

Raportointi & hyvä hallinto

BALANSSI

4-5/2015

Julkisten avustusten ja tukien
käytön valvonta

59, 63

Uusi osuuskuntalaki

68, 72

MARKETTA KOKKONEN JA HARRI OJALA:

Täsmälääkkeitä
kuntayhtiöiden
omistajaohjaukseen

LAAJA
KUNTA-
TEEMA

Yritysverotus
on täynnä
mahdollisuuksia
ja sudenkuoppia.
Fokusoi
asiantuntemukseen.

Tomi Viitala
apulaisprofessori
Aalto yliopisto

Maan parhaat asiantuntijat palveluksessasi.
Löydä ajantasaisin ja analysoitu tieto verotuksesta.

Tilaa maksuttomat koekäyttötunnukset: fokus.talentum.fi

BALANSSI 4–5/2015



KUNTA-TEEMA

HAASTATTELUSSA

- 8 **MARKETTA KOKKONEN JA HARRI OJALA**
Kuntakonsernit kuntoon
- 30 **PIRJO HAKANPÄÄ JA SARI KYLLÖNEN**
Miljardien vartijat
- 40 **CARMEN ABELA**
Uusia näkökulmia julkisen sektorin sisäiseen tarkastukseen

ARTIKKELIT

- 14 **JUHA HUUSKONEN, MICAELA THORSTRÖM:**
Uudistuneen kuntalain vaikutukset konserniraportointiin ja omistajaohjaukseen
- 18 **TIINA LIND:** Alijäämän kattamissädökset yllättäneet kunnat
- 22 **MINNA AINASVUORI:**
Konsernivalvonta korostuu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa
- 26 **MIKKO PAANANEN, JAAKKO RÖNKKÖ:**
Mukautukset kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa
- 36 **EILA KOIVU:** Kunnan sisäinen tarkastus ostopalveluna
- 46 **HELGE VUOTI, OLLI UOTILA:**
Millä mallilla on kuntien riskienhallinta?
- 50 **JAN LJUNGMAN, ARI ENGBLOM:** Kuntien yhtiöittämisveloite ja kilpailuneutraaliteettisääntely



Harri Ojala ja Marketta Kokkonen pohtivat keinoja kuntakonsernien monipuolaisen ohjauksen selkeyttämiseksi. 8

AJANKOHTAISTA

- 5 Pienten yhteisöjen tilintarkastustandardia kommentoitu aktiivisesti
- 76 Tilintarkastuskertomus uudistuu

SISÄINEN TARKASTUS

- 56 **JAAKKO RÖNKKÖ:** Millaiset listayhtiöt investoivat sisäiseen tarkastukseen?

JULKISET AVUSTUKSET JA TUET

- 59 **PIIA-TUULIA RAUHALA:** Tekes-rahoitteisen projektin tarkastus
- 61 **KRISTIAN SEEMER:** Raha-automaattiavustusten käytön valvonta
- 63 **RITVA WECKSTRÖM:** Miten julkisia avustuksia ja tukia tulee tarkastaa?

YHTIÖOIKEUS

- 68 **AIMO MANNINEN:** Uudistunut osuuskuntalaki

TALOUDELLINEN RAPORTOINTI

- 72 **JUKKA RAJALA:** Osuuskuntien taloudellinen raportointi ja tilintarkastus

VAKIOPALSTAT

- 7 **PÄÄKIRJOITUS**
- 53 **VEROTUKSEN VIISARIT**
– **OUTI UKKOLA:** Hyvä prosessi, parempi mieli
- 54 **PYKÄLÄPILOTTI**
- 66 **KIRJOISSA JA KANSISSA**

Kiertotaloudesta potkua poistopuuvillalle

Pyörähdelläänkö muotimaailman cat walkeilla tulevaisuudessa luomuksissa, joiden materiaalina käytetään VTT:n uudella liuotusmenetelmällä poistopuuvillasta valmistettua kuitua? Tekesin pilottihankkeessa uusiokäyttöön kelpaamaton tekstiilijäte muunnetaan ympäristöystävällisesti kuidun raaka-aineeksi. Ensimmäinen uudesta kierrätyskuidusta valmistettu Seppälän vaatemallisto esitellään vuoden kuluttua.

<http://www.vtt.fi/medialle/uutiset/ainutlaatuinen-tuotantokoe-k%C3%A4ynniss%C3%A4-poistopuuvillasta-uutta-kuitua-muotiteollisuudelle>



Pienten yhteisöjen tilintarkastusstandardia kommentoitu aktiivisesti

Pohjoismaisten tilintarkastajajärjestöjen yhteistyössä kehittämä SASE-standardiluonnos pienten yhteisöjen tilintarkastuksiin – Standard for Audit of Small Entities – on ollut laajalla kommentointikierroksella samanaikaisesti kaikissa Pohjoismaissa. Konsultatio päättyy 19.10.2015.

Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenet ovat syksyn aikana järjestetyissä tilaisuuksissa päässeet esittämään kysymyksiä luonnoksesta. Keskustelu on ollut vilkasta ja innostunutta. ”Road showta” on vetänyt KHT **Tapani Vuopala**, joka on Suomen Tilintarkastajat ry:n edustaja SASE-standardia valmistelevalle NRF:n työryhmässä ja kansallisen projektityöryhmän puheenjohtaja.

Toiminnanjohtaja **Sanna Alakare** kertoo, että hanke on otettu kentällä vastaan avoimin mielin.

– Jäsenet pitävät SASE-standardia merkittävänä avauksena uudistaa tilintarkastusta ja kehittää taloudellisen raportoinnin laadukasta ja kustannustehokasta varmennusta myös pk-yrityksissä. On iloitettu siitä, että standardin myötä tilintarkastuspalvelun ytimeen nousisi jälleen asiakkaan saama lisäarvo.

Jäseniä on erityisesti puhuttanut standardin ja ISA-standardien välinen suhde.

– Olemme korostaneet, että vastakkainasettelun sijaan tavoitteena on tarjota vaihtoehtoinen tapa pienten yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen toteuttamiseksi laadukkaasti ja luotettavasti jatkossakin. Tarve vaihtoehtoiselle standardille on kiistaton, koska pieniä yhteisöjä tarkastavien käytössä ei ole ISA-standardien suhteellista soveltamista koskevaa käyttökelpoista ohjeistusta.

Eniten jäseniä on askarruttanut valvojan suhtautuminen standardiluonnokseen. Ratkaisevaa on, millaisen vastaanoton standardi tilintarkastajien valvojalta saa.

– Erityisesti on pohdittu sitä, muotoutuvatko laaduntarkastusta koskevat vaatimukset standardin kanssa yhdenmukaisiksi, sanoo Alakare.

Jäsenet ovat kaivanneet SASE-luonnoksen rinnalle myös kansallisen lainsäädännön huomioivaa ohjeistusta. Suomen Tilintarkastajat ry:n toiminnanjohtajan mukaan ohjeistusta ryhdytään valmistelemaan konsultaatiokierroksen jälkeen.

Sanna Alakare kannustaa tilintarkastajia aktiivisuuteen SASE-hankkeen konsultaatiossa.

KUVA: OLLI HÄKÄMIES

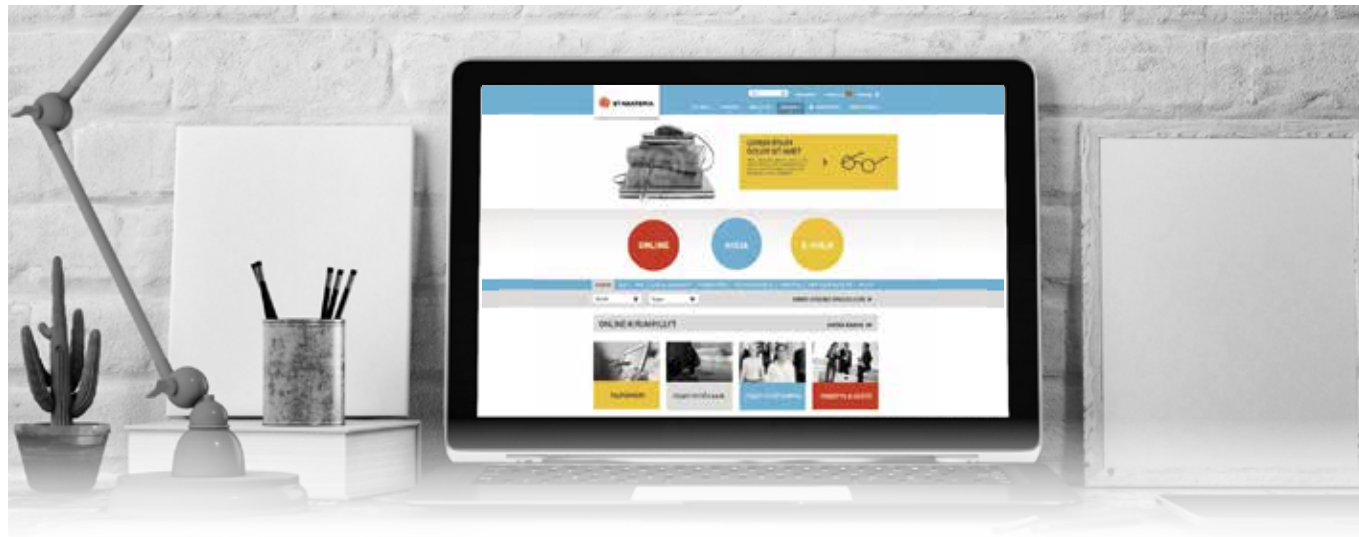


– Toivommekin jäseniltä nyt tarkempaa palautetta ohjeistuksen tarpeesta ja sisällöstä.

Jäsenistön aktiivisuus on Alakareen mukaan elintärkeää SASE-hankkeen eteenpäinviemiseksi.

– Jotta SASE:sta muodostuisi yleisesti hyväksytty pienten yhteisöjen tilintarkastuksiin sovellettava standardi, tulee sen saavuttaa kansallisesti asema yhtenä hyvän tilintarkastustavan lähteenä. Jäsenistön mahdollisimman laaja osallistuminen konsultaatioon auttaa meitä viemään standardihankkeen menestyksellisesti maaliin.

http://www.suomentilintarkastajat.fi/fi_editor/yhdistys/saantely-hankkeita/tilintarkastusstandardi-kommentoitava



ST-AKATEMIA SIIRTYI ONLINE-AIKAAN – tutustu talousalan kattavaan tietopankkiin

Käyttäjystävällinen palvelumme helpottaa työtäsi!

- Päivittyvä tietosisältö kattavin hakuominaisuuksin
- Muistiinpano-, kopiointi- ja tulostusmahdollisuudet
- Lisämateriaaleina mm. käyttövalmiit laskelmapohjat tilinpäätöksen tueksi
- Lisäpalveluna mm. ajankohtaista tietoa ja asiantuntija-artikkeleita
- Henkilökohtainen käyttäjätuki apunasi joka arkipäivä

Uuden online-palvelun ytimessä ovat tilinpäätösmallit, joita tukevat mm. verotus-aiheiset julkaisut. Suosittuihin julkaisuihin yhdistyvät nyt erinomaiset haku- ja muistiinpano-ominaisuudet sekä säännöllisesti päivittyvä sisältö.

Tutustu online-kirjahyllyihin www.suomentilintarkastajat.fi/julkaisut
Tilaa koekäyttötunnukset www.stakatemiaonline.fi

Suomen Tilintarkastajat ry kehittää jäsenpalvelujaan – nyt uusi online-palvelu osana jäsenetuja!

Tarjoamme jokaiselle jäsenelle Jäsenetukirjahyllyn, joka sisältää

- tilintarkastajan perusteokset online-julkaisuihin
- online-muodossa valitut jäsenetujulkaisut
- jäsentiedotteet
- lausuntoja sekä muuta ajankohtaista informaatiota.

Lisäksi mahdollisuus täydentää kirjahyllyä edulliseen jäsenetuhintaan.

Kysy lisää
tai pyydä esittely-
käynti • [kustannus@
suomentilintarkas-
tajat.fi](mailto:kustannus@suomentilintarkastajat.fi)



BALANSSI

Julkaisija

Kustannus Oy Tase-Balans
Toimitusjohtaja Jukka Silvo

Kustannus Oy Tase-Balans julkaisee
Balanssi-lehteä yhteistyössä
Suomen Tilintarkastajat ry:n ja
Sisäiset tarkastajat ry:n kanssa.

Toimitus

Päätoimittaja Tarja Sviili
(09) 694 4064
tarja.sviili@balanssilehti.fi
Fredrikinkatu 61 A 4. krs.
00100 Helsinki

Toimitusneuvosto

Eero Suomela, puheenjohtaja
Ari Engblom
Ilona Halla
Jani Heikkala
Markku Järvenoja
Jukka Prepula
Pontus Troberg
Tarja Sviili

Ulkosa ja taitto

Petteri Kivekäs, Edita Publishing Oy

Ilmestymistiheys

Lehti ilmestyy v. 2015 viisi kertaa.
Vuosikerta 125,00 € (sis. alv 10 %),
Irtonumero 30,00 € (sis. alv 24 %).

Tilaukset

toimitus@balanssilehti.fi
www.balanssilehti.fi
Puh. (09) 694 4064
Fax (09) 694 9215

Ilmoitusmyynti

ilmoitukset@balanssilehti.fi

Painopaikka

Forssa Print Oy

Kirjoituksissa esitetyt mielipiteet
ovat kirjoittajien omia eivätkä
edusta välttämättä yhteistyö-
järjestöjen virallista kantaa.

ISSN 2323-4695



Kansikuva

Veikko Somerpuro

Kuntakonsernien ohjausjärjestelmiä viritetään uudelle taajuudelle

Hyvän hallinnon äänenkannattajana Balanssi tarttuu tässä syksyn teemanumerossa kuntakonsernien omistajaohjaukseen valottaen mm. kunta-omistajuuteen liittyviä kipu- ja kehittämiskohteita ja ohjausjärjestelmien tehostamiseksi ja selkeyttämiseksi säädettyjä kuntalain uusia vaatimuksia. Uusi laki heijastelee kuntasektorilla jatkuvaa murrosta, jossa mm. kunnallisten palvelujen järjestämistavat ovat monimuotoistuneet ja EU:n kilpailuneutraliteettisääntelyn myötä kilpailuilla markkinoilla olevia kunnallisia toimintoja on yhtiöitetty.

Kuntien harjoittamalla liiketoiminnalla on Suomessa pitkät perinteet. Ensimmäiset kuntien omistamat puhelin- ja energialaitokset perustettiin jo 1800-luvulla. Kuntien ja niiden tytäryhtiöiden muodostamat konsernit ovat kansantaloudellisesti keskeisiä toimijoita. Valmisteilla olevan väitöstudiumin mukaan yli 50 000 asukkaan kunnat ja kaupungit toimivat merkittävänä omistajina tytäryhtiöissä ja osakkuusyrityksissä, joiden yhteenlaskettuun konsernitaseeseen on kertynyt lähes 45 miljardia euroa.

Kuntien harjoittamalla omistajapolitiikalla ja konsernijohtamisen linjauksilla vaikutetaan siten laajasti suomalaisten veronmaksajien omaisuusarvojen kehittymiseen ja kuntien toimintojen tuloksellisuuteen. Kuntaomistajuutta tarkastelevan tutkimuksen alustavien havaintojen perusteella konsernimaista toimintatapaa ei kuitenkaan vielä ole sisäistetty konsernien ohjauksessa ja kehittämisessä.

Uusi laki antaa kuntaomistajille hyvät eväät omistajaohjauksen ja konsernivalvonnan terävöittämiseen. Laki velvoittaa kuntaomistajia vaikuttamaan tytäryhtiöihin konsernietua korostavalla ohjauksella, jossa avainrooli on valtuustoilla, jotka ilmaisevat omistajan tahtotilan kuntastrategiassa. Tahtotila viestitetään erillisellä konserniohjeella, jonka sisällön valtuusto hyväksyy. Konsernilähtöisyys näkyy myös taloudellista raportointia koskevissa uusissa määräyksissä.

Omistajaohjauksen uusiin välineisiin kuuluvat myös tytäryhteisöjen hallituksen jäsenyyttä koskevat ammattitaito- ja osaamisvaatimukset. Hallituskokoonpanossa on jatkossa huomioitava yrityksen toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus. Aiemmin poliittisten voimasuhteiden mukaan jaetusta luottamustoimesta tulee tehtävä, jossa riippumattomuusvaatimukset ja vastuut määräytyvät osakeyhtiölain mukaisesti.

Uusi kuntalaki antaa peruskunnille selkeät askelmerkit toimintojen konsernilähtöiseen kehittämiseen. Tukea kehitystyöhön tarjoaa myös Kuntaliitto, joka julkisti hiljattain omat suositukset toiminnan johtamisesta ja hallinnasta sekä konserni- ja omistajaohjauksesta. Konkreettisia suuntaviivoja konsernimaisten toimintatavan vahvistamiseksi on odotettavissa niin ikään työn alla olevasta väitöstudiumuksesta.

TARJA SVIILI

päätoimittaja
tarja.sviili@balanssilehti.fi



Kunnat yhtiöittävät kiihtyvällä tahdilla toimintojaan, mutta niiden omistajaohjauksessa on paljon parannettavaa. – Yksi suurista huolenaiheista on kuntayhtiöiden hallitusten osaaminen, sanovat Marketta Kokkonen ja Harri Ojala.

Kuntakonsernit kuntoon

TEKSTI / **MATTI REMES** KUVAT / **VEIKKO SOMERPURO**

”

OMISTAJA-
POLITIIKAN
MUOTOILU
ON TAITOLAJI
KAIKENLAISISSA
YHTIÖISSÄ.

Pöydän ääressä istuu kaksi asiantuntijaa – **Marketta Kokkonen** ja **Harri Ojala** – jotka ovat molemmat perehtyneet kuntien osakeyhtiöittämisiin ja omistajaohjaukseen hieman eri näkökulmista.

Omistajaohjausta ja johtamista pohdittu vähemmän

Marketta Kokkonen on hallitusammattilainen ja Espoon entinen kaupunginjohtaja, joka vastaa Boardman ry:n Advisors-verkostossa kuntajohtamisen edistämisestä.

Hän toimii tällä hetkellä jäsenenä kuuden yhtiön ja säätiön hallituksissa, muun muassa Solidiumissa ja Finnish Consulting Groupissa.

Tutkija Harri Ojala valmistelee väitöskirjaansa kuntien yhtiöomistajuudesta ja on paneutunut etenkin kuntien konserniohjauksen rakenteeseen ja ohjaukseen. Siviilityönään hän toimii asiamiehenä Tampereen kauppakamarissa. Molempia asiantuntijoita yhdistää yhteinen huoli kuntien omistajaohjauksen kehittymättömyydestä.

– Juridisesti yhtiöittäminen on tehty oikein, mutta etenkin johtamiseen liittyvät asiat ovat jääneet pohtimatta sekä kunnan omistamissa yhtiöissä että koko konserni johdon näkökulmasta, Marketta Kokkonen sanoo.

Harri Ojalan mukaan uudet rakenteet eivät vielä takaa, että asioita tehdään oikein, vaikka yhtiöittäminen ovatkin lisänneet tehokkuutta.

Isoilla kunnilla lähes 600 tytäryhtiötä

Etenkin Suomen suurimmat kaupungit ovat osakeyhtiöittäneet toimintojaan reippaasti viime vuosina. Kehityksen taustalta löytyy EU-säädöksistä tulevat muospaineet sekä kuntien tavoitteet tehostaa toimintojaan.

– Kaupunkien ja kuntien itsensä tuottama toiminta on ohentunut koko 2000-luvun, ja palveluntuotannon järjestämisvastuu siirtyy yhtiöille kiihtyvällä tahdilla, Kokkonen toteaa.



” KONSERNIJOHDON OSAAMISTARPEET KASVAVAT MERKITTÄVÄSTI YHTIÖITTÄMISTEN MYÖTÄ

Ojalan mukaan isoista kuntakonserneista voi puhua 20 suurimman suomalaiskaupungin kohdalla. Yli 50 000 asukkaan kunnilla on taseissaan lähes 600 tytäryhtiötä. Osakkuusyhtiöiden määrä nousee lähes tuhanteen.

Edellä mainittujen kuntien yhteenlaskettu konsernitase on lähemmäs 45 miljardia euroa.

Ojalan mukaan pienemmissä kunnissa omaisuusmassa pienenee merkittävästi. 20 000 asukkaan ja sitä pienemmät kunnat omistavat lähinnä enää yksittäisiä yrityksiä.

– Kaiken kaikkiaan yhtiöittämiskehitys on ollut hidasta ja se on vielä kesken. Havaittavissa on painetta sekä yhtiöittämislle että yksityistämislle seuraavan vuosikymmenen aikana, Ojala arvioi.

Omistukset puntariin

Marketta Kokkosen mielestä suunta on oikea.

– Vihdoin ja viimein kunnilla on lakisääteinen velvollisuus yhtiöittää eivätkä kunnalliset toimijat voi pelata enää kilpailla markkinoilla eri säännöillä kuin muut. Hyvä esimerkki tästä ovat energiayhtiöt ja satamat.

Yhtiöittämisprosessin aikana kunnat ovat joutuneet myös käymään läpi, missä ne ovat mukana ja miten ne saavat omistuksistaan parhaimman laadun ja kustannustehokkuuden irti.

Taseen ja omaisuuserien analyysiin kuuluvat Kokkosen mielestä myös valinnat, mitkä ovat kunnalle strategisesti tärkeitä omistuksia ja mistä on syytä luopua.

Neuvoa-antava sisäinen tarkastus kaupunginjohtajan tukena

Marketta Kokkoselle sisäinen tarkastus oli tärkeä tukitoiminto, kun hän toimi Espoon kaupunginjohtajana vuosina 1995–2010.

– Suoraan kaupunginjohtajan alaisuudessa toimivalta sisäisellä tarkastuksella on ennen muuta neuvoa-antava rooli, ei tehtyjen töppäysten raportointi.

Kokkosella oli tapana järjestää joka kuukausi tapaaminen, jossa sekä sisäisen että ulkoisen tarkastuksen edustajat kertoivat havaintojaan omasta näkökulmastaan. Palaverissa oli kaupunginjohtajan lisäksi läsnä ra-

hoitusjohtaja.

– Kokouksessa käytiin läpi havainnot ja niiden poh-

jalta tehty toimenpiteet. Tapaamisesta tehtiin muistio, joka vietiin kaupungin johtoryhmään.

Suurissa ja joissakin keskisuurissa kaupungeissa kaupunginjohtajan ja kaupunginhallituksen alaisuudessa toimii sisäisen tarkastuksen yksikkö. Uudessa kuntalaissa painotetaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitystä kunnissa ja kuntayhtymissä, mutta toiminnon perustaminen on edelleen vapaaehtoista.

– Isossa kaupungissa sisäinen tarkastus on välttämätön, mutta 2 000 asukkaan kunnassa sellainen toiminto ei ole järkevää. Siksi on hyvä, että toiminnon järjestäminen on edelleenkin vapaaehtoista.

– Kuntien taseessa on paljon omistuksia, joista voi hyvällä syyllä kysyä, miksi niistä pidetään kiinni.

”Kunnan johtamisen kokonaisuus muuttuu”

Kokkonen sanoo, että palvelujen järjestämistavat ovat monimuotoistuneet. Kunnat toimivat entistä enemmän verkostomaisesti, jolloin oman tuotannon lisäksi hankitaan enenevässä määrin palveluja markkinoilta, tehdään kuntien yhteistoimintaorganisaatioita ja yksityisoikeudellisia yhteisöjä.

– Kunnan johtamisen kokonaisuus muuttuu, hän tiivistää.

Kokkonen myös huomauttaa, että vaikka kuntien itsensä merkitys tuotannon johtamisessa vähenee, se ei kuitenkaan tarkoita kokonaisuudessaan johtamisen vähenemistä.

– Päinvastoin, vaatimustaso vain kasvaa, Kokkonen sanoo.

Yhtiöt poliittisen valvonnan ulottumattomissa?

Hänen mukaansa aivan liian vähälle keskustelulle on jäänyt se, mikä on peruskunnan rooli johtamisessa uudessa tilanteessa.

Kokkosen mielestä poliittisten päätäjien tulisi olla selvillä kokonaisuudesta: mitä kunnan tase sisältää, mikä on eri omistusten strateginen merkitys ja kuinka paljon ne tuottavat kunnalle rahaa. Myös omistuksiin liittyvistä riskeistä ja vastuista tulisi olla nykyistä selkeämpi käsitys.

– Poliittinen keskustelu kunnissa keskittyy liiaksi kunnan perustoimintojen menopuoleen, riittävätkö rahat esimerkiksi johonkin sosiaalitoimen asiaan vai ei. Vanhan kameraalisen kirjanpidon mukaisesti katsotaan vain menoja ilman taseen analysointia.

Usein väitetään, että yhtiöt ovat karanneet poliittisen ohjauksen alta eikä niitä valvo kukaan.

– Näin ei suinkaan ole, jos omistaja on miettinyt huolella omistajapolitiikkansa ja konserni johtamisen käytännöt. Jos tämän osaa tehdä hyvin, yhtiöt eivät ole pimennossa, Marketta Kokkonen painottaa.

Epäselvyyttä komentosuhteissa

Harri Ojalan mielestä kuntakonsernien ohjauksessa suurimpia ongelmia on moniportaisuus. Kunnan- ja kaupun-

ginvaltuustojen tulisi laatia ylimmät tavoitteet ja osata myös viestiä niistä selkeästi.

Käytännön konserniohjauksesta vastaavat kunnanjohtajat ja kuntahallitukset, joiden sisälle on saatettu perustaa konserni- tai liiketoimintajaoja. Kunnanjohtajan alaisuudessa voi toimia lisäksi omistajaohjausyksiköitä ja konserniyhtiöitä. Kuntakonserniin kuuluvia yhtiöitä johtavat yritysten hallitukset, ja operatiivisesta toiminnasta vastaavat yhtiöiden toimitusjohtajat.

– Kuntakonsernissa voi olla hyvinkin puolen tusinaa porrasta, joissa asioita pitää pyörittää. Ja kun mukana on poliittisia päättäjiä ja viranhaltijoita, asioita tulisi valmistella hyvässä yhteistyössä. Sujuva vuoropuhelu on tärkeää, Ojala toteaa.

Ojala on tehnyt väitöskirjaansa varten kyselytutkimuksen, johon osallistui 90 kuntien konsernihallinnon virkamiestä ja luottamushenkilöä sekä tytäryhtiöiden edustajaa. Omistajaohjauksen sekavuudesta kertoo se, että kaikilla vastaajilla tuntui olevan oma näkemyksensä, kenellä on päätösvalta kuntayhtiöitä koskeissa asioissa.

→



”
MONIPORTAI-
SESSA OHJAUS-
JÄRJESTEMÄSSÄ
TARVITAAN
SUJUVAA VUO-
ROPUHELUA.

– Harvassa kunnassa oli tilanne, jossa komentosuhteista oltiin samaa mieltä, Ojala toteaa.

Uusi laki patistaa parannuksiin
Marketta Kokkonen pitää erinomaisena toukokuun alussa voimaan astunutta uutta kuntalakia, joka patistaa kuntia tekemään parannuksia konsernijohtamiseen.

Uusi laki velvoittaa kuntia määrittelemään konserniohjeet ja omistajapolitiikan. Jatkossa yhtiöt on erotettava selkeästi omaksi kokonaisuudekseen.

Lain mukaan yhtiöiden hallituksen jäsenyydet eivät ole enää kunnallisia luottamustoimia vaan jäseniä koskevat osakeyhtiölain mukaiset vastuut ja kelpoisuuskriteerit.

– Tämä on perustavaa laatua oleva muutos, Kokkonen toteaa.

Ojalan mukaan nykytilanne on selkeästi lain kanssa ristiriidassa. Yhtiöi-

den hallituspaikkojen selkeä erottaminen luottamustoimista voi olla Kokkonen mukaan kova pala puolueille. Ne saavat nimittäin tietyn prosenttiosuuden puolueeseen kuuluvien hallitusten jäsenten kokouspalkkioista. Prosenttiosuus vaihtelee puolueittain.

– Olisi ollut suotavaa, että Suomessa olisi otettu käyttöön sama käytäntö kuin muissa Pohjoismaissa ja siirrytty kunnalliseen puoluetukeen. Näin tästä merkillisestä kytköksestä olisi päästy.

Konsernijohtoon osaamistarpeet kasvavat

Ojala korostaa omistajaohjauksessa osaamisen ja tiedonkulun parantamista. Hänen tutkimusaineistostaan kävi esimerkiksi ilmi, ettei kuntayhtiöiden yhtiöjärjestys ole aina selkeä edes yhtiöiden toimitusjohtajille.

– Olisi aika oleellista tietää selkeästi, miksi yhtiö on olemassa, mitä se

saa yhtiöjärjestyksen hengessä tehdä ja millä markkinoilla se voi toimia, Ojala mainitsee.

Konsernijohtamisessa keskeinen rooli on kuntien ja kaupunkien johtajilla, sillä he valmistelevat asiat poliittiseen päätöksentekoon ja vastaavat käytännön omistajaohjauksesta.

– Kaupungin johdossa tulee olla sellainen osaaminen, että se pystyy arvioimaan omistajapolitiikkaan liittyviä kysymyksiä huolellisesti ja perusteellisesti vaikkapa energiapolitiikkaan liittyvissä kysymyksissä, Kokkonen sanoo.

Hän painottaa, että yhtiöittämisen myötä konsernijohtoon osaamistarpeet kasvavat merkittävästi. Työ ei ole enää hallinnointia vaan johdossa on oltava myös substanssiosaamista monelta alalta.

– Jos näin ei ole, silloin yhtiöiden toimitusjohtajat voivat pompottaa kunta-johtoa miten haluavat. Yhtiöiden hallituksetkaan eivät näytä aina tietävän, missä mennään.

Substanssia ja osaamista hallituksiin

Kokkonen ja Ojalan mukaan tässä tul-
laan kuntayhtiöiden heikoimpaan lenkkiin: yhtiöiden hallitusten jäsenten toimiala- ja liiketoimintaosaaminen eivät ole tehtäviensä edellyttämällä tasolla. Kaikissa kunnissa menettelytavat yhtiöiden hallitusten valinnassa ovat yleensä samat. Vaalien jälkeen puolueet jakavat yhtiöiden hallitusjäsenyydet samassa yhteydessä kuin lautakuntapaikat ja muut luottamustehtävät.

– Kunnissa ei ole yleensä määritelty, millaista erityistä osaamista kunkin yhtiön hallituksessa tarvitaan, Kokkonen huomauttaa.

Väitöskirjaansa varten Ojala kävi läpi kuntien energiayhtiöiden hallitusten jäsenten toimiala- ja liiketoimintaosaamista.

– Lähes kaikki nimitykset olivat poliittisia. Jäsenkirja ei ole sinänsä taakka, mutta hallitusten jäseniltä puuttui lähes järjestään kokemusta substanssista ja liiketoiminnasta.

Hallituspaikat uuteen jakoon

Kokkonen ja Ojalan mielestä viimeistään nyt yhtiöiden hallitusten jäsenten on ymmärrettävä, etteivät he ole puolueen suojissa vaan henkilökohtaisessa vastuussa hallituksessa. Kaksikko seuraa mielenkiinnolla, kun ensi keväänä kuntakonsernien yhtiöiden yhtiökouksissa valitaan seuraavan kauden hallituksia.

– Niissä nähdään todennäköisesti tuuletus, Ojala ennakoii.

Marketta Kokkonen korostaa, että uuden kuntalain edellyttämiä hallitusten jäsenten pätevyysvaatimuksia tulee punnita huolella tulevissa yhtiökouksissa. Hän myöntää kuitenkin, ettei osaavien jäsenten löytäminen hallitukseen ei ole helppoa.

Kokouspalkkiot kuntayhtiöiden hallituksissa ovat matalat. Lisäksi kiinnostusta laimentaa pelko, että kunnan kehittymätön omistajapolitiikka haittaa hallitustyötä.

– Kovan luokan ammattilaisten löytäminen kuntayhtiöihin on haasteel-

lista. Tiedän, että joissakin kunnissa tällaista kartoitusta on tehty. Ei ole helppoa saada mukaan ihmisiä tehtäviin, joissa enemmänkin hyväntekeväisyyspohjalta edistetään suomalaisten veronmaksajien omaisuusarvojen positiivista kehitystä, arvioi Kokkonen.

”Sekahallitus” haaste puheenjohtajalle

Hänen mukaansa joissakin kunnissa on otettu käyttöön ”sekahallitusta”, joihin on valittu poliittisten luottamushenkilöiden ohella liiketoimintaa tuntevia asiantuntijoita. Kokkonen kuitenkin epäilee, miten eri lähtökohdista hallitukseen tulleiden jäsenten yhteispeli sujuu.

– Tällaisissa sekamuodoissa puheenjohtajan osaaminen on erityisen ratkaisevaa. Hänen on pystyttävä käymään myös rakentavaa keskustelua omistajatahon kanssa niin, ettei omistaja puutu operatiivisiin asioihin, jotka osakeyhtiölain mukaan kuuluvat selkeästi yhtiölle.

Nyt roolit menevät usein sekaisin. Ojala kutsuu ”ohisoitoiksi” tilanteita, joissa yhtiön asioihin vaikutetaan ohi virallisten komentoketjujen vaikkapa saman puolueen edustajan kautta.

Kehitettävää konserniraportoinnissa

Myös raportoinnissa riittää kehitettävää. Marketta Kokkonen ja Harri Ojalan tuntuma on, että konserniraportointi on kunnissa kirjavaa. Raportointi liittyy yleensä tilinpäätöksiin puolen vuoden tai vuoden välein.

Kokkonen mielestä raportoinnin avoimuutta ja läpinäkyvyyttä voidaan huomattavasti parantaa Corporate Governance -suositusten pohjalta. Harva kunta on osakkaana pörssiyhtiöissä, joten tämäkään ei aseta rajoitteita tiedonkululle.

– Mikään ei estä, etteikö omistaja voi vaatia säännönmukaista raportointia vaikkapa kvartaaleittain. Konserniraportointi voidaan ulottaa myös valtuustoon saakka, jolloin se voisi peilata tietoja asettamiinsa tavoitteisiin, Kokkonen pohtii. □

Mallia valtion omistajaohjauksesta

Suurissa kaupungeissa oman haasteensa tuo kunnan omistamien yhtiöiden suuri määrä.

Kaupunkikonsernissa voi olla kymmeniä yhtiöitä satamista ravintolapalveluihin.

– Kunnanhallituksella on paljon muutakin päätettävää eikä yksittäisiin yhtiöihin ennätä välttämättä paneutua, kuvaa Harri Ojala tilannetta.

Marketta Kokkonen mielestä laajan ja kirjavan kokonaisuuden hallitseminen on kuntajohdolle käytännössä mahdotonta.

– Silloin pitää olla kykyä valita tarkempaan tarkasteluun strategisesti tärkeimmät yhtiöt, joilla on omistajaarvon kehityksen ja tuloksenteon kannalta suurin merkitys.

Hänen mielestään kunnan tulisikin määritellä, missä sille on strategisesti tärkeää olla mukana. Sen jälkeen konsernijohtoon on hankittava sellaista osaamista, että omistajan rooli osataan hoitaa oikealla tavalla.

Ojala huomauttaa, että kuntien yhtiöomistamisen kokonaisuutta kehittämällä voidaan saavuttaa hyvin merkittävää yhteiskunnallista lisäarvoa. Esimerkiksi kuntaomisteisten energiayhtiöiden hallitusten ja johdon osaaminen vaikuttaa suoranaisesti kuntalaisten elämään. Lisäksi kuntaomisteiset yhtiöt kilpailevat yhä useammin avoimilla markkinoilla, minkä vuoksi niiden hallinto voi vaikuttaa kokonaisuin toimialoihin.

Marketta Kokkonen korostaa, että omistajapolitiikan muotoilu on taitolaji kaikenlaisissa yhtiöissä. Kipukohtia löytyy näissä asioissa perheyrytyksistä pörssiyhtiöihin. Eikä omistajasuhde valtionyhtiöissäkään ole aina helppo.

– Valtio on kuitenkin kehittänyt jo pitkään prosessejaan ja menettelytapojaan. Kuntakenttä on saman haasteen edessä. Kunnat voisivatkin ottaa oppia muilta ja siirtää hyviä käytäntöjä kuntahallintoon.

Uudistuneen kuntalain vaikutukset konserniraportointiin ja omistajaohjaukseen

Konsernitilinpäätöksen laatimisen ohella kuntalaki edellyttää kuntakonsernia koskevan informaation antamista toimintakertomuksessa. Lakiin sisällytetty uusi määräys kunnan omistajaohjauksesta tulee sovellettavaksi vuodesta 2017 alkaen.

JUHA HUUSKONEN, MICAELA THORSTRÖM

Kuntien palvelutuotannossa yhtiömuodossa harjoitetun toiminnan merkitys on korostunut. Kehityksen taustalla ovat mm. EU:n kilpailusäännösten tuoma yhtiöittämisvelvoite sekä pyrkimys toiminnan tehostamiseen ja raportoinnin läpinäkyvyyteen. Konserninäkökulman merkitys on huomioitu selkeästi myös toukokuun alussa voimaan astuneessa uudistetussa kuntalaissa (410/2015).

Lakiuudistus asteittain voimaan

Asteittain voimaan astuva lakiuudistus tuo välittömästi muutoksia kuntien konsernitilinpäätöksen laadintaan koskeviin säädöksiin. Myöhemmin muutokset tulevat vaikuttamaan

myös kuntien konserniohjaukseen, tilintarkastajavalintoihin sekä taloudellisesti vaikeassa asemassa olevien kuntien arviointimenettelyyn.

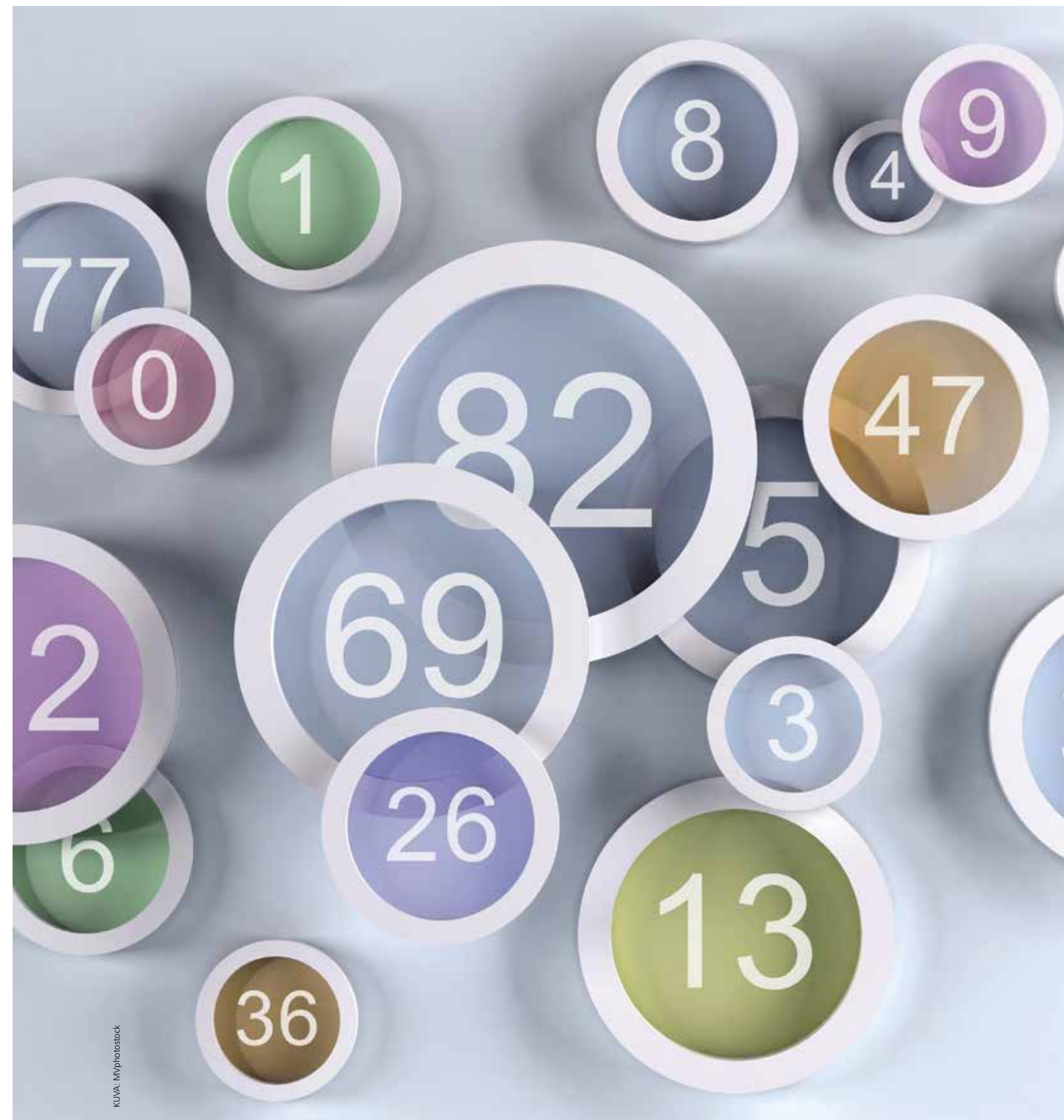
Konserniohjauksen näkökulmasta kuntalain ja osakeyhtiölain säädösten samanaikainen noudattaminen tuo mukanaan myös jännitteitä. Laajennetut raportointivaatimukset ja lisääntynyt kiinnostus kunnan konsernista antamaan tilinpäätösinformaatioon edellyttävät myös tilintarkastajalta konserninäkökulman huomioon ottamista tilintarkastuksen suunnittelussa. Kuntalain tytäryhteisöjä koskevia säädöksiä sovelletaan myös kunnan määräysvaltaan kuuluvaan säätöön.

Kunnan konsernitilinpäätös

Kuntalain 1.5.2015 voimaan astuneella muutoksella kunnan konsernitilinpäätöksen

laatimisvelvollisuutta on laajennettu aiemmasta käytännöstä. Kuntalain 114 §:n mukaisesti kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa konsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Aiempaan lakiin sisältynyt poikkeus pienten konsernien laatimisvelvollisuudesta on poistunut. Kuntalain tarkoittama konsernitilinpäätös sisältää konsernin taseen, tuloslaskelman sekä niiden liitetiedot. Lisäksi konsernitilinpäätökseen sisällytetään konsernin rahoituslaskelma.

Myös kuntayhtymän tilinpäätöksen yhdistelemisestä jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen säädetään nyt kuntalaissa. Aiemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeeseen perustunut ohjeistus mahdollisti pelkän konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimisen tilanteessa, jossa kunta on jä-



KUVA: Wp/photostock

Omistajaohjaus kuntakonsernissa

Kuntalakiin on sisällytetty uusi määräys kunnan omistajaohjauksesta, joka tulee sovellettavaksi vuodesta 2017 alkaen. Uuden määräyksen tarkoituksena on ohjata kuntia käyttämään kuntalakiin ja muuhun lainsäädäntöön perustuvia omistajaohjauksellisia keinoja myötävaikuttaen siihen, että omistajaohjauksen kohteena oleva yhteisö tai säätiö ottaisi toiminnassaan huomioon kuntaomistajansa tahdon ja tavoitteet.

Kunta ei voi tehdä päätöstä suoraan yhtiön puolesta

Omistajaohjausta koskeva määräys on lähinnä informatiivinen. Selvää on, että kunnan määräysvallassa olevia yhteisöjä ja säätiöitä johdetaan ja hallinnoidaan niitä koskevan lainsäädännön, käytännössä useimmiten osakeyhtiölain, periaatteiden mukaisesti. Seuraavassa käsitelläänkin tarkemmin osakeyhtiön omistajaohjausta.

Kuntalain esitöissä on todettu, että vaikka omistajaohjauksen tavoitteena onkin voimakas omistajuus sekä omistajan tavoitteiden ja toivomusten viestittäminen sen omistamille yhtiöille, on myös selvää, että kunta ei voi puuttua erillisen yhtiön oman toimielimen päätöksiin tai tehdä päätöstä suoraan yhtiön puolesta.

Keskeisiä omistajaohjauksen välineitä ovat hallitusvalinnat, omistajan panostukset yhtiöiden johtamisresursseihin ja johdon sitouttamiseen, hyvän hallintotavan kehittäminen sekä omistajastrategia, jossa huomioidaan myös yritysvastuu. Tässä yhteydessä on huomiotava, että omistajalla on osakeyhtiössä oikeus valita hallituksen jäsenet, kun taas hallituksen tehtävänä on valita yhtiön toimiva johto ja päättää johdon palkitsemisesta. Omistajan tavoitteita



tulee huomioida, jos hallitus erikseen harkitsee sen yhtiön edun mukaiseksi.

Osakeyhtiön hallituksen jäsenen velvoitteista

Osakeyhtiöön valittu hallituksen jäsen edustaa yhtiötä ja kaikkia sen omistajia ja hänen on huolellisesti toimittava yhtiön edun mukaisesti siten kuin osakeyhtiölaissa huolellisuusvelvollisuudesta on säädetty. Hallituksen jäsen ei koskaan edusta sitä tahoa, joka on hänet nimennyt hallitukseen eikä hallituksen jäsen voi osakeyhtiölaissa olevan lojaliteettiperiaatteen mukaan toimia omistajan edun mukaisesti, mikäli tämä olisi ristiriidassa yhtiön edun kanssa. Hallituksen jäsenellä on tästä henkilökohtainen vastuu.

Kuntalain esitöissä on todettu, että aktiiviseen omistajuuteen ja omistajaohjaukseen kuuluu yhteydenpito henkilöihin, jotka kunnan toimesta tai ehdotuksesta on valittu jonkun yhteisön hallintoelimeen sekä ennen toimikauden alkua että toimikauden aikana. Tässä yhteydessä on huomiotava, yhtiön hallituksen tulisi huolehtia yhteydenpidosta päättämänsä tavan mukaisesti.

Tavallista on, että hallituksen puheenjohtaja huolehtii yhteydenpidos-

ta ja raportoi tästä koko hallitukselle, tai että hallitus päättää muusta tavasta huolehtia yhteydenpidosta. Hallitus huolehtii yhteydenpidon dokumentoinnista ja hallinnoinnista.

Mikäli yhtiössä on vähemmistöomistajia, on aina kiinnitettävä erityistä huomiota osakeyhtiölain mukaisen yhdenvertaisuusperiaatteen noudattamiseen ja siihen, että vähemmistöosakkeenomistajia ei kohdella epäoikeudenmukaisesti.

Kuntayhtiöiden konserniohje

Kuntalaissa on uusi määräys kunnan tytäryhteisöjen toiminnasta sekä konserniohjeesta. Lain mukaan omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. Lisäksi säädetään konserniohjeen sisällöstä. Ohje tulisi lain mukaan laatia ja sitä tulisi soveltaa kunnan tytäryhteisöjen sekä soveltuvien osin osakkuusyhteisöjen omistajaohjaukseen.

Sääntelyn mukaan omistajaohjauksella tulisi huolehtia siitä, että kunnan tytäryhteisöjen toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. Mikäli yhteisön toiminta ja kunnan strategiseen näkemykseen perustuva kuntakonsernin konsernietu ei näytä olevan sovitettavissa yhteen, tulisi harkita, onko tarkoituksenmukaista pitää kyseistä yhteisöä kuntakonsernissa.

Yksittäisen yhtiön hallituksen on aina ensisijaisesti huolehdittava siitä, että yhtiössä toimitaan yhtiön oman edun mukaisesti, koska osakeyhtiölaki ei tunnista konsernietua itsenäisenä arvona. Yhtiön etu voi olla sama kuin konsernin etu, mutta myös jossain tapauksissa eri kuin konsernin etu.

sen kuntayhtymässä, mutta kunnalla ei ole tytäryhteisöjä.

Uuden kuntalain mukaan kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen. Myös kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsenenä kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Käytännössä tämä tarkoittaa yhdistellyn taseen lisäksi myös tuloslaskelman ja rahoituslaskelman sekä liitetietojen laatimista tilikaudelta 2015 alkaen.

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden taustalla on vahvasti myös taloudellisesti vaikeassa asemassa olevien kuntien arviointitarve. Jatkossa vaikeuksissa olevan kunnan arviointimenettely voidaan käynnistää myös sillä perusteella, että kuntakonsernin tunnusluvut täyttävät lain raja-arvot. Tämä lisää konkreettisesti kunnan konsernitilinpäätöksen antaman informaation merkittävyyttä.

Konserninäkökulma kunnan toimintakertomuksessa

Konsernitilinpäätöksen laatimisen ohella kuntalaki edellyttää kuntakonsernia koskevan informaation antamista kunnan toimintakertomuksessa. Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Lisäksi toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisista kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät käy ilmi tilinpäätöslaskelmista.

Toimintakertomuksen tarkastuksessa tilintarkastajan tulee arvioida tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamaa kuvaa kokonaisuutena oikeiden ja riittävien tietojen näkökulmasta. Tämä edellyttää tilintarkastajalta riittävää kokonaisnäkemystä kuntakonsernin taloudesta.

Kuntakonsernin tilintarkastus
Tilintarkastajan tulee kuntalain mukaan tarkastaa, antavatko kunnan tilin-

päätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Tämä edellyttää, että tilintarkastaja pystyy riittävällä tavalla varmistumaan konserniin yhdisteltävien konserniyhteisöjen ja kuntayhtymien tilinpäätösten oikeellisuudesta. Parhaiten tämä toteutuu tilanteessa, jossa kunnan tilintarkastaja toimii myös tytäryhteisöjen tilintarkastajana. Tämä on huomioitu myös kuntalain uudistuksessa.

Jatkossa kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Tilintarkastajavalintaa koskevaa säännöstä sovelletaan ensimmäisen kerran lain voimaan tullessa olleiden tarkastusta koskevien sopimusten päättyttyä.

Vaikka kunnan tilintarkastaja ei toimisi kunnan tytäryhteisön tilintarkastajana, on kunnan tilintarkastajalla kuntalain perusteella salassapittoa koskevien säännösten estämättä kuitenkin oikeus saada kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävänsä hoitamiseksi. □



JHT, KHT **Juha Huuskonen** on erikoistunut kuntien hallinnon ja kirjanpidon kysymyksiin ja toimii PwC Julkistarkastus Oy:n toimitusjohtajana.



OTM **Micaela Thorström** on erikoistunut yhtiö- ja arvopaperimarkkinaoikeuteen erityisosaamisena hyvä hallinnointitapa sekä hallitustyöskentelyyn liittyvät kysymykset.

Lahjaksi...

Suomalainen designlasi, jonka arvo säilyy.



- Kaj Franck
- Saara Hopea
- Gunnel Nyman
- Aimo Okkolin
- Timo Sarpaneva
- Nanny Still
- Oiva Toikka
- Helena Tynell
- Tapio Wirkkala

Osto- ja myyntiliike

Purppura Antiikki

www.purppura-antiikki.fi

Pertti Mäkelä
HTM, toimitusjohtaja
050 559 1291
pm.riihimaki@elisanet.fi

Alijäämän kattamissädökset yllättäneet kunnat

Kunnan ja kuntakonsernin tilinpäätöslukujen merkitys korostuu tarkasteltaessa arviointimenettelyyn joutuneen kunnan rahoituksen riittävyyttä ja vakavaraisuutta. Uudet kuntalain alijäämän kattamissädökset ovatkin yllättäneet tiukkuudessaan monet kunnat.

TIINA LIND

Uuden kuntalain 110 §:n 3 momentissa säädetään talouden tasapainosta ja alijäämän kattamisvelvollisuudesta.

Uudet säädökset ovat tiukkuudessaan yllättäneet monet kunnat.

Alijäämän kattamisvelvoite

Kunnan tai kuntayhtymän taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Alijäämän kattamisvelvollisuus on kytketty tilinpäätöksen osoittamaan taseeseen kertyneeseen alijäämään ja se on katettava viimeistään neljän vuoden kuluessa. Nykyisen lain mukaan alijäämän kattamisen siirtäminen vuodesta toiseen taloussuunnitelmassa ei siten enää ole mahdollista.

Taloussuunnitelmassa on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona on katettava. Velvoitteen piiriin joutunees-

sa kunnassa taloussuunnitelma joudutaan laatimaan vähintään neljäksi vuodeksi alijäämän kattamiskaudeksi sen tilinpäätöksen jälkeen, kun alijäämää on kertynyt.

Jos taseeseen kertyneet alijäämät saadaan katetuksi nopeamassa ajassa kuin neljässä vuodessa ylijäämäinen tilinpäätös, jolla kertyneet taseen alijäämät saadaan katetuksi, katkaisee se kattamiskauden.

Erityisen vaikea taloudellinen asema vie arviointimenettelyyn

Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa oleva kunta joutuu arviointimenettelyyn, jossa kunta ja valtio yhdessä selvittävät kunnan mahdollisuudet turvata asukkaalleen lainsäädännön edellyttämät palvelut sekä sen, mihin toimiin kunnan tulee ryhtyä palvelujen edellytysten turvaamiseksi. Arviointimenettelyn käynnistämisestä ja →

sen laajuudesta päättää lain mukaan valtiovarainministeriö.

Kriteerit, joilla arvioidaan, täyttyvätkö arviointimenettelyn aloittamisen edellytykset, ovat:

- 1) Jos kunta ei pysty kattamaan kunnan taseeseen kertynyttä alijäämää viimeistään neljän vuoden kulues-tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta. Alijäämän laskemisessa käytetään peruskunnan, ei kuntakonsernin taloustietoja. Arviointimenettely voi tällä perusteella käynnistyä ensimmäisen kerran vuoden 2015 taseeseen kertyneen alijäämän perusteella, jos alijäämää ei ole saatu katettua viimeistään tilivuonna 2020.
- 2) Arviointimenettely voidaan lisäksi käynnistää, jos asukasta kohti laskettu kertynyt alijäämä on kuntakonsernin viimeisessä tilinpäätöksessä vähintään 1 000 euroa ja sitä edeltäneessä tilinpäätöksessä vähintään 500 euroa tai;
- 3) Jos kaikki neljä kunnan rahoituksen riittävyyttä tai vakavaraisuutta kuvaavaa kunnan ja kuntakonsernin talouden tunnuslukua on samanaikaisesti kahtena vuonna peräkkäin täyttäneet säädetty raja-arvot. Rahoituksen riittävyyden ja vakavaraisuuden tunnusluvut ovat:
 - a) kuntakonsernin vuosikatteen negatiivisuus
 - b) kunnan tuloveroprosentin korkeus verrattuna maan keskiarvoon
 - c) asukasta kohden laskettu kuntakonsernin lainamäärä verrattuna maan keskiarvoon ja
 - d) kuntakonsernin suhteellinen velkaantuminen.

Kohdan 2) ja 3) arviointimenettelyyn siirrytään vuonna 2017, jolloin käytettävissä on vuosien 2015 ja 2016 tiedot. Vastaavasta arviointimenettelystä säädetään nykyään kunnan peruspalveluiden valtionosuudesta annetussa laissa ja sen nojalla annetussa asetuk-

sessä, joka olisi siten voimassa vielä vuosina 2015 ja 2016.

Rahoituksen riittävyyttä tai vakavaraisuutta arvioidaan konsernitason

Uutta säädöksissä on, että kunnan rahoituksen riittävyyttä tai vakavaraisuutta kuvaavat tunnusluvut mää-
räytyisivät nykyisestä poiketen myös konsernitason taloustietojen perusteella. Lainsäätäjän mukaan konsernitason luotettavamman kuvan kunnan talouden kokonaisuudesta.

Erityisen vaikeaan taloudelliseen asemaan joutunutta kuntayhtymää koskevat vastaavat kriteerit ja ne joutuvat arviointimenettelyyn elleivät pysty kattamaan alijäämiään määräj-
ajassa. Säädösten ulottaminen myös kuntayhtymiin aikaansaa uudenlaisia ongelmia esimerkiksi tilanteissa, joissa kuntayhtymän jäsenkunta tai useampi jäsenkunta olisi alijäämän tasapainottamistilanteessa eikä niillä mi-

tenkään olisi mahdollisuutta osallistua kuntayhtymän kasvaviin menoihin tai edes omaan osuuteen menoista. Tuleeko tällöin muista kuntayhtymän jäsenkunnista pahimmissa tapauksessa maksumiehiä näiden taloudellisesti vaikeassa tilanteessa olevien puolesta?

Huomiota konsernitilinpäätöksen laskentaperiaatteisiin

Arviointimenettelyssä korostuu uutena näkökulmana konsernilähtöisyys. Kuntakonserni on se taloudellinen kokonaisuus, jossa kunta käyttää tosiasiallista määräysvaltaa. Tähän saakka konsernitilinpäätöksen lukujen hyödyntäminen on ollut vähäistä ja väittäisin, että monikaan kunta ei ole miettinyt kokonaisvaltaisesti konsernitilinpäätöksessä käytettyjä laskentaperiaatteita.

Jatkossa valituilla laskentaperiaatteilla, niin aikaisempien vuosien kuin tulevienkin, on merkitystä. Sitä millaisia laskentaperiaatteita on menneinä vuosina käytetty, ei voida takautuvas-

ti peruuttaa. Kunnan konsernitilinpäätökseen on voitu kerryttää merkittävästi alijäämää laskentaperiaatteilla, jotka eivät olisi olleet järkeviä, jos nähtävissä olisi ollut, että konsernin alijäämästä tulee merkittävä arviointikriteeri.

Näin on voinut tapahtua esimerkiksi silloin, kun kunnan poistosuunnitelmaa ei ole mietitty konserninäkökulmasta vaan tytäryhtiöiden poistot on muutettu konsernitilinpäätöstä tehtäessä vastaamaan kategorisesti emokunnan poistosuunnitelma. Tai jos tilikauden ylijäämää on häivytetty vapaaehtoisin varauksin tai rahastosiirroin.

Kuntakonsernien laskentaperiaatteissa kirjavuutta

Kuntien konsernitilinpäätösten alijäämät ovat kertyneet nykyisten laskentaperiaatteiden puitteissa vuodesta 1997 alkaen, kun kunnille säädettiin velvollisuus laatia konsernitase ja sen liitetiedot. Vasta vuodesta 2008 alkaen kunnat ovat laatineet myös konsernin tuloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman.

Konsernitilinpäätöksen laadinta kuntasektorilla on suhteellisen uusia asia, joten kuntakonsernin laskentaperiaatteet eivät ole vielä vakiintuneita. Tähän vaikuttaa osittain osajien puute ja osittain kuntakonsernien erityispiirteet sekä lainsäädännön tulkintaongelmat.

Poistosuunnitelmat luupin alle

Laskentaperiaatteista erityisesti poistosuunnitelma saa merkittävän roolin alijäämäkeskustelussa, koska poistoperiaatteilla voidaan parantaa tai heikentää kunnan tuloksenmuodostumista merkittävästi. Poistosuunnitelmas-
sa on hyvä muistaa, että poistonalaisen omaisuuden taloudellinen pitoaika on se, mikä ratkaisee eikä esimerkiksi Kirjanpitolain kuntajaoston poistojen yleisohjeessa esitetyt poistoajat, jotka on annettu ohjeellisiksi suosituksiksi.

Jokaisen kunnan tulisi kriittisesti käydä läpi poistosuunnitelmansa ja

tarkkaan harkita, mikä kunkin hyödykkeen taloudellinen pitoaika on. Taloudellisen pitoajan ei tule olla liian lyhyt, koska tällöin se kuormittaa palvelutuotantoa liikaa lyhyessä ajassa. Taloudellisen pitoajan ei tule olla liian pitkäkään, koska silloin hyödykkeen romutuksen tai myynnin yhteydessä jäljellä on huomattava tasesumma, joka on alaskirjattava lisäpoistona.

Investointien ja poistojen määrän poikkeamat raportoitava

Kuntien talouden yhdeksi tunnusluvuksi säädettiin vuonna 2012 keskimääräisten suunnitelman mukaisten poistojen ja keskimääräisten poistonalaisten investointien omahankintamenojen vastaavuus. Jos keskimääräisten investointien ja poistojen määrät poikkeavat olennaisesti toisistaan, tulee asiasta antaa selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa. Olennaisena poikkeamana voidaan pitää 10 %:n tai sitä suurempaa erotusta.

Tilinpäätöksen liitetiedossa on annettava selvitys erotuksen pääasiallisista syistä ja selvitys poistosuunnitelman mahdollisesta tarkistamistarpeesta. Kirjanpidollinen tarkoitus suunnitelman mukaisilla poistoilla on jaksottaa investoinnin hankintameno vaikutusaikanaan kuluksi. Toisaalta rahoitussellisessa mielessä poistoina kirjattu määrä jää organisaation käytettäväksi esimerkiksi korvausinvestointeihin ja niiden tekeminen pitää pitkällä aikavälillä organisaation palvelujen ja/tai tarvo-
roiden tuotannon nykyisellä tasolla.

Keskimääräisten suunnitelman mukaisten poistojen ja korvausinvestointien tasapaino ei sinällään vielä paranna laatua tai laajenna toimintaa vaan niitä varten tarvitaan lisä- tai laajennusinvestointeja. Kyseisen tunnusluvun poikkeamien perusteella ei pitäisi hätiköidysti käydä muuttamaan poistosuunnitelmaa vaan miettiä, mistä poikkeama johtuu.

Esimerkiksi väestömäärältään vahvasti kasvavan kunnan on panostetta-

va uusiin alueisiin ja niiden palveluihin, minkä seurauksena investointien määrä voi ylittää merkittävästi suunnitelman mukaisten poistojen määrän. Tällaisen tilanteen ei näkemykseni mukaan pitäisi johtaa poistosuunnitelman muuttamiseen tästä syystä vaan pitäisi riittää, että tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys erotuksen syistä; esimerkiksi että pääosin uusien asuinalueiden infran rakentamisen seurauksena poistot ylittävät investoinnit. Poistosuunnitelman muuttaminen voi tapahtua vain sillä perusteella, että tieto hyödykkeen taloudellisesta pitoajasta muuttuu.

Odotettavissa varausten ja rahastointien purkamisia

Lisäksi kunnan tai sen tytäryhteisöjen tilinpäätöksiin kirjatut varaukset ja rahastoinnit ovat vaikuttaneet heikentävästi kunnan ylijäämien määrään, mutta näitä tiettyyn tarkoitukseen korvamerkittyjä erä ei huomioida, kun alijäämien määrää lasketaan, vaikkakin nämä erät ovat siirretty ylijäämäisestä tuloksesta. Tämä johtanee siihen, että erityisesti ne kunnat, joiden alijäämät ovat merkittäviä, tulevat purkamaan varauksia ja rahastointeja ja jatkossa niiden tekeminen ei lie-
ne järkevää.

Arviointimenettelyn käynnistämisen kriteerit ovat mekaanisia eivätkä ne huomioi kuntien eroavuuksia tai niiden elinkaaren vaihetta vaan kriteereitä sovelletaan samalla tavalla kaikkiin kuntiin. Arviointimenettelyyn joutuneen kunnan arvioimiseksi nimetään arviointiryhmä, jolla toivottavasti riittää viisautta nähdä myös arviointimenettelyyn joutuneen kunnan ja kuntakonsernin tilinpäätöslukujen taakse. □



KHT, JHTT **Tiina Lind** toimii julkis- ja yksityissektorin tilintarkastajana ja asiantuntijana BDO Oy:ssä.

KUVA: Myphotoshock

Konsernivalvonta

korostuu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa

Uusi kuntalaki antaa tilintarkastajalle paremmat mahdollisuudet varmistaa konserniyhteisöjä koskevien tietojen luotettavuutta. Kuntien yhtiöittäessä toimintojaan ja kuntakonsernien monimuotoistuesssa korostuu konsernivalvonnan tarkastuksen rooli.

MINNA AINASVUORI

Hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat uuden kuntalain säädökset ovat astuneet voimaan toukokuun alusta lukien. Valtuuston tulee valita hallinnon ja talouden tarkastamista varten JHTT-yhteisö (i.e. 2016 alkaen tilintarkastusyhteisö) kerrallaan enintään kuuden tilikauden tarkastamiseksi. Yhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytty tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja ja i.e. 2016 alkaen JHT-tilintarkastaja). Uuden kuntalain mukaan kunnan tytäryhteisön yhdeksi

tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö. Tästä voidaan poiketa vain erityisestä tarkastuksen järjestämiseen liittyvästä syystä.

Kunnan tilintarkastaja toimii virkavastuulla

Tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastajaan sovelletaan rikoslain säännöksiä virkarikoksista ja julkisyhteisön työntekijän rikoksista. Virkavastuu korostuu myös siinä, että tilintarkastajan tulee olla vapaa lausumaan käsityksensä ulkopuolisista tekijöistä riippumatta.

Jotta tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädettyt tehtävät, tulee valtuuston ja tarkastuslautakunnan osaltaan huolehtia siitä, että edellytykset riippumattomaan sekä laadullisesti ja määrällisesti riittävään laajaan tilintarkastukseen on huomioitu muun muassa tilintarkastuspalveluja koskevissa tarjouspyynnöissä ja sopimuksissa. Tilintarkastajalla on velvollisuus arvioida sekä ennen toimeksiantannon vastaanottamista että toimeksiantosuhteen voimassaoloaikana mahdollisia riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä ja päättää tarvittavista toimenpiteistä riippumattomuuden säilyttämiseksi.

→

KUVA: Mvphotostock



Tilintarkastajan tehtävät ennallaan

Kuntien tilintarkastajien tehtävät ovat laajemmat kuin useimpien muiden yhteisöjen tilintarkastajien. Tilintarkastajan tarkastusvastuuseen kuuluu erityisesti kunnan hallinnon lainmukaisuuden sekä tilinpäätöksen oikeellisuuden ja sen antamien tietojen riittävyyden tarkastaminen. Lisäksi tilintarkastajan tehtävät liittyvät valti-onosuuksien perusteista annettujen

tietojen tarkastamiseen, sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan sekä konsernivalvontaan.

Tilintarkastajan tehtävien laajuus riippuu mm. kunnan ja kuntakonsernin koosta, kunnan toimintojen organisoitavoista sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallintajärjestelmien kehittyneisyydestä ja toimivuudesta. Hyvän tilintarkastustavan mukaisen tarkastusprosessin vaiheet ovat vuosittain tilintarkastusriskien kartoittaminen ja

arviointi, tarkastuksen suunnittelu, tarkastuksen toteuttaminen, raportointi ja jälkiseuranta. Nämä vaiheet ovat välttämättömät tarkastuskohteen koosta tai organisoitumisesta riippumatta.

Kuntalain mukaan tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa hallinnon lain ja valtuuston päätösten mukaisuus. Hallinnon lainmukaisuuden tarkastuksessa varmistetaan vuosittain ensisijaisesti kuntalain ja hallintolain sekä kunnan hallintosäännön ja muiden valtuuston päätösten noudattamista. Tämän lisäksi tarkastetaan muuta lainsäädäntöä tilintarkastajan ammatillisen harkinnan ja tarkastettavan asiakokonaisuuden mukaan.

Tilintarkastajien on myös tarkastettava, antaako kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta.

Paremmat edellytykset konsernitason tietojen varmennukseen

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksessa tulee varmistaa, että tarvittavat tiedot kuntakonserniin kuuluvista yhteisöistä on viety oikein konsernitilinpäätökseen. Jatkossa konserniyhteisöihin valitaan vähintään yksi sama tilintarkastaja kuin kunnassa, joten tilintarkastaja voi aiempaa paremmin varmistaa myös konserniyhteisöjen tilintarkastustietojen luotettavuutta.

Uutta on myös se, että tilintarkastajan tietojensaantioikeus ulottuu kunnan hallussa olevien asiakirjojen lisäksi myös muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiöiden hallussa oleviin asiakirjoihin, mikäli tilintarkastaja pitää niitä tarpeellisina tarkastustehtävänsä hoitamiseksi.

Valtionosuuksien perusteista ja käytöstä tilintarkastajan tulee tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtion-

Tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja

Kunnan ulkoisen valvonnan tehtäväkenttää ja rooleja tarkasteltaessa on tärkeää, että tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan työt nivoutuvat saumattomasti yhteen. Tarkastuslautakunnan rooliin liittyvä lisäarvo saavutetaan ennen kaikkea tarkoituksenmukaisuusvalvonnan kautta ja tarkastuslautakunta kiinnittää arvioinnissaan huomiota siihen, miten kunnanhallitus ja muut kunnan viranomaiset ovat onnistuneet valtuuston tahdon toteuttamisessa.

Tilintarkastuksen tehtäväkenttää on taas mielekästä tarkastella riittävän laajasti myös tuloksellisuustarkastuksen alueella. Vaikka tilintarkastus on perusmuodossaan varmennuspalvelua, joka tähtää ennen kaikkea toiminnan ja siitä annetun informaation vastaavuuden varmentamiseen, on se nähtävissä myös yhtenä osatekijänä tuloksellisuuden tarkastuksessa. Tuloksellisuustarkastus kun on usein vastaavuuden tarkastusta, nimenomaan silloin, kun tarkastetaan ja raportoidaan, vastaako tilivelvollisten suorittama raportointi tosiasioita ja onko toimintaa toteutettu sovittujen pelisääntöjen mukaan.

osuuksien perustaksi annettuja tietoja ovat esimerkiksi Tilastokeskuksen keräämä kunnan talous- ja toimintatilasto sekä Opetushallituksen keräämät oppilasmäärätiedot. Tarkastuksen painopisteenä on erityisesti tietojenkeruujärjestelmän luotettavuuden varmistaminen.

Lisäksi tilintarkastajien tulee tarkastaa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuus. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaiseen järjestämiseen kuuluu muun muassa, että valtuusto on päättänyt kuntalain mukaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista sekä se, että hallintosääntöön on otettu asiasta riittävät määräykset. Lisäksi osana asianmukaista järjestämistä hallitus ja muut toimielimet ovat ohjeistaneet alaisensa toiminnan osalta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyvät menettelyt ja toimeenpanon valvonnan.

Konsernivalvonnan osuus tarkastuksessa korostuu

Konsernivalvonnan tarkastuksen rooli kasvaa kuntien yhtiöittäessä toimintojaan ja kuntakonserniin monimuotoistuessa. Konsernivalvonnalla tarkoitetaan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia.

Konsernivalvonnassa tulee erityisesti seurata valtuuston tytäryhteisöille asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista keskitetysti hoidetuissa konsernitoinnoissa ja konsernin sisäisten palvelujen käytössä. Konsernivalvonnassa seurataan myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä ja toimeenpanoa kuntakonserniin kuuluvissa yhteisöissä kunnan hyväksymien periaatteiden mukaisesti.

Kuntalaissa korostetaan olennaisten tarkastushavaintojen viivytyksetöntä raportointia. Olennaisista tarkastuk-

sisssa havaituista epäkohdista ilmoitetaan kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa, joka hallituksen on käsiteltävä ja päätettävä toimenpiteistä, joihin tarkastushavaintojen perusteella ryhdytään.

Tiivis yhteistyö tarkastuslautakuntien kanssa

Kuntien tilintarkastuksen yksi erityispiirre on tiivis yhteys tarkastuslautakuntien kanssa. Kuntalain mukaan valtuuston asettaman tarkastuslautakunnan yhtenä tehtävänä on järjestää hallinnon ja talouden tarkastus. Tämä tarkoittaa erityisesti tilintarkastajan valintaa koskevan hankintaprosessin järjestämistä, valintaehdotuksen tekemistä valtuustolle sekä tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvontaa.

Tarkastuslautakunta tekee myös valtuustolle ehdotuksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille ottaen huomioon tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa antamat lausunnot. Tilintarkastaja myös raportoi tilikauden aikana ja sen päätyttyä tarkastuslautakunnalle tarkastusten suorittamisesta erikseen sovittavalla tavalla.

Kuntalain mukaan valtuustolla ja tarkastuslautakunnalla on mahdollisuus ohjata tilintarkastusta, mutta tilintarkastajan tulee kuitenkin itsenäisesti määritellä tilintarkastuksen ja sitä koskevan raportoinnin sisältö. □



JHTT **Minna Ainasvuori** toimii tilintarkastuspalveluiden liiketoiminta-johtajana BDO Auditor Oy:ssä.

”
TILINTARKASTAJAN TIETOJEN-
SAANTIOIKEUS LAAJENEEN UUDEN
KUNTALAIN MYÖTÄ.



Mukautukset kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa

MIKKO PAANANEN, JAAKKO RÖNNKÖ



Kuntien ja kuntayhtymien tarkastuskertomusten mukauttaminen on yleistä. Uusi tutkimus valottaa, mihin tilintarkastuksen osa-alueisiin mukautukset useimmiten kohdistuvat.

Eri sidosryhmät saavat tilintarkastuskertomuksesta tärkeää tietoa kunnan ja kuntayhtymän hallinnon asianmukaisuudesta sekä kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Mukautettu tilintarkastuskertomus kuvastaa riippumattoman tilintarkastajan näkemystä edellä mainittuja asioita koskevista olennaisista epäkohdista.

Lisää tietoa mukautuskäytännöistä

Tähän saakka tilintarkastusalan ammattilaisilta on puuttunut kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttamista koskeva kokonaiskuva; mihin lakisääteisen tilintarkastuksen alueisiin tilintarkastuskertomuksia koskevat mukautukset kohdistuvat.

Kokonaiskuvan saamiseksi käynnistettiin tutkimushanke, jossa tätä asiaa selvitettiin empiirisen aineiston perusteella.

Kunnan tilintarkastuskertomuksen mukauttamista koskevat pääperiaatteet on kuvattu JHTT ry:n antamassa suosituksessa vakiomuotoisista ja mukautetuista tilintarkastuskertomusmalleista ja julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa. Lisäksi pääperiaatteet sisältyvät soveltuvin osin kansainvälisiin ISA-standardeihin "Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkas-

KUVA: Wijnhotstock



tuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen” ja ISA 706 ”Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet”.

Tilintarkastajan tehtävät

Kuntalain (365/1995, sittemmin 410/2015) mukaan tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on tarkastettava:

- onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
- onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tämän ohella tilintarkastuskertomuksessa on esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle, tilivelvolliselle, myöntää vastuuvapaus.

Mukautettuja kertomuksia yli neljännes

Tutkimus osoitti, että tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen on varsin yleistä. Useamman kuin joka neljännen kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastuskertomus on jonkin tarkastutuloksen osalta mukautettu. Tulokset osoittivat myös, että mukautusten yleisyys vaihtelee merkittävästi tarkastutuloksia koskevien kannanottojen välillä.

Tutkimuksessa nousi esiin erityisesti kaksi lakisääteisen tilintarkastuksen

osa-aluetta, joihin mukautukset pääasiassa kohdistuvat. Selvästi suurin osa niistä kohdistuu hallinnon hoitamiseen lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Toiseksi suurin osa mukautuksista kohdistuu sisäiseen valvontaan ja konsernivalvontaan.

Mukautusten koskiessa kunnan hallinnon hoitamista lain ja valtuuston päätösten mukaisesti liittyivät ne pääasiassa talousarvion sitovien määrärahojen ylityksiin, jotka oli viety hyväksyttäväksi valtuustolle vasta seuraavan talousarviovuoden aikana. Kyseinen toimintatapa vaikuttaisi olevan kuntalain talousarviosäädösten vastaisuudesta huolimatta yleinen kunnissa ja kuntayhtymissä.

Sisäistä valvontaa ja konsernivalvontaa koskevien mukautusten suuri määrä on linjassa kuntalain talussäännöksiin osittaisuudistusta valmistelleen työryhmän havaintojen kanssa. Tulokset viittaavat siihen, että sisäisen valvonnan puutteita koskevien mukautusten määrä on ollut tarkasteluajan jaksolla laskeva.

Vähiten valtionosuuksien perusteita koskevia mukautuksia

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa kaikkein vähiten mukautuksia kohdistui tarkasteluajan jaksolla valtionosuuksien perusteista annettuihin tietoihin. Viime vuosina valtionosuudet ovat saaneet osakseen mittavaa julkisuutta suurten takaisinperintätapausten muodossa (mm. Jalasjärven kunta). Tutkimusaineisto viittaisi kuitenkin siihen, että tilintarkastuskertomusten mukautuksia tarkasteltaessa valtionosuuksien raportoinnin tasossa ei olisi laajamittaisia puutteita.

Koko tarkasteluajan jaksolla Manner-Suomen kunnissa ja kuntayhtymissä havaittiin ainoastaan yksitoista valtionosuuksien perusteista annetuista tiedoista koskevaa mukautusta, joista osa koski samaa kuntaa. Määrää voidaan pitää erittäin vähäisenä.

Tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta, että kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätösten oikeita ja riittäviä tietoja koskevia mukautuksia on tilintarkastuskertomuksissa keskimäärin hyvin vähän. Oikeiden ja riittävien tietojen arvioinnissa on kuitenkin syytä huomioda, että olennaisuuden käsitettä soveltavien tilintarkastajien raportointikynnyksen ulkopuolelle voi jäädä euromääräisesti suuriakin virheitä tai puutteellisuuksia.

Hallintoa ja sisäistä valvontaa koskevat mukautukset

Tutkimusaineiston 2 415 tilintarkastuskertomuksesta 984 kertomusta sisälsi jotakin tarkastuksen tulosta koskevan mukautuksen. Osa kertomuksista sisälsi useamman kuin yhtä tarkastuksen tulosta koskevan mukautuksen.

Tutkimusaineisto osoitti, että keskimäärin 18 % (431 kpl) kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista sisälsi mukautuksen, joka koskee hallinnon hoitamista lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Hallintoa koskevien mukautusten määrä oli 43,8 % kaikista tarkasteluajan jaksolla annetuista tarkastuksen tuloksia koskevista mukautuksista.

Suurin osa niistä koski hyväksymättömiä määrärahan ylityksiä, joita valtuusto ei ollut hyväksynyt tilikauden aikana.

Keskimäärin 15,6 % (374 kpl) kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista sisälsi joko sisäistä valvontaa tai konsernivalvontaa koskevan mukautuksen. Valvontaa koskevien mukautusten määrä oli 38 % kaikista tarkasteluajan jaksolla annetuista mukautuksista. Muutamia yksittäistapauksia lukuun ottamatta mukautukset koskivat lähes poikkeuksetta sisäistä valvontaa tai riskienhallintaa.

Valtionosuuksien perusteista annettuja tietoja koskevia mukautuksia oli keskimäärin 0,5 % (11 kpl) kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista. Määrä edustaa 1,1 % kaikis-



Tutkimus tilintarkastuskertomuksen mukautuksista

Tutkimuksen taustaksi kerättiin laaja aineisto, joka koostui kaikkiaan 2 415 Manner-Suomen kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksesta tilikausilta 2009–2013. Tutkimusaineisto käsitti 99 % kaikista tilintarkastuskertomuksista edellä mainitulla aikavälillä (99,7 % kunnista ja 97,8 % kuntayhtymistä). Tilintarkastuskertomuksessa esitetyt tarkastuksen tulokset jaettiin viiteen osaan ja niitä koskevat kannanotot muodostettiin omiksi muuttujikseen. Niille annettiin lukuarvoiksi joko 0 tai 1 riippuen siitä, olivatko ne luonteeltaan vakiomuotoisia vai mukautettuja. Tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevat kannanotot muutettiin niin ikään numeeriseen muotoon samalla perusteella, olivatko ne mukautettuja vai vakiomuotoisia.

ta tarkastuksen tuloksia koskevista mukautuksista. Tuloksia tulkittaessa tulee kuitenkin huomioda, että kaikki kuntayhtymät eivät saa valtionosuuksia.

Mukautukset säännösten ja määräysten vastaisuudesta

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa oli keskimäärin 4,9 % (118 kpl) mukautuksia, jotka koskivat säännösten ja määräysten mukaisuutta. Se oli 12 % kaikista tarkasteluajan jaksolla annetuista mukautuksista.

Valtaosa säännösten ja määräysten mukaisuutta koskevista mukautuksista liittyi tilinpäätöksen valmistamiseen myöhässä. Tilinpäätöksen tuloksen, taloudellisen aseman, rahoituksen ja toiminnan oikeita ja riittäviä tietoja koskevia mukautuksia löytyi 2,1 % (50 kpl) tilintarkastuskertomuksista. Määrä edustaa 5,1 % kaikista tarkasteluajan jaksolla annetuista mukautetuista kertomuksista.

Tuloksista ilmenee myös, missä määrin tilintarkastajat mukauttavat keskimäärin tilintarkastuskertomuk-

sen lausuntoja. Tilinpäätöksen hyväksymistä koskevia lausunnon mukautuksia oli keskimäärin 0,7 %:n (16 kpl) kohdalla kaikista kunnista ja kuntayhtymistä. Määrää voidaan pitää huomattavan pienenä.

Lausuntoja koskevat mukautukset kohdistuvat yleisimmin vastuuvapautteen. Tilivelvollisten vastuuvapautta koskevia mukautuksia oli keskimäärin 7 % (167 kpl) kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista.

Vaikutukset tilintarkastuslausuntoon ja muistutuksen antamiseen

Tutkimus osoittaa, että peräti 28 % (669 kpl) kaikista kaikista kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista sisältää jonkin tarkastuksen tulosta koskevan mukautuksen. Kaikista mukautuksista 7,1 % (169 kpl) oli sellaisia, jotka johtivat myös tilintarkastuslausunnon mukauttamiseen (joko hyväksymisen tai vastuuvapauden osalta).

Tulokset viittaavat siihen, että huomattavan pieni osa tarkastuksen tu-

loksissa tehdyistä mukautuksista johtaa lausunnon mukauttamiseen. Tutkimuksessa selvitettiin myös kuntalain mukaisen muistutuksen antamisen yleisyyttä. Muistutuksen antaminen on erittäin harvinaista: ainoastaan 1,1 % (27 kpl) tilintarkastuskertomuksista sisälsi muistutuksen. □



KTT **Mikko Paananen**
toimii osa-aikaisena
tutkijana Lappeenrannan
teknillisessä yliopistossa.



KHT, JHTT **Jaakko Rönkkö**, CIA,
työskentelee Revisium
Oy:ssä.

Sari Kyllönen ja Pirjo Hakanpää pitävät valtuuston ja virkamiesjohdon ajan tasalla kaupunkikonsernin riskienhallinnasta ja toiminnan tuloksellisuudesta.

Helsingin kaupungin tarkastustoimintoja johtavat Pirjo Hakanpää ja Sari Kyllönen valmistauvat yksiköissään kuntakonsernin valvontaa ja ohjausta parantaviin lakimuutoksiin. SOTE-uudistuksen he odottavat tuovan suurimmat mullistukset miesmuistiin.

Miljardien vartijat

TEKSTI // TAINA KIVELÄ KUVAT // OLLI HÄKÄMIES

Helsingin kaupungin konserniin kuuluu viiden toimialan eli rootelin palveluista vastaavien 27 viraston ja neljän liikelaitoksen lisäksi lähes sata tytäryhteisöä ja säätiötä. Kaupunki on myös kuuden kuntayhtymän kuten Helsingin ja Uudenmaan sairaanhoitopiirin (HUS) ja Helsingin seudun liikenteen (HSL), jäsen.

Varmennustoiminnoilta vaaditaan tehokkuutta

Konsernin tulot olivat vuonna 2014 noin 6,5 miljardia ja menot noin 5,5

miljardia. Liikevaihdosta noin puolet kertyi muista kuin verotuloista. Suomen suurimman työnantajan organisaatioissa työskentelee lähes 45 000 henkilöä, ja konsernitaseen loppusumma on noin 16,5 miljardia. Nettovarallisuutta, josta pitää huolehtia hyvin, on jokaista asukasomistajaa kohden lähes 15 600 euroa.

Hakanpää ja Kyllönen ovat paljon vartijoita. Sekä ulkoisen että sisäisen tarkastuksen on toimittava tehokkaasti – erityisesti konsernitason ja organisaatioiden rajat ylittävän kokonaiskuvan, riskien hallinnan sekä tuloksellisen ja

tehokkaan toiminnan varmistamiseksi. Selkeät vastuut, hyvä suunnittelu ja yhteistyö toimijoiden kesken auttavat kohdistamaan resurssit oikein laajalle vastuualueelle.

Ulkoisen valvonta valtuuston palveluksessa

Ulkoisen valvonnan toimijoita on kolme: tarkastuslautakunta, tilintarkastaja ja molempia avustava tarkastusvirasto. Lautakunnassa on yhdeksän jäsentä ja tarkastusvirastossa 18 ammattilaista.

– Vaikka tarkastuslautakunta ja -virasto kuuluvat kaupunginjohtajan roo-

teeliin, olemme toimivasta johdosta riippumattomia. Palvelemme selkeästi kaupunginvaltuustoa, joka on konsernin ylin päättävä elin, kertoo Pirjo Hakanpää.

Hakanpää on vuodesta 2003 alkaen johtanut yli sata vuotta toimineen tarkastusviraston työtä. Hän on ensimmäinen nainen tässä tehtävässä, ja myös maan harvoja revisioneuvoksen arvonimen saaneita.

Valtuusto vahvistaa hallinnon ja talouden tarkastussäännön, joka antaa kuntalakia tarkemmat ohjeet tarkastuslautakunnan ja -viraston työstä. Nykyinen johtosääntö on vahvistettu

vuonna 2007 ja sitä on päivitetty viimeksi vuonna 2013.

– Vaikka lautakunnan jäsenet ovat poliittisia luottamushenkilöitä, on käytännön työ varsin epäpoliittista. Työ perustuu koko vaalikauden kattavaan toimintasuunnitelmaan ja vuosittain tehtävään arviointisuunnitelmaan.

Tarkastusviraston toiminta kattaa kaikki konsernin virastot ja liikelaitokset, sen sijaan tytäryhteisöt ja kuntayhtymät huolehtivat itse ulkoisen valvonnan toteutuksesta. Tytäryhteisöjen tilintarkastajien kilpailutus, sopimusten valmistelu ja työn laadun seuranta kuu-

luvat kuitenkin tarkastusviraston tehtäviin, kuntayhtymät puolestaan huolehtivat näistäkin tehtävistä itse.

Uusia ja vanhoja valvonnan kohteita

Uusi kuntalaki tuli voimaan 1.5.2015. Sen mukaan tarkastuslautakunnan uusi tehtävä on toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointi. Tavoitteiden toteutumisen valvonta oli jo vanhassa laissa. Arviointeihin tarvittavat tiedot hankkii tarkastusvirasto, jonka tehtävät laajenivat näin merkittävästi. →

– Meille uusi laki ei tuo suuria muutoksia, sillä tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus olivat arviointiemme kohteena jo ennen uutta lakia. Kokonaan uusi tehtävä on luottamushenkilöiden sidonnaisuuksien ilmoittamisen valvonta, johon varaudutaan seuraaviin kuntavaaleihin eli kevääseen 2017 mennessä. Tehtävä on hallinnollispainotteinen eikä tuottane alkuvaiheen jälkeen merkittävää työmäärää, arvioi Hakanpää.

Helsingin kaupungin tarkastuslautakunnassa on kaksi jaostoa, joiden kesken kaupungin toimintakokonaisuus on jaettu arviointia varten. Viraston toiminta on vastaavasti jaettu kahteen ydinprosessiin: arviointiin ja tilintarkastukseen.

– Arviointipäällikkö omistaa, johtaa ja kehittää tavoitteiden ja toiminnan arviointiprosessia, ja tilintarkastuspäällikkö vastaa tilintarkastusprosessista samalla tavalla. Lautakunnassa ja jaostoissa työtä tehdään työpajatyypisesti, Hakanpää kuvaa työn organisointia.

Tarkastuslautakunnan työ on aktiivista, se kokoontuu noin 12 kertaa vuodessa, lisäksi jaostoilla on kokouksia noin kerran kuussa. Hakanpää kertoo, että joissakin kaupungeissa kokouksiin saattaa kulua kokonainen työpäivä.

– Meillä kokoukset ovat napakoita, ne kestävät korkeintaan kaksi tuntia, vaikka käsiteltäviä asioita on paljon. Tämä pitää myös kokouskulut kurissa.

Keskikastia kustannustehokkuudessa

Myös oman toiminnan kulut ovat tarkastusvirastossa tarkassa syynissä, ja niitä verrataan suurimpien kaupunkien vastaaviin. Tarkasteltaessa tarkastustoimen ja kaupungin toimintamenojen suhdetta Helsinki kuuluu vertailujoukon keskikastiin, vaikka maan suurimman kaupungin kulut voisivat helposti nousta kärkeen.

– Kaupunkikonserni on huomattavan laaja ja edustaa hyvinkin erilaisia toimialoja, ja lisäksi Helsinki kuuluu kuuteen kuntayhtymään. Hallintokunnat vastaavat sosiaali- ja terveys-

toimen sekä opetus- ja varhaiskasvatustoimen lakisääteisistä tehtävistä. Ainutlaatuisimpia toimintoja on puolestaan Korkeasaaren eläintarha. Tytär-yhteisöjen palvelutuotantoon kuuluvat muun muassa opetus, kulttuuri, sosiaali- ja terveystoimi, kiinteistöt, pysäköinti, matkailu, liikunta, satama- ja bussiliikenne, catering, elinkeino, energia ja henkilöstö, Pirjo Hakanpää listaa.

Haasteena konsernin ohjaus ja valvonta

Kunnan toiminta on uudessa kunta-laissa määritelty aikaisempaa laajemmaksi. Valtuusto vastaa kaikkien konsernin toimintojen yhteensovittamisesta, ja uutta on myös kuntastrategian ja konserniohjeen pakollisuus.

– Helsingin kaupungin on huolehdittava myös siitä, että tytäryhteisöt otavat huomioon kuntakonsernin kokonaisedun. Uusi konserniohje, jonka valmistelu Helsingissä on jo pitkällä, on omistajaohjauksen keskeinen väline velvoitteen täyttämässä, kertoo tarkastusjohtaja Pirjo Hakanpää.

Tytäryhteisöjen tilintarkastus määrittiin uudessa laissa kunnan tilintarkastusyhteisölle, ellei muuhun ole perusteltua syytä. Helsingin esittämää tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden laajennusta tyttäriin ei lakiin saatu vaan oikeus rajoittuu edelleen kunnan viranomaisilta saataviin tietoihin.

– Valtuustoryhmien haastattelussa korostettiin erityisesti konsernitason arviointia. Se haaste on otettava vastaan. Siksi on äärimmäisen tärkeää, että tarkastuslautakunnan riittävä tiedonsaanti tytäryhteisöjen toiminnasta turvataan konserniohjeessa, Hakanpää painottaa.

Huomiota SOTE-alueiden valvonnan järjestämiseen

Valmisteilla oleva kuntalaki ja SOTE-uudistus vaikuttavat Hakanpään mukaan merkittävästi tarkastuslautakunnan ja -viraston toimintaan.

– Se mitä tapahtuu SOTE-uudistuksessa vaikuttaa kaikkeen. Tällä hetkellä on meneillään kaupunginkanslian

alustava kartoitus uudistuksen vaikutuksesta virastojen ja liikelaitosten henkilökuntaan. Tämän hetken näkymien perusteella kunnat ja kuntayhtymät eivät jatkossa järjestä tai tuota sosiaali- ja terveydenhuollon palveluita. Helsingin tarkastuslautakunnan työn painopiste tulee muuttumaan, sillä nykyisin SOTE-palvelut ovat olleet olennainen osa arviointiamme.

Hakanpää huomauttaa, että SOTE-mallin itsehallintoalueet ovat jatkossa merkittäviä julkisten varojen omistajia ja käyttäjiä.

– Niihin pitäisi lainsäädännössä luoda kuntalakia vastaava ja toimivaksi havaittu ulkoisen valvonnan malli. Tällä tavoin voidaan varmistua toiminnan tuloksellisesta ja tarkoituksenmukaisesta järjestämisestä. Uuden toimintamallin käyttöönotossa tulisi hyödyntää kunnissa jo olevaa ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin osaamista. Kuntien ulkoisesta tarkastuksesta vapautuneen kokenutta ja osaavaa henkilöstöä uusien organisaatioiden käyttöön. Sitä tarvitaankin mittava määrä.

Tilintarkastajat antavat virastolle palautetta

Tilintarkastaja ja tarkastusviraston johto tapaavat 4–5 kertaa vuodessa JHTT-palaverissa, joissa laaditaan tilivuoden tarkastussuunnitelma ja koordinoidaan käytännön tarkastustyö, kertoo Hakanpää.

Myös tarkastajat tapaavat toisiaan säännöllisesti tiimipalaverissa.

– Tilintarkastajat saavat käyttöönsä tarkastusviraston raportit, joiden olennaiset havainnot ja suositukset tulevat mukaan tilintarkastuskertomukseen ja tilintarkastuksen loppuraporttiin, joka menee myös valtuustolle. Tilintarkastaja käy myös läpi viraston työpaperit, ja antaa meille palautetta tehdystä työstä.

Olennaisuusharkinta työn lähtökohtana

Tilintarkastuksen vuosisuunnitelma tehdään riskikartoituksen perusteella.

– Huomioon otettavia asioita ovat esimerkiksi toiminnan ja järjestelmi-

en muutokset, aiemmin havaitut ongelmat tai puutteet ja toimintojen monimutkaisuus. Tuloslaskelman ja taseen olennaiset erät tarkastetaan aina, lisäksi huomioidaan lainsäädännön muuttuminen. Myös tarkastuskohteen koko vaikuttaa tarkastusfrekvenssiin, Pirjo Hakanpää toteaa.

Hänen mukaansa suuriin virastoihin ja laitoksiin kohdistetaan tarkastuksia vuosittain, pienemmät tarkastetaan olennaisilta osiltaan neljän vuoden välein. Tarkastuksilla varmennetaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuutta, hallinnon laillisuutta ja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta.

Arviointitoiminnan lähtökohtana on olennaisuusharkinta, jossa huomioidaan otetaan muun muassa kaupungin riskiarviot. Arviointityö tehdään Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vahvistamia ISSAI-standardia soveltaen. Standardeissa painotetaan riskiperusteista lähestymistapaa ja asianmukaista harkintaa.

Kaupunkikonsernin kolme suurta liikelaitosta – Helsingin Satama, Helsingin Energia ja osia Palmiasta – yhtiöitettiin viime vuonna. Tämä ei vaikuttanut suuresti viraston työhön.

– Tilintarkastajien ja tarkastusviraston työnjaossa kaupungin isot liikelaitokset ovat perinteisesti olleet JHTT-yhteisön tilintarkastuksen painopisteitä. Tarkastusvirasto avusti tarkastuslautakuntaa yhtiöittämiseen liittyvien tilintarkastussopimuksien kilpailutuksessa ja valmistelussa.

Sisäinen tarkastus kaupungin johdon työkalu

Helsingin kaupungin hallintomalli perustuu kuntalakiin. Ylintä valtaa käyttää kaupunginvaltuusto, joka päättää muun muassa hallintosäännöstä, kuntastrategiasta, talousarvioista ja toimintasuunnitelmista. Kaupunginhallitus ja johtajisto hoitavat kaupunginkanslian avustamana päätösten toimeenpanon.

Sisäinen tarkastus on kaupungin johdon työkalu päätösten toimeenpanon varmistamisessa. Ulkoinen valvon-



- SOTE-alueita varten tulisi luoda kuntalakia vastaava ulkoisen valvonnan malli, Pirjo Hakanpää sanoo.

ta palvelee siis ensisijassa luottamusjohtoa ja sisäisen toimivaa johtoa: vastuut ovat selvät.

Tarkastuspäällikkö Sari Kyllösen mukaan tarkastettavat toimialat vaihtelevat varhaiskasvatuksesta kaupunkitekniikkaan ja metrolienteeseen. Toimialue on tarkastusvirastoa laajempi, sillä virastojen ja liikelaitosten lisäksi kohteena ovat myös kaupungin kokonaan omistamat tytäryhtiöt, joita on yli viisikymmentä.

Kuntayhtymissä ja yhtiöissä erilliset tarkastustoiminnot

Kuntayhtymät vastaavat omasta tarkastuksestaan.

– Kuntayhtymissä on omat sisäisen tarkastuksen yksikkönsä, joihin pidämme yhteyttä. HUS:n sisäisen tarkastuksen kanssa olemme tehneet yhteisen tarkastuksen, jonka tavoitteena oli varmistua erään potilasryhmän asiakaslähtöisyydestä. Yhteistarkastus sujui hyvin ja tuloksellisesti, kertoo Kyllönen.

Yhtiötetyt Helen Oy ja Helsingin Satama Oy ovat tehneet ostopalvelusopi-

mukset sisäisen tarkastuksen palveluista.

– Kanslian sisäisen tarkastuksen yksikön roolista osana konsernivalvontaa keskusteltiin tässä yhteydessä, ja todettiin, että päällekkäisyyksiä ei ole syntymässä.

Laki korostaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa

Nykyinen kuntalaki korostaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitystä kunnissa ja kuntayhtymissä. Valtuusto vastaa niiden perusteista ja hallitus järjestämisestä. Helsingissä valtuusto hyväksyi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteet ensimmäisen kerran joulukuussa 2013.

– Sisäinen tarkastus oli yhdessä kanslian riskienhallinnan asiantuntijan kanssa keskeisessä roolissa sisäisen perusteita valmisteltaessa. Niiden mukaan kaupungin kaikkien toimielinten ja tytäryhteisöjen täytyy laatia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kuvaukset. Olimme valmistelemassa näille kuvauksille mallin, ja järjestämme vastuuyksiköille koulutusta oman alueensa kuvausten laadinnasta.

→

Vahvuuksina selkeä johtamismalli ja sitoutuminen eettisiin periaatteisiin

Kunnat ja konsernit ovat hyvin erilaisia, ja hallintomallit saattavat poiketa toisistaan paljon. Kaupunkia voi esimerkiksi johtaa joko virkamies eli kaupunginjohtaja tai pormestari, jonka valtuusto valitsee virkaansa vaalikaudeksi kerrallaan. Pormestareita Suomessa on toistaiseksi vasta kaksi, Tampereella ja Pirkkalassa.

Selkeät roolit

Tarkastusjohtaja Pirjo Hakanpää näkee Helsingin nykyisen johtamismallin vahvuutena roolien selkeyden: virkamiehet valmistelevat ja poliitikot päättävät. Selkeä työnjako ja huolellinen suunnittelu sopivat varmasti kaikenkokoisiin kuntiin, samoin avoin vuoropuhelu eri osapuolten kanssa.

– Tarkastuslautakunnan ja -viraston suunnitteluprosessiin kuuluu kaikkien valtuustoryhmien haastattelu. Keskustelut toimivat hyvin, esimerkiksi konserninäkökulma nousi voimakkaasti esille, kertoo Hakanpää.

Helsingissä tarkastusviraston johdon, esimiesten ja henkilöstön osaamista on kehitetty mm. SOTE-muutokseen varautuen. Työ on jo palkittu vuonna 2014 Suomen Laatukeskuksen järjestämässä Excellence Finland -kilpailussa neljän tähden tunnustuksella. Kilpailussa ulkoisen arvioinnin kohteena olivat johtajuus, strategia, henkilöstö, kumppanuudet, resurssit ja prosessit sekä niiden tulokset.

Eettiset periaatteet vakiinnuttaneet paikkansa

Tarkastuspäällikkö Sari Kyllönen haluaa nostaa vahvuutena esille kaupungin sitoutumisen eettisiin arvoihin ja avoimuuteen.

– Eettiset periaatteet ovat vakiinnuttaneet asemansa osana kaupungin strategiaohjelmaa ja hallinnon toteuttamista. Kaupunki on jo yli kymmenen vuotta tehnyt yhteistyötä verottajan kanssa harmaan talouden torjumiseksi. Avoimuuden lisäämiseksi Helsinki julkaisi ensimmäisenä kaupunkina kaikki ostolaskunsa kansalaisten tarkasteltavaksi internetiin. Myös viranhaltijoiden päätöspöytäkirjat ovat nähtävillä internetissä, Kyllönen kuvailee.

Kun Helsingissä sisäisen tarkastuksen henkilömäärä on 16, joissakin kunnissa ei ole lainkaan ammattimaista sisäistä tarkastusta.

– Yhtä kaikille sopivaa toimintatapa ei sisäisen tarkastuksen osalta ole olemassa, mutta joitakin sekä suurille että pienille sisäisille tarkastuksille sopivia käytäntöjä varmasti löytyy. Ensimmäisenä haluaisin nostaa esille kehittämissuositusten systemaattisen seurannan, joka on mielestäni välttämätöntä työmme vaikuttavuuden varmistamiseksi. Se tehostaa suositusten toteutumista ja parantaa sisäisen tarkastuksen kykyä antaa toteuttamiskelpoisia, osuvia suosituksia, Kyllönen arvioi.

IIA:n koulutus ja verkostot voimavara osaamisen kehittämisessä

Hän kiinnittää huomiota myös sisäisen tarkastuksen henkilöstön osaamisen jatkuvaan kehittämiseen.

– CIA-tutkinnon suorittaminen ja siihen liittynyt opiskelu ovat syventäneet omaa näkemystäni sisäisen tarkastajan tehtävästä. Olen kokenut Sisäiset tarkastajat ry:n koulutukset, toimikuntatyöskentelyn ja syntyneet ammatilliset verkostot tärkeiksi voimavaroiksi kaupungin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämisessä.

Helsingin sisäisessä tarkastuksessa on käynnissä parhaillaan ammattistandardien mukainen ulkoinen arviointi. Se toteutetaan nyt toisen kerran.

– Voin lämpimästi suositella ulkoisen arvioinnin teettämistä. Sisäisen tarkastuksen muiden toiminnan arvioijana on syytä asettaa myös itsensä arvioinnin kohteeksi. Tuloksena saamme varmuuden ammattistandardien noudattamista, sanoo Sari Kyllönen.

Lisäksi arviota on pyydetty sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuudesta ja tehokkuudesta sekä tietoa siitä, antaako sisäinen tarkastus johdon mielestä lisäarvoa ja parantaako se organisaation toimintoja.

– Odotamme saavamme hyödyllisiä kehittämisehdotuksia. □

Hakanpään tavoin myös Kyllönen pitää valmisteilla olevia hallintosääntöä ja konserniohjetta keskeisenä asiana sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja tarkastuksen kannalta.

– Konserniohjeissa annetaan määräykset konsernivalvonnasta ja raportoinnista sekä riskienhallinnan järjestämisestä. Olemme olleet mukana valmistelemassa sisäisen tarkastuksen roolia sekä yhtiöiden sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevia kohtia.

Strategia ja riskit ohjaavat kohteiden valinnassa

Sisäisen tarkastuksen toimintaa ei ohjaa laki vaan toimintaohje, joka pohjautuu kansainvälisiin ammattistandardeihin. Toimintaohjeen samoin kuin vuosittain laadittavan tarkastussuunnitelman hyväksyy kaupunginjohtaja. Suunnitelma on riskiperusteinen.

– Kaupunkikonsernin riskienhallinnan koordinaatioryhmä arvioi konsernin riskejä. Merkittävät riskit samoin kuin kaupungin strategiaohjelman tavoitteet muodostavat sisäisen tarkastuksen vuosisuunnittelun lähtökohdan. Lisäksi haastattelemme laajasti kaupungin johtoa ja asiantuntijoita, ja pisteytämme kaikki tarkastusaiheet kymmenen eri riskitekijän suhteen, toteaa Kyllönen.

Hänen mukaansa tarkastusten päätteeksi tehdään asiakaspalautekysely, jossa selvitetään annettujen suositusten osuvuutta ja toteuttamiskelpoisuutta sekä tarkastuksen tuottamaa lisäarvoa.

Yhteistyöllä vältetään päällekkäisyydet

Sisäinen tarkastus tekee yhteistyötä sekä tilintarkastajan että tarkastusviraston kanssa.

– Saamme käyttöömmme tarkastusviraston ja tilintarkastajan suunnitelmat päällekkäisyyksien karsimiseksi. Yhteistyöhön kuuluvat myös säännölliset tapaamiset, tarkastussuunnitelmiin ja tarkastusraporttien vaihto. Am-



– Eettiset periaatteet ovat vakiinnuttaneet asemansa Helsingin strategiohjelmassa ja hallinnon toteuttamisessa, Sari Kyllönen iloitsee.

matillista osaamista kehitetään yhdessä järjestetyllä koulutuksella. Meneillään on myös yhteinen ICT-hanke tarkastusten sähköisistä työpapereista, Kyllönen mainitsee.

SOTE-malli edellyttää ammattimaista sisäistä tarkastusta

SOTE-uudistus vaikuttaa myös sisäisen tarkastuksen toimintaan. Mikäli sosiaali- ja terveystieteiden järjestämisvastuu siirtyy itsehallintoalueille, kuntien menot supistuvat Kyllösen mukaan alle puoleen nykyisestä.

– Tämä tulee aiheuttamaan kuntien hallinnossa, myös sisäisissä tarkastuksissa, merkittäviä sopeuttamistarpeita.

Sari Kyllönen korostaa, että SOTE-alueiden hallintoa perustettaessa tulee huolehtia myös asianmukaisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä.

– Näin suurissa taloudellisissa kokonaisuuksissa tämä edellyttää ammattimaista sisäistä tarkastusta, joka on olennainen osa toimivaa johtamisjärjestel-

mää. Se seuraa ja varmentaa toimintojen lainmukaisuutta ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista ja tukee vahvan konserni- ja omistajaohjauksen toteutumista.

Erilaisia malleja sisäisen valvonnan järjestämisestä

Joihinkin kaupunkeihin kuten Tampereelle ja Ouluun on perustettu tarkastustoimikunta, jolle sisäinen tarkastus raportoi. Kuntaliiton suosituksessa taas ehdotetaan, että kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan ohjauksen, seurannan ja arvioinnin toteuttamiseksi voidaan perustaa tarvittaessa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan jaosto.

– Helsingissä ei ole pohdittu tarkastustoimikunnan perustamista. Olisi arvokasta jakaa Tampereen ja Oulun kokemuksia ja käydä keskustelua eri foorumeilla, ja tehdä konsernikohtaisesti päätökset siitä, miten hallituksen vastuu huolehtia sisäisestä valvonnasta olisi parasta järjestää, Sari Kyllönen toteaa. □

Kunnan sisäinen tarkastus ostopalveluna

– toimiva ratkaisu pienissä kunnissa EILA KOIVU

Kunnan prosessien, johtamisen ja riskienhallinnan tarkastamatta jättäminen on suuri riski kunnan johdolle ja itse kunnalle. Tilanteissa, joissa kunnan ei ole mahdollista järjestää omaa sisäistä tarkastusta, on ostopalveluiden käyttö paras ratkaisu.

Kuntalain mukaan ”Kunta hoitaa sille laissa säädetty tehtävät itse tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Tehtävien hoidon edellyttämiä palveluja kunta voi hankkia myös muilta palvelujen tuottajilta.” Tämä mahdollistaa siis sisäisen tarkastuksen palvelujen oston palveluntuottajilta.

Sisäinen konsultti

Sisäinen tarkastus on kunnan sisäinen konsultti, joka omalla osaamisellaan pystyy auttamaan kunnan johtoa sen velvollisuuksien hoidossa, kehittä-

mään kunnan toimintaa ja tuottamaan sille lisäarvoa. Oikein käytettynä sisäinen tarkastus tuottaa lisäarvoa, tukee kunnan johtoa ja auttaa asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa.

Kun taloudessa ilmenee ongelmia, on sisäiseen tarkastukseen ja valvontaan syytä panostaa aivan erityisesti. Monissa paikoissa toimitaan kuitenkin päinvastoin vähentämällä myös sisäisen tarkastuksen resursseja.

Sisäinen tarkastus ja tarkastaja

Määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista

arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.

”Sisäisillä tarkastajilla” tarkoitetaan IIA:n (The Institute of Internal Auditors) jäseniä, IIA:n ammattitutkintoja suorittaneita ja tutkintoihin osallistuvia sekä niitä, jotka toimivat sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa tehtävissä.

Tilintarkastajan tehtävänä puolestaan on muun muassa valvoa, että kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti. Välttääkseen objektiivisuuden heikentymisen kunnan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei toimi kyseisen kunnan sisäisenä tarkastajana.

Tarkastuskohteiden valinta tulee tehdä huolellisesti. Valintaperusteina voi käyttää esimerkiksi riskiarviossa esiin nousseita prosesseja; ts. prosesseja, joiden kautta liikkuu paljon rahaa. Valintaperusteena voi myös käyttää prosesseja, joita ei ole tarkastettu

aiemmin ja joissa siksi saattaa olla vioutuneita käytäntöjä, tai joissa muissa kunnissa on tapahtunut kömmähdyksiä.

Olennaista on toimia proaktiivisesti ennen kuin kömmähdyksiä tapahtuu. Kunnan prosessien, johtamisen ja riskienhallinnan tarkastamatta jättäminen on suuri riski kunnan johdolle ja itse kunnalle.

Ostopalvelut suositeltavampia kuin tarkastukset oman toimen ohella

Oma sisäinen tarkastus on hyvä perustaa, jos siihen suinkin on osaavia resursseja saatavilla. Isojen kuntien palkkalistoilla onkin omia sisäisiä tarkastajia. Lisäksi kunnat saattavat ostaa erityisosaamista ja lisäresursseja palveluntarjoajilta.

Oma sisäinen tarkastus on mielestäni paras vaihtoehto, mutta se ei ole aina mahdollinen aivan pienissä kunnissa. Pienemmät kunnat ostavatkin usein sisäisen tarkastuksen palvelut ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Osa teettää tarkastuksia kunnan virkamiehillä tai luottamusmiehillä, tai kunnan toimintaan ei kohdisteta sisäistä tarkastusta.

Ostopalvelujen käyttö on suositeltavampaa kuin tarkastusten teettäminen oman toimen ohella kunnan virkattai luottamusmiehillä. Oto-pohjaisissa tarkastuksissa riskienhallinta-, valvonta sekä johtamis- ja hallintoprosessien arvioinnista puuttuu järjestelmällinen ammattimainen ote, koska oman kokemuksen mukaan tarkastusta suorittaneilla virka- tai luottamushenkilöillä on ollut puutteellinen koulutus ja osaaminen sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitamiseksi.

Kuten edellä totesin, sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan si-

→



säistä tarkastusta toteuttavien henkilöiden tulee noudattaa sisäisen tarkastuksen määritelmää ja kansainvälisiä ammattistandardeja. Tämä merkitsee tarkastusten suunnittelua, toteutusta, raportointia ja seuranta ammatti-standardien mukaisesti, mikä puolestaan lisää tarkastustyön vaikuttavuutta vahvistaen tarkastuksen tuomaa hyötyä ja lisäarvoa kuntaorganisaatiolle ja sen päättäjille.

Riippumattomuus heikentyy oto-tarkastuksissa

Olen keskustellut pienen kunnan ”sisäisten tarkastajien” kanssa, jotka eivät olleet kirjoittaneet tarkastusraportteja, vaikka mielestään olivat toteuttaneet tarkastuksia. Asioista oli keskusteltu asianomaisten henkilöiden kanssa. Tarkastajille ei ollut jäänyt evidenssiä, mitä he olivat havainneet, mistä poikkeamat johtuivat, mitä riskejä/mahdollisuuksia niihin liittyi, mitä he olivat suositelleet ja mitä kunnan johto aikoi tehdä tilanteiden korjaamiseksi. Tarkastusten seuranta oli ilmassa.

Lisäksi virka- ja luottamusmiehet ovat asemassa, jossa heidän on vaikea toimia riippumattomuuden ja objektiivisuuden vaarantumatta. Nehän vaarantuvat jo, mikäli asia kolmannesta osapuolesta siltä näyttää. Sen vuoksi sisäinen tarkastaja ei saa osallistua kunnan päätöksentekoon eikä voi toteuttaa sen operatiivisia tehtäviä.

Valtuusto avainroolissa sisäisen valvonnan järjestämisessä

Valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta ja sen tulee muun muassa kuntalain kohdan 3 a) mukaan ”päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista”. Edelleen ”Valtuusto hyväksyy

hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset ainakin: kunnan taloudenhoidosta sekä hallinnon ja talouden tarkastuksesta sekä sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta”.

Kyseiset päätökset ja hallintosääntö tulee päivittää tarpeen mukaan. Mikäli valtuusto jättää päättämättä näistä perusteista ja jättää hyväksymättä tarkastusta, sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevan johtosäännön, kantaa se vastuun mahdollisista esiin tulevista poikkeamista sekä niihin liittyvistä taloudellisista ja muista seuraamuksista. On siis valtuuston oman edun mukaista varmistaa, että sisäistä tarkastusta, riskienhallintaa ja sisäistä valvontaa hoidetaan kunnassa asianmukaisesti.

Kunnanhallitus vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä valtuuston päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta. Kunnan hallintoa, taloudenhoitoa sekä muuta toimintaa johtaa kunnanhallituksen alaisena kunnanjohtaja tai pormestari. Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Vastuut on siis kuvattu laissa, mutta niiden konkreettinen sisältö vaatii ehkä vielä selvennystä.

Myös suullista raportointia tarvitaan

Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä.

Jotta kunnan elimet voivat kantaa vastuunsa, niiden on tarpeen saada raportit myös sisäisen tarkastuksen työ-

tä ja niiden tulee reagoida tehtyihin suosituksiin. Hallituksen pöytäkirjoissa näkee merkintöjä ”merkittiin tiedoksi sisäisen tarkastuksen raportti”, mikä merkitsee, että raporttia ei ole kokouksessa käsitelty. Raportoinnin tulee mielestäni olla myös suullista, jotta vastuuhenkilöt voivat kysyä tarkastajilta tarkennuksia raporteissa esiintuoduista havainnoista ja suosituksista. Tarkentavilla kysymyksillä voidaan varmistua siitä, että sisäisen tarkastajan esiin nostamat asiat ymmärretään oikein.

Virkamiesten ja luottamus- henkilöiden koulutus tärkeää

Tutustuttuani joidenkin kuntien hallitusten pöytäkirjoihin olen havainnut melkoista termien sekavuutta ja sitä kautta hankittavien palvelujen määrittelyn vaikeutta. Pahimmillaan pöytäkirjoissa puhutaan milloin sisäisen valvonnan milloin sisäisen tarkastuksen palvelujen hankkimisesta.

Sisäinen valvonta on aina toimivan organisaation itsensä vastuulla. Siihen liittyvää konsultointia voi ostaa, mutta vastuuta ei voi siirtää. Erillinen sisäisen tarkastuksen toiminto puolestaan arvioi sisäisen valvonnan toimivuutta ja tekee siihen liittyviä kehitysesityksiä.

Vienee vielä aikaa, ennen kuin sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen termit, sisältö ja merkitys sekä niiden toteuttajat ovat selviä kaikille osapuolille. Mielestäni tärkeää onkin virkamiehille ja luottamushenkilöille suunnatun koulutuksen järjestäminen sisäisestä valvonnasta, riskienhallinnasta, hyvästä hallintotavasta, sisäisestä tarkastuksesta sekä tarkastuksiin liittyvistä termeistä ymmärryksen ja tietoisuuden lisäämiseksi.

Apua ja ohjeistusta sisäisen tarkastuksen ostopalvelujen hankintaan

Sisäisen tarkastuksen ostopalveluisa hankintaosaamisen varmistaminen on erityisen tärkeää. Kokemuksesta ni mukaan Hilma-tarjouspyyntökan-
taa ei aina käytetä, mistä saattaa seura-

ta ongelmia palveluiden asianmukaisessa hankinnassa ja siihen liittyviä valituksia ym. Kunnan sisällä tulee olla ostamisesta vastaava henkilö, joka toimii yhdyshenkilönä. Ostopalvelusopimus on ensiarvoisen tärkeä dokumentti, jonka noudattamista tulee seurata.

Apua ja ohjeistusta sisäisen tarkastuksen hankinnasta ostopalveluna saa Balanssi-lehteen 2/2015 kirjoittamastani artikkelista ”Ulkoistettu sisäinen tarkastus tuo joustavuutta erityistilanteisiin”. Erinomainen työkalu on myös Sisäiset Tarkastajat ry:n ammatillisten asioiden toimikunnan kääntämä IIA:n julkaisema ohje sisäisen tarkastuksen palvelujen hankinnasta.

Terävyyttä omistaja- ohjaukseen kuntayhtiöissä

Sisäisen tarkastuksen toimintoa hyödyntämällä saadaan myös terävöitettyä

sisäistä valvontaa ja omistajaohjausta kuntaomisteisissa yhtiöissä. Uudessa kuntalaissa talouden ja hallinnon osalta korostetaan kuntakonserniajattelua ja sitä, miten sisäisen tarkastuksen toimintoa hyödyntämällä voidaan edistää konserniajattelun juurtumista kuntiin.

Tarkastustoiminto ei osallistu päätöksentekoon vaan edellyttää, että kuntakonsernin johto on tehnyt selkeät, kirjatut päätökset vastuista ja menettelyistä: kuka päättää mistä asioista, kuka toteuttaa päätökset, kuka valvoo, että päätökset toteutetaan, että niiden toteutusta seurataan säännöllisesti ja seuranta kirjataan ymmärrettävällä tavalla. Kuntakonserniin kuuluvissa osakeyhtiöissä vaadittava vastuujattele on tarpeen laajentaa soveltuvien osien koko kuntaan. Vastuiden ja valtuuksien noudattamisen tarkastus on sisäisen tarkastuksen työtä.

Selkeä ohjeistus, joka muodostaa loogisesti hahmotettavan kokonaisuuden ja joka koulutetaan henkilöstölle, on tarpeen. Ei riitä, että ohjeet laitetaan intranettiin ja oletetaan tiedon siirtyvän sieltä työntekijöiden tietoisuuteen. Ohjeiden rakenteen tulee olla yhtenäinen. Kunkin ohjeen vastuuhenkilön tulee tarkistaa ohjeet päivitystarpeen varalta vähintään vuosittain. Sisäinen tarkastaja on tehokas konsultti ohjeiden laadinnassa ja niiden kouluttaja. □



Eila Koivu, HHJ, CIA, CFE, CCSA, CISA (ret.)
Senior Advisor
Tmi Koivu Consulting



Kunnallishallinnon johtamisen ja sisäisen valvonnan uudistukset

12.–13.11.2015, Hotelli Haikon Kartano

Koulutuksessa syvennyttään useiden eri asiantuntijoiden alustusten ja käytännön esimerkkien avulla kuntien toiminnan, sote-alueen ja omistajaohjauksen tarkastusten ajankohtaiskysymyksiin. Kuntalain kokonaisuudistus, terävoityneet omistajaohjauksen säännökset sekä sote-uudistus aikaansaavat tarpeen arvioida sisäisen tarkastuksen resurssien kohdentamista ja toimintatapoja uudenaikaisessa tilanteessa. Kurssi antaa osallistujille valmiudet arvioida oman kunnan ja sote-uudistuksen jälkeisten organisaatioiden arviointijärjestelmää, erityisesti sisäisen tarkastuksen asemaa ja tehtäviä sekä esittää lisäarvoa tuottavia toimenpide-ehdotuksia organisaation ylimmälle johdolle.

Lisätiedot www.theia.fi -sivustolla.



Yhteistyöllä tuloksiin

THEIA.FI

Uusia näkökulmia julkisen sektorin sisäiseen tarkastukseen

Carmen Abela luotsaa Kanadan sisäisten tarkastajien järjestöä, ja Julie Champagnen on avainroolissa jäsenistön ammatillisessa koulutuksessa. Naiset kannustavat maansa sisäisiä tarkastajia kehittymään ja uudistumaan.

TEKSTI / **TAINA KIVELÄ** KUVAT / **RAMI METSÄPURO**

Sisäisten tarkastajien Kanadan yhdistyksen IIA Canadan pääkonttori on maan pääkaupungissa Ottawassa. Haastateltavamme ovat valinneet tapaamispaikaksi Parlamenttikukkulan elegantin *Fairmont Château Laurier* -hotellin, joka on rakennettu *Rideau*-kanaalin varteen. Olemmekin pukeneet päälle parasta, mitä matkalaukusta löytyy, jotta sopisimme bisnesväen ja olletikin vauraiden vieraiden joukkoon.

Tämän vuoden maailman-konferenssin isäntämaa

Hotellissa kohtaamme kuitenkin laumoittain nuoria naisia urheilutamineissa. Iloinen kalkatus kuuluu aulan marmorilattiasta holvikattoon, ja hälinä jatkuu portaikoissa ja hämärillä käytävillä.

lä. Kaikkia kieliä en tunnista – kaupungissa kisataan parhaillaan naisten jalkapallon maailmanmestaruudesta.

Carmen Abela ja **Julie Champagne** tulevat paikalle täsmälleen sovitun aikaan. He ovat seuraavana päivänä lähdössä yli 4 000 kilometrin matkalle Vancouveriin, jossa Kanada isännöi IIA:n kansainvälisen kattojärjestön vuoden 2015 maailmankonferenssin.

Virtuaaliorganisaatio

Kanadan IIA:lla on yli 7 500 jäsentä ja sen toiminta on hajautettu laajan maantereeseen poikki. Vuosituhannen alussa perustetun keskusorganisaation *visio on tehdä sisäisen tarkastuksen ammatista olennainen osa organisaatioiden menestystä turvaamalla – eettisellä ja luotettavalla tavalla – niiden sidosryhmien ja kanadalaisen etuja.*



– Haluan edistää sisäisen tarkastuksen kohdistumista julkisen sektorilla olennaisiin asioihin kuten valvontavaateiden kasvuun, ongelmien monimutkaisuuteen ja yleisön luottamuksen vahvistamiseen, Carmen Abela sanoo.

Kanadan yhdistys irrottautui joitakin vuosia sitten itsenäiseksi organisaatioksi koko Pohjois-Amerikan kattavasta järjestöstä. Ottavan pääkonttorin lisäksi Kanadassa on 12 paikallisosastoa maan suurimmissa taajamissa kuten Calgaryssa, Edmontonissa, Vancouverissa ja Winnibegissä.

Järjestö kutsuu toimintamalliaan virtuaaliorganisaatioksi.

– Suhteemme IIA North Americaan on edelleen tiivis. Ennen itsenäistymistä varmistimme, että jäsentemme palvelut säilyivät samalla tasolla kuin aikaisemmin. Nyt jäsenemme saavat lisäksi erityisesti kanadalaisille suunniteltuja tuotteita ja palveluita, Carmen Abela kertoo.

Monikulttuurisuus

Sisäisten tarkastajien globaalin kattojärjestön IIA:n standardeissa, suosituksissa ja koulutuksessa ei ole mahdollista huomioida järjestön yli sadan jäsenmaan erityispiirteitä. Myös Pohjois-Amerikan naapurimaiden väliset kulttuuri- ja toimintaympäristön erot ovat selvät, vaikka yhtäläisyydet ovat toki myös suuria. Julie Champagne mainitsee esimerkkejä.

– Kaksikielisyys on olennainen osa kanadalaisuutta ja toimintaamme, haluamme tarjota jäsenillemme erinomaiset palvelut sekä englanniksi että ranskaksi. Siksi joko käännämme itse tai teemme yhteistyötä muiden järjestöjen kääntääksemme puuttuvat ohjeet ja koulutusmateriaalin ranskaksi. Osa materiaalista ei täysin sovi kanadalaiseen sääntelyyn ja yritystoimintaan.

Pääkaupunki on malliesimerkki Kanadan monikulttuurisuudesta. Kaupunkia halkovan *Ottawa*-joen pohjoispuolella on ranskankielinen Quebec, kun eteläpuolen kaupunginosat kuuluvat englanninkieliseen Ontarion provinssiin. Tapaamispaikkamme edustalla olevan sotien sankareiden muistomerkkiä vartioivat kuitenkin kilttipukuiset sotilaat. Maassa onkin melkein yhtä paljon syntyperältään skottilaisia kuin ranskalaisia asukkaita.

CoCo

COSO-malli on kansainvälisesti selvästi tunnetuin ja käytetyin sisäisen valvonnan viitekehys. Kanadassa kehitetyn CoCo-mallin kompakti ja geneerinen lähestymistapa on suunniteltu erityisesti yritysjohdolle. Kompleksinen ja yksityiskohtainen COSO on puolestaan valvonnan ammattilaisten työväline.

Sekä Abela että Champagne pitävät CoCo-mallia erinomaisena työvälineenä.

– CoCo-mallia käytetään edelleen laajasti Kanadassa. Sen strateginen lähestymistapa sopii yritysjohdolle, mutta COSO on kontrollityössä käyttökelpoisempi, Abela vertaa.

Julkishallinto

Carmen Abelan konsulttipalveluita tarjoava yritys on erikoistunut julkisen sektorin toimijoihin, joista Abelalla on pitkä kokemus.

– Olen suorittanut tutkimukset julkisesta hallinnosta ja politiikan tutkimuksesta. Koulutukseni on ihanteellinen julkisen sektorin sisäiselle tarkastajalle, ja hyvin kaukana laskentatoimesta, joka on Kanadassa tarkastajan tyypillinen tausta.

Abela arvioi taustansa vaikuttaneen olennaisesti näkemyksiinsä sisäisen tarkastuksen tärkeimmistä asiakkaista, tehtävistä ja palveluista sekä tapaan, jolla hän työskentelee.

– Nykyisin näen erilaisuuteni vahvuutena, siitä on hyötyä kohdatessani asiakkaidemme monimuotoisen, poikkitieteellisen ja kompleksisen toimintaympäristön haasteet. Tarkastusjohtaja tarvitsee vahvojen analyysi- ja johtamistaitojen lisäksi luottamusta omaan osaamiseen.

Varmistaja, kouluttaja ja neuvonantaja

Abela on esittänyt ja perustellut näkemyksiään muun muassa tutkimusraportissa *Unlocking the Power of Internal Audit in the Public Sector* (Abela & Mitchell, IIA Canada, 2014). Raportti



Julie Champagnen toimii Kanadan IIA:n ammatillisten asioiden toimikunnan varapuheenjohtajana.

on suunnattu tarkastusammattilaisten lisäksi julkishallinnon johdolle ja tarkastusvaliokunnille, jotka ovat Abelan mukaan sisäisen tarkastuksen tärkeimmät asiakkaat julkisella sektorilla.

– Haluan auttaa siinä, että sisäinen tarkastus kohdistuu julkisen sektorin olennaisiin ja ajankohtaisiin asioihin kuten valvontavaateiden kasvuun, ongelmien monimutkaistumiseen ja yleisön luottamuksen vahvistamiseen.

Tarkastus, näkemys ja ennakointi

Abelan mukaan sisäisen tarkastuksen kolme keskeisintä tehtävää ja roolia ovat *varmistaja* (protector), *kouluttaja* (educator) ja *neuvonantaja* (business advisor). Tärkeitä palveluita on samoin kolme. Näistä kaksi ensimmäistä – tarkastus ja näkemys – ovat jo osa suomalaista julkisen sektorin tarkastuskulttuuria (ks. *Paljon vartijat* s. 26), kolmas sen sijaan on oudompi.

Tarkastus (oversight): hallinnon johtamisjärjestelmien ja -menetelmien riittävyyden ja tehokkuuden varmistaminen. Veronmaksajien näkökulmasta olennaista on huolehtia myös hallinnon tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden toteutumisesta. Valvontapalvelun asiakkaille tuottamaa arvoa voisi kutsua **Richard Chambersia** (Balanssi 3/2013) lainaten *mielenrauhaksi* (comfort).

Toinen tärkeä palvelu on *näkemys* (insight): sisäisen tarkastuksen asiantunte-

mus – tiedot ja osaaminen hyvästä hallinnosta, riskien hallinnasta ja valvonnasta – joka auttaa johtoa hallitsemaan paremmin yhä kompleksisemmän toimintaympäristön. Näkemyspalvelu parantaa johdon *tietämystä* (knowledge).

Kolmas palvelu on päätösten vaikutusten *ennakointi* (foresight): riippumattoman asiantuntijan rehellinen, luotettava ja merkityksellinen analyysi vaikeista kysymyksistä ja niitä koskevien päätösten vaikutuksista tulevaisuudessa. En- →

nakointipalvelu auttaa julkisen sektorin johtoa ongelmien *ratkaisussa* (solution).

Tukea proaktiiviseen toimintatapaan

Kaikkia kolmea palvelua tarvitaan, jota sisäisen tarkastuksen asiakkaille tuotama arvo olisi maksimaalinen, mutta ennakoinnin merkitys on ratkaiseva, sanoo Abela.

– Näen sisäisen tarkastajan ennen kaikkea analysoijana ja ongelman ratkaisijana. Tärkeintä olisi auttaa asiakkaita varautumaan muutoksiin ja toimimaan vaikeasti ennakoitavissa toimintaympäristöissä. Tämä on sekä tarkastajien että päätöksentekijöiden suurin haaste, painottaa Abela.

Julie Champangne muistuttaa asiantuntemuksen tärkeydestä.

– Meidän pitäisi pystyä ottamaan kantaa strategiaan kysymyksiin ja toimimaan neuvonantajana. Näen yhteistyön liikkeenjohdon ja toisen puolustuslinjan kanssa suurena mahdollisuutena.

Standardit kehityksen esteenä?

Abelan ja Mitchellin tutkimuksessa kyseenalaistetaan monia alan keskeisiä ammatillisia ja kulttuurisia piirteitä. Kirjoittajat myöntävät, että joitakin tuloksia ja näkemyksiä voidaan pitää negatiivisina ja provokatiivisina, mutta yhtä hyvin ne on mahdollista tulkitta positiiviseksi ja rakentavaksi reitiksi ammatilliseen kehitykseen.

Tutkimuksessa pohditaan, voivatko jotkut alan tärkeimpinä pidetyistä saavutuksista ja periaatteista itse asiassa tahattomasti estää sisäistä tarkastusta parantamasta työnsä arvoa:

Voiko riippumattomuus liiketoiminnasta olla merkityksellisen neuvonannon ja koulutuksen este?

Ovatko ammattistandardien mukaiset prosessit ja menetelmät liian raskaita, viivyttävätkö ne työn tuloksia turhaan?

Estääkö sisäisen tarkastuksen sitoutuminen havaintoihin perustuviin johtopäätöksiin kannanotot julkisen hallinnon monimutkaisimpiin ja vaikeimpiin ”harmaiden alueiden” kysymyksiin?

Korostetaanko ammattitutkintojen ja sertifiointin tärkeyttä johtamistaitojen kehittymisen ja liiketoiminnan ymmärtämisen kustannuksella?

Vanhentunut SOX?

Enronin kirjanpito- ja tilintarkastus-skandaalin jälkeen vuonna 2002 säädettiin Sarbanes-Oxley-laki (SOX). Laki velvoittaa yhtiön johdon esittämään tilinpäätöksen yhteydessä arvionsa taloudellisen raportoinnin sisäisen valvonnan ja menettelytapojen riittävyydestä. Johdon arvion perustaksi tehtävä kirjanpidon kontrollien SOX-testaus on monille sisäisille tarkastuksille edelleen merkittävä osa toimintaa.

SOX-testaus kohdistuu kuitenkin vain rajalliseen osaan COSO:n valvonnan kokonaisuutta, johon raportoinnin lisäksi kuuluu myös toiminnallinen ja vaatimuksenmukaisuuden taso. Puhumattakaan COSO-ERMistä, joka sisältää myös strategisen tarkastelutason, tai Abelan peräänkuuluttamasta päätösten vaikutusten ennakoinnista.

SOX-testauksen hyödyistä ja siitä, kuuluko tehtävä ylipäätään sisäiselle tarkastukselle on kriittisiä näkemyksiä. Esi-merkiksi **Katharine Jourdan** (Balanssi 6/2013), joka oli keskeisessä roolissa COSO:n uudistamisessa, totesi, että SOX oli aikanaan toimiva tuote, mutta nyt se on monilta osin vanhentunut.

Julie Champagne, Kanadan keskuspankin sisäisen tarkastuksen johtaja, jolla on kaupallinen koulutus ja tilintarkastajan ammattipätevyys, pitää oikein painottunutta testausta edelleen hyödyllisenä.

– Loppujen lopuksi liiketoiminnan tulos näkyy viivan alla. On tärkeää ymmärtää avainprosessit ja kontrollit, joilla varmistetaan, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan taloudesta. Sen varmistaminen kuuluu osaksi tarkastustehtäväämme, sillä virheet ja väärinkäytökset saattavat vaarantaa yrityksen maineen. Kun tarkastustyön painopisteet valitaan riskiperusteisesti, SOX-testaus ei välttämättä nouse sisäisen tarkastuksen avaintehtävien joukkoon. □



Strategisen kumppanuusverkoston luomiseen panostava IIA Canada pyrkii luomaan kysyntää tarjonnan sijaan.

IIA Canada panostaa strategisiin kumppanuuksiin

Koulutus on olennainen osa ammatillista kehittymistä ja Kanadan IIA:n palveluntarjontaa. Konferenssien, seminaarien, verkostotapaamisten ja perinteisten koulutustapahtumien lisäksi tarjolla on monipuolista koulutusta verkossa. Webinaareiksi kutsuttujen virtuaalikurssien aiheet yltyvät ammatin perusteista tarkastusvaliokuntien tehtäviin. Koulutusta järjestetään sekä paikallisesti että kansallisesti.

Kanadan yhdistys panostaa työskentelyyn strategisten kumppaneiden kanssa. Tätä varten on perustettu uusi toimikunta, Advocacy, jonka tavoitteena on avainkumppanuuksien rakentaminen ja sisäisen tarkastuksen ammatin kehittäminen.

Abelan mukaan sisäisen tarkastuksen palveluiden kehitys, koulutus ja kumppanuudet ovat perinteisesti keskittyneet sisäisen tarkastuksen tarjontaan.

– Me käänsimme katseemme myös toiseen suuntaan. Pyrimme tukemaan ja luomaan kysyntää parantamalla asiakkaidemme tietoisuutta riskeistä ja valvonnasta sekä sisäisen tarkastuksen palveluista. Tuotamme tutkimuksia ja koulutusmateriaalia, joita asiakkaamme, erityisesti tarkastusvaliokunnat, voivat käyttää ja jakaa omissa verkoissaan ja alustoillaan.

Kanadan tilintarkastajien ammattijärjestö, CPA Canada, on IIA:n strateginen kumppani, samoin valtionhallinnon tarkastusviranomaisen, Office of the Comptroller General of Canada (OCG). OCG paitsi tarkastaa itse myös ohjaa ja arvioi valtionhallinnon sisäisten tarkastusten työtä.

– Kanadan valtionhallinnon sisäisten tarkastajien komitea, Government Internal Audit Council of Canada (GIACC), on keskeinen IIA Kanadan kumppanuustyön foorumi julkisella sektorilla. Edellä mainittu tutkimus on tärkeä yhteistyön tulos ja väline. IIA kirjoittaa lisäksi kolumnia Kanadan julkishallinnon johdon lehteen, jolla on tuhansia lukijoita, kertoo Carmen Abela.

Kesäkuussa 2011 Kanadan valtion tilintarkastajat, Auditor General of Canada, kertoivat raportissaan, että kaikille 24 keskeiselle hallinnonalalle, jotka edustavat 95 prosenttia valtion budjetista, oli perustettu riippumattomat tarkastusvaliokunnat. Tämä oli vaikuttanut myönteisesti valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen kehitykseen, samoin OCGn ohjauksen vahvistaminen.

Myös Kanadan kuntasektorin sisäisillä tarkastajilla on oma järjestö, Municipal Internal Auditors Association (MIAA). MIAA:lla on 43 jäsenjärjestöä, joista noin 20 kaupunkia ja muut esimerkiksi kouluja, liikenne- tai poliisilaitoksia. Kanadan IIA:n kumppanuustyö kohdistuu liittovaltion tasolle, paikallisosastot vastaavan aluetason yhteistyöstä.

– Yhdistyksemme on jo kymmenen vuoden ajan osallistunut The Directors Collegen (TDC) nykyisille ja tuleville hallitusjäsenille suunnattuun koulutukseen sisäisen tarkastuksen teemoilla. Tämä on meille arvokas asia.

Toinen johdon kouluttaja Kanadassa, Institute of Corporate Directors, on Kanadan IIA:n uusin strateginen kumppani. Carmen Abela kertoo

olevansa innoissaan uudesta mahdollisuudesta ja odottavansa tulevalta yhteistyöltä paljon.

– Kaikki kumppanuudet perustuvat pitkäjänteiseen työhön ja henkilökohtaisiin suhteisiin. Parhaat tulokset syntyvät yhteisen pöydän ääressä, tiivistää Abela.

Julkinen sektori Kanadassa

Kanada on liittovaltio ja perustuslaillinen monarkia. Sen julkinen sektori koostuu kolmesta tasosta: liittovaltiosta, kahdestatoista provinssista ja terrioriosta sekä kunnista. Kanadan julkisella sektorilla työskenteli vuonna 2011 noin 3 630 000 henkilöä, joka on noin 21 prosenttia maan työllisistä. Suomessa vastaava luku oli OECD:n mukaan vuonna 2012 noin 23 prosenttia, ja OECD-maiden keskiarvo samaan aikaan noin 15 prosenttia. Kanadassa provinssilla on varsin laaja itsehallinnollinen valta, kolmen territorion valta on huomattavasti rajoitetumpaa. Kanadassa onkin kymmenen erilaista paikallishallinnon mallia, ja kuntia tai vastaavia hallinnollisia alueita on yli 4 500.

Millä mallilla on kuntien riskienhallinta?

Tuore selvitys osoittaa, että monessa kunnassa otetaan vasta ensiaskeleita riskienhallinnan kehittämisessä. Toimintaympäristön ja lainsäädännön muutokset edellyttävät riskienhallinnan resurssien ja menetelmien saattamista ajantasalle.

HELGE VUOTI, OLLI UOTILA

Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevat säädökset tulivat 1.1.2014 alkaen kuntalakiin. Lakiin tulleet uudistukset velvoittavat kuntia ja kuntayhtymiä järjestämään kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan. Niiden tulee myös raportoida sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tuloksellisuudesta. Uudistuksen taustalla oli muun muassa se, että kuntien tehtävien organisointitavat ovat monimuotoistuneet ja kunnat ovat siirtäneet huomattavan osan tehtävien hoidostaan peruskunnan ulkopuolelle.

Kiristynyt kuntatalous edellyttää myös riskeihin varautumista

Kunnissa tulisi kiinnittää huomiota erilaisiin riskeihin ja uhkiin, jotka voivat haitata kuntien asettamien tavoitteiden saavuttamista, toiminnan häiriötöntä jatkuvuutta, tuloksellisuutta

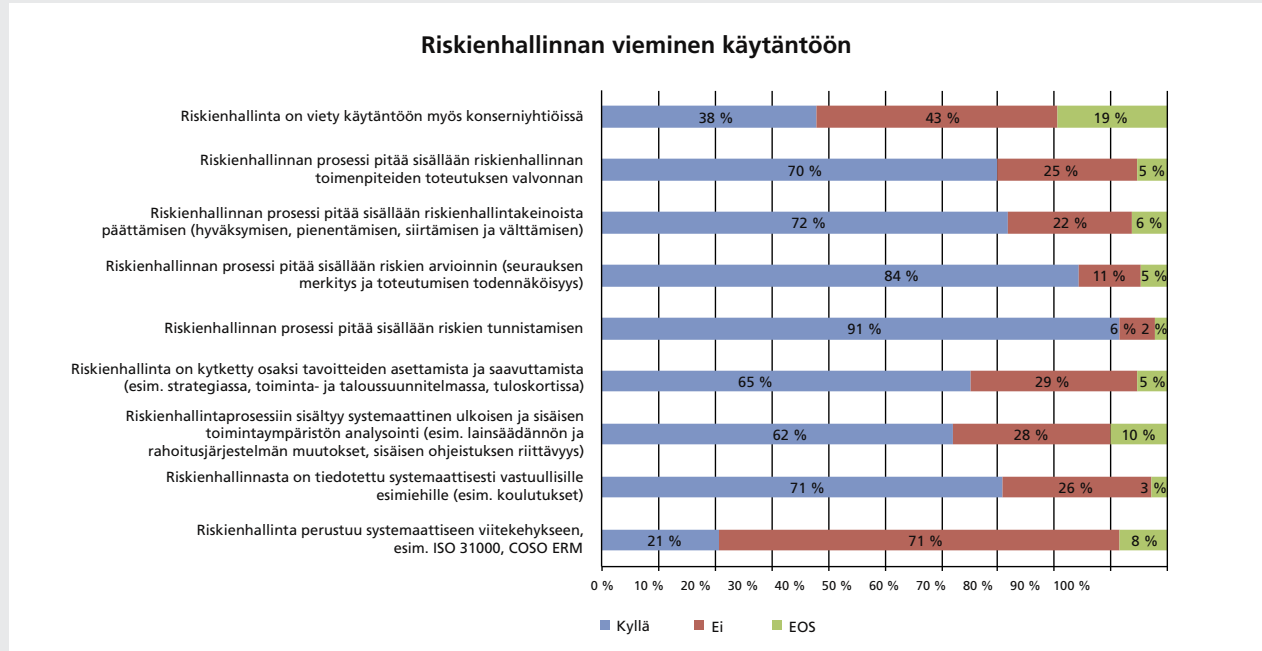
ja hyvän hallintotavan toteutumista. Kuntien taloudellisen aseman tiukentuminen edellyttää myös riskeihin varautumista sekä vahvuuksien ja mahdollisuuksien hyödyntämistä.

Maalis-huhtikuussa 2015 toteutetun BDO:n kyselytutkimuksen tarkoituksena oli selvittää tarkemmin riskienhallinnan tilaa kunnissa ajankohtana, jolloin kuntalain uudistuksen jälkeisen vuoden tilinpäätöstiedot ovat ensimmäistä kertaa tarkasteltavina. Hallintojohtajalle tai vastaavalle taholle Manner-Suomen kuntiin osoitetun kyselyn valossa näyttää siltä, että varsinkin riskienhallinnan systemaattisuutta ja kattavuutta pitää kehittää edelleen.

Saatujen vastausten perusteella voidaan yleisesti päätellä, että kunnissa riskienhallinnan dokumentit alkavat olla kunnossa ja riskikartoituksia tehdään. Riskienhallinta ei kuitenkaan useimmiten perustu standardeihin. Vastauksista ilmenee, että kunnanjohton val-



KUVA: VltphotoStock



vonta koskien riskienhallintaa kunta-konsernin tytäryhtiöissä on heikko ei-vätkä kunnanhallitukset vielä aktiivisesti valvo riskienhallintaa.

Systemaattisuudessa kehitettävää

Kuntalain mukaan valtuuston tulee päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista sekä hyväksyä hallintosääntö, johon sisältyvät määräykset sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvien tehtävien vastuunjaosta. Valtuuston hyväksymät perusteet oli olemassa 94 %:ssa kunnista ja 79 % kunnista oli päivittänyt hallintosäännön.

Riskienhallinta ei kuitenkaan perustu systemaattiseen viitekehykseen: vain 19 %:ssa kunnista riskienhallinta perustuu systemaattiseen viitekehykseen. Käytännössä tällöin on usein vaikeaa priorisoida riskejä ja riskienhallinnan toimenpiteitä. Vain 35 % kunnista oli vienyt konserniyhtiöiden riskienhallinnan käytäntöön, vaikka riskienhallinnan ohjeistamisen tulisi olla osa normaalia konsernijohtamista.

Kunnanhallituksen roolissa riskienhallinnan tuloksellisuuden seuraaja-

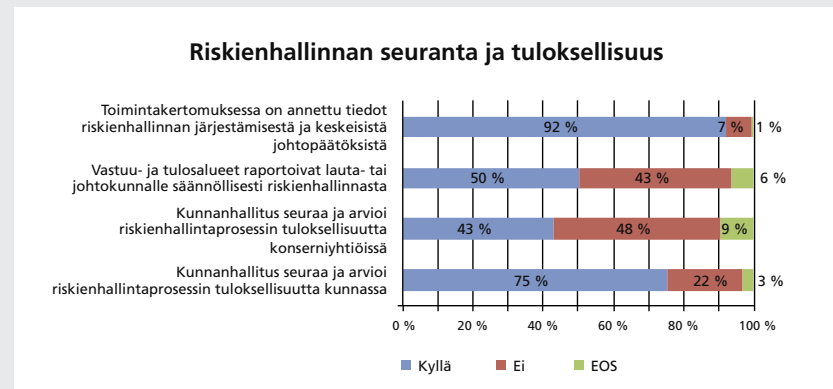
na on vielä runsaasti kehitettävää: 22 % vastanneista kunnista ilmoitti, että kunnanhallitus ei seuraa ja arvioi riskienhallintaprosessin tuloksellisuutta koko kunnan tasolla ja 47 % ei seuraa riskienhallinnan tuloksellisuutta konserniyhtiöissä. Kunnanhallitukset eivät siis vielä näytä omaksuneen ratkaisevaa rooliaan riskienhallinnan tuloksellisuuden valvonnassa.

Riskienhallinnan linjaukset valtuuston konserniohjeeseen

Uuden 1.5.2015 voimaan astuneen kuntalain merkittävin riskienhallintaa koskeva muutos liittyy kunnan an-

tamiin takauksiin. Toinen merkittävä muutos edellyttää, että kunnan täytyy pystyä jatkossa antamaan riskienhallinnan ohjeet konserniyhtiöille osana konsernijohtamista. Säännös tulee voimaan vasta 1.6.2017, mutta sen toimeenpano edellyttää selkeää näkemystä paitsi riskienhallinnasta myös erilaisten liiketoimintojen riskienhallinnasta sekä yritysjuridiikasta.

Käytännössä kunnalla täytyy olla ainakin valtuuston hyväksymä konserniohje, joka määrittelee kunnan reunaehdot tytäryhteisöjen johtamiselle ja päätöksenteolle. Koska esimerkiksi osakeyhtiön hallintoa säätelee ensisi-



jaisesti osakeyhtiölaki ja yhtiöjärjestys, täytyy konserniohjeen juridinen sitovuus yhtiön suuntaan vahvistaa esimerkiksi hyväksyttämällä ohje tytäryhteisön hallituksessa.

Lisäksi kunnan konserniohjauksen täytyy pystyä toimimaan yhteistyössä kunnan nimittämien hallitusjäsenten kanssa tytäryhteisön asioissa. Konserniohjeen riskienhallintaosuuden tulee antaa vähimmäisvaatimukset tytäryhteisön riskienhallinnan järjestämisestä.

Resurssit ja menetelmät ajantasalle

Keskusteluissa kuntajohdon kanssa nousee usein esille riskienhallinnan käytäntöön viemisen vaikeus. Kyse lie-nee ainakin osittain käynnistämisvaiheen hitaasta liikkeellelähdestä, mutta myös ehkä osittain osaamisen ja asiantuntemuksen puutteesta.

On vaikeaa valvoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimeenpanoa, jos oma näkemys asiasta ei ole selkiintynyt. Riskienhallintaa koskevan selvityksemme tulokset osoittavat, että riskienhallintatyön kehittäminen on monessa kunnassa vielä alkuvaiheessa. Sen merkitys on korostunut sekä toimintaympäristön muutosten että tarkentuneiden lainsäädännön määräysten myötä. Kunnissa muutoksiin tulisikin alkaa valmistautua miettimällä, miten olemassa olevaa riskienhallinnan asiantuntemusta ja olemassa olevia riskienhallinnan menetelmiä voidaan hyödyntää kunnan tuloksellisuuden varmistamisessa. □



JHTT **Helge Vuoti**, CIA, CCSA, CISA, CFE, toimii partnerina BDO Oy:ssä ja vastaa liiketoimintajohtajana BDO-konsernin neuvonantopalveluista.



KTM **Olli Uotila** toimii projektipäällikkönä riskienhallinnan toimeksiannoissa BDO:n neuvonantopalveluissa.

BALANSSI

Ilmoita 18.12.2015 ilmestyvässä Balanssi-lehdessä!

Kysy tarjouksista ja toistoalennuksista osoitteessa: ilmoitukset@balanssilehti.fi

Kotisivuiltamme www.balanssilehti.fi löydät päivitettyä tietoa Balanssi-lehdestä ja ilmoittelusta.



P-Analyzer

Tilinpäätösanalyysi- ja ennusteohjelmisto.

Info ja ilmaisversio www.sbb.fi

Kuntien yhtiöittämisvelvoite ja kilpailuneutraliteetti- sääntely

Toteutetut yhtiöittämistoimet ovat ensimmäinen askel tasapuolisten kilpailunedellytysten saavuttamiseksi julkisten ja yksityisten toimijoiden välillä. Kuntakonsernien toiminnan tulisi täyttää markkinaehtoisuuden vaatimukset yhtiöittämisten jälkeen.

JAN LJUNGMAN, ARI ENGBLOM

Kunnat ovat vuonna 2013 voimaan tulleen kuntalain muutoksen jälkeen olleet velvollisia selvittämään, missä laajuudessa ne toimivat markkinoilla ja yhtiöittämään sellaiset toiminnot, joita ne hoitavat kilpailluilla markkinoilla. Kyseisessä muutossäädöksessä oli asetettu 31.12.2014 umpeutuva takaraja, johon mennessä yhtiöittäminen tai markkinoilta vetäytyminen oli pääsääntöisesti saatettava loppuun.

Kilpailuneutraliteettisääntelylle vauhtia EU-komission päätöksistä

Yhtiöittämisvelvollisuuden taustalla on muun muassa Euroopan komission Suomelle osoittamat osittain kielteiset päätökset koskien julkisten liikelaitosten taloudellista toimintaa. Ko-

missio katsoi Tieliikelaitosta (nyk. Destia) koskevassa päätöksessään, että valtion liikelaitoksen taloudellisessa toiminnassa oli kyse kielletystä valtiontuesta, koska Suomen konkurssilainsäädäntöä ei sovelleta liikelaitokseen ja koska vapautus yhteisöverosta muodostaa kilpailua vääristävän valtiontukitoimenpiteen.

Komission esiin nostamien ongelmien ratkaiseminen on Suomessa pyritty toteuttamaan kilpailuneutraliteettisääntelyn voimaansaattamisella. Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan lähtökohtaisesti tasapuolisia kilpailunedellytyksiä markkinoilla kilpailevien julkisten ja yksityisten toimijoiden välillä.

Kunnan toimintaan sovellettava verosääntely

Kunnan ja kunnan liikelaitoksen asema verovelvollisena poikkeaa monin

tavoin elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen veroasemasta kunnan ja kunnan liikelaitoksen eduksi. Tuloverolain nojalla kunta on verovelvollinen ainoastaan elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Kunta ei ole kuitenkaan verovelvollinen omalla alueellaan harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta eikä omalla alueellaan sijaitsevan kiinteistön tuottamasta tulosta.

Yhtiöittämisen seurauksena aiemmin tuloverottoman toiminnan harjoittamisesta yhtiömuodossa suoritetaan yhteisöveroa tuloverolain perusteella. Yhtiöittämisen tuloverotukseen liittyvät taloudelliset vaikutukset aiemman tilanteeseen verrattuna riippuvat osaltaan siitä, miten yhtiöittämisiä toteutetaan.

Lähtökohtaisesti yhtiöittäminen merkitsee sitä, että kuntien yhteisöverotuotot kasvavat ja kunnat menettävät verovapaita elinkeinotoiminnan tulojaan. Osa aiemmin kokonaan kunnille jääneestä laskennallisesta tuloveroedusta tulee näin tilitettyä muille veronsaajille eli valtiolle ja seurakunnille.

Yhtiöittämisen toteutustavasta riippuen kunnille on voinut kertyä merkittäviäkin voittoja luovutettavasta toiminnasta ja omaisuudesta. Kun puhu-



taan voitoista, on tärkeää havaita, että useimmiten kyseessä ei ole välitön kasvavirta luovuttavalle kunnalle liiketoiminnan vastaanottavalta yritykseltä vaan ennemminkin kyse on kirjanpidollisesta voitosta kunnassa. Luovutus jääkin näkymään kunnan taseessa joko tytäryhtiöosakkeiden kasvaneena hankintamenona, kauppahintasaamisena tai näiden yhdistelmänä yhtiöittämisen toteuttamistavasta riippuen.

Yhtiöittämisten toteutus ja verosuunnittelu

Kuntien toimintojen yhtiöittämisissä on pääasiassa sovellettu seuraavia toteutustapoja tai näiden yhdistelmiä:

- 1) liiketoimintakauppa, ja
- 2) apporttiehtoinen osakeanti, erityisesti liiketoimintasiirto.

Liiketoimintakaupassa liiketoiminnan ostava yhtiö on voinut päivittää kuluvarannon (esim. poistot) käypiin arvoihin ilman, että kunta on joutunut maksamaan tuloveroa luovutusvoitosta sillä osin kuin toimintaa on harjoitettu kunnan alueella. Kuluvarannon kasvatamisella kunnat voivat lykätä toiminnan tuloksesta maksettavaa tuloveroa.

Liiketoimintakaupan jälkeen rahoitusrakenteen oman ja vieraan pääoman suhde on ollut joustavasti määriteltävissä taloudellista toimintaa harjoittavassa yrityksessä. Velkarahoitus on oman pääoman ehtoista rahoitusta verotehokkaampi vaihtoehto kuntakonsernin kannalta, koska oman pääoman tuottoa eli osinkoa jaetaan jo verotetuista tuotoista, mutta korkokulu maksetaan lähtökohtaisesti verottomista tuotoista.

Sekä osinko että korkotulo ovat kunnille verovapaata. Liiketoimintakaupassa siirtyvistä kiinteistöistä ja arvopapereista on suoritettava varainsiirtovero, joka on kuntakonsernin kannalta kustannus, koska vero tilitetään valtiolle.

Liiketoimintasiirto on verolainsäädännön tuntema termi ja rinnastuu joko apporttiehtoiseen osakeyhtiön pe-

KUVA: Vahphotostock

→

Hyvä prosessi, parempi mieli



Viime viikkoina on puhuttu SOTE-uudistuksesta ja sen vaikutuksista verojärjestelmän rakenteisiin. Kun samaan aikaan OECD:n BEPS-hankkeen loputkin raportit valmistuvat ja EU-komission verotuksen toimenpideohjelma jalkautuu yksityiskohtaiseksi valmisteluksi, pitää valtionvarainministeriössä kiirettä.

Jokunen jo kauan sitten tunnistettu korjaustarve joutuu edelleen odottamaan vuoroaan. Verohallinnon ja myös konsultin arkiseen työhön tulee näiden isojen kokonaisuuksien lisäksi vaikuttamaan vireillä olevat uudistukset, joilla yhdenmukaistetaan sekä verotus- ja veronkantomenettelyä että muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää.

Hanke on kolmivaiheinen. Ensimmäisessä, nyt työn alla olevassa vaiheessa, uudistetaan oma-aloitteisia veroja koskevat lainsäädäntömuutokset ja toteutetaan kaikkia verolajeja koskevat yhtenäiset veron määräämistä, päätöksen oikaisua ja muutoksenhaku koskevat säännökset. Menettelyjä koskevat määräajat eivät enää vaihtelisi verolajin perusteella.

Saamme uuden veronkantolain, joka sääntelee verojen ja maksujen maksamisen, palautusten ja perinnän menettelyt. Toisessa vaiheessa yhteisöjen tuloverotus siirretään Verohallinnon uuteen tietojärjestelmään. Siirron kyljessä verojen tilitys uudistetaan ja yhteisöt aloittavat oma-aloitteisen verotuksen eli laskevat, ilmoittavat ja maksavat kohdekauden tuloveronsa itse. Tuloverotuksen koronlaskennan säännökset yksinkertaistetaan. Kolmas vaihe koskee suu-

ria massoja: henkilöasiakkaiden tuloverotuksen ja kiinteistöverotuksen menettelymuutokset ajetaan läpi. Tässä aallossa uudistettaisiin myös varainsiirtoverotuksen menettelyjä.

Uudistusten tavoitteena on tehostaa Verohallinnon toimintaa, parantaa verovelvollisten oikeusturvaa ja tiedon- saantia ja keventää verovelvollisten hallinnollista taakkaa. Aika on tehnyt tehtävänsä, monet lait ovat rämettyneet ja muuttuneet vaikeasti hallittaviksi ja verovirkailijan kättä

vaativiksi. Kielenhuoltoon ja lainsäädännön virtaviivaistamiseen ei ole ollut resursseja ja raivauskirves on puutunut.

Uudistushankkeita rytmittää Verohallinnon tietojärjestelmää kehittävä Valmis-hanke, joka korvaa noin 70 tällä hetkellä eri verolajeja koskevassa verotustyössä käytettävää ohjelmistoa yhdellä valmisohjelmalla. Valmis-hanke toteutetaan vuosina 2016–2019.

Pelkästään nykyjärjestelmän koottu kuvaus on ollut erittäin mittava työ. Lausuntokierrosten ja esitysten jatko-

työstämisen jälkeen käsissämme on pian uudet linjakkaat ja hiotut verokoodit, jotka myös osaltaan mahdollistavat Valmis-hankkeen tavoitteiden saavuttamisen.

Apropoo, nyt kansainvälisessä verokeskustelussa on nostettu esille myös verovelvollisen oikeusturva. Tämä näkökulma on huutanut poissaoloaan BEPS-raporteissa ja erityisesti julkisessa verodebatissa. Parhaiden käytänteiden jakaminen ja menettelyä koskevien vähimmäisvaatimusten määrittäminen edistää oikeusturvan toteutumista verotuksen sisällön alati monimutkaistuessa. □

OUTI UKKOLA

rustamiseen tai apporttiehtoiseen osakeantiin. Kunnan liiketoiminnan yhtiöittämisessä liiketoimintasiirto tätä toimintaa varten perustettuun yhtiöön on ollut ratkaisu välttää varainsiirtoverokustannus, kun siirron kohteena on ollut kiinteistöjä tai arvopapereita. Järjestelyn heikkoutena on ollut täysin oman pääoman ehtoinen rahoitusrakenne ja se, että verotuksen kuluvaranto ei ole päivittynyt.

Konkurssiuhka

Kunnallisen liikelaitoksen tai muun kuntaan kuuluvan viraston tai laitoksen yhtiöittäminen merkitsee toiminnan organisoimista tavalla, johon sisältyy uhka konkurssiin ajautumisesta. Tämä ratkaisee muodollisesti virasto- tai liikelaitosmuodossa suoritettavaan taloudelliseen toimintaan liittyvän keskeisen kilpailuneutraliteettiongelman eli konkurssiuhan puuttumisen.

Kilpailuneutraliteetin toteutumisen kannalta on muodollisen konkurssiuhan lisäksi tarkasteltava perustettavan yhtiön toimintaa valtiontukisääntelyn perusteella, etenkin huomioiden kuntaomistajaa koskevan konkurssisuojan mahdollinen välitön tai välillinen vaikutus yhtiön toimintaedellytyksiin markkinoilla.

Valtiontukisääntely

Euroopan unionin oikeuden mukaan valtiontuet yritystoiminnalle ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä. Esimerkiksi kunnan julkisin varoin myöntämä tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosiolla jotakin yritystä, ei sovellu unionin sisämarkkinoille. Yrityksen määritelmä kattaa tässä yhteydessä kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Valtiontukisääntelyä sovelletaan siten myös tukiin, jotka kohdistuvat julkisomisteisiin yhteisöihin kuten kunnan omistamiin yhtiöihin.

Täyttääkseen valtiontukimääritelmän on toimenpiteestä koiduttava yritykselle taloudellista hyötyä, jota yri-

tys ei saisi tavanomaisessa liiketoiminnassaan. Näin yritys asetettaisiin kilpailijoitaan edullisempaan asemaan. Esimerkiksi laina, takaus ja pääomarahoitus voivat täyttää tukitoimenpiteen määritelmän riippuen kyseisten toimenpiteiden toteutuksesta ja ehdoista.

Kuntien mahdollisuudet rahoittaa julkisin varoin omistamiaan yhtiöitä ovat valtiontukisääntelyn vuoksi hyvin rajalliset. Tämä on kilpailuneutraliteetin toteutumisen kannalta perusteltua. Mikäli kunnat pystyisivät rahoittamaan omistamiaan yhtiöitä, merkitäisi se käytännössä, että kuntayhtiöiden voitaisiin niiden kilpailijoista poiketen perustellusti katsoa olevan taloudellisesti turvattu yhtiömuodosta riippumatta.

Kilpailuneutraliteetti ja vero-kohtelun yhdenmukaisuus

Kunnan yhtiöitettyä yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuuluvan toimintansa on se osakeyhtiössä harjoitettuna yleisten säännösten mukaisesti veronalaista. Toiminnan uudelleenjärjestelyssä on tullut ottaa huomioon, että yhtiön maksamien suoritteiden määrän ja suuruuden on vastattava sitä, mitä vastaavassa tilanteessa noudatettaisiin riippumattomien osapuolten välillä.

Kuntalain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä on myös todettu, että muussa tapauksessa hinnoittelu voidaan katsoa kielletyksi valtiontueksi ja verotuksessa peiteltyksi osingonjaoksi. Tässä on viitattu siihen, että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuissa on kuitenkin katsottu hyväksyttäväksi pääomalainojen koroiksi yksittäistapauksissa jopa 6-8 prosentin kiinteä korko. Toiminnan taloudellisessa suunnittelussa on otettava huomioon, etteivät järjestelyt vaaranna yrityksen elinkelpoisuutta.

Yritysten tietoisuus lähipiirioikeus- toimien markkinaehtoisuuden vaatimusten täyttämisestä on lisääntynyt. Vaatimuksia koskevat yksityiskohtai-

set määräykset sisältyvät verotusmenettelylakiin. Asiaa ei kuitenkaan tois- taiseksi liene tiedostettu riittävästi kuntasektorilla.

Kunnan ja kuntakonserniin kuuluvien yritysten välillä tyypilliset oikeustoimet, joita on peilattava riippumat- tomien osapuolten välisiin oikeustoi- miin, ovat vuokra-, korko-, vakuus- ja takausprovisio- sekä hallintopalvelu- veloitukset. Myös muuta palvelutuo- tanta kunnan ja kuntakonserniin kuu- luvien yhtiöiden välillä on arvioitava vastaavasti.

Vasta ensimmäinen askel otettu

Vaikuttaa siltä, että yhtiöittämisvelvoitteen takarajan tultua vastaan vuo- den 2014 lopussa on monessa kunnas- sa huokaistu helpotuksesta, kun tek- ninen suoritus on saatu maaliin. Kuitenkin olennaista itse yhtiöittämisvai- heen jälkeen on, että toiminta kunta- konsernissa täyttää markkinaehtoi- suuden vaatimukset eikä kiellettyä val- tiontukea kunnan ja markkinaehtoi- sesti toimivien yritysten välillä liiku.

Tasapuolisten kilpailunedellytysten toteuttaminen yksityisen ja julkisen ta- loudellisen toiminnan välillä on vaiku- tuksiltaan laaja-alainen hanke, jolla voi olla merkittävä vaikutus sekä markki- noiden että kuntatalouden kehitykseen tulevaisuudessa. Nyt toteutetut yhtiöit- tämistoiimenpiteet ovat kuitenkin vasta ensimmäinen askel kohti kilpailuneu- raliteetin toteutumista. □



Legal Counsel **Jan Ljungman** työskentelee KPMG Oy Ab:n lakipalve- luissa mm. yhtiöittämiseen liittyvien kilpailu- ja sopi- musoikeudellisten toimek- siantojen parissa.



Partner **Ari Engblom** toimii KPMG Oy Ab:n lakipalvelut -yksikön johtajana.



Budjetin verolakien muutokset painottuvat välilliseen verotukseen

Hallitus sopi budjettiriihessä syyskuun alussa vuoden 2016 budjetista ja vuosien 2016–2019 julkisen talouden suunnitelmasta. Hallitusohjelman mukaisesti budjetti sisältää seuraavat yrityksiäkin koskevat lähinnä välilliseen verotukseen liittyvät muutokset, joissa lämmitys-, voimalaitos- ja työkonepolttoaineiden veroa, kiinteistöveroa, jäteveroa ja ajoneuvoveroa korotetaan. Autoverotusta kevennetään.

Yksityishenkilöitä koskevat mm. seuraavat hallitusohjelmaan kirjatut muutokset:

- otetaan käyttöön määräaikaista ns. tehokasta katumista koskevat säännökset
- luovutustappiot säädetään vähennyskelpoisiksi kaikista pääomatuloista (nyt vähennyskelpoista ainoastaan luovutusvoitoista)
- yksityishenkilöiden korkeakouluille tekemät 850–500 000 euron lahjoitukset säädetään verovähennyskelpoisiksi.

Budjettiriihessä ei otettu kantaa moniin hallitusohjelmaan kirjattuihin yritysverotuksen huojennuksiin kuten esimerkiksi tappioiden vähentämiseen ja sukupolvenvaihdojen helpottamiseen. Nämä muutokset toteutuvat aikaisintaan vuonna 2017.

Tehokas katuminen

Hallitus esittää säädettäväksi lain verotuksen oikaisemisesta oma-aloitteisesti annettujen tietojen perusteella vuonna 2016 (HE 32/2015). Laki sisältäisi ns. tehokasta katumista verotuksessa koskevat säännökset. Kyseessä olisi ainoastaan vuoden 2016 ajan voimassa oleva määräaikainen laki, jonka nojalla luonnollinen henkilö tai kotimainen kuolinpesä välttyisi veropetosta koskevilta rikosoikeudellisilta seuraamuksilta edellyttäen, että tämä ilmoitaisi oma-aloitteisesti verotuksestaan puuttuneita tuloveronalaisia tuloja tai perintö- ja lahjaverolain mukaan verotettavia varoja Verohallinnolle. Tuloverotuksessa verovelvolliselle määrättäisiin verotusmenettelystä annetun lain mukainen jäännösveron korko ja veronkorotus. Perintö- ja lahjaverotuksessa ei perittäisi viivästysseuraamuksia, mutta veronkorotus tulisi lisätyn varallisuuden nojalla määrättäväksi.

Yritysten väliset osingot

Hallitus esittää (59/2015), että elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia yhteisöjen saamien osinkotulojen osalta muutettaisiin perustuen Euroopan unionin ns. emo- ja tytäryhtiödirektiivin muutokseen. Esityksen tavoitteena on rajoittaa yhteisön saamien osinkojen verovapautta tilanteissa, joissa osinko on suorituksen maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen. Lisäksi esityksen tarkoituksena on säätää yleinen yhteisöjen osinkoverosäätelyyn liittyvä väärinkäytön vastainen säännös.

Esityksessä ehdotetaan, että osinkojen verovapauden rajoittamien toteutetaan lisäämällä elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin uusi säännös, jonka mukaan yhteisön saama osinko olisi veronalainen siltä osin kuin suoritus on maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen. Rajoitusta sovellettaisiin riippumatta siitä, onko suorituksen maksaja tosiasiaa vähentänyt suorituksen verotuksessaan. Ehdotettu osinkotulon verovapauden rajoittaminen käytännössä tarkoittaa sitä, että se osa osingosta, johon rajoitusta sovelletaan, on kokonaan veronalaista tuloa. Mahdolliseen vähennyskelvottomaan osaan voidaan osingonsaajan verotuksessa soveltaa normaaleja osinkoverosäännöksiä.

Elinkeinooverolain osinkoverotusta koskevaan säätelyyn lisättäisiin myös yleinen osinkoveroetujen väärinkäyttöä estävä säännös, jonka mukaan yhteisön saamaan osinkotuloon sovellettavia veroetuja ei myönnettäisi olosuhteissa, joissa tavoitellaan osinkoveroetujen väärinkäyttämistä. Emo-tytärdirektiivin muutoksen mukaisesti säännös voisi tulla sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa yhteisöt ovat itsessään aitoja, mutta joissa voitonjaon perusteena olevien osuuksien ei katsota tosiasiaa kuuluvan kyseiselle osingonsaajalle, joka on sijoittautunut jäsenvaltioon.

Lain on tarkoitus astua voimaan vuoden 2016 alusta ja muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa.

VEROHALLINNON UUSIA OHJEITA JA KANNANOTTOJA

Tuloverotus

- Ennakonpidätyksen toimittaminen joukkorahoitetun luoton korosta (24.9.2015)
- Yhteismetsäosuuden hankkimisvelan koron vähennyskelpoisuus (22.9.2015)
- Velkajärjestelyn vaikutus verotuksessa (18.9.2015)
- Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa (11.9.2015)
- Tulontasaus ansiotulojen verotuksessa (8.9.2015)
- Ulkomailta Suomeen tulevan verotus (8.9.2015)
- Kotitalousvähennys (3.9.2015)
- Kotikunnan merkitys verotuksessa (2.9.2015)
- Ulkomaantyöskentelyn verotus (29.6.2015)
- Vuokratulojen verotus (26.6.2015)
- Oman asunnon luovutusvoitto - määräalan ja määräosan luovuttaminen (25.6.2015)
- Verovapaa oman asunnon luovutus (25.6.2015)
- Ennakonpidätys osingosta ja Verohallinnolle annettavat ilmoitukset (23.6.2015)
- Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön verotus (11.6.2015)
- Luonnontuotetulojen verotus (4.6.2015)

Arvonlisäverotus

- Veroton myynti Suomessa vieraileville matkailijoille (24.8.2015)
- Veroton matkailijamyynni – ohje myyjälle (24.8.2015)

Muuta

- Metsävähennys (17.9.2015)
- Peruskorko on laskenut ja viitekorko on pysynyt ennallaan (14.7.2015)
- Ositus- ja perinnönjakosopimus perintöverotuksessa (24.6.2015)
- Omistajattoman tilan testamentti ja testamentin saajan perintöverovelvollisuus (8.9.2015)



Millaiset listayhtiöt investoivat sisäiseen tarkastukseen?

Alle puolet suomalaisista pörssiyhtiöistä on päättänyt tehostaa valvontajärjestelmäänsä sisäisen tarkastuksen toiminnoin. Sen merkitys hallinnon vahvistajana näyttäisi konkretisoituvan, kun liiketoiminta laajentuu ja kansainvälistyy.

JAAKKO RÖNNKÖ

Sisäinen tarkastus on määritelmänsä mukaan organisaatiolle lisäarvoa tuottava yksikkö. Myös Arvopaperimarkkinayhdistys suosittelee listayhtiöille sisäisen tarkastuksen perustamista. Kaikki organisaatiot eivät kuitenkaan investoi rajallisia resurssejaan tähän asiantuntijayksikköön, vaikka se mielletäänkin alan kirjallisuudessa ja sääntelyssä keskeiseksi osaksi hallinto- ja ohjausjärjestelmää.

Osa suuryhtiöiden hyvää hallintoa

Vajaa puolet suomalaisista pörssiyhtiöistä on päättänyt tehostaa valvontajärjestelmäänsä sisäisen tarkastuksen toiminnoin – yli puolet pörssiyhtiöistä on jättänyt hyödyntämättä sisäisten tarkastajien palveluita. Millaiset piirteet kuvaavat niitä yhtiöitä, jotka ovat päättäneet investoida sisäisen tarkastuksen toimintaan? Onko näille

yhtiöille, joiden hallitukset ovat päättäneet perustaa sisäisen tarkastuksen toiminnon, löydettävissä yhdistäviä tekijöitä?

Entä onko taloudellista suorituskykyä mittaavien tunnuslukujen ja sisäisen tarkastuksen olemassaolon välillä löydettävissä yhteyksiä?

Kansainväliset tutkimukset ovat esittäneet, että Yhdysvalloissa mm. yhtiön suuri koko, toimiminen rahoitussektorilla, suuret vaihto-omaisuusvarastot ja operatiivisen toiminnan rahavirtojen suuri koko vaikuttavat siihen, että yhtiö investoi voimakkaammin sisäiseen tarkastukseen. Myös australialaisaineistolla tehdyt tutkimukset ovat osoittaneet, että pääasiassa vain suuret yhtiöt ovat päättäneet perustaa sisäisen tarkastuksen toiminnon. Tulokset ovat sinänsä loogisia, mutta herättävät kysymyksen, miksi pienemmiltä yhtiöiltä on puuttunut halu investoida sisäiseen tarkastukseen.



Laajentuminen ja kansainvälistyminen avaintekijöitä

Suomessa sisäisen tarkastuksen toiminnon olemassaoloon vaikuttavia tekijöitä on tarkasteltu toistaiseksi hyvin niukasti. Tutkimusryhmämme alustavien analyysien perusteella sisäinen tarkastus vaikuttaisi olevan pääasiassa isojen ja kansainvälisesti toimivien yhtiöiden hallintoa vahvistava toiminto.

Havaintomme eivät sinänsä yllätä, sillä suuremmilla listayhtiöillä on riittävät resurssit panostaa hyvään hallintotapaan ja pyrkiä näin houkuttelemaan yhtiölle uusia sijoittajia. Tätä kautta omistajat pyrkivät saamaan parempaa tuottoa sijoittamalleen pääomalle. Toisaalta yhtiön koon kasvaessa hallituksen velvollisuus valvoa yhtiön operatiivisen johdon toimintaa vaikeutuu, ja tarve valvontajärjestelmää tehostavalle asiantuntijayksikölle kasvaa.

Kansainvälisten toimintojen suuri osuus puolestaan etäännyttää hallitusta entistä voimakkaammin toimivasta johdosta. Näin ollen on perusteltua, että hallitus omistajien edustajana haluaa sisäisen tarkastuksen tuottamaan tärkeää informaatiota sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuudesta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on siten kaventaa hallituksen ja johdon välille syntyvää luottamuskilua.

Alustavat tutkimustuloksemme osoittavat, että suomalaisissa listayhtiöissä sisäisen tarkastuksen keskeinen merkitys hallinto- ja ohjausjärjestelmän vahvistajana konkretisoituu yhtiöille vasta liiketoiminnan laajentues- ja kansainvälistyessä. Hallituksen ja operatiivisen johdon välisen informaatio- ja luottamuskilun syventyessä tarve riippumattomalle tarkastusyksikölle näyttäisi nousevan esiin.

Kannattava yhtiö panostaa sisäiseen tarkastukseen

Alustavien tutkimustulostemme mukaan kannattavat yhtiöt perustavat todennäköisemmin sisäisen tarkastuksen toiminnon kuin heikommin kan-

nattavat listayhtiöt. Mallissamme on käytetty kannattavuuden mittarina oman pääoman tuotto prosenttia.

Havainto on sikäli mielenkiintoinen, että nimenomaan heikommin kannattavissa yhtiöissä riskienhallinnan ammattilaisille saattaisi olla korostettu tarve. Toisaalta hyvän kannattavuuden yhteys sisäisen tarkastuksen olemassaoloon viittaa siihen, että pörssiyhtiöt alkavat vahvistaa hallinto- ja ohjausjärjestelmäänsä sisäisen tarkastuksen toiminnolla vasta siinä vaiheessa, kun siihen on riittävät taloudelliset resurssit. Niukoin taloudellisin resurssein kansa operoivat yhtiöt eivät näytä kohdistavan varojaan sisäiseen tarkastukseen.

Nämä havainnot asettavat sisäisen tarkastuksen roolin hallinto- ja ohjausjärjestelmässä kriittiseen valoon nimenomaan niukkoja resursseja allokoivien hallituspäättäjien silmissä. Sisäisen tarkastuksen profiilin nostamisessa pörssiyhtiöiden hallinnon silmissä näyttäisi näin ollen olevan vielä työsarkaa.

Tähän sisäiset tarkastajat voisivat vaikuttaa mm. keskeisiin liiketoiminnan riskitekijöihin proaktiivisesti pureutuvalla työskentelyotteella, joka toivottavasti vahvistaa pörssiyhtiöpäättäjien uskoa tarkastajiin todelliseen lisäarvon tuottajina.

Myös omistusrakenteella vaikutusta

Hallitus pyrkii omistajien edustajana luotsaamaan pörssiyhtiötä parhaansa mukaan suuntaan, joka tuottaa omistajille niiden kaipaamaa tuottoa sijoitukselleen – tai täyttää muut omistajien yhtiölle asettamat tavoitteet. Sisäisellä tarkastuksella on parhaimmillaan keskeinen rooli näiden tavoitteiden toteutumisen mahdollistajana.

Tutkimusryhmämme on pureutunut suomalaisten pörssiyhtiöiden omistusrakenteiden mahdollisiin vaikutuksiin sisäisen tarkastuksen olemassaoloon. Alustavat tulokset ovat mielenkiintoisia: sisäinen tarkastus näyttäisi esiintyvän tyypillisesti yhtiöissä, joissa ulkomaalaisten sijoittaji-

en omistusosuus on suuri ja osakkeenomistajien lukumäärä mittava. Myös valtio-omistaja näyttäisi edellyttävän, että sen omistamissa yhtiöissä on sisäisen tarkastuksen toiminto.

Nämä alustavat tulokset saavat pohdintaan, ovatko esimerkiksi laaja ulkomaalaisomistus ja suuri osakkeenomistajien kokonaislukumäärä syy vai seuraus sisäisen tarkastuksen olemassaololle. Sisäinen tarkastus voi parhaimmillaan olla erinomainen käyntikortti yhtiön pyrkiessä houkuttelemaan lisää osakkeenomistajia – sekä koti- että ulkomaisia. Tällä tavoin sisäinen tarkastus tuottaa nimenomaan määritelmänsä mukaista lisäarvoa, varsinkin sen omistajille osakekurssin oletettavasti kehittyessä suotuisasti omistuspohjaan kohdistuvan kiinnostuksen lisääntyessä.

Toisaalta merkittävät ulkomaalaiset omistajat saattavat haluta vahvistaa mm. operatiiviseen johtoon kohdistuvaa valvontaa omistuksen ja johdon etäännytyessä toisistaan yhtiöissä, joissa ei ole aiemmin ollut sisäistä tarkastusta.

Edellä esitetyt havainnot osoittavat, sisäisen tarkastuksen lisäarvoa tuottavaa roolia on mahdollista tarkastella uusistakin näkökulmista. Sisäinen tarkastus tuottaa toki lisäarvoa organisaatiolle, mutta se saattaa parhaimmillaan tuottaa merkittävää lisäarvoa nimenomaan organisaation omistajille.

Rahoitusmarkkinoiden globalisoidessa yhtiöt, jotka kykenevät houkuttelemaan rahoitusta kotimaan ulkopuolelta, ovat pitkässä juoksussa menestyksen polulla. Läpinäkyvällä hallinnolla ja laadukkaalla sisäisellä tarkastuksella osana yhtiön hallintojärjestelmää voi olla merkittävä rooli yrityksen pitkän ajan menestyksessä. □



Revisium Oy:ssä työskentelevä KHT, JHTT **Jaakko Rönkkö**, CIA, valmistelee väitöskirjaa Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa.

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastus

Hankkeen alkumetreillä kannattaa varmistaa, että rahoituksen saajan projektikirjanpito ja työajanseuranta on asianmukaisesti järjestetty. Tilintarkastajan raportin laadinnassa tulisi huomiota kiinnittää hankkeen rahoitusehtoihin.

PIIA-TUULIA RAUHALA



KUVA: Mvphotostock



Valtionapuviranomaisena Tekesillä on velvollisuus valvoa myöntämänsä rahoituksen käyttöä sekä rahoituksen saajan toimintaa. Tärkeä työkalu tämän valvonnan toteuttamisessa on rahoitetun projektin tarkastus.

Projektiakaa koskeva tilintarkastajan raportti

Projektin päättyessä rahoituksen saajan tulee toimittaa Tekesiin koko projektiakaa koskeva tilintarkastajan raportti. Vuodesta 2010 tilintarkastajan raportti on pohjautunut kansainväliseen liitännäispalvelustandardiin ISRS 4400 ”Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta”. Jos tilintarkastajan raporttia ei toimiteta Tekesiin projektin loppuraportoinnin yhteydessä, perii Tekes kaiken jo maksetun rahoituksen takaisin.

Jo projektin käynnistyessä tilintarkastajan on hyvä varmistaa, että rahoituksen saaja on järjestänyt projektin kirjanpidon ja työajan seurannan riittävällä tavalla. Näin välttää työläitä jälkikäteisellävittelyiltä sekä jo mak-

setun rahoituksen mahdolliselta takaisinperinnältä. Projektin päättyessä tilintarkastajan raporttia laadittaessa on syytä perehtyä kyseistä projektia koskeviin rahoitusehtoihin. Tulkinta rahoituksen saajan menettelyiden oikeellisuudesta tulee aina tehdä rahoitusehtojen näkökulmasta.

Mahdolliset poikkeamat rahoitusehtojen noudattamisessa tulee tuoda tarkastuskertomuksessa esiin mahdollisimman yksilöidysti ja selkeällä tavalla. Tämä nopeuttaa rahoituksen saajan raportoinnin käsittelyä Tekesissä. Epäselvissä tilanteissa kannattaa pyytää tulkinta-apua suoraan Tekesin maksatuspalveluista.

Havaintoja Tekesin omista tarkastuksista

Vuodesta 2004 lähtien Tekes on teettänyt omia tarkastuksiaan jo kertaalleen tarkastettuihin projekteihin. Nämä tarkastukset tehdään Tekesin ohjeistuksen mukaisesti ja niissä todetaan suhteellisen usein tilanteita, joissa rahoituksen saajan tilintarkastajan ja Tekesin käyttämän tilintarkastajan havainnot eroavat toisistaan.

Tällaisia tilanteita voi syntyä esimerkiksi silloin, kun Tekesin toimeksiannosta tehtävässä projektitarkastuksessa havaitaan rahoituksen saajan lähipiiriltä tehtyjä hankintoja, joita ei ole aikaisemmin tuotu Tekesin tietoon. Julkisten toimijoiden hankkeissa korostuvat hankintalainsäädäntöön liittyvät ongelmat.

Tekes tekee Poliisille vuosittain 5-10 tutkintapyyntöä avustuspetosepäilyn vuoksi. Pääsääntöisesti tutkintapyyntöt ovat johtaneet syyteharkintaan. Noin 2/3-osassa avustuspetosepäilyissä loppuraportoinnin yhteydessä on toimitettu Tekesiin mukauttamaton tilintarkastajan raportti.

Esimerkiksi tutkintapyyntö on tehty tilanteessa, jossa rahoituksen saaja on kohdistanut kaikki kustannuksensa Tekesin rahoittamalle projektille, vaikka rahoituksen saajalla on samaan aikaan myös muuta liiketoi-

mintaa. Tutkintapyyntöön on päädytty myös tilanteessa, jossa rahoituksen saaja on kanavoinut myönnetyn projektirahoituksen muiden yhtiöidensä käyttöön.

Ehdollisissa rahoituspäätöksissä ilmenneitä ongelmia

Projektin päättyessä toimitettavan tilintarkastajan raportoinnin lisäksi Tekes edellyttää muita tilintarkastajan lausuntoja. Tekes voi tehdä ehdollisen rahoituspäätöksen, jolloin rahoituksen saamisen ehtona on, että rahoituksen saajan tulee saada tietyn suuruinen pääomasijoitus, jotta projektin toteutumista voidaan pitää uskottavana. Näissä tilanteissa rahoituksen saajan tulee toimittaa Tekesiin tilintarkastajan lausunto erityisehdon toteutumisesta.

Tekesin suorittamissa tarkastuksissa tulee säännöllisesti esiin tilanteita, joissa pääomasijoitus on ollut vain hetkellisesti rahoituksen saajan hallussa ja se on palautettu takaisin sijoituksen tehneelle taholle tai tämän lähipiirille. Tällöin pääomasijoituksen ei ole katsottu olevan rahoituksen saajan käytettävissä projektin läpiviemiseksi. Mikäli näissä tilanteissa yksityiskohdat olisivat Tekesin tiedossa, ei rahoituksen hakijalle myönnettäisi rahoitusta.

Tekes käyttää rahoituspäätöksiä tehdessään yhtenä tietolähteenä rahoituksen saajan tilinpäätöksiä. Tilinpäätöksen tarkastuksessa tilintarkastaja joutuu arvioimaan rahoituksen saajan tekemiä aktivointeja sekä maksukykyä. Nämä seikat ovat merkityksellisiä myös valtionapuviranomaisen harkinnan kannalta. □

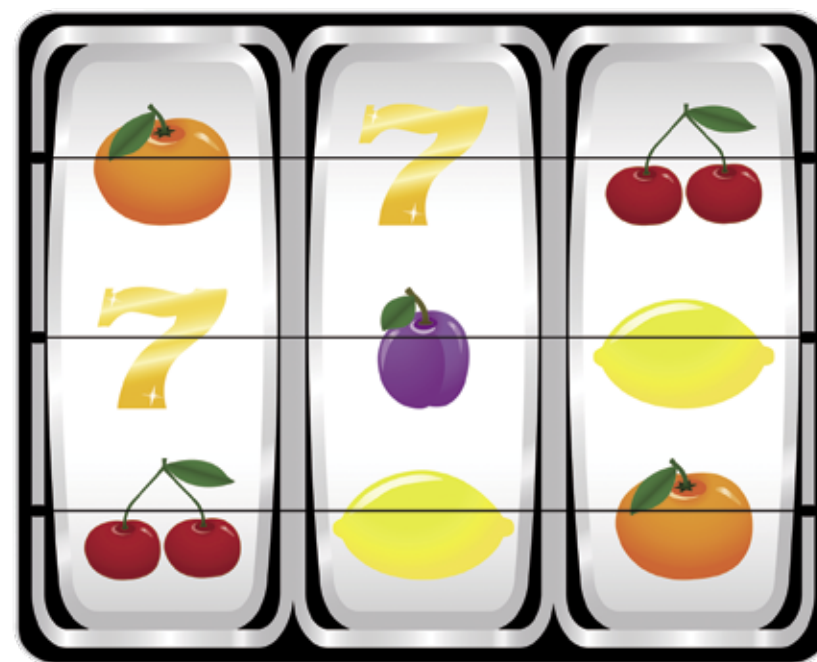


KHT, JHTT, **Piia-Tuulia Rauhala**, CIA, CISA, CFE, CCSA, toimii yksikön johtajana TEKESin Innovaatorahoituskeskuksessa.

Raha-automaattiavustusten käytön valvonta

Avustuksen saajan RAY:lle toimittama vuosiselvitys sisältää myös tilintarkastajan raportin avustuksen käytöstä. Raportin tuloksilla voi olla laajat oikeusvaikutukset avustuksen saajalle.

KRISTIAN SEEMER



KUVA: Myphotos

Lakia raha-automaattiavustuksista (avustuslaki) uudistettiin vuonna 2013 ja se tuli voimaan pääsääntöisesti 1.1.2014. Osana tätä muutosta mietittiin niitä odotuksia, joita yhteiskunta nykyään asettaa julkisista varoista jaettaville avustuk-

sille ja niiden valvonnalle. Lain 21 §:n kirjaimen täyttämistä asianmukaisesta ja riittävästä raha-automaattiavustusten valvonnasta pidettiin erittäin tärkeänä ja katsottiin, että tässä asiassa oli tarpeen vastata yhteiskunnan odotuksiin julkisten varojen kattavasta valvonnasta.

Valvontatiimi tarkastaa avustusta saavia järjestöjä

Raha-automaattiyhdistyksen avustuksia saavilla yhteisöillä ja säätiöillä on velvollisuus raportoida avustuksen käytöstä vuosittain RAY:lle. Avustusosaston 11 hengen valvontatiimi käsittelee vuosiselvitykset, joita saadaan noin 800 järjestöltä vuosittain. Lisäksi valvontatiimissä käsitellään noin 2 500 maksupyyntöä ja tiimi tekee tarkastuksia, suorittaa järjestöjen talousanalyysyjä ja osallistuu syksyn avustusvalmisteluun.

Vuosiselvitysten pohjalta laaditaan tulevan vuoden järjestökohtaiset tarkastussuunnitelmat. Tarkastuksia kohdennetaan niihin järjestöihin, joissa riskit ovat suurimmat avustusten väärinkäytölle. Valvontatiimin tarkastukset kohdentuvat vuosittain noin 80 järjestöön, joissa tarkastetaan avustuksen käyttö, kirjanpito ja hallinto sekä käydään läpi toiminnan taloudellisuutta ja tuloksia.

Jokaisesta tarkastuskäynnistä laaditaan työpaperit ja kirjoitetaan tarkastuskertomus. Tarkastushavainnot voivat johtaa merkittäviin seuraamuksiin kuten avustusten takaisinperintään tai avustustason muutoksiin.

Tilintarkastajan raportointi parantaa valvonnan laatua

Raha-automaattiyhdistyksen avustustoiminnan volyyymi asettaa valvonnalle suuria haasteita. Siten myös hyväksytyillä tilintarkastajilla on tärkeä rooli osana RAY:n valvontajärjestelmää silloin, kun avustusta saavalla järjestöllä on lakisääteinen velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja. Tällöin RAY:n omat valvontatoimet täydentävät avustusta saavan järjestön hallituksen luomia valvontakäytäntöjä ja lakisääteistä tilintarkastusta.

Vuosiselvityksen liitteenä olevan tilintarkastajan raportin muodosta säädetään sosiaali- ja terveysministeriön asetuksella. Tilintarkastajan tulee laatia raporttinsa noudattaen kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400. Raportti laaditaan AUP-periaatteella eli →

RAY:n valvonta

<https://www2.ray.fi/fi/avustukset/k%C3%A4ytt%C3%B6/valvonta>

Laki raha-automaattivavustuksista

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2001/20011056>

Tilintarkastajan raportti avustusten käytöstä

<https://www2.ray.fi/fi/avustukset/raportointi/vuosiselvitys>

<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2013/20130453>

erikseen sovittujen toimenpiteiden pohjalta. Mikäli raportin laadinnassa olisi noudatettava tilintarkastusstandardeja ja avustusten käytön tarkastus toteutettaisiin lakisääteisen tilintarkastuksen laajuusena, olisi prosessi huomattavasti laajempi ja myös kalliimpi toteuttaa.

Liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaisissa toimeksiannoissa tilintarkastajan odotetaan kuitenkin noudattavan tilintarkastuslain 22 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa sekä IESBA:n antamia eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille. The International Ethics Standards Board for Accountants'n eettiset säännöt edellyttävät, että tilintarkastaja suorittaa toimeksiannon ammatillisesti pätevästi sekä huolellisesti.

Raha-automaattiyhdistykselle tilintarkastajan raportti antaa tärkeän indikaation siitä, mihin RAY:n tarkastuskäyntejä tulisi suunnata. Raha-automaattiyhdistys saa raportista riippumattoman asiantuntijan näkemyksen siitä, miten avustusta saavissa järjestöissä toimitaan. Tilintarkastajan raportti parantaa vuosiselvitysten validiteettia huomattavasti verrattuna aikaisempaan vuosiselvityskäytäntöön, jolloin selvitys perustui suurelta osin avustuksen saajan itsensä antamiin tietoihin.

Vuosiselvitykseen liittyvän tilintarkastajan raportin ansiosta avustusten käytön valvontaa koskevat tilintarkastajien ja RAY:n omat tarkastustoimet kattavat arvioiden mukaan noin 85 % avustuksen saajista. Aiemmin RAY:n omin tarkastustoimin pystyttiin kat-

tamaan 5–10 % avustuksista. Hyväksytyn tilintarkastajan panos kattavan valvonnan takaamiseksi onkin merkittävä, vaikka tilintarkastaja ei lausuntoa annakaan tekemästään tarkastuksesta.

Tarkastushavainnoilla voi olla oikeudellisia vaikutuksia

Raha-automaattiyhdistys pyrkii ohjauksellaan varmistamaan, että avustusten käyttöä koskevissa tarkastuksissa tilintarkastajat kiinnittävät huomiota RAY:n valvonnan kannalta keskeisiin asioihin. Tärkeintä on edelleen kokemusperusteisesti korostaa, että tilintarkastaja raportoi ja RAY:n valvontatiimi tekee johtopäätökset esitetyistä havainnoista. Tilintarkastaja ei anna lausuntoa vaan kertoo, miten avustuksen saaja on toiminut raportissa kysyttyjen asioiden osalta.

On tärkeä pitää mielessä, että tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa esiin tulleet seikat voivat johtaa rahoituksen osittaiseen tai täysimääräiseen takaisinperintään tai jopa tutkintapyyntöön tekemiseen. Tarkastustuloksella voi taten olla laajat oikeusvaikutukset avustuksen saajalle. Keskeistä onkin, että tilintarkastajan raportti perustuu oikeisiin ja riittäviin tietoihin ja että kaikki olennaiset seikat on varmistettu. Tarkastushavainnot tulee esittää täsmällisesti ja tulkinnanvaraisuutta välttämällä.

Uusi vuosiselvityskäytäntö herättänyt keskustelua

Raha-automaattiyhdistyksen avustuosaston valvontatiimi on tänä vuonna

ensimmäistä kertaa käynyt läpi vuosiselvityksen yhteydessä toimitetut tilintarkastajan raportit avustusten käytöstä. Kuten kaikki uudistukset ja muutokset, myös tämä on aiheuttanut vilkasta keskustelua järjestö- ja tilintarkastajamaailmassa sekä tietysti myös RAY:ssä.

Raporttien tarpeellisuus on kyseenalaistettu ja niiden aiheuttamat kustannukset ovat aiheuttaneet huolta. Tilintarkastajia puolestaan ovat puhututtaneet vastuukysymykset, olennaisuusrajat sekä suhteellisen tiukka raportointiaikataulu.

Tilintarkastajan raportista on olemassa valmis malli ja ohjeistus RAY:n verkkosivuilla. Kokemus näyttää, että ohjeistusta ja raportointimallia seuraamalla on saavutettu hyviä tuloksia raportoinnin laadussa.

Ensi vuodeksi RAY entisestään tarkentaa ja kehittää raporttien laadintaa koskevaa ohjeistusta. Uskomme, että tulevaisuudessa tilintarkastajat osavat varmasti ottaa raportoinnin vaatimukset ja aikataulun aiempaa paremmin huomioon sekä tilikauden aikaisessa että tilinpäätöstarkastuksessa.

Avustusta saavien järjestöjen puolestaan toivotaan valmistautuvan tarkastuksiin aiempaa perusteellisemmin ja lukevan omat raporttinsa huolella. Uskomme, että raportteihin tutustuminen on hyödyksi ja opiksi monelle järjestölle.

Tilintarkastajan etukäteen esittämä aineistopyyntö tarkastettavalle nopeuttanee tarkastuksen toteutusta merkittävästi. Raportointiaikataulun siirtämisestä esimerkiksi toukokuun loppuun on keskusteltu, mutta se edellyttää lakimuutosta ja vaatii siksi perusteellisempaa työstämistä. □



Kristian Seemer toimii valvontapäällikkönä Raha-automaattiyhdistyksen avustuosastolla.

Miten julkisia avustuksia ja tukia tulee tarkastaa?

Julkisten avustusten ja tukien tarkastuksissa rahoituspäätöksen ehtojen noudattamisen varmistaminen on olennaisuusrajaa tärkeämpi asia.

RITVA WECKSTRÖM

Valtionapua ja EU-tukia saavien projektien tarkastuksissa on kyse julkisen rahan käytön valvonnasta viranomaisen halutessa varmistua, onko sen myöntämiä varoja käytetty projektisuunnitelman ja projektipäätöksen mukaisesti. Tilintarkastajilla saattaa olla virheellisiä käsityksiä siitä, miten projektien tarkastus tulee tehdä. Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400

ohjaa tilintarkastajan työtä projektien tarkastuksessa.

Tilintarkastuslaki ja ISRS 4400

Tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastuslakia sovelletaan toimeen, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 ”Toimeksiannot →



KUVA: Mphotoack

taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta” mukaan:

- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot (kappale 4);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 8);
- tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tehtyjä havaintoja koskevan raportin tueksi tarvittavan evidenssin tuottamisessa ja jotka osoittavat, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 14);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovitut toimenpiteet ja käyttää hankkimaansa evidenssiä tehtyjä havaintoja koskevan raportin perustana (kappale 15).

Standardin kappaleessa 18 esitetään luettelona seikat, jotka tehdyistä havainnoista annettavan raportin tulisi sisältää.

Tilintarkastajan vaatimukset – toimeksiantosopimus

Erityistä tarkoitusta varten suoritettavassa tarkastustoimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet vaihtelevat tilanteen mukaan. Ennen erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon vastaanottamista tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että asiakkaan kanssa on sovittu tarkasti toimeksiannon luonteesta sekä annettavan raportin muodosta ja sisällöstä.

Asiakas pyytää projektin tilintarkastusta. Ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista tilintarkastajan tulee selvittää tarkemmin, millaisesta projektin tilintarkastuksesta on kyse.

Tilintarkastajan tulee käydä huolellisesti läpi projektipäätös liitteineen, jotta hänelle muodostuu selkeä käsitys, mitä tarkastukselta ja raportilta edellytetään. Dokumenttien perusteellinen läpikäyminen helpottaa myös sen arvioimista, onko tarvetta kieltäytyä toi-

meksiannon vastaanottamisesta, mikäli ei ole riittävästi aikaa, tarkastuskokemusta ja intressiä toimia projektin tilintarkastajana.

Projektien tarkastaminen – projektipäätös

Projektien tarkastaminen aloitetaan aina projektipäätöksestä ja sen liitteistä. Liitteiden tulee sisältää projektin budjetti, rahoittajan rahoitusehdot ja muut erityisehdot sekä projektihakemus. Tilintarkastajan tulee käydä läpi nämä kaikki dokumentit ja tehdä sen jälkeen projektin tarkastussuunnitelma.

Asiakkaat eivät välttämättä tarjoa näitä kaikkia tilintarkastajalle, koska tilintarkastajat eivät ole aikaisemmin pyytäneet näitä dokumentteja projektien tarkastuksia tehdessään. Tilintarkastaja ei voi tehdä asianmukaisesti projektin tilintarkastusta, mikäli hän ei tutustu yllä mainittuihin dokumentteihin.

Projektipäätöksestä katsotaan projektin kesto, jotta tarkastusta aloitettaessa muistetaan, että hyväksyttäviä kustannuksia ovat ainoastaan projektin projektipäätöksessä mainitun keston ajalta olevat kustannukset. Asiakkaat raportoivat mielellään jo ennen projektin virallista alkamista projektille heidän mielestään kuuluvia kustannuksia, jos he ovat niitä hankkineet ennen virallista päätöstä projektin hyväksymisestä. Päätöksessä mainitaan erikseen, mikäli joitakin kustannuksia voidaan hyväksyä tietyin edellytyksin ennen projektin virallista alkamista.

Huomiota rahoitusehtoihin

Liitteenä olevat rahoitusehdot ja muut erityisehdot on käytävä erityisen huolellisesti läpi, jotta voidaan tarkastaa, onko asiakas noudattanut annettuja rahoitusehtoja, joista tilintarkastajan tulee antaa raportti. Rahoitusehdot ovat yleensä useita sivuja pitkiä, mikä saat- taan vaikuttaa siihen, että niitä ei lueta tarpeeksi huolellisesti.

TILA 7/2013

Tekes on kannellut tilintarkastajan raportoinnista. Tilintarkastaja oli antanut suorittamastaan Tekes projektista tarkastuskertomuksen, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. Tekes oli päättänyt teettää projektille ulkopuolisella auktorisoidulla tilintarkastajalla Tekes-tarkastuksen.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A oli tehnyt Tekesille annettua tarkastuskertomusta edeltäneen tarkastuksen puutteellisesti. Projektin kustannuksia oli tarkastushavaintojen mukaan seurattu projektinumerolla ja kustannuslaskennan pääkirjan avulla. Tämä ei kuitenkaan ole ollut riittävää tarkastuskertomuksen sisällön ja sitä koskevien Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen noudattamisen kannalta. KHT A oli antanut tarkastuskertomuksen, vaikka hän ei ollut täsmäyttänyt kustannustilitystä ja projektilaskentaa kustannustilityksen erien mukaisesti. KHT A ei ollut tarkastanut tarkastuskertomusta laatiessaan kuluja koskevia tositteita, vaikka Tekesin ehtojen mukaan vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista olisi pitänyt tarkastaa kustannuslajikohtaisesti. KHT A:lla ei ollut havaintoja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen edellyttämästä hankkeeseen osallistuneiden henkilöiden työajan tuntitasoisesta työajanseurannasta.

TILA totesi, että KHT A:n tarkastustyö ei vastaa tarkastuskertomuksessa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen vaatimuksia, joten hänellä ei ollut perusteita antaa tarkastuskertomusta siinä muodossa, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

Tukea saaneessa yrityksessä rahoitusehdot eivät välttämättä päädy projektikirjanpitoa hoitavalle kirjanpitäjälle saakka vaan ne jäivät projektinjohtajalle. Näin ollen kirjanpitäjä ei tiedä, että kaikki projektille kuuluvat kustannukset eivät ole raportoinnissa hyväksyttäviä kustannuksia.

Tilintarkastajan tulee haastatella projektin johtajaa ja kirjanpitäjää. Kirjanpitäjältä selvitetään, miten hän on kirjannut projektin kustannukset ja mistä hän on saanut tiedon, että jokin kustannus kuuluu jollekin projektille. Haastattelun jälkeen tilintarkastajan tulee tarkastaa tositteista johdettu projektikirjanpito sen mukaisesti kuin tarkastajalta edellytetään. Erilaisissa projekteissa on erilaiset tositetarkastusvaatimukset, jotka vaihtelevat 15–100 %:iin.

Projektikohtainen työajanseuranta

Palkkojen tarkastamisessa on hyvä haastatella palkanlaskijaa, jotta saadaan käsitys talon projektikohtaiseen työajanseurantaan liittyvistä käytännöistä. Kaikissa projekteissa, joissa hyväksytään projektin kustannukseksi henkilöstökustannuksia, edellytetään työajanseurantaa. Tilintarkastajan on käytävä läpi työajanseurantaa, palkkakirjanpitoa ja se, miten projektille kohdistettu palkka on laskettu.

Tilintarkastajan on erityisen tärkeää käydä läpi tilintarkastajalta edellytetyt raportointivaatimukset, jotta hän tietää, miten laajasti tositetarkastusta on tehtävä. Tositteita tarkastaessa ei riitä, että katsotaan vain tositteen asianmukaisuus ja että se on maksettu ja

on löydettävissä kirjanpidosta. Lisäksi on katsottava, että tosite on hyväksytyn budjetin mukainen kustannus.

Esimerkiksi mikäli projektille on jätetty budjetoimatta matkakustannuksia, ei niitä voida myöskään raportoida hyväksyttävänä kustannuksina vaan tilintarkastajan on raportissaan erikseen mainittava, että tällaisia kustannuksia on raportoitu johonkin kohtaan.

Raportointi rahoittajaviranomaisen edellyttämällä tavalla

Tilintarkastajan tulee lausuntonsa pohjaksi käydä läpi ja arvioida erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon aikana hankitun tarkastusevidenssin perusteella tehdyt johtopäätökset.

Tilintarkastaja tekee projektin tarkastuksesta rahoittajaviranomaisen edellyttämällä tavalla tilintarkastajan raportin. EU on tehnyt jo vuosia omat mallinsa, miten erilaisista ohjelmista olevista projekteista tulee raportoida. Suomessa tilintarkastajan raporttimalleja ovat antaneet mm. Tekes ja Raha-automaattiyhdistys omista projekteistaan.

Projektien tarkastuksissa ei ole varsinaista olennaisuusrajaa vaan tärkeintä on, että tilintarkastaja on katsonut, että hankkeessa on noudatettu rahoituspäätöksen ehtoja. Ja jos ehtoja ei ole noudatettu, tulee poikkeamista tällöin raportoida.

Raportin saava viranomainen päättää, hyväksytäänkö kustannukset. Keskeistä tilintarkastajan kannalta on, että hän tuo raportissaan esille poikkeavat kustannukset, joita kirjanpitoon on kirjattu ja raportoitu viranomaiselle. □



JHTT, HTM **Ritva Weckström** Ritant Oy:stä on tehnyt mm. Tekesin jälkitarkastuksia ja EU-komission tarkastajien kanssa jälkitarkastuksia.



Säätiön toiminta ja talous

– säätiölaki käytännössä

→ Säätiö on erikoinen organisaatiomuoto. Säätiö on varallisuusmas-
sa, joka on varattu määrättyyn tarkoituk-
seen. On apurahasäätiöitä ja toiminnalli-
sia säätiöitä. Säätiöllä on hallinto, mut-
ta ei omistajia eikä henkilöjäseniä. Kaikki
säätiöt ovat tarkoituksensa mukaan hyö-
dyllisiä, mutta eivät välttämättä yleishyö-
dyllisiä. Säätiö voi olla 'ikuinen' tai määrä-
aikainen. Säätiö tyypillisesti harjoittaa va-
rallisuuden sijoitustoimintaa, mutta se voi
harjoittaa myös liiketoimintaa.

Uuteen säätiölakiin pohjautuvalle kir-
jalle on mitä ilmeisin tilaus. Tämä kirja an-
taa selkeitä ohjeita säätiön perustamisesta
sen tarkoituksen mukaiseen toimintaan
ja loppumiseen. Huomio kiinnittyy paitsi
kirjan tarkoitukseen myös siihen, millaisen
huomion säätiölain uudet sisällöt kirjassa
saavat. Keskeiset lakimuutokset koskevat
liiketoiminnan harjoittamisen ja varainhoi-
don määräyksiä, lähipiiriä koskevia uusia
määräyksiä, hallintoelimiä koskevia sään-
töjä sekä tilinpäätöksen ja toimintakerto-
muksen sisältövaatimuksia ja vaatimusta
konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Uuden säätiölain myötä apurahasää-
tiöiden ja toiminnallisten säätiöiden rin-
nalle on tullut erikseen tuki- ja sukusää-
tiöt. Tukisäätiön tarkoituksena on tukea
esimerkiksi tiettyä laitosta tai yhdistystä.
Sukusäätiön tarkoituksena on hyödyttää
perustajan perheen tai suvun jäseniä.

Säätiöiden varallisuuteen voi liittyä
monenlaisia taloudellisia intressejä, myös
kyseenalaisia. Koska säätiön tarkoitukse-
na ei voi olla taloudellisen edun tuotta-

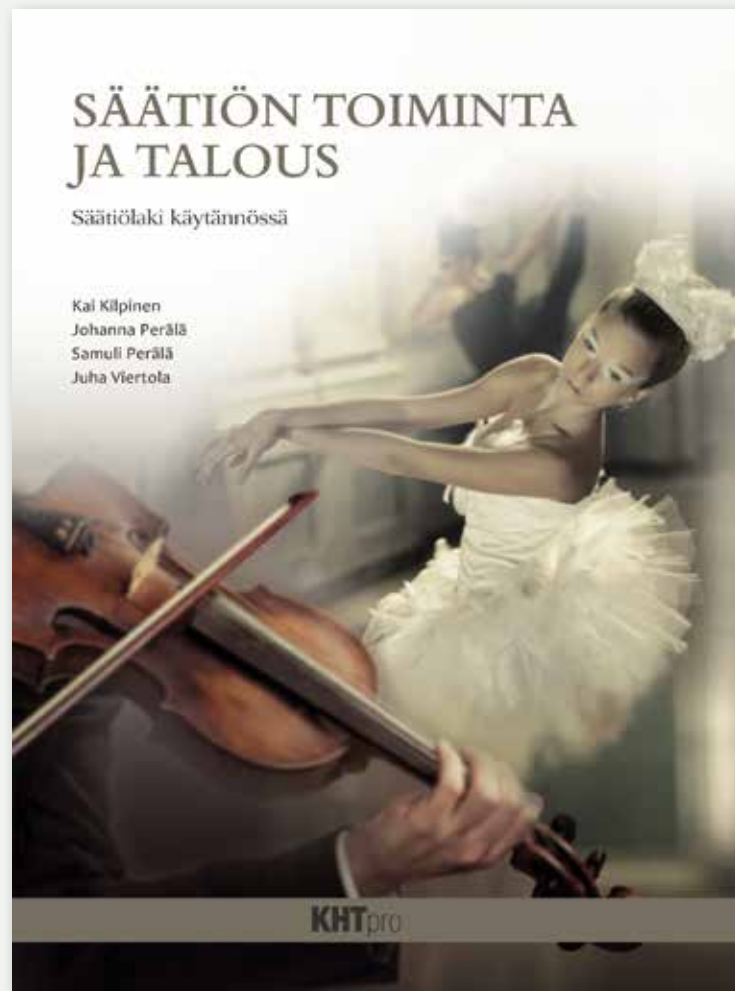
minen lähipiirille, on lain valmistelussa
huomiota kiinnitetty lähipiirin määritte-
lyyn. Lähipiiriin kuuluvat säätiön perustaja
tai muu säätiössä määräysvaltaa käyttävä
henkilö, yhteisö tai toinen säätiö, säätiön
johto, asiamies perheineen ja lähisukulai-
sineen. Myös PRH:n säätiövalvonta kei-
noineen saa kirjassa sopivasti huomiota.

Kaikilla säätiöillä on oltava toimitus-
johtaja, hallitus ja hallintoneuvosto, jois-
ta säätiön johto muodostuu. Vaatimuk-
sia on haluttu yhdenmukaistaa. Hallituk-
sen tehtävänä on järjestää säätiön hallin-
to ja toiminta asianmukaisesti. Myös sää-
tiön kirjanpidon, varainhoidon valvonnan
ja usein myös varainhoidon järjestäminen
kuuluvat hallituksen vastuisiin. Säätiön on
jatkossa aina laadittava konsernitilinpäätös
ja toimintakertomus. Uudet konser-
nitilinpäätöstä ja toimintakertomuksessa

annettavia tietoja koskevat määräykset
tulevat voimaan 1.1.2015 tai sen jälkeen
alkavalta tilikaudelta.

Kirja on lain kokonaisuus. Sellaise-
na se tuntuu helposti hahmotettavalta
ja suorastaan näppärältä kokonaisuudel-
ta. Kieli on helposti ymmärrettävää, lu-
vut lyhyitä ja informatiivisesti otsikoituja,
mikä tukee myös käsikirjanomaista käyt-
töä mainiosti. Tämän kirjan voi odottaa
kuluvaan ennen kaikkea säätiöjohtamiseen
osallistuvien käsissä. Siihen on nyt aivan
erityisen syy, sillä säätiölaki asettaa säätiöi-
den johdolle joukon uusia vaatimuksia.

Kirjoittajat Kai Kilpinen, Johanna Perälä,
Samuli Perälä, Juha Viertola.
Sarja KHTPro
Kustantaja ST-Akatemia Oy, 2015



Hyvä liiketoiminta- päätös ja johdon vastuu

→ Liiketoiminnan johtamisessa on
kyse riskin ottamisesta. Omista-
jat haluavat yleensä tuottoa sijoituksel-
leen. Taloustiede määrittelee tuoton ja ris-
kin välisen riippuvuuden: mitä enemmän
halutaan tuottoa sijoitukselle sitä enem-
män sijoittajan on siedettävä myös riskiä.
Liikkeenjohdolta odotetaan yrityksen ar-
voa kasvattavia hyviä päätöksiä, mutta
valitettavasti käytännössä kaikki tulevai-
suutta koskevat oletukset eivät pidä paik-
kaansa ja jotkut päätöksistä osoittautu-
vat vääriksi.

Rahoittajan näkökulmasta riski lisään-
tyy sitä mukaa kuin liikkeenjohdon aktiivi-
suus vaihtoehtojen luomisessa ja liiketoi-
minnan uudistamiseen tähtäävässä pää-
töksenteossa lisääntyy. Kääntäen voisi aja-
tella laiskan liikkeenjohdon vain odottele-
van, että maailma makaisi kuten ennen-

kin. Se ei luo aktiivisesti uusia päämää-
riä, strategioita eikä tee liikkeenjohdol-
lisia valintoja toiminnan suunnan muut-
tamiseksi.

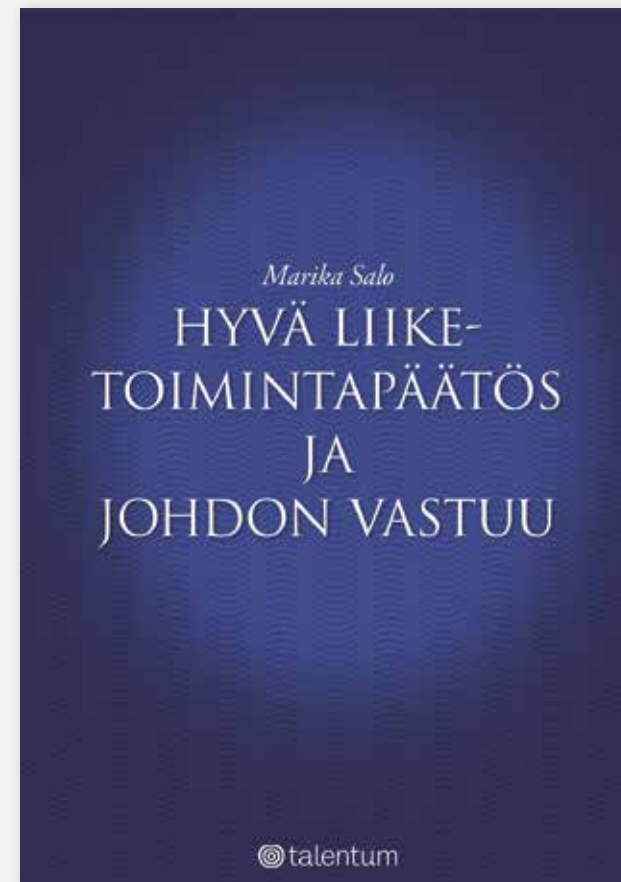
Yleensä maailma kuitenkin muuttuu
ympäri ja "tilanteeseensa tyytyvä sam-
makko kiehuu hengiltä". Enemmän tai
myöhemmin päätöksentekoon kyvytön
liikkeenjohto on siis aina tuhoon tuo-
mittu. Aktiivisesti päätöksiä tekevä liik-
keenjohto voi toisaalta epäonnistua pää-
töksenteossa ja tuhota sen seurauksena
omistajien varallisuutta. Tästä johto saat-
taa joutua vahingonkorvausvastuuseen.
Koska liikkeenjohdon kuitenkin halutaan
tekevän päätöksiä ja ottavan riskiä, on tär-
keätä, että huolellinen, omistajalle lojaali
ja valistunut johto nauttii lain suojaa pää-
töksenteossaan.

Marika Salon väitöskirja tarkastelee
liikkeenjohdon päätöksentekoa yhdiste-
lemällä oikeustieteen, taloustieteen ja liik-
keenjohtotieteiden teoreettista käsitteis-

töä. Tutkimuksen tuloksena määritetty kri-
teristö, jonka perusteella voidaan arvioi-
da, onko päätös tehty kestäväällä tavalla.
Hyvä liiketoimintapäätös on aina suhteel-
linen. Hyvä riippuu paitsi siitä, missä mää-
rin se osoittautuu omistajien varallisuutta
kerryttäväksi, myös siitä, missä määrin se
huomioi yrityksen muiden sidosryhmien
tavoitteiden toteuttamista. Hyvä määritetty
myös valmisteluprosessissa. Onko päätök-
sentekoa varten hankittu kaikki olennai-
nen käytettävissä oleva tieto? Onko tie-
toa käytetty asiantuntevasti? Oliko pää-
tös ajoitettu oikein ja osallistuivatko sen
tekemiseen oikeat henkilöt? Onko vaih-
toehdot ja päätöskirjeet dokumentoitu?
Voidaanko sanoa, että päätöksenteko on
ollut huolellista?

Kirja nostaa keskusteluun tarpeen
määritellä hyvän ja moitittavan liikkeen-
johdon päätöksenteon rajoja entistä
eksplisiittisemmin myös meillä Suomes-
sa. Monitieteinen tutkimus on haasteel-
lista. Myös tässä kirjassa monitieteisyy-
den haaste näyttäytyy siten, että oikeus-
tiede määrittää kysymyksenasettelun ja
tarkastelutavan muiden tieteiden jäädes-
sä enemmän apulaisen asemaan. Päätök-
senteon teoriaa on kehitetty niin talous-
tieteen, laskentatoimen ja organisaatio-
tutkimuksen piirissä varsin paljon, mutta
tässä ne jäävät melko pienelle huomiol-
le. Liikkeenjohdon päätöksenteko on tär-
keä aihe ja tämän tutkimuksen tulokse-
na määrittävällä kriteeristöllä voisi arvella
olevan paljon hyödyntäjiä.

Kirjoittaja Marika Salo
Kustantaja Talentum, 2015



Professori, KTT
Jukka Pellinen
Jyväskylän
yliopiston kauppa-
korkeakoulusta
esittelee
ajankohtaisia
laskentatoimen ja
taloushallinnon
kirjauutuuksia.



Uudistunut osuuskuntalaki

Osuuskunnan toiminta on uuden lain ansiosta mahdollista järjestää entistä helpommin. Osuuskunnan tarkoitus voi olla muukin kuin aatteellinen, esimerkiksi voiton tuottaminen osuuksille ja osakkeille. Osakkeita koskevat olettasäännöt eroavat kuitenkin huomattavasti OYL:n sääntelystä.

AIMO MANNINEN

Nykyinen osuuskuntalaki (421/2013) astui voimaan 1.1.2014. Osuuskuntalain kokonaisuudistuksella vastattiin yritysten toimintaympäristössä tapahtuneisiin muutoksiin ja muun lainsäädännön kehitykseen. Lain tavoitteena oli osuuskuntien toimintamahdollisuuksien parantaminen tahdonvaltaisutta lisäämällä ja muotomääräyksiä vähentämällä.

Osuuskuntaoikeudelliset periaatteet

Osuuskuntalain uudistuksella helpotettiin muun muassa osuuskunnan perustamista, mahdollistettiin erilaisten toiminta- ja rahoitusmallien hyödyntäminen entistä laajemmin sekä korostettiin yleisten periaatteiden kuten yhdenvertaisuusperiaatteen ja johdon huolellisuusvelvollisuuden, merkitystä. Uudistuksella mahdollistettiin myös osuuskunnan perustaminen yksinkin.

KUVA: Miiphotostock

Osuuskunta on jäsenistään erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröimisellä. Jäsenten sekä osuuksien ja osakkeiden omistajien vastuu on rajoitettua vastuuta eivätkä he siten lähtökohtaisesti vastaa osuuskunnan velvoitteista henkilökohtaisesti.

Osuuskunnan toiminnan tarkoituksena on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukeminen harjoittamalla talou-

dellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita tai palveluita, joita se järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla. Säännöissä voidaan kuitenkin määrätä toiminnan tarkoituksesta toisin ja, aikaisemmasta laista poiketen, osuuskunnan tarkoitus voi olla muukin kuin aatteellinen, esimerkiksi voiton tuottaminen osuuksille ja osakkeille.

Toiminnan tarkoituksella on olennainen merkitys arvioitaessa osuuskunnan jäsenten ja osuuksien ja osakkeiden omistajien yhdenvertaisuutta sekä osuuskunnan johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuksia.

Osuuskunnan säännöissä voidaan määrätä osuuskunnan toiminnan järjestämisestä sopimusvapauden ja lain pakottavien säännösten asettamis-

→



sa rajoissa. Mikäli lain olettamasaännöt ovat riittäviä ja tarkoituksenmukaisia, osuuskunnan säännöt voidaan laatia myös siten, että niissä määrätään vain lain edellyttämistä seikoista eli toiminimestä, kotipaikkakunnasta ja toimialasta. Jäsenet voivat sopia yksityiskohtaisesti osuuskunnan toiminnasta ja keskinäisistä suhteistaan myös osakeyhtiön osakkeenomistajien osakasopimusta vastaavassa jäsen sopimuk sessa.

Hallinto

Jäsenillä on ylin päätösvalta. Jäsenet käyttävät päätösvaltaansa osuuskunnan kokouksessa, mutta yksimieliset jäsenet voivat päättää osuuskunnan kokoukselle kuuluvista asioista ilman kokoustakin. Kaikilla jäsenillä on lähtökohtaisesti yksi ääni. Jäsenten äänimäärä on kuitenkin mahdollista sitoa esimerkiksi osuuksien tai osakkeiden omistukseen tai jäsenen ja osuuskunnan väliseen toimintaan kuten palveluiden käytön määrään.

Jäsenen äänimäärä saa olla enintään kaksikymmentä kertaa suurempi kuin toisen jäsenen. Äänimääräero on kuitenkin rajoittamaton sellaisissa osuuskunnissa, joissa jäsenten enemmistön on oltava osuuskuntia tai muita oikeushenkilöitä tai joiden jäsenenä on oltava vähintään yksi julkisyhteisö.

Osuuskunnalla on aina oltava hallitus. Hallituksen lisäksi sillä voi olla hallintoneuvosto, toimitusjohtaja tai muita toimielimiä kuten myymälä- ja alueneuvostoja tai konttoritoimikun-

tia. Osuuskunnan johtoa ja edustamista koskevat säännökset vastaavat pääosin osakeyhtiölain säännöksiä. Johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuudet koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan lisäksi – vanhasta osuuskuntalaisista poiketen – suoraan lain nojalla myös hallintoneuvostoa.

Hallituksella on osuuskunnassa yleistoimivalta. Osuuskunnan kokous ja hallintoneuvosto voivat sen sijaan päättää vain niille lain tai sääntöjen mukaan kuuluvista asioista.

Osuuskunnan kokouksen, hallintoneuvoston, hallituksen ja toimitusjohtajan välisestä toimivallan jaosta voidaan määrätä säännöissä. Yksittäistapauksissa toimivaltaa voidaan siirtää hallintoelinten välillä myös muutoinkin.

Tilintarkastus ja jäsenen tarkastusoikeus

Osuuskunnalla on oltava tilintarkastaja, jos tilintarkastuslain edellytykset täyttyvät tai tilintarkastajan valitsemisesta on määrätty säännöissä. Jos osuuskunta ei lain, sääntöjen tai osuuskunnankokouksen päätöksen perusteella ole velvollinen valitsemaan tilintarkastajaa, on osuuskunnan valittava toiminnantarkastaja ellei säännöissä ole toisin määrätty.

Sellaisessa harvainosuuksunnassa, jossa on enintään kymmenen jäsentä, on kaikilla jäsenillä myös oikeus tutustua osuuskunnan kirjanpitoon sekä tietyn rajoituksen myös muihin osuuskunnan toimintaan liittyviin asiakirjoihin.

Osuudet ja osakkeet

Jokaisen jäsenen on otettava vähintään yksi osuus. Säännöissä voidaan määrätä, että jäsenellä on velvollisuus ottaa useita osuuksia tai osuuksien lisäksi osakkeita. Tällöin on määrättävä myös ottamisvelvollisuuden lisäämisen ja vähenemisen perusteista. Velvollisuus ottaa osuuksia voidaan sitoa esimerkiksi jäsenen ja osuuskunnan väliseen liikevaihtoon tai -suh-

teeseen tai tuotantovälineiden määrään. Säännöissä on mahdollista määrätä myös jäsenen tai muun oikeudesta saada osuuksia tai osakkeita sekä tämän oikeuden perusteista.

Osuudet tuottavat yhtäläiset, mutta varsin rajalliset oikeudet. Osuuskunnan toiminnan aikana osuus tuottaa lähtökohtaisesti vain oikeuden merkintähinnan palautukseen jäsenyyden päättyessä tai osuutta irtisanottaessa. Osuus on siirrettävissä, mutta siirronsaaja saa vain saman oikeuden osuuskunnan varoihin kuin siirtäjällä olisi ollut jäsenyytensä päättyessä tai osuutensa irtisanoessaan, jollei osuuskunta hyväksy siirronsaajaa jäseneksi tai osuuden omistajaksi. Osuuksien siirtokelpoisuutta voidaan laajentaa säännöissä.

Osuuskunnalla voi olla myös osakkeita. Nimityksestään huolimatta osuuskunnan osakkeita koskevat olettamasaännöt eroavat huomattavasti osakeyhtiölain osakkeita koskevasta sääntelystä.

Osuuskunnan osakkeet eivät lähtökohtaisesti tuota äänioikeutta tai muitakaan hallinnollisia oikeuksia eivätkä varsinaisia taloudellisia oikeuksia. Tästä syystä osakkeiden tuottamista oikeuksista on yleensä tarkoituksenmukaista määrätä säännöissä.

Oma pääoma

Osuuskunnan osuus- tai osakepääomalle ei ole asetettu vähimmäismäärää. Osuuspääoma on vaihtuva eikä sitä tai osuuksia rekisteröidä. Jos osuuskunnalla on osakepääoma ja osakkeita, ne on rekisteröitävä vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiössä.

Osuuskunnalla on oltava vararahasto, johon on siirrettävä viisi prosenttia taseen osoittamasta tilikauden ylimäästä, josta on vähennetty taseen osoittama tappio edellisiltä tilikausilta. Vararahasto on osuuskunnan sidottua omaa pääomaa. Sitä on kerrytettävä osakeyhtiön vähimmäispääomavaatimusta vastaavasti vähintään 2 500 euron asti.

Vuoden 2006 osakeyhtiölakiuudistuksen tavoin myös osuuskuntalain kokonaisuudistuksen myötä siirryttiin nimellisarvottomaan järjestelmään eikä osuuksien ja osakkeiden lukumäärällä ole enää lähtökohtaisesti yhteyttä osuustai osakepääomaan. Säännöissä on kuitenkin edelleen mahdollista määrätä osuuksien ja osakkeiden nimellisarvosta.

Varojen jako

Osuuskunnan tuottama ylijäämä kuuluu osuuskunnalle. Sitä ja muuta vapaata pääomaa saa jakaa jäsenille ja osuuksien ja osakkeiden omistajille vain, jos säännöissä on määrätty niin. Jos jaosta noudatettavasta perusteesta ei ole määrätty säännöissä, jako toimitetaan siinä suhteessa kuin jäsenet

ovat käyttäneet osuuskunnan palveluita hyväkseen.

Jaon edellytyksenä on, että osuuskunnalla on jakokelpoisia varoja ja että osuuskunta on maksukykyinen eikä jako aiheuta maksukyvyttömyyttä. Mikäli säännöissä määrätään ylijäämän jaosta, on samalla aiheellista määrätä myös ylijäämän jakojärjestyksestä ja -perusteista sekä jakovelvollisuudesta.

Osuuskuntien määrä ei ole lähtenyt kasvuun

Vaikka nykyisen osuuskuntalain laajempi sopimusvapaus ja määräysten keventäminen mahdollistivat uusien toiminta- ja rahoitusmallien hyödyntämisen, ei osuuskuntalain kokonaisuudistus ole toistaiseksi johtanut perustettavien osuuskuntien lukumäärän merkittävään kasvuun. Lakiuudistus ei myöskään ole johtanut olennaisiin muutoksiin osuuskuntien toiminnassa, esimerkiksi uusien rahoitusmallien hyödyntämisen merkittävään yleistymiseen. Yhden jäsenen osuuskunnatkaan eivät ole vielä alkaneet yleistymään.

Osuuskuntalain tarkoitus ja ominaispiirteet säilyivät lain kokonaisuudistuksessa pitkälti ennallaan. Osuuskunnan toiminta on kuitenkin mahdollista järjestää entistä helpommin esimerkiksi pääomayhtiön toimintatapaa muistuttavalla tavalla siten, että toiminnan tarkoituksena on voiton tuottaminen sijoitetulle pääomalle ja jäsenten äänimäärä riippuu sijoitetun pääoman määrästä. Tahdonvaltaisuuden lisääminen korostanee puolestaan entisestään huolellisesti laadittujen sääntöjen merkitystä. □

UUSI OSUUSKUNTALAKI PÄHKINÄNKUORESSA

Yhdenmukaistaminen osakeyhtiölain kanssa

Nykyinen osuuskuntalaki vastaa vuoden 2006 osakeyhtiölakia aina sanamuotoa myöten siltä osin kuin tarvittava sääntely on saman sisältöistä.

Osuuskunnan perustaminen

Osuuskunta on mahdollista perustaa yhdenkin jäsenen toimesta. Säännöissä on määrättävä ainoastaan toiminimestä, toimialasta ja kotipaikkakunnasta.

Nimellisarvoton järjestelmä

Osuudet ovat nimellisarvottomia, ellei säännöissä määrätä toisin.

Toiminnantarkastaja

Osuuskunnan on valittava toiminnantarkastaja, jos osuuskunta ei lain, sääntöjen tai osuuskunnankokouksen päätöksen perusteella ole velvollinen valitsemaan tilintarkastajaa. Säännöissä voidaan kuitenkin määrätä, ettei toiminnantarkastajaa ole valittava. Toiminnantarkastajaan ei kohdistu vastaavanlaisia ammatillisia kelpoisuusvaatimuksia kuin tilintarkastajaan.

Osake ja osakepääoma

Sijoitusosuudet ja -pääoma korvattiin osuuskunnan osakkeilla ja osakepääomalla. Nimityksestään huolimatta osuuskuntaoikeudelliset osakkeet poikkeavat merkittävästi osakeyhtiöoikeudellisista osakkeista. Käytännössä osuuskunnan säännöissä on aina määrättävä osakkeiden tuottamista taloudellisista ja hallinnollisista oikeuksista.

Jäsenten äänimääräero

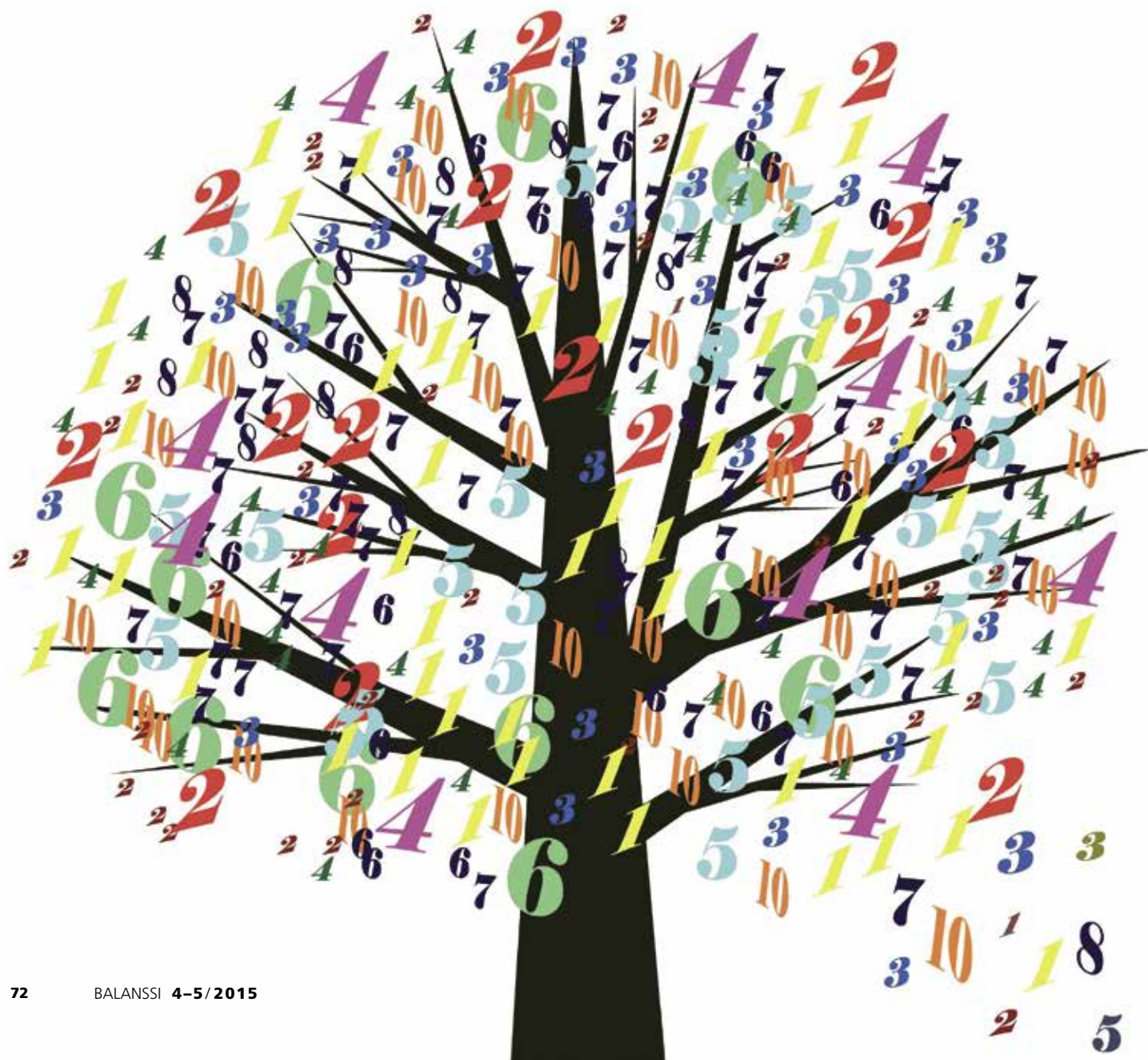
Ensimmäisen asteen osuuskunnassa sallittu suurin jäsenten äänimääräero laajennettiin kahteenkymmeneen.



Aimo Manninen
työskentelee KPMG Oy Ab:n Legal Services -ryhmässä ja on erikoistunut yhtiö- ja yhteisöoikeuteen.

Osuuskuntien taloudellinen raportointi ja tilintarkastus

JUKKA RAJALA



Osuuskuntien taloushallinnoissa on kiinnitetty huomiota sääntömuutostarpeisiin ja oman pääoman erien käsittelyyn. Osuuskunnan toimintamallista riippumatta tilintarkastuksessa keskeistä on edelleen säädösten noudattamisen ja tilinpäätösinformaation asianmukaisuuden arviointi.

Vuoden 2014 alusta voimaan tulleen uuden osuuskuntalain valmistelussa huomioitiin yhteiskunnan ja rahoitusmarkkinoiden muutoksia ja pyrittiin nykyaikaistamaan ja luomaan joustavia säädöksiä, mikä ilmenee mm. optioiden ilmestymisenä lakitekstiin. Mallia uusille säädöksille haettiin useissa kohdin osakeyhtiölaista.

Eroja yhtiömuotojen toimintatarkoituksissa

Osuuskunnan toiminnan tarkoitus määriteltiin uudessa laissa lähtökohteisesti siten, että osuuskunnan tarkoitus on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluja tai palveluja, joita osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla.

Osuustoiminnan määrittely poikkeaa melkoisesti osakeyhtiön toiminnan tarkoituksesta, mikä on osakeyhtiölain mukaan yksinkertaisesti voiton tuottaminen osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Nämä osuuskuntien ja osakeyhtiöiden toimintatarkoituksen periaatteelliset erot unohtuvat usein yhteisöjen taloudellisessa arvioinnissa ja johtavat väärin tulkintoihin osuuskuntien taloudellisesta tilanteesta.

Uuden osuuskuntalain mukaan myös osuuskunnan tarkoitus voi olla voiton tuottaminen, mutta tämä on vielä käytännössä harvinaista. Mikäli osuuskunta määrittää toiminnan tarkoitukseksi voiton tuottamisen, voi se

käyttää kirjanpidossa ylijäämän tilalta voitto- ja alijäämän tilalla tappio-nimikettä.

SVOP-rahaston rooli kirjanpidossa vahvistuu

Uuden osuuskuntalain taloudelliset ja kirjanpidolliset vaikutukset ovat olleet varsin vähäisiä. Muutostöimenpiteitä edellyttäneille sääntö- ja kirjanpito-tek-nisille asioille on ollut riittävät siirtymäajat, jotta ne on voitu toteuttaa säädösten mukaisesti usein moniportaisissa osuuskuntien hallintomalleissa.

Uuden lain tulkinnanvaraisten kohtien kirjanpitokäytäntöjä on selkiyttänyt Kirjanpitolautakunnan lausunto 421/2013. Lausunnossa on otettu kantaa mm. lisä- ja sijoitusosuuksien käsittelyyn, osuusmaksun palauttamiseen jäsenyyden päättyessä sekä omien osakkeiden hankkimiseen ja luovuttamiseen.

Perinteinen yhteys osuuspääoman määrän ja jäsenosuuksien ja niiden merkintähinnan välillä ei enää jatkossa välttämättä toimi. Uusi laki mahdollistaa nimellisarvottomat osuudet ja osakkeet sekä sijoitetun vapaan pääoman rahaston käytön osuuspääoman vastana. Sijoitetun vapaan oman rahaston rooli kirjanpidossa vahvistuu muutenkin uuden lain myötä.

Uudesta osuudesta maksettu merkintähinta kirjataan osuuspääoman korotukseksi, mikäli sitä ei ole antipäätöksessä määrätty kirjattavaksi kokonaan tai osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Mikäli osuuskunnan hallusta luovutetaan omia osuuksia, kirjataan niistä maksettava määrä sijoitetun vapaan oman pää-

oman rahastoon ellei sitä ole päätetty merkitä kokonaan tai osittain osuuspääomaan.

Sijoitetun vapaan pääoman rahastoon kirjataan yleensäkin ne määrät, joita ei kirjata osuuspääomaan tai vie-raaseen pääomaan tai muuhun rahastoon samoin kuin se määrä, jolla osuuspääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen.

Nopeutettu osuuspääoman palautus

Uuden lain mukainen oman pääoman termistö ei ole osuuskuntien omavaraisuusinformaatiota olennaisesti muuttanut, mutta huomiota tulee kiinnittää jäsenkunnan muutostilanteisiin. Mikäli osuuskunnat ovat halunneet uuden lain mukaista yhden vuoden menettelyä nopeampaa osuuspääoman palautuksen käsittelyä jäsenyyden päättyessä, on asian hoitaminen edellyttänyt sääntöjen muutostarpeiden ja uusien toimintamallien sekä kirjanpidollisten vastaerien läpikäymistä.

Säännöissä voidaan lain mukaan määrätä minimissään 6 kuukauden maksuaika tilikauden päättymisestä. Mikäli halutaan tätäkin nopeampaa menettelyä, on täytynyt selvittää uuden lain muut toimintatavat.

Nopeutettu palautus on mahdollista järjestää omien osakkeiden suunnatuna hankintana tai eräissä tapauksissa suunnattuna lunastuksena. Uuden lain mukaan hankitut, lunastetut tai osuuskunnalle muulla tavalla tulleet omat osuudet ja osakkeet voidaan säilyttää osuuskunnan hallussa, mitätöidä tai luovuttaa edelleen. Hankkimises-



ta ja lunastamisesta päätetään osuuskunnan kokouksessa ellei niistä määrätä osuuskunnan säännöissä.

Palauttamattomien osuusmaksujen käsittely

Omien osuuksien hankkiminen voidaan toteuttaa joko osuuskunnan vapaalla omalla pääomalla tai osuuspääomaa alentamalla. Jäsenyyden päättyessä muuttuu osuudesta maksettu määrä lain tai sääntöjen mukaisen odotusajan jälkeen velaksi osuuskunnan kannalta.

Kirjanpitolautakunta pitää perusteltuna, että irtisanottuja osuuksia vastaavat palauttamattomat osuusmaksut esitetään taseen vieraassa pääomassa, vaikka nämä ovat osuuskuntaoikeudellisesti vielä omaa pääomaa. Jotta osuuspääoman bruttomäärä kävisi taseesta ilmi, on suositeltavaa merkitä vieraaseen pääomaan siirretyt osuudet osuuspääoman alle vähennyseräksi esimerkiksi nimikkeellä ”Odotusajaksi vieraaseen pääomaan siirretyt irtisanotut osuusmaksut”. Mikäli tällainen osuusmaksuvelka vanhennee normaalien velkojen vanhenemissäännösten mukaisesti, voidaan se tulouttaa ja käsitellä velan anteeksian-

non luonteisena Liiketoiminnan muissa tuotoissa.

Osuuskuntien tilintarkastus

Tilintarkastajan toimintaan uusi laki ei tuonut merkittäviä muutoksia, mutta eräät osuuskunnat voivat valita tilintarkastajan tilalle toiminnan tarkastajan. Tilintarkastajan käytännön työn konkreettisin osuus yrityksissä on kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus sen arvioimiseksi, onko kirjanpito ja tilinpäätös lain ja säästöjen mukaan valmisteltu ja antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnasta.

Kirjanpidon asianmukaisen järjestyksen ja tilinpäätöksen sisällön muodollisen lainmukaisuuden toteamiseen on tilintarkastustoimistoilla riittävästi ohjeistusta ja henkilökuntaa. Tilintarkastuskertomuksessa edellytetty maininta oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta tilinpäätöksessä edellyttää syvällisempää harkintaa mm. toimintakertomus- ja liitetietoinformaation kohdalla, koska osuuskunnan toiminnan tarkoituksella ei ole voiton tuottaminen. Tämän vuoksi ei numeraalinen tulokuva yksistään anna lain edellyttämää oikeaa ja riittävää tietoa.

Huomiota riskien ja vastuiden arviointiin

Eri osuuskuntamuotojen keskeiset toimintaperiaatteet ja jäsenasiat samoin kuin ylijäämän palautukset, bonukset tai muut jäsenten taloudelliseen asemaan vaikuttavat tiedot ovatkin osa hyvää tilinpäätösinformaatiota kaikissa osuuskunnissa. Usein jäsenasioiden rooli korostuu toimintakertomusinformaatiossa kirjanpitolain edellyttämien pakollisten tietojen rinnalla.

Kirjanpitolain mukaisen oikean kuvan antaminen edellyttää myös mm. riskien ja vastuiden oikeanlaista arviointia sekä näkemystä tulevasta kehityksestä. Toimintakertomuksen kohdat riskeistä ja tulevaisuuden näkymistä ovatkin keskeisiä sidosryhmäinformaation lähteitä ja tarkastuskohteita osuuskunnan toimintamallista riippumatta.

Sisäisen valvonnan järjestelyiden ja riskien kuvaukset kuntoon

Kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation ohella tilintarkastajan tulee arvioida sisäisen valvonnan tehokkuutta ja hallinnon lainmukaisuutta. Uusi osuuskuntalaki määrittelee hallituksen ja toimitusjohtajan toimenkuvat ja vastuut sekä hallintoneuvoston ja muiden mahdollisten toimielinten roolit.

Tilintarkastaja arvioi sisäisen valvonnan toimivuutta yleensä taloushallinnon ja kirjanpidon järjestelyjen ja kontrollien kautta, mutta kiinnittää myös samalla huomiota osuuskunnan usein moniportaisen hallinnon työnjakoon ja sen toimivuuteen peilaten niitä yhteisön sääntöihin ja muuhun lain säädäntöön.

Joskus ongelmaksi voi muodostua se, että sisäisen valvonnan järjestelyjä ei ole pohdittu ja dokumentoitu kokonaisuuksina vaan se on ymmärretty pikemminkin sisäisen tarkastuksen organisoimiseksi tai talousohjesääntöjen laadinnaksi. Sisäisen valvonnan järjestelyjen ja niihin liittyvien riskien ku-

vaamatta jättäminen aiheuttaa mahdollisissa väärinkäytös- tai ongelmatilanteissa epätietoisuutta vastuukysymyksistä.

Vastuuvapauden eväämisestä kerrottava tilintarkastuskertomuksessa

Osuuskuntalain mukaan vastuu on lähtökohtaisesti hallituksella, mutta myös toimitusjohtajan sekä hallintoelinten jäsenten toimintaa arvioidaan erikseen vastuunäkökulmasta. Vakio-muotoinen tilintarkastuskertomus ei edellytä enää tilintarkastajalta kannanottoa vastuuvapauskysymykseen, mutta tilintarkastaja on velvollinen huomauttamaan tilintarkastuskertomuksessa, mikäli on selvää näyttöä siitä, että vastuuvapauden evääminen on mahdollista. Tilintarkastajan tulee myös esittää tilintarkastuskertomuksessa perusteet, joihin vastuuvapauden epäämisestä perustuu.

Vastuuvapautta tulee arvioida, mikäli joku on tahallisesti tai törkeän huolimattomuuden kautta aiheuttanut ulkopuoliselle tai lakia tai sääntöjä rikkomalla aiheuttanut osuuskunnalle tai sen jäsenelle vahinkoa. Osuuskunnan kokouksen tehtävä on arvioida juridisten asiantuntijoiden kanssa kannanotto vastuuvapauskysymykseen sekä mahdolliset vahingonkorvausvelvollisuusasiat.

Oman pääoman riittävyyden arviointi

Tilintarkastajan yksi perustehtävä kaikissa yhteisömuodoissa on oman pääoman riittävyyden ja velkojasuoja-näkökulman arviointi. Uudessa osuuskuntalaissa on määritelty, että osuuskunnan hallituksen vastuulla on reagoida osuuskunnan pääoman muodostuessa negatiiviseksi. Hallituksen tulee toimia osakeyhtiöiden hallitusten tavoin ilmoittamalla oman pääoman negatiivisuudesta kaupparekisteriin.

Vastuuvapautta tulee arvioida, mikäli joku on tahallisesti tai huolimattomuuden kautta tai lakia tai sääntöjä

rikkomalla aiheuttanut osuuskunnalle, sen jäsenelle tai muulle henkilölle vahinkoa. Osuuskunnan kokouksen tehtävä on arvioida juridisten asiantuntijoiden kanssa kannanotto vastuuvapauskysymykseen sekä mahdolliset vahingonkorvausvelvollisuusasiat.

Oman pääoman ja rahoitusrakenteen riittävyyden arvioinnin haasteita

Osuuskunnan oman pääoman ja rahoitusrakenteen riittävyyden arviointi ei ole kaikissa tapauksessa selvää, sillä osakeyhtiöistä poiketen osuustoiminnan luonteeseen kuuluu se, että jäsenyydestä voi erota ja saada takaisin maksamansa osuusmaksun tiettyjen määräaikojen puitteissa. Yllättävät muutokset jäsenkunnassa voivat vaikuttaa negatiivisesti osuuskunnan omaan pääomaan ja likviditeettiin vaarantaen koko toiminnan jatkuvuuden, mikäli toimintamalli ja investoinnit on tehty toisenlaisilla olettamilla.

Osuuskunnan hallintoelimet voivat vaikuttaa jäsenkentän muutoksiin liittyviin riskeihin esim. erilaisin sääntö- ja sopimusmääräyksin. Likviditeetin hallintaan vaikuttaa myös osuusmaksujen maksuaikataulut ja -perintä. Myös mahdolliset sääntömääräiset lisämaksuvelvollisuusasiat on huomioitava rahoitustilanteen arvioinnissa. Eräiden osuuskuntien jäsenet ovatkin olleet yllättyneitä heihin kohdistuneiden maksuvaateiden vuoksi osuuskuntien saneeraus- ja konkurssiasioiden ollessa selvittelyn kohteena.

Maksukykyisyyden arviointia joskus haasteellista

Osuuskuntien oman pääoman varojenjakosäädökset ovat varsin selkeät. Lähtökohtaisesti tilikauden ylijäämä ja muu ns. vapaa oma pääoma on käytettävissä varojen jakoon vararahastosäännökset huomioon ottaen ellei säännöissä ole rajoituksia. Jaettavasta ylijäämästä pidetään puolet jäsenen maksamattoman osuusmaksun suorit-

tamiseksi ellei säännöissä toisin määrätä.

Osuuskuntien tulee kartuttaa vararahastoa vuosittaisesti ylijäämästä 5 % kunnes vararahaston määrä on täynnä. Uuden osuuskuntalain mukaan vararahaston vähimmäismäärä on 2 500 euroa, mikä on varsin vähäinen useimpien osuuskuntien toimintavolyymiin nähden. Osuuskunnasta ei saa jakaa varoja, mikäli osuuskunnan tiedetään olevan maksukyvytön tai varojen jaon johtavan maksukyvyttömyyteen.

Tilintarkastajan kannalta maksukykyisyyden arviointi on eräissä tapauksissa hankalaa. Selkeintä olisi, että osuuskunnan varojenjakopäätöksen yhteydessä esitettäisiin arvio ja tarvittavat laskelmat osuuskunnan maksukykyisyydestä vähintään seuraavan 12 kuukauden ajalta. Tilintarkastajan oletetaan tutustuvan näihin laskelmiin ja näin luovan oman käsityksen yhtiön maksukykyä ja toiminnan jatkuvuus-olettamasta.

Uuden lain vaikutukset taloushallintoon vähäisiä

Uuden osuuskuntalain vaikutukset osuuskuntien taloushallintoon ja tilintarkastukseen ovat olleet kaiken kaikkiaan varsin vähäisiä. Yleisimmin esille on noussut sääntömuutostarpeet ja oman pääoman erien käsittely.

Enemmänkin pohdintaa on aiheuttanut verottajan lisääntynyt kiinnostus osuustoimintaan ja sen vaikutus liiketoimintamalleihin ja ansaintalogiikkaan. Huomiota on kiinnitetty mm. osuuskunnan ja jäsenten välisiin veloit- tus- ja hyvityskäytäntöihin ja ylijäämän palautuksiin. □



KTM, KHT **Jukka Rajala** toimii partnerina KPMG Oy Ab:n tilintarkastuspalveluissa.



KUVA: Mphistock

Tilintarkastuskertomus uudistuu

Tilintarkastuskertomusmalleja uudistetaan parhaillaan ISA-standardeihin tehtyjen muutosten ja EU-sääntelyn uusien vaatimusten takia. Merkittävimmät muutokset kohdistuvat PIE-yhteisöjen kertomuksiin.

Suomen Tilintarkastajat ry:ssä valmistellaan parhaillaan uusia kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja. Kertomusmallien uudistushankkeen taustalla on kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja laativan IAASB:n hiljattain julkaisemat uudet ISA-standardit samoin kuin EU:n tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevat uudet vaatimukset.

Direktiivin kansallisen toimeenpanon seurauksena tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä muuttuu vuoden 2016 aikana. Merkittävimmät muutokset kohdistuvat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin EU-asetuksen tuodessa runsaasti kertomukseen sisältöön liittyviä uusia vaatimuksia. Lisäksi ISA-standardit edellyttävät, että listayhtiöiden tilintarkas-

tuskertomuksessa raportoidaan tilintarkastuksen kannalta merkittävimmistä seikoista (key audit matters).

Uusien ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista.

LISÄTIETOJA

IAASB

<http://www.iaasb.org/new-auditors-report>

FEE

http://www.fee.be/images/BP_Auditor_Communication_1502.pdf

Balanssi 1/2015, s. 22

”Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus”, C. Savtschenko

Yhteistyöllä luottamusta ja tehokkuutta Sisäinen tarkastus & Compliance

Turku, Radisson Blu Marina Palace, 27.–28.10.2015

Syyseminaarin yleisenä teemana on tänä vuonna sisäinen tarkastus ja ”Compliance”. Lakien ja säännöstenmukaisuutta valvovien toimintojen vaatimukset ovat uudehkoja mutta vahvistumassa.

Mitä muuta ”Compliance” sisältää? Teemaan liittyvissä luennoissa käsitellään Compliance-toimintoa ja -toimintaa tarkastuksen näkökulmasta ja sisäisen tarkastuksen ja Compliance-toimintojen yhteistyötä. Luennoitsijoina on Compliance-toimintojen ja sisäisen tarkastuksen asiantuntijoita. Seminaariin on kutsuttu Compliance-teemaa syventämään myös hallitusammattilaisia luennoimaan ja keskustelemaan yleisemmin Corporate Governancesta. Tervetuloa kuulemaan eri alojen asiantuntijoita ajankohtaisista aiheista!

Lisätiedot www.theiia.fi -sivustolla.



Yhteistyöllä tuloksiin

THEIIA.FI

Suomen Tilintarkastajien uusilla kotisivuilla panostetaan jäsenpalveluun

Viestintäpäälikkö **Teija Pajula** esittelee tyytyväisenä Suomen Tilintarkastajat ry:n uudistettuja kotisivuja, jotka antavat keväällä 2014 perustetulle uudelle yhdistykselle yhtenäisen ja modernin konserni-ilmeen.

– Yhdistyskonsernin kaikki palvelut on nyt koottu palvelulähtöisesti yhteen jäseniä ja sidosryhmiämme varten. Päätelaiteriippumattomasti rakennetut sivut toimivat monipuolisena tietolähteenä niin yhdistyksen edunvalvontatoiminnoista kuin tilintarkastusalasta ja tilintarkastajan ammatista unohtamatta tilintarkastukseen ja muille talouden ammattilaisille ja yritysjohdolle liittyvää ST-Akatemia Oy:n koulutus- ja julkaisutarjontaa, Pajula sanoo.

Helppokäyttöinen palvelukokonaisuus

Jäsenpalvelupäälikkö **Carita Mäkinen** uskoo, että kotisivuilla oleva, erillistä kirjautumista vaativa jäsenisivusto muodostaa aiempaa helppokäyttöisemmän ja selkeämmän palvelukokonaisuuden jäsenille

– Jäsenisivuilla eri sisältöjen luokittelussa on kiinnitetty huomiota loogisuuteen ja selkeyteen. Tilintarkastusalan standardit, ohjeistukset ja mallit sekä eettiset säännöt löytyvät omasta valikostaan. Jäsenyyttä ja jäsenetuja koskevat tiedot sijaitsevat omassa osiossaan. Jäsenkoulutusta koskevat tiedot on koottu omaan valikkoonsa ja omasta erillisestä osiosta löytyvät jäsentiedotteet.

Mäkinen kertoo, että jäsenen osallistuttua jäsenkoulutuksiin ja -tilaisuuksiin tai ST-Akatemian ajankohtaiskoulutuksiin ohjautuvat tiedot automaattisesti jäsenrekisterissä oleviin jäsenen henkilökohtaisiin tietoihin.

– Kaikki osallistumiset yhdistyskonsernin järjestämiin koulutuksiin tallentuvat rekisteriin, minkä ansiosta jäsenen tulostettavissa on aina ajan tasalla oleva, TILA:n jatkuvan koulutuksen vaatimukset täyttävä koulutusraportti, jonka voi tulostaa haluamaltaan ajalta.

Alueellinen toiminta hyvin esillä

Jäsenpalvelujen alueellista toimintaa on kehitetty ripeästi ja uusilla jäsenisivuilla alueelliselle toiminnalle on varattu oma osionsa, josta löytyvät mm. paikallistoiminnasta vastaavien henkilöiden yhteystiedot sekä päivitetyt tiedot tulevasta alueellisista tilaisuuksista.



*Carita Mäkinen
mukaan uudiste-
tuista jäseni-
vuista on pyritty
tekemään helppo-
käyttöinen palve-
lukokonaisuus.*

– Alueellisen toiminnan valikossa pääsee myös lukemaan ja tulostamaan aiemmin pidettyihin tilaisuuksiin liittyviä esitysmateriaaleja, sanoo Mäkinen.

Uutena jäsenetuna online-palvelu

Eikä tässä vielä kaikki. Jäsenedut laajenevat loppusyksystä, kun jäsenisivuille avataan uusi *Jäsenetukirjahylly -online-palvelu*.

– Jäsenetukirjahylly-palvelussa jäsenen käyttöön tulevat online-muotoisena mm. tilintarkastajan työn kannalta merkittävimmät ja hyödyllisimmät perusteokset sekä jäsentiedotteet ja lausunnot. Lisäksi omaa jäsenetukirjahyllyään voi täydentää edulliseen jäsenetuhintaan hankittavilla ST-Akatemian online-julkaisuilla, kertoo Carita Mäkinen.

Hän kuvaa piakkoin avattavaa uutta online-palvelua monipuolisin käyttöominaisuuksin varustetuksi taloushallinnon tietopankiksi, jossa tiedon etsintä ja hyödyntäminen on pyritty tekemään mahdollisimman sujuvaksi tehokkaiden hakutoimintojen sekä muistiinpano- ja tulostusmahdollisuuksien ansiosta. □

BALANSSI

Raportointi & hyvä hallinto

ILMESTYMISAJAT VUONNA 2016

1/2016	19.2.2016
2/2016	22.4.2016
3/2016	17.6.2016
4-5/2016	14.10.2016
6/2016	16.12.2016

Vuosikerta 125,00 € (sis. alv 10 %)
Irttonumero 30,00 € (sis. alv 24 %)



Avaamme vuonna 2016 myös Balanssi-online -palvelun!

BALANSSI

Raportointi & hyvä hallinto

Lähetä yhteystietojen muutokset, lehden jakelua koskevat tiedustelut ja laskutusta koskevat yhteydenotot sähköpostitse osoitteeseen:

toimitus@balanssilehti.fi

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N JA SISÄISET TARKASTAJAT RY:N JÄSENET

Ilmoita uudet yhteystietosi suoraan yhdistykselle, jonka jäsen olet:

anne.suvanto@suomentilintarkastajat.fi
anne-maj.viio@theiia.fi

www.balanssilehti.fi

BALANSSI TILAUS

☐ Kestotilaus alkaen _____

Kestotilaus vuonna 2015 on 125,00 euroa (sis. alv 10 %).

Tilaus sisältää 5 numeroa, joista syksyn numero on tuplanumero

NIMI _____

OSOITE _____

Laskutus, ellei sama kuin toimitusosoite

NIMI _____

OSOITE _____

/ 2015 ALLEKIRJOITUS

BALANSSI Fredrikinkatu 61 A, 4. krs, 00100 Helsinki • toimitus@balanssilehti.fi, faksi (09) 694 9215, www.balanssilehti.fi

VASTAAN-
OTTAJA
MAKSAA
POSTIMAKSUN

BALANSSI

Tunnus 5007630

00003 VASTAUSLÄHETYS

Luotettavaa kumppanuutta ja saumatonta yhteistyötä

- Visma Services Oy



- Taloushallinnon palvelut ja kokonaisratkaisut
- Palkanlaskenta- ja HR-palvelut
- Asiantuntijapalvelut kansainvälisille tytäryhtiöille Suomessa
- Controller- ja konsultointipalvelut
- Automatisoidut prosessit, sähköiset työkalut ja arkistot, jotka tehostavat ja helpottavat myös tilintarkastajien arkea