeen asiantuntijaresurssin osoittamiseen sihteeritehtäviin. Käytännöksi on usein muodostunut, että tarkastuslautakunnan sihteerinä on edellytetty toimivan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön nimeämä henkilö. Tämän ei ole katsottu olevan tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantava palvelu.

Tilintarkastajan riippumattomuussäännösten näkökulmasta tilintarkastajan on tarkastuslautakunnan sihteerinä toimiessaan pidättäydyttävä esteellisenä niiden asioiden käsittelystä, joissa hänen riippumattomuutensa voi vaarantua. Tyypillisesti tällaisia tilanteita voivat olla tilintarkastajan valitsemiseen ja erottamiseen liittyvät kysymykset.

Vaikka tarkastuslautakunnan sihteeritehtäviin liittyvät riippumattomuuskysymykset ovat useimmiten helposti ratkaistavissa, liittyy tilintarkastajan toimimiseen tarkastuslautakunnan sihteerinä useita ongelmallisia näkökohtia.

Ensinnäkin tilintarkastajan on myös tarkastuslautakunnan sihteerinä toimiessaan pidättäydyttävä ammatillisessa roolissa. Tilintarkastajan tehtäviin ei lain mukaan kuulu ottaa kantaa toiminnan tuloksellisuuteen, vaan arviointikertomukseen päätyvien kannanottojen tulisi olla tarkastuslautakunnan näkemyksiä. Käytännön tasolla avustaminen arviointikertomuksen laadinnassa vaatii tilintarkastaja-sihteeriltä tasapainoilua erilaisten roolien välillä. Toimijoiden rooleista ja tarkastuslautakunnan vastuusta arviointityön lopputulosten osalta onkin tärkeää keskustella tarkastuslautakunnan ja sihteerinä toimivan tilintarkastajan kesken.

Suurimmaksi ongelmaksi tilintarkastusmarkkinan toimivuuden näkökulmasta on muodostumassa tilintarkastajaresurssien määrä ja tarkoituksenmukainen ajankäyttö suhteessa tarkastuslautakunnan sihteeritehtäviin. JHT-tilintarkastajien määrän väheneminen on aikaansaanut tilanteen, jossa JHT-tilintarkastajien nimeäminen tarkastuslautakunnan sihteeritehtäviin ei pääsääntöisesti ole enää mahdollista. JHT-tilintarkastajien työpanos tulisi kohdentaa ensisijaisesti tilintarkastajan tehtävien hoitamiseen. Tarkastuslautakuntien sihteeritehtävien resursointiin tulisi pikaisesti löytää uusia keinoja.

Käytännön tasolla kuntasektorin tarjouspyynnöissä edelleen monissa tapauksissa edellytetään, että tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien hoitaminen. Monissa tapauksissa edellytetään, että tehtävää hoitaa JHT-tilintarkastaja.

Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien hoitaminen vaatii usein myös läsnäoloa kokouksissa. Tarkastuslautakunnan kokoukset ajoittuvat usein iltaan ja varsinkin pienemmille paikkakunnille pääsy julkisilla kulkuvälineillä voi olla ongelmallista. Käytännössä tarkastuslautakunnan sihteerillä tulisi monissa tapauksissa olla käytettävissä auto. Alalle tulevilla nuorilla tarkastajilla ei välttämättä ole ajokorttia tai ainakaan autoa käytettävissä. Yhteiskunnan muuttuminen heijastuu käytännön tasolla monin tavoin myös tilintarkastusalalle. Mahdollisuus osallistua tarkastuslautakunnan kokoukseen etäyhteydellä voisi joustavoittaa sihteeritehtävän hoitamista merkittävästi.

Jo tällä hetkellä on nähtävissä tilanteita, joissa kunta ei saa tilintarkastusta koskevaan tarjouspyyntöön yhtään tarjousta. Yhtenä selittävänä tekijänä voi olla velvoite hoitaa tarkastuslautakunnan sihteeritehtäviä sekä näihin liittyvät matkustusvelvoitteet. Näin tarkastuslautakunnan tehtävien järjestämiseen liittyvät seikat voivat vaarantaa kunnan mahdollisuudet saada tilintarkastuspalvelua.

Osana tilintarkastusresurssien riittävyyden arviointia olisikin syytä tarkastella myös tarkastuslautakuntien tehtävien organisointia. Rajallisten tilintarkastajaresurssien näkökulmasta tarkastuslautakunnan sihteeritehtävät eivät saisi muodostua pullonkaulaksi tilintarkastuspalvelujen tarjoamiselle.

NÄKÖKULMIA JULKISHALLINNON TILINTARKASTUKSEN TULEVAISUUTEEN

Julkishallinnon tilintarkastuksen tulevaisuuteen liittyy nykyhetken valossa useita kysymyksiä. Keskeisiä teemoja alan tulevaisuuden näkökulmasta ovat alan houkuttelevuus, JHT-tilintarkastajamäärän kehitys sekä tilintarkastuspalveluja koskevien hankinta- ja sopimuskäytäntöjen mukautuminen vastaamaan tilintarkastusalan normistoa ja markkinaa. Lisäksi viime aikoina ovat korostuneet erilaiset näkemykset julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista.

Tilintarkastuspalvelujen kysyntä kasvaa, tilintarkastajia tarvitaan lisää

JHT-tilintarkastusyhteisöjen asiakkaina ovat pääsääntöisesti kunnat, kuntayhtymät, hyvinvointi-alueet ja seurakunnat. Suomessa oli (2025) 308 kuntaa, 99 kuntayhtymää ja 21 hyvinvointialuetta. Suomen evankelis-luterilaisessa kirkossa on vuoden 2025 alusta 346 seurakuntaa, mutta seurakuntatalousten määrä on 256. Seurakuntatalous on joko seurakunta, jolla on itsenäinen talous tai seurakuntayhtymä. Lisäksi JHT-tilintarkastajien tarkastuskohteisiin kuuluvat mm. yliopistot, valtion liikelaitokset ja tietyt valtion erillisyhtiöt. JHT-tilintarkastajat toimivat laajasti myös erillisrahoitteisten hankkeiden, kuten EU-projektien tarkastajina.

Tilintarkastuspalvelujen kysyntä on sekä määrällisessä että laadullisessa kasvussa. Kysyntää lisääviä tekijöitä ovat muun muassa julkisorganisaatioiden sääntelyn kehitys, konsernirakenteiden lisääntyminen sekä tulossa oleva vastuullisuusraportointi. Nämä tekijät johtavat siihen, että näköpiirissä oleva tarkastuspalvelujen kysyntä ei vähene, vaan pikemminkin lisääntyy.

JHT-tilintarkastajia tarvitaan lisää. Vuonna 2022 Suomen Tilintarkastajat ry:n (ST) nettisivuilla julkaistun blogikirjoituksen mukaan ST:n jäsentilaston perusteella 27 prosenttia eli joka viides tilintarkastajista oli yli 60-vuotias.³⁸ Itse asiassa prosenttiluvun perusteella luku on joka neljäs.

Nykyisten julkishallinnon auktorisoitujen tilintarkastajien ikäjakaumasta ei ole käytettävissä julkisia tilastotietoja. ST:n sivustolla esitetty tilintarkastajien ikäjakauma koskee koko tilintarkastajakuntaa eikä siinä ole erotettu erikseen JHT-tilintarkastajien osuutta. On kuitenkin luontevaa olettaa, että vastaava jakautuma koskee myös JHT-tilintarkastajia.

38 Raitio, Jarkko (2022) *Tilintarkastajia on vähemmän kuin koskaan – töitä olisi tarjolla enemmän kuin ikinä*. Blogikirjoitus Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilla 22.11.2022. Saatavilla osoitteesta: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastajia-on-vahemman-kuin-koskaan-toita-olisi-tarjolla-enemman-kuin-tikina/>

JHT-tilintarkastusmarkkinoiden kannalta kehitys näyttää huolestuttavalta. JHT-tilintarkastajien määrä laskee, koska todennäköinen ikärakenne johtaa suurempaan poistumaan kuin uusia auktorisoituja tarkastajia tulee alalle. Ja heistäkin vain noin 2/3 tulee kilpailluille markkinoille JHT-tilintarkastustoimistojen palvelukseen.

Julkisen hallinnon tilintarkastusjärjestelmä perustettiin aikoinaan varmistamaan julkisen varainkäytön valvontaa ja tukemaan lainsäädännön ja hyvän hallinnon toteutumista. JHTT- ja sittemmin JHT-järjestelmä tukee lakisääteisen tilintarkastuksen vaatimuksia, jotka edellyttävät riippumatonta ja ammattitaitoista tilintarkastusta julkisessa hallinnossa. Järjestelmän alkuperäisen tavoitteen mukaista ei varsinaisesti ole, että osa JHT-tutkinnon suorittaneista päättyy muihin kuin kilpailulla markkinalla tapahtuvan lakisääteisen tilintarkastuksen tehtäviin. Mikäli huomattava osa JHT-tilintarkastajista päättyy muihin, kuin lakisääteisen tilintarkastuksen tehtäviin, tämä haittaa myös markkinoiden toimivuutta.

Nämä tekijät ovat ristiriidassa kasvavaan työmäärään ja tehtäväkentän laajenemiseen sekä vastuun ja valvontavaatimusten kiristymiseen verrattuna. Tekijät osoittavat selvästi, että JHT-tilintarkastajia tarvitaan julkishallinnon lakisääteiseen tarkastukseen nykyistä enemmän. Nyt kehitys on päinvastainen.

Tilintarkastusalan houkuttelevuus

Jotta auktorisoitujen julkishallinnon tilintarkastajien määrää saadaan lisättyä, edellyttää se tilintarkastusharjoittelijoiden ja avustavien tarkastajien rekrytoimista ja sitouttamista tilintarkastajan uralle. Tämä edellyttää alan kiinnostavuuden ja vetovoimatekijöiden voimistamista viimeistään korkeakouluopintojen aikana. Vetovoimalla tarkoitetaan tässä kokonaisuutta, joka koostuu työntekijöiden houkuttelemisesta, pitämisestä ja työhön sitoutumisen lisäämisestä.

Alalle hakeutuvien uusien tarkastajien lisäksi on tärkeää huolehtia myös alla toimivien tarkastajien motivoinnista ja pyrkiä nykyistä paremmin varmistamaan, etteivät alan osaajat siirry pois julkishallinnon tarkastustehtävistä tai kokonaan pois tarkastusosalta. Moni tilintarkastuksen pariin hakeutunut osaaja siirtyy muutaman vuoden työkokemuksen jälkeen julkisyhteisöjen tai yritysten palvelukseen pois tilintarkastuksen tehtävistä. Myös tilintarkastustutkinnon suorittamisen jälkeen tapahtuu poistumaa. Joillakin alalta poistumiseen voi vaikuttaa tilintarkastajan tehtävään ja erityisesti vastuunalaisena tilintarkastajana toimimiseen liittyvä vastuu.

Vetovoimatekijöillä tilintarkastusala, ja sen ohessa julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastus, joutuu kilpailemaan monien muiden alojen kanssa. Siksi alan houkuttelevaisuuteen ja vetovoimatekijöihin on eri tahoilla kiinnitettävä enemmän huomiota. Minkä tahansa toimialan houkuttelevuus muodostuu useista tekijöistä. Koko tilintarkastusalan, ei vain JHT-tilintarkastuksen, houkuttelevuus rakentuu toimialan merkityksellisyyden, laajentuvien tehtävänkuvien ja monipuolisten uramahdollisuuksien varaan.

Merkityksellisyys alalle houkuttelevana tekijänä perustuu siihen, että tilintarkastus on keskeinen talouden toimivuudelle sekä oikean ja riittävän informaation mahdollistamalle luottamukselle. Tämä on järkevän taloudellisen päätöksenteon ja pääoman hankkimisen edellytys.

Laajentuva tehtäväkenttä voidaan nähdä sekä houkuttelevuutta lisäävänä että vähentävänä tekijänä. Tilintarkastuksen perinteisten tehtävien kuten tilinpäätösten tarkastamisen lisäksi uudet tehtävät monipuolistavat työtä ja houkuttelee uudenlaista osaamista alalle. Esimerkiksi kestävyysraportoinnin varmennuksen tulo tilintarkastajien tehtäväkenttään lisää alan kiinnostavuutta entisestään.³⁹ Toisaalta myös tilintarkastajan ammatin ja tarkastustyön vaatimukset ja vastuut kasvavat.

Kehitysmahdollisuuksien suhteen tilintarkastajan työ on jatkuvaa oppimista, jossa on mahdollisuuksia erikoistumiseen ja jatkotutkintoihin. Tähän liittyy se, että ala tarjoaa myös kansainvälistä ulottuvuutta. Tämä voi houkutella monipuolisesti erilaisia opiskelijoita.

Tilintarkastajan ammattia pidetään arvostettuna. Toisaalta tilintarkastajan ammattipätevyyden hankkimisen vaatimukset, niiden säilyttämisen ja tehdyn tarkastustyön valvontaan (laadunvalvonta) osallistuminen ovat vaativia ja voivat toimia myös ammatin houkuttelevuutta vähentävänä tekijänä.

Tilintarkastusalan haasteita ovat tällä hetkellä väestön ikääntyminen ja kokeneiden tilintarkastajien eläköityminen. Lisäksi myös työuransa keskivaiheilla olevia tilintarkastajia on myös siirtynyt pois alalta. Nämä aiheuttavat merkittäviä haasteita ammattitaitoisten tilintarkastajien riittävyydelle, joka on nähtävissä erityisesti JHT-tilintarkastajien kohdalla.

Tilintarkastuksen houkuttelevuuden keskeisiin tekijöihin kuuluu toimialamielikuva. Sillä tarkoitetaan sitä, millaisia asioita kyseiseen toimialaan yhdistetään.

Tilintarkastusalan etuna voidaan pitää muun muassa

- työaikojen joustavuutta
- hyvää työllisyystilannetta
- alan yhteiskunnallista merkittävyyttä ja
- työn sisällön merkityksellisyyttä.

Tilintarkastusalan opiskelijoiden keskuudessa tehdyn tutkimuksen mukaan toimialan negatiivisiin puoliin kuuluvat työn syklisyys, kiire, paine ja vastuun määrä. Sen sijaan alan palkkauksesta oltiin erimielisiä. Osa haastateltavista piti alan palkkausta etuna, osa näki sen negatiivisemmassa valossa.⁴⁰

39 Ittonen, Kim. *Tilintarkastusala houkuttelee opiskelijoita*. Artikkel. Profiitti-lehti 23.11.2021

40 Kurjanen, Jonna. *Tilintarkastusalan houkuttelevuus. Tarkastusalan opiskelijoiden näkökulma*. Johtamisen ja talouden tiedekunta. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto 2023.

Toisen myös opiskelijoiden keskuudessa tehdyn tutkimuksen tulosten perusteella keskeisimmät vetovoimaa lisäävät tekijät ovat palkkaus, hyvä työllistymistilanne ja alan arvostus. Keskeisimmät vetovoimaa heikentävät tekijät ovat kiire, paine ja asiakkaiden negatiivinen suhtautuminen tarkastustyöhön ja tarkastajiin.⁴¹

Alan palkkaus tulee esille molemmissa tutkimuksissa. Julkisyhteisöjen tilintarkastushankinnat tehdään pääsääntöisesti kilpailuttamalla. Kilpailuttamisen keskittyessä pelkästään hintaan se uhkaa julkisyhteisöjen tilintarkastuksen houkuttelevuutta liiketoimintana, ⁴² Mutta se uhkaa houkuttelevuutta myös tulla JHT-tarkastusalalle silloin kun alhainen hintataso siirtyy tarkastajien palkkaukseen. Näin molemmilla tavoilla hintakilpailu uhkaa kuntatilintarkastuksen houkuttelevuutta.

Yleisellä tasolla voidaan esittää, että tilintarkastusalalla vaaditaan kehitymisvalmiuksia, itsenäisen työskentelyn edellyttämiä itsensä johtamisen taitoja sekä hyviä vuorovaikutustaitoja. Mutta myös epävarmuuden sietäminen ja uuden oppimisen halu ja kyky ovat tärkeitä, sillä tilintarkastusala muuttuu ja kehittyy jatkuvasti.

Tilintarkastusalan houkuttelevuutta voidaan parantaa tehokkaalla viestinnällä, työtehtävien kiinnostavuutta ja monipuolisuutta lisäämällä sekä työntekijäkokemusta kehittämällä.

Tehokas viestintä tilintarkastusalasta sisältää selkeästi esitettynä, miksi tilintarkastustyötä tehdään, mikä tekee siitä tärkeää, ja mitä kansainvälisyyttä ala tarjoaa. Samalla kehitymishalukkuus, itsensä johtamisen taidot ja hyvät vuorovaikutustaidot ovat avainasemassa. Tilintarkastusalan on tuettava näiden taitojen kehittymistä.

Tilintarkastuksen toimialamielikuvaa tulee kehittää ja alan vetovoimaisuutta lisätä kiinnittämällä huomiota edellä mainittuihin tekijöihin. Tämä koskee kaikkia tilintarkastuksen kanssa toimivia tahoja: tilintarkastusyhteisöjä, asiakkaita, viranomaisia, oppilaitoksia ja mediaa.

Onko julkishallinnon tilintarkastuspalvelujen saatavuus uhattuna?

Edellä on kuvattu julkishallinnon tilintarkastuspalvelujen kysyntä- ja tarjontatekijöihin ja tarkastajien määrään liittyviä ongelmakohtia. Luonnollisesti ongelmat eivät kosketa kaikkia julkishallinnon toimijoita tasapuolisesti. Toisaalta palvelutarjontaan voivat vaikuttaa tarkastuskohteen koko, sijainti, hankinnan ehtoihin liittyvät erityisehdot ja mm. kielitaitovaatimukset.

41 Huhmarsalo, Anni ja Koski, Janette. *Tilintarkastusalan vetovoimaisuus. Liiketalouden opiskelijoiden näkökulma.* Opinnytetyö. Seinäjoen ammattikorkeakoulu. Syksy 2023.

42 Oulasvirta, Lasse. *Kuntien tilintarkastuksen kilpailutuksessa on ongelmia.* Artikkel. Profiitti-lehti 2/2021

Samaan aikaan kun Suomen väestö keskittyy kasvukeskuksiin ja erityisesti eteläiseen Suomeen, on sama ilmiö tunnistettavissa myös tilintarkastajien sijoittumisessa. Alueellisesti voi syntyä suuriakin katvealueita, joilla ei fyysisesti toimi JHT-tilintarkastajia. Tämä voisi olla huomattava ongelma, kun asiaa tarkastellaan perinteisen läsnäoloon perustuvan tarkastuksen näkökulmasta. Tämän ajan haasteisiin on kuitenkin vastattava uusilla keinoilla.

Vaikka JHT-tilintarkastajien ammattikunta on lukumääräisesti pienentynyt viime vuosina, on sillä kuitenkin valmiuksia palvella Suomen julkishallinnon toimijoita. Tämä edellyttää ensinnäkin teknologian hyödyntämistä. Toiseksi JHT-tilintarkastajilla tulisi olla riittävä toimintapaus kohdistaa työpanos toimeksiantojen kannalta merkityksellisimpiin seikkoihin.

Tilintarkastustiimin muut jäsenet ja kehittyvä teknologia toteuttavat pääosan toimeksiannon rutiiniluonteisista tehtävistä. Kohdentamalla JHT-tilintarkastajien työpanos tarkoituksenmukaisesti voidaan julkishallinnolle jatkossakin turvata ammattimaiset ja laadukkaat tilintarkastuspalvelut. Pitäytymällä vanhoissa toimintamalleissa syntyy aidosti uhka siitä, etteivät julkisyhteisöt onnistu saamaan tilintarkastuskilpailutuksissa lainkaan tarjouksia.

Hankintakäytänteiden modernisointi – tasapaino kysynnän ja tarjonnan välille

Tilintarkastuspalvelujen saatavuuteen ei vaikuta pelkästään tilintarkastajien lukumäärä. Eri-tyisesti julkishallinnon tilintarkastuspalvelujen hankinta- ja kilpailutuskäytännöt vaikuttavat tilintarkastuspalvelun tarjontaan.

Samanaikaisesti kysyntä- ja tarjontatekijöiden kanssa kilpailutuksissa käytetyt arviointikriteerit, jotka painottavat hintaa, ovat johtaneet alhaisiin tarkastushintoihin ja liian vähäisiin tarkastuspäivien määrään. Seurauksena on ollut, että merkittävä osa JHT-tilintarkastusta tarjoavista suurista yhteisöistä on poistunut kokonaan markkinoilla. Tämä on johtanut nykyiseen keskittyneeseen, duopolia muistuttavaan tilanteeseen.

Tilintarkastuspalvelun hankinnassa tulisi ottaa huomioon, että kysymys on vaativien asiantuntijapalvelujen hankinnasta, jossa edellytetään myös tilintarkastajan riippumattomuutta. Lisäksi tilintarkastuspalvelu eroaa alaa koskevan sääntelyn vuoksi merkittävällä tavalla useimmista muista palveluhankinnoista. Hankintamenettelyssä ja hankintaa koskevissa sopimusehdoissa nämä erot tulisi tunnistaa ja vallitsevaa hankintakäytäntöä tulisi päivittää vastaamaan tilintarkastusalan erityispiirteitä.

Tilintarkastusyhteisöjen näkökulmasta julkishallinnon käytänteet eivät saisi liiaksi poiketa muusta tilintarkastusalaista. Nykyinen toimintatapa näyttäytyy palvelun tarjoajan näkökulmasta työläänä ja sopimusehdoiltaan riskialttiina.

Hankinnan ytimessä tulisi olla ymmärrys siitä, että vahvasti säännellyn tilintarkastuspalvelun sisältöä ja toteutustapaa ei voida sopimusperusteisesti ohjailla. Julkisyhteisöjen käyttämiä tilintarkastuksen tarjouspyyntö- ja sopimusmalleja tulisikin uudistaa. Mikäli uudistus lähtisi liikkeelle suurista julkishallinnon hankintayksiköistä, leviäisi toimintamalli todennäköisesti laaja-alaisemmin muidenkin organisaatioiden käyttöön. Keskeisenä toimijana hankinta- ja sopimuskäytänteiden kehittämisessä ovat myös yhteishankintayksiköt, kuten Hansel.

Julkishallinnon tilintarkastuksen kilpailutuksessa korostuu usein tarkastuksen päivä- tai tunti-hinnan merkitys. Vallitseva käytäntö, jossa palvelun hankkija määrittää tilintarkastuksen laajuuden tarkastuspäivinä, ei vastaa hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia ja uhkaa tilintarkastajan riippumattomuutta.

Hinnoittelun osalta olisi syytä siirtyä kohti kokonaishinnoittelumallia, joka on tyypillinen yksityissektorin tilintarkastuskilpailutuksissa. Tässä tilintarkastaja arvioi tarkastuskohteen koon ja erityispiirteiden perusteella tarvittavan tarkastustyön laajuuden ja määrittelee tällä perusteella tilintarkastuksen vuosittaisen kokonaishinnan. Hinnoittelu perustuu lähtökohtaisesti oletukselle, että tarkastuskohteen sisäisen valvonnan taso ja keskeiset prosessit ovat asianmukaisia. Mahdollisille tarkastuksen lisätöille voidaan määritellä veloitusperusteeksi erillinen veloitusperuste, esim. tuntihinta.

Hinnoittelun irrottaminen päivähintatarkastelusta tekisi tarpeettomaksi myös moniin tilintarkastussopimukseen liittyvän päiväseurannan, jossa palvelun ostaja kontrolloi tilintarkastustiimin ajankäyttöä. Lakisääteistä tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja ei toimi tarkastuskohteen työnjohdon alaisuudessa. Näin ollen palvelun tilaajalla ei tulisi olla tarvetta ohjail-la tai valvoa tarkastajien ajankäyttöä. Perinteinen ajankäyttöön perustuva tarkastelu muuttuu sitä epärelevantimmaksi, mitä enemmän tarkastuksessa hyödynnetään teknologiaa, tekoälyä ja palvelukeskusorganisaatioita.

Tilintarkastusalan toimintamallit ja alalla hyödynnettävä teknologia kehittyvät vääjäämättä ja ajoittain nopein harppauksin. Julkishallinnon tilintarkastus ei voi jäädä yleisestä kehityksestä jälkeen. Hankintakäytäntöjen tulee mahdollistaa nykyaikaisen tilintarkastuksen toteuttaminen. Mikäli tilintarkastusta yritetään hankkia perustuen 1990-luvun mielikuviin tarkastuksesta, ei tällaista palvelua ole nyt eikä tulevaisuudessa tarjolla.

VOIKO JHT-JÄRJESTELMÄ TULLA TIENSÄ PÄÄHÄN?

Yhteenveto tunnistetuista ongelmista

Tiivistetysti julkisen hallinnon tilintarkastusjärjestelmän tunnistetut ongelmat ovat:

- JHT- tarkastajien määrän negatiivinen kehitys,
- JHT-tilintarkastusta tarjoavien tilintarkastusyhteisöjen vähäinen määrä ja lakisääteisen julkishallinnon tilintarkastuksen markkinoiden heikko toimivuus,
- tilintarkastuksen tehtävien laajuuteen ja tarkastuksen laatuun liittyvät näkemyserot,
- tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvat kysymykset,
- julkisiin tilintarkastusta koskeviin hankintoihin liittyvät ongelmat.

Lähivuosina JHT-tilintarkastaresurssin riittävyys ja JHT-järjestelmän elinvoimaisuuteen liittyy uhkia, jotka viime kädessä vaikuttavat alan houkuttelevuuteen sekä veto- ja pitovoimaan. Eri tahojen (tilintarkastusyhteisöt, julkisyhteisöasiakkaat, viranomaiset, oppilaitokset, media) tulee toimia sekä erikseen että yhdessä näiden uhkien poistamiseksi ja pienentämiseksi, jotta julkishallinnon tilintarkastus täyttää sille asetetut tavoitteet.

Ehdotuksia JHT-tilintarkastuksen kehittämiseksi

JHT-tilintarkastajien määrän kasvattaminen. Edellyttää JHT-tutkinnon ja alan houkuttelevuuden ja vetovoiman kasvattamista, jotta uusia opiskelijoita ja sitä kautta tutkintoon osallistuvia saadaan lisää. Alalla jo toimivien kiinnostuksesta jatkaa alalla myös pidemmällä tähtäimellä tulee huolehtia.

Tilintarkastusyhteisöjen liiketoimintamahdollisuuden parantaminen. Edellyttää kilpailuilla markkinoilla toimivien JHT-tilintarkastusta tarjoavien tilintarkastusyhteisöjen JHT-tilintarkastusmarkkinoita koskevien näkemysten huomioon ottamista julkishallinnon tilintarkastusjärjestelmän kehittämiseksi sekä teknologian ja kansainvälisen kehityksen mahdollisuuksien suurempaa hyödyntämistä. Taustalla on näkemys, että tilintarkastusmarkkinan toimivuutta voidaan parantaa teknologian laajemmalla käyttöönotolla, etätyötä lisäämällä sekä sopimuskäytäntöjen joustavoittamisella ja hinnoittelumallia kehittämällä.

Näkemyserojen tasoittaminen ja yhteisen ymmärryksen saavuttaminen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisällöstä. Edellyttää kahden- ja monenkeskisiä keskusteluja ja neuvotteluja säännösten, ohjeiden ja suositusten soveltamisesta ja kehittämisestä sekä roolien määrittelemistä relevanttien osapuolten kesken tasapuolisista lähtökohdista. Tähän voivat liittyä myös JHT-tilintarkastusjärjestelmän kehittämistä koskevat koulutustilaisuudet.

Tilintarkastajan riippumattomuuden turvaaminen. Edellyttää yhteisen näkemyksen muodostamista tilintarkastusasiakkaan kanssa sekä riippumattomuutta heikentävien sopimusehtojen muuttamista. Tilintarkastukselle tulee varata riittävät resurssit ja mahdollisuus toteuttaa tilintarkastus hyvän tilintarkastustavan mukaisessa laajuudessa.

Hankintojen uudistaminen. Edellyttää kilpailuttamisen kehittämistä siten, että se perustuu yhteiseen näkemykseen tilintarkastusta koskevien julkisten hankintojen sisällöstä ja luonteesta. Tavoitteena tulee olla sopimuskäytäntöjen muuttaminen siten, että julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan edellytykset täyttyvät.

Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien joustava toteuttaminen. Edellyttää tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien kilpailuttamista siten, ettei sihteeritehtävien hoitaminen ole edellytyksenä tilintarkastustarjouksen tekemiselle. Lisäksi sihteeritehtävien toteutustapoja tulisi pystyä tapauskohtaisesti joustavoittamaan niin, ettei tehtävän hoitaminen edellytä fyysistä läsnäoloa kaikissa kokouksissa.

Onko JHT-järjestelmällä tulevaisuutta?

Nykyinen julkishallinnon tilintarkastajajärjestelmä on erityislaatuinen ja rakennettu julkishallinnon erityispiirteistä lähtien. Järjestelmällä on pystytty varmistamaan julkishallinnon tilintarkastuksen edellyttämä erityisosaaminen. JHT-tilintarkastajien määrä on kuitenkin ollut pysyvästi laskussa, ja tilintarkastusmarkkinasta on poistunut huomattava määrä tilintarkastusyhteisöjä. Nykykehityksen valossa JHT-tilintarkastajajärjestelmän jatkuvuuteen sisältyy vakavia uhkia.

Edellä on esitetty eräitä kehitysehdotuksia toimenpiteistä, joilla JHT-tilintarkastuksen kehitystä ja elinvoimaisuutta voitaisiin edistää. Toimenpiteet edellyttävät kaikkien tilintarkastuksen kanssa toimivien tahojen osallistumista, näkemysten vaihtoa ja yhteisiä foorumeita.

Edellä esitettyjen toimenpiteiden toteuttaminen on kiireellistä ja niiden toimeenpanoa tulisi suunnitella ja seurata. Mikäli toimenpiteisiin ei ryhdytä ajoissa tai tehdyt toimenpiteet eivät tuota toivottua tulosta, on riskinä, että nykyinen järjestelmä kohtaa vakavia ongelmia ja julkisyhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen saatavuus vaarantuu.

Samalla voi tulla pohdittavaksi, vastaako nykyinen erillinen julkisyhteisöjen tilintarkastuksiin erikoistunut JHT-erikoistumistutkintoon perustuva järjestelmä enää niihin tarpeisiin, joihin se on aikoinaan tarkoitettu.

LÄHTEET

Kirjallisuus

- Andersson, Edward. *Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen*. Selvitysmiehen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, TEM 1/2010.
- Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme (toim.). *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere 2009.
- Hellberg, Nils. *Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus*. Acta Wasaensia 524 (väitösk.) Vaasan yliopisto 2023.
- Huhmarsalo, Anni ja Koski, Janette. *Tilintarkastusalan vetovoimaisuus. Liiketalouden opiskelijoiden näkökulma*. Opinnäytetyö. Seinäjoen ammattikorkeakoulu, syksy 2023.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). *Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2023*. (IESBA 2023).
- Ittonen, Kim. *Tilintarkastusala houkuttelee opiskelijoita*. Artikkel. Profiitti-lehti 23.11.2021.
- Kihn, Lili-Anne et.al. *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere 2015.
- Kurjanen, Jonna. *Tilintarkastusalan houkuttelevuus. Tarkastusalan opiskelijoiden näkökulma*. Pro gradu -tutkielma. Johtamisen ja talouden tiedekunta, Tampereen yliopisto 2023. Mattila, Matti: Tehtävänä valvonta. E-julkaisu, 3. versio. Helsinki 2006.
- Meklin, Pentti: *Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja*. Teoksessa Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme (toim.). Tampere 2009.
- Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse; Vakkuri, Jarmo. *Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla*. Kunnallistieteen yhdistys. Kunnallistieteellinen aikakausikirja 3/05.
- Myllymäki, Arvo: *Julkistalouden sääntely*. Tampere 1994.
- Myllymäki, Arvo: *Finanssivaltio-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*, Helsinki 2007.
- Oulasvirta, Lasse. *Kuntien tilintarkastuksen kilpailutuksessa on ongelmia*. Artikkel, Profiitti-lehti 2/2021.
- Oulasvirta, Lasse; Uoti, Asko; Ojala, Hannu; Saastamoinen, Jani; Pesu, Jarkko; Kettunen, Jaana; Paananen, Mikko; Anttila, Veera; Lindgren, Heta. *Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus : Nykytila ja kehittämistarpeet*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11.
- Patentti- ja rekisterihallitus PRH. *Kertomus tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2024*. Saatavilla osoitteesta: https://prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/kertomukset_tilintarkastusvalvonnan_toiminnasta.html
- Penttilä, Seppo; Ruohonen, Janne; Uoti, Asko; Vahtera, Veikko. *Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa*. Kunnallissalan kehittämissäätiö. Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88. Sastamala 2015.
- Raitio, Jarkko (2022) *Tilintarkastajia on vähemmän kuin koskaan – töitä olisi tarjolla enemmän kuin ikinä*. Blogikirjoitus Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilla 22.11.2022. Saatavilla osoitteesta: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastajia-on-vahemman-kuin-koskaan-toita-olisi-tarjolla-enemman-kuin-ikina/>
- Riistama, Veijo: *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo 1999.
- Ruohonen, Janne; Vahtera, Veikko; Rönkkö, Jaakko; Jaakkola, Annu. *Kuntayhtiöiden tarkastuksen ja arvioinnin organisointi ja läpinäkyvyys*. Kunnallissalan kehittämissäätiön Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 119. Keuruu 2024.
- Sarja, Mikko: *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki 1999.
- Suomen Tilintarkastajat ry. *Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta*. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2022.
- Suomen Tilintarkastajat ry. *Suositus hyvinvointialueen rahoituksen perusteiden tarkastamisesta*. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2023.
- Suomen Tilintarkastajat ry. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024.

Suomen Tilintarkastajat ry. *Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset*. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2025.

Timonen, Pekka. *Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen*. Selvitysmies Pekka Timosen laatima raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) raporttisarja 16/2011.

Turun Sanomat (TS 2012). *Kuntaliitto myy tilintarkastusyhtiönsä yksityisille*. Uutiset 29.11.2012.

Vakkuri, Jarmo: *Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa*. Teoksessa Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani; Kivimäki, Riikka (toim.): Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa, Tampere 2011.

Viranomaislähteet

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (926/1991)

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta (995/1993)

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta (477/1996)

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain 92 ja 94 §:n muuttamisesta (HE 7/1994) Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntalaiksi (HE 192/1994)

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (HE 242/1998)

Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 254/2014)

Hallintovaliokunnan mietintö n:o 19 hallituksen esityksestä laiksi kunnallislain 92 ja 94 §:n muuttamisesta (HaVM 19/1994)

Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus kunnallishallituksesta maalla (AsK 4/1865) Kunnallislaki (953/1976) Kuntalaki (365/1995). Tämä laki on kumottu lailla 10.4.2015/410, joka on voimassa 1.5.2015 alkaen. Siirtymäsäännöksistä Kuntal (410/2015) 147–150 §

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kuntalaki. Kunnalliskomitean mietintö. (KM 1993:33). Sisäasiainministeriö. Helsinki 1993 Kuntalaki (410/2015)

Laki hyvinvointialueesta (611/2021)

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999). Tämä laki on kumottu lailla 18.9.2015/1142, joka on voimassa 1.1.2016 alkaen

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) Laki tilintarkastuslain muuttamisesta (1250/2023)

Laki kuntalain muuttamisesta (1368/2019)

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016)

Opetusministeriö. Julkishallinnon tilintarkastajan tutkinto. JHT-työryhmän muistio. Opetusministeriön työryhmien muistioita OPM 1990:11. Helsinki

Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). Kertomus tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2024.

Tilintarkastajien rekisteröinti. Saatavilla osoitteesta https://prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastusvalvonta/kertomukset_tilintarkastusvalvonnan_toiminnasta.html

Tilintarkastuslaki (1141/2015)

Työ- ja elinkeinoministeriö. *Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti*. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 48/2012

Työ- ja elinkeinoministeriö. Asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä (1442/2015)

Työ- ja elinkeinoministeriö. Asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen muuttamisesta (392/2024)

Valtiovarainministeriö. JYSE 2025 PALVELUT: Julkisten hankintojen yleiset sopimusehdot palveluhankinnoissa. Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2025:20

Aatos Hallipelto - Juha Huuskonen

TARKASTUKSEN PAIKKA – JULKISHALLINNON TILINTARKASTUS TIENHAARASSA

Nykymuotoinen julkishallinnon tilintarkastusjärjestelmä syntyi 30 vuotta sitten. Lainsäädännöllä siirtyminen auktorisoitujen tilintarkastajien (JHT) järjestelmään on onnistunut varsin hyvin. Sen sijaan julkishallinnon tilintarkastusmarkkinoiden kehittämisessä ollaan jääty puolitiehen. Markkinat eivät ole muodostuneet tilintarkastusyhteisöille riittävän houkutteleviksi.

JHT-tilintarkastajien määrä vähenee. Ammattina JHT-tilintarkastus ei kiinnosta riittävästi, jotta uusia tarkastajia tulisi alalle ja jatkuvuus olisi turvattu. Samanaikaisesti tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistuva sääntely ja valvonta on lisääntynyt.

JHT-tilintarkastusjärjestelmä kokonaisuudessaan on tienhaarassa. Syitä tilanteeseen on useita. Kirjassa avataan niiden sisältöä ja taustaa.

Kirjoittajat Aatos Hallipelto ja Juha Huuskonen ovat pitkän linjan kuntatalouden ja -hallinnon sekä tilintarkastuksen asiantuntijoita. Tavoitteena on herättää keskustelua JHT-tilintarkastusjärjestelmästä kokonaisuutena ja löytää ratkaisuja ongelmiin. Tässä kirjoittajat peräänkuuluttavat kaikkien osapuolten yhteistyötä.



kaks.fi
KUNNALLISALAN
KEHITTÄMISSÄÄTIÖ