

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Yhteiskuntatieteiden ja kauppätieteiden tiedekunta

Kauppätieteiden laitos

TILINTARKASTUKSEN TILA – CASE:KANSANELÄKELAITOS

Pro gradu -tutkielma, Laskentatoimi

Minna Kuitto

11.12.2017

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta

Kauppatieteiden laitos

Laskentatoimi

UITTO MINNA: Tilintarkastuksen tila -case: Kansaneläkelaitos. The state of accounting – case: Kansaneläkelaitos.

Pro gradu -tutkielma, 67 sivua ja 1 liitettä (7 sivua)

Tutkielman ohjaaja: Erkki Kontkanen

Joulukuu 2017

Avainsanat: Kansaneläkelaitos, tilintarkastus, tilintarkastajat, julkishallinto, valtio, kunta, välillinen julkishallinto, julkishallinnon tilintarkastus

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, millä tavalla Kansaneläkelaitoksen tilintarkastuksen prosessi ja lakien mukaiset vaatimukset eroavat ns. tavanomaisen julkisyhteisön tilintarkastuksesta. Tutkimuksessa selvitettiin, miten Kansaneläkelaitoksen tilintarkastus toteutetaan käytännössä, miten tilintarkastus eroaa tavanomaisen julkisyhteisön tilintarkastuksesta ja jos eroavaisuuksia tavanomaiseen tilintarkastustoimintaan löytyy, saako Kansaneläkelaitos toimia tilintarkastuksessaan siten, kuten toimii ja perustella toimintansa sillä, että on itsenäinen julkishallinnon toimija ja laitoksen toiminta on säädelty omalla laillaan. Tutkimuksessa Kansaneläkelaitoksen tilintarkastusprosessia verrattiin valtion, kuntien ja toisen itsenäisen, välillisen julkishallinnon yksikön, Suomen Pankin, prosesseihin. Keskeisimpiä asioita tutkimuksessa oli eri lakien tutkinta ja selvittäminen, miten lakeja tulkitaan Kansaneläkelaitoksen ja vertailtavien kokonaisuuksien tilintarkastusprosesseissa. Tutkimuksessa otettiin selvää tilintarkastuslain ja -asetuksen, Kansaneläkelaitoksen toiminnasta annetun lain, kirjanpitolain ja -asetuksen sekä julkisyhteisöjen hankinnasta annetun lain vaikutuksista Kansaneläkelaitoksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen käytännön toteuttamiseen sekä tilintarkastuksen toteuttamiseen ja tarkastukseen itseensä.

Tutkimuksen kohteena olivat Kansaneläkelaitokselle eduskunnan valitsemien Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen tehtävät ja Kansaneläkelaitoksen hallituksen tehtävät. Lisäksi tutkittiin Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen valitsemien tilintarkastajien tehtäviä ja toimintaa sekä Kansaneläkelaitoksen sisäisen johdon toiminnan jäsentymistä, tehtäviä ja vastuualueita.

Tutkimus tehtiin case-tutkimuksena, koska kyseessä oli tapaustutkimus, joka kohdentui tiettyyn yhteisöön. Tutkimus toteutettiin puolistrukturoidun haastattelututkimuksen ja teemahaastattelun välimuotona. Haastattelun tavoitteena oli saada lisää tietoja tutkimuksen täydentämiseksi asioista, joista tietoa ei saanut kirjallisessa muodossa. Tutkimuksen perusteella Kansaneläkelaitoksella ei ole erityistä asemaa tilintarkastustoimintansa suhteen verrattaessa sitä toiseen julkisyhteisön tilintarkastustoimintaan.

SISÄLTÖ

LYHENTEET

1 JOHDANTO.....	6
2 KANSANELÄKELAITOS.....	9
2.1 Kansaneläkelaitoksen oikeudellinen asema.....	9
2.2 Kansaneläkelaitoksen hallinnon toiminta; valtuutetut, hallitus ja tilintarkastajat.....	10
2.3 Kansaneläkelaitoksen johto, esikuntapalvelut ja tulosityksiköt.....	11
2.3.1 Esikuntapalveluiden tulosityksikkö.....	13
2.3.2 Kehittämispalveluiden tulosityksikkö.....	14
2.3.3 Yhteisten palveluiden tulosityksikkö.....	15
3 KANSANELÄKELAITOKSEN KIRJANPITO, ULKOINEN VALVONTA SEKÄ SISÄINEN VALVONTA JA SISÄINEN TARKASTUS.....	17
3.1 Kirjanpito.....	17
3.2 Tilintarkastus eli ulkoinen valvonta.....	19
3.3 Sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus.....	21
4 JULKISYHTEISÖN TARKASTUS JA VALVONTA.....	25
4.1 Valtiontalous.....	26
4.1.1 Valtion talouden tilintarkastus eli ulkoinen valvonta.....	27
4.1.2 Valtion talouden sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus.....	28
4.2 Kuntien talous.....	30
4.2.1 Kuntatalouden tilintarkastus eli ulkoinen valvonta.....	31
4.2.2 Kuntatalouden sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus.....	32
4.3 Välillinen julkishallinto, vertailuyksikkönä Suomen Pankki.....	35
4.3.1 Suomen Pankin organisaatio.....	35
4.3.2 Suomen Pankin ulkoinen valvonta.....	36
4.3.3 Suomen Pankin sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus.....	38
5 TILINTARKASTUSTOIMINNAN LÄHTÖKOHDAT.....	40
5.1 JHT-tilintarkastajien tilintarkastuslakien ja -asetusten mukaiset vaatimukset.....	40
5.2 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.....	42
5.3 Tilintarkastusstandardit IPSAS/EPAS.....	43
5.4 Hansel Oy -valtion hankintatoiminta ja BDO Suomi Oy -valtionhallinnon puite-	

sopimustoimittaja.....	44
6 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA.....	47
6.1 Case-tutkimus laadullisena haastattelututkimuksena.....	47
6.1.1 Haastattelujen suorittaminen.....	50
6.1.2 Haastateltavat henkilöt.....	50
6.2 Tutkimustulokset ja yhteenveto.....	51
6.2.1 Tilintarkastukseen osallistuvat toimielimet.....	53
6.2.2 Organisaatioiden tilintarkastustoiminnan sääntely.....	53
6.2.3 Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen yhtäläisyydet/eroavaisuudet.....	54
6.2.4 Tilintarkastustoiminnan yhtäläisyydet/eroavaisuudet.....	54
7 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	56
7.1 Jatkotutkimusaiheet.....	58
7.2 Kehittämistoimenpide-ehdotukset Kelalle.....	58
7.2.1 Kirjanpidon tehtävien selkeyttäminen.....	59
7.2.2 Taloussuunnittelun avoimuuden parantaminen.....	59
7.2.3 Sisäisen ammattitaidon hyödyntäminen muissa organisaatioissa.....	60
7.2.4 Tarkastustoiminnan jatkokehitys.....	60
LÄHTEET.....	61
LIITE 1.....	68

LYHENTEET

EKP	Euroopan Keskuspankki
EKPJ	Euroopan Keskuspankkijärjestelmä
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
EU	Euroopan Unioni
HT	Tilintarkastusalan perustutkinto
IFRS	International Financial Reporting Standards
IAC	Internal Auditors Committee
IIA	The Institution of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISA	International Accounting Standard
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
JHT	Julkishallinnon ja -talouden erikoistumistutkinnon suorittanut tilintarkastaja
JHTL	Laki julkishallinnon tilintarkastuksesta
KELA	Kansaneläkelaitos
KHT	Yleisen edun kannalta merkittävien yritysten tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon suorittanut tilintarkastaja
KPL	Kirjanpitolaki
LKL	Laki Kansaneläkelaitoksesta
LSP	Laki Suomen Pankista
PL	Perustuslaki
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TTL	Tilintarkastuslaki
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
vp	valtiopäivät
VTV	valtion tarkastusvirasto

1 JOHDANTO

Kansaneläkelaitos (myöhemmin Kela) huolehtii suomalaisten perusturvasta ja ylläpitää sosiaaliturvaverkostoa koko kansalle. Kelan toiminta perustuu lakiin Kansaneläkelaitoksesta (LKL 731/2001). Myös Kelan tilintarkastuksesta säädetään tässä laissa. Olen itse Kelan palveluksessa ratkaisutyön asiantuntijana tämän työn kirjoittamisen aikaan ja tavoitteeni opiskelun aloitettuani oli etsiä pro gradu -työni aihe nykyisen työnantajani toiminnasta. Keskusteltuani aihealueiden sopivuudesta ohjaavan professorin kanssa, tämä aihe nousi esille ja tutkittuani asiaa huomasi, että aihetta ei ole juurikaan tutkittu. Pyrkimykseni alanvaihtoon tilintarkastusalalle on todellista ja koen, että tämän työn avulla saan myös näkökulmaa tulevaan työhöni.

Aikaisempaa tutkimusaineistoa suoranaisesti ei kauppätieteiden näkökulmasta ole kirjoitettu. Tilintarkastukseen liittyvät opinnäytteet on suurimmalta osalta kirjoitettu yksityisen sektorin näkökulmasta. Julkishallinto on hyvin pitkälti säädeltyä lailla. Tilintarkastajien velvollisuudet ja itse tilintarkastajatkin saatetaan määrittää laissa tai asetuksessa viimeistään ja valtionhallinnossa jopa yllätyksellisesti jokin virkamies voi toimia aivan toisesta valtionlaitoksesta säättävän lain alla.

Juha Vartola (2011) on julkaissut artikkelin ”Suomalaisen julkisen hallinnon tutkimuksen juuria etsimässä”, jossa on selvitetty hallinnon tutkimuksen historiaa ja tilaa 1980-luvulle asti. Artikkelin mukaan hallinnon tutkimuksen ala on nuori ja se on eriytynyt valtio-opin tutkimuksesta jo alkuhetkistä. Valtio-opin tutkimuksenala on artikkelin mukaan kiinnostanut tutkijoita paljon enemmän. Artikkelissa viitataan vuonna 1983 ilmestyneeseen toimitettuun teokseen ”Valtio ja yhteiskunta” ja siinä julkaistuun artikkeliin ”Suomalainen valtio-oppi 1960-1975, behavioralisista policy-analyysiin”, jonka on kirjoittanut Dag Anckar. Artikkelin mukaan teoksessa on ilmaistu, että valtionhallinto on ollut 1970-luvulle asti empiirisesti lähes koskematon alue.

Lähdeaineisto työssäni tulee perustumaan lakeihin, asetuksiin, ohjeistuksiin sekä sovellettavin osin tilintarkastusstandardeihin sekä sisäisen tarkastuksen tarkastelun osalta tarkastusstandardeihin. Aikaisempia pro gradu -töitä ja ammattikorkeakoulun opinnäytetöitä Kelaan liittyen on

kirjoitettu, mutta työt käsittelevät pääsääntöisesti Kelan järjestelmiä, asiakasnäkökulmia tai työn järjestämiseen liittyviä näkökulmia.

Pro gradu -töitä oman työni aiheeseen liittyen tuli siis etsiä julkishallinnon tutkimuksen ja oikeustieteellisen tutkimuksen kautta. Julkishallinnon tutkimuksen kautta tutustuin Esteri Parkkisen vuonna 2015 kirjoittamaan työhön, jonka aihe on ”Tilintarkastus julkisen ja yksityisen sääntelyn rajapinnassa”. Tutkimustavoitteenaan hänellä on ollut tarkastella tilintarkastajan asemaa ja toimintaa yksityisoikeudellisena palveluntuottajana julkisoikeudellisen sääntelyn piirissä. Työ on ajoittunut ajankohtaan, jossa tilintarkastuslaissa on tapahtunut merkittävä muutos koskien tilintarkastajan koulutusvaatimuksia sekä tilintarkastustoiminnan järjestämistä. Toinen esimerkiksi ottamani pro gradu -työ aiheeseen liittyen on kirjoitettu oikeustieteellisestä näkökulmasta. Leena Vesterbergin työn otsikko on ”Kansaneläkelaitoksen valtiosääntöoikeudellisen aseman arviointi talouden ja sen valvonnan näkökulmasta”. Työssään hän on tarkastellut Kelan tosiasiallisen talous- ja toiminta-aseman vastaavuutta voimassaolevaan oikeuteen eli hän on tutkinut Kelan talouden ja sen valvonnan perustana olevaa oikeussääntelyä, ei niinkään pelkästään itse tilintarkastusta ja sen oikeellisuutta nykylainsäädäntöön verrattuna. Kunnallisen tilintarkastustoiminnan aiheella ”Kunnallisen tilintarkastuksen laadunvalvonta erityisesti asiakasvalvonnan näkökulmasta” pro gradu -työn on kirjoittanut vuonna 2013 Juho Leinonen Tampereen yliopistolle. Työssään hän lähestyy kunnallista tilintarkastustoimintaa ja sen laadunvalvontaa konkreettisesti haastattelututkimuksilla kunnan johdolle ja tulkitsee vastauksia laadunvalvonnan tarpeellisuuden näkökulmasta.

Työssäni tulen avaamaan ensin Kelan asemaa laitoksena ja sen jälkeen käsittelen tarkemmin, miten Kelan organisaation käytännön kirjanpito, ulkoinen valvonta eli tilintarkastus ja sisäinen valvonta sekä sisäinen tarkastus on toteutettu. Työni neljännessä luvussa selvitän tarkemmin julkisyhteisön käsitettä, valtion ja kuntien ulkoista ja sisäistä valvontaa ja sisäistä tarkastusta sekä välillisen julkishallinnon käsitettä. Vertailun vuoksi työssäni käsittelen myös Suomen Pankin ulkoista ja sisäistä valvontaa sekä sisäistä tarkastusta, koska se on Kelaa vastaava itsenäinen välillisen julkishallinnon yksikkö. Tilintarkastustoiminnan yhteydessä tarkastelen lisäksi, miten valtion, kunnan ja Kelan hankinnat tehdään, ja miten Hansel Oy eli valtion hankintatoimi sekä hankintalaki vaikuttavat asiaan ja edelleen, miten BDO Suomi Oy on päätynt valtion ja Kelan puitetoimittajaksi tilintarkastuspalveluiden osalta.

Tämän jälkeen luvussa 5 tutkin mitä julkisyhteisön tilintarkastajalta vaaditaan koulutuksellisesti ja työkokemuksellisesti lain vaatimusten ja julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan. Lisäksi luvussa 5 selvitän mitä IPSAS- ja EPSAS- tilintarkastusstandardit ovat ja niiden liityntäpinnan aiheeseeni. Tutkimuksen työssäni toteutan puolistrukturoidun haastattelututkimuksen ja teemahaastattelun välimuotona. Lisäksi työni tutkimusasetelma on ehdottomasti nimemenomaan case-tutkimus, koska tarkoitus on tutustua kohdennetun toimijan eli Kelan tietyn vuoden eli vuoden 2016 tilinpäätökseen ja siihen liittyvään tarkastustoimintaan. Luvussa 5 käsittelem myös tutkimusasetelmieni teoriaa. Haastattelut, joita tutkimukseeni teen, antavat minulle tarvittavat lisätiedot joita ei kirjallisessa muodossa ole saatavilla. Lisäksi haastattelukysymysten avulla pyrin tekemään johtopäätöksiä tilintarkastustoiminnan tilasta ja siitä, onko nykytilanteessa syntynyt muutosehdotuksia ja jos on, miten niihin on reagoitu.

Tutkimuksellani pyrin selvittämään, millä tavalla Kansaneläkelaitoksen tilintarkastuksen prosessi ja lakien mukaiset vaatimukset eroavat ns. tavanomaisen julkisyhteisön tilintarkastuksesta ja jos eroavaisuuksia tavanomaiseen tilintarkastustoimintaan löytyy, saako Kansaneläkelaitos toimia tilintarkastuksessaan siten, kuten toimii ja perustella toimintansa sillä, että on itsenäinen julkishallinnon toimija ja laitoksen toiminta on säädelty omalla laillaan. Tutkimuksessa vertailen myös käsittelemieni julkishallinnon yksiköiden tilintarkastusprosesseja. Lisäksi aion selvittää, onko Kelan tilintarkastustoiminnalla ollut painostusta toiminnan uudistamiseen ja esittämään jatkotutkimusaiheita.

2 KANSANELÄKELAITOS

Kansaneläkelaitos perustettiin 16.12.1937. Aluksi laitos oli nimensä mukaisesti eläkelaitos, joka huolehti vain kansaneläkkeiden maksamisesta eläkekassasta. Vuonna 1937 alkaneen eläkekassatoiminnan jälkeen Kelan hoidettavaksi tuli vuonna 1964 suomalaisten sairausvakuutusasiat. Kela on vuosien saatossa toiminnaltaan laajentunut kattamaan koko kansallisen sosiaaliturvan kentän. Viimeisimpänä lisänä Kelan suorittamaan sosiaaliturvan palveluun kansalaisille on ollut 1.1.2017 kunnilta hoidettavaksi siirretty perustoimeentulotuki (Kela 2017a).

2.1 Kansaneläkelaitoksen oikeudellinen asema

Kela on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvovat eduskunnan valitsemat valtuutetut. Suomen Perustuslain (PL 731/1999) 4. luvun 36 §:ssä säädetään eduskunnan valitsemista muista toimielimistä ja edustajista. Lain mukaan eduskunta valitsee valtuutetut valvomaan Kelan hallintoa ja toimintaa sen mukaan, kun lailla tarkemmin säädetään. Eduskunnan työjärjestyksessä (40/2000) ja Eduskunnan päätöksessä eduskunnan työjärjestyksen muuttamisesta (609/2007) 2. luvun 18 §:ssä säädetään eduskunnan toimielinten johtosäännöstä. 18 §:n mukaan eduskunta hyväksyy puhemiesneuvoston ehdotuksesta eduskunnan oikeusasiamiehen, pankkivaltuutettujen ja Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen johtosäännön. Perustuslain mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja asettaa tarkastusvaliokunnan valvontatyöhön. Tarkastusvaliokunnan valvonta ei koske Kelaa lainkaan.

Kelan oman tarkastustoimikunnan tehtävänä on seurata ja varmistua sisäisen valvonnan riittävyydestä ja toimivuudesta. Toimintaa johtaa Kelan hallituksen puheenjohtaja (Uusi-Autti, haastattelu.)

Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen johtosäännön (638/2002) 1 §:ssä säädetään Kelan valtuutettujen toimikaudesta. Lain mukaan valtuutettujen toimikausi alkaa, kun eduskunta on toimitanut vaalin, ja päättyy uusien valtuutettujen vaalin toimittamiseen. Johtosäännön 3 § säätelee valtuutettujen tehtävistä. Valtuutettujen tehtävänä on pykälän mukaan tarpeen mukaan tarkastuttaa määräämillään valtuutetuilla tai tilintarkastajilla Kelan taloutta ja toimintaa, määrätä

Kelan tilintarkastajien palkkio ja perusteet heidän matkakulujensa korvaamista varten, vaatia Kelan hallitukselta selvitys tilintarkastajien muistutusten johdosta ja tarpeen mukaan muistakin seikoista sekä ryhtyä toimenpiteisiin syytteen nostamiseksi Kelan johtajan tai hallituksen jäsenen virkavirheen johdosta. Näiden tehtävien lisäksi johtosäännössä pyritään tähdentämään valtuutettujen tehtäväksi aina sen, mitä Kansaneläkelaitoksesta annetussa laissa säädetään. (LKL 731/2001.)

Kansaneläkelaitoksesta annetun lain 2. luvussa (LKL 731/2001) säädetään Kelan toiminnasta, Kelan hallinnosta eli valtuutetuista ja hallituksesta ja heidän valinnastaan sekä tehtävistään. Lain kuudennessa luvussa säädetään kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksesta. Lain kuudennen luvun 16 §:ssä säädetään kirjanpidosta seuraavaa: Kelan on kirjanpidossaan noudatettava soveltuvin osin, mitä kirjanpitolaissa (KPL 1336/1997) säädetään, jollei tästä laista muuta johdu. Lain 17 §:ssä säädetään, että Kelan tilikausi on kalenterivuosi ja että tilinpäätös tulee laatia tilivuotta seuraavan maaliskuun loppuun mennessä. 18 §:ssä säädetään tilintarkastuksesta seuraavaa: Kelan tilintarkastuksen toimittamisessa noudatetaan soveltuvin osin tilintarkastuslain (TTL, 1141/2015) säännöksi. Pykälässä säädetään lisäksi tarkemmin tilinpäätöksen aikataulutuksesta seuraavasti: Tilintarkastajat toimittavat laitoksen tilintarkastuksen vuosittain tilivuotta seuraavan huhtikuun loppuun mennessä. Tilintarkastuskertomus annetaan valtuutetuille. LKL:n 19 pykälässä säädetään tilinpäätöksen vahvistamisesta. Kelan valtuutetut vahvistavat tilinpäätöksen ja päättävät vastuuvapauden myöntämisestä hallituksen jäsenille, tilivuotta seuraavan toukokuun loppuun mennessä.

2.2 Kansaneläkelaitoksen hallinnon toiminta; valtuutetut, hallitus ja tilintarkastajat

Kelan toimielimiä ovat valtuutetut ja hallitus. Eduskunnan valitsemia valtuutettuja on 12 kappaletta sekä kullekin heistä valitaan varavaltuutetut. Valtuutetut on valittu tällä hetkellä eduskuntakaudelle 2015-2019. Kelan valtuutettujen eduskunnalle antaman toimintakertomuksen mukaan (K 15/2017 vp) valtuutettujen työvaliokuntaan ovat kuuluneet puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kolme Kelan valtuutettua. Kelan valtuutetut määräävät LKL:n (731/2001) toisen luvun 5 §:n toisen alakohdan mukaisesti Kelan hallituksen jäsenet ja heidän palkkioidensa määrän. Saman luvun 6 § säättää hallituksen jäsenten määräksi enintään kymmenen.

Kelan hallituksen jäsenten toimikausi on LKL:n 6 §:n mukaisesti kolme vuotta. Hallituksen tehtävistä säädetään LKL:n toisen luvun 7 §:ssä. Pykälän mukaan Kelan hallituksen tehtävänä on vahvistaa laitoksen työjärjestys, jossa annetaan tarkemmat määräykset hallinnosta ja asioiden käsittelystä. Kelan hallitus voi siirtää lain mukaan toimivaltaansa pääjohtajalle, johtajille sekä toimihenkilöille. Hallituksen jäseniä määrättäessä on otettava huomioon LKL:n 6 §:n mukaan sosiaaliturvan, johtamisen, hallinnon sekä talous- ja sijoitustoiminnan asiantuntemus. Tämän vuoksi poliittisista alkuperistä johtuen hallituksen jäsenistä yksi on sosiaali- ja terveystieteiden ministeriön, yksi työnantajakeskusjärjestöjen, yksi palkansaajakeskusjärjestöjen ja yksi maa- ja metsätaloustuottajien keskusjärjestöjen edustaja. Lisäksi Kelan henkilöstön edustajalla on läsnäolo- ja puheoikeus hallituksen kokouksissa (LKL 731/2001).

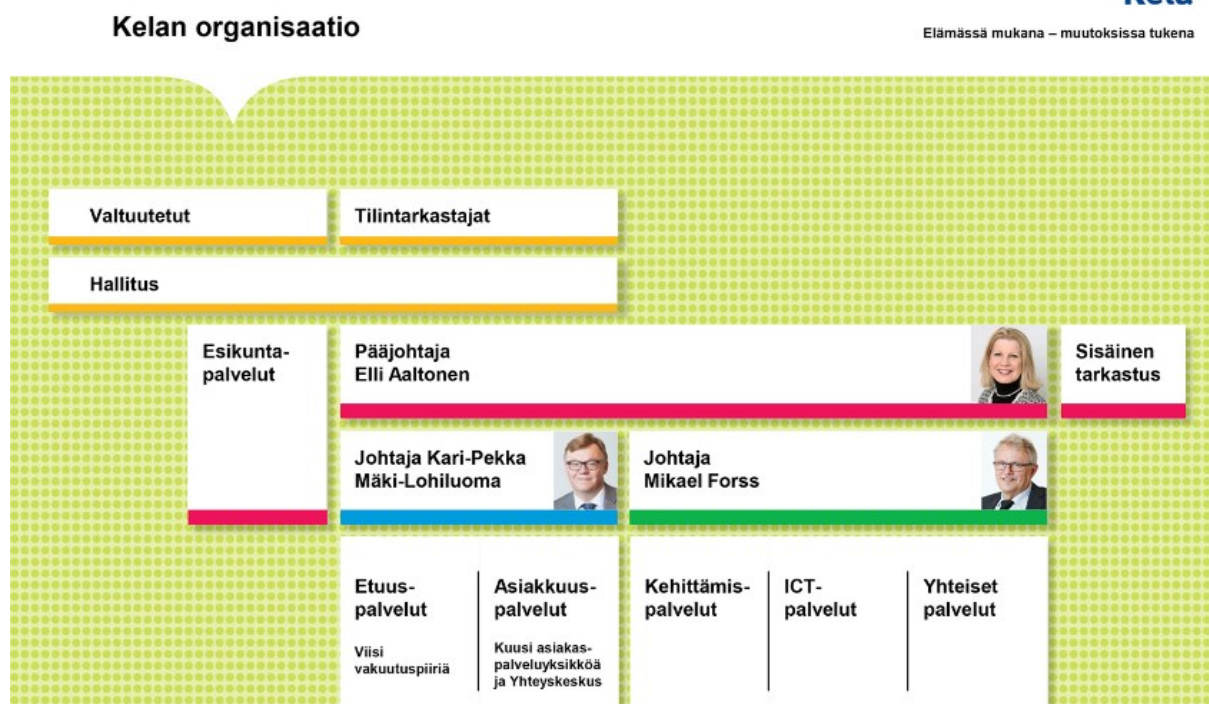
Kelan hallitus asettaa palkitsemistyöryhmän ja tarkastustoimikunnan. Johdon palkkausjärjestelmään liittyvään palkitsemistyöryhmään kuuluvat hallituksen puheenjohtaja, hallituksen varapuheenjohtaja, pääjohtaja ja pääjohtajan sijainen. Tarkastustoimikunta on asetettu sisäisen tarkastuksen valvomista ja ohjaamista sekä sen ja tilintarkastuksen koordinoimista varten.

(K 15/2017 vp.)

LKL:n 5 §:n mukaan Kelan valtuutettujen tehtävänä on valita Kelalle tarpeellinen määrä tilintarkastajia ja varatilintarkastajia, joista vähintään kahden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastajia tai JHT-tilintarkastajia, sekä vahvistaa heille johtosääntö (LKL 731/2001.) Vuonna 2016 Kelan valtuutettujen valitsemina tilintarkastajina toimi 8 henkilöä (Kela 2017b.)

2.3 Kansaneläkelaitoksen johto, esikuntapalvelut ja tulosityksiköt

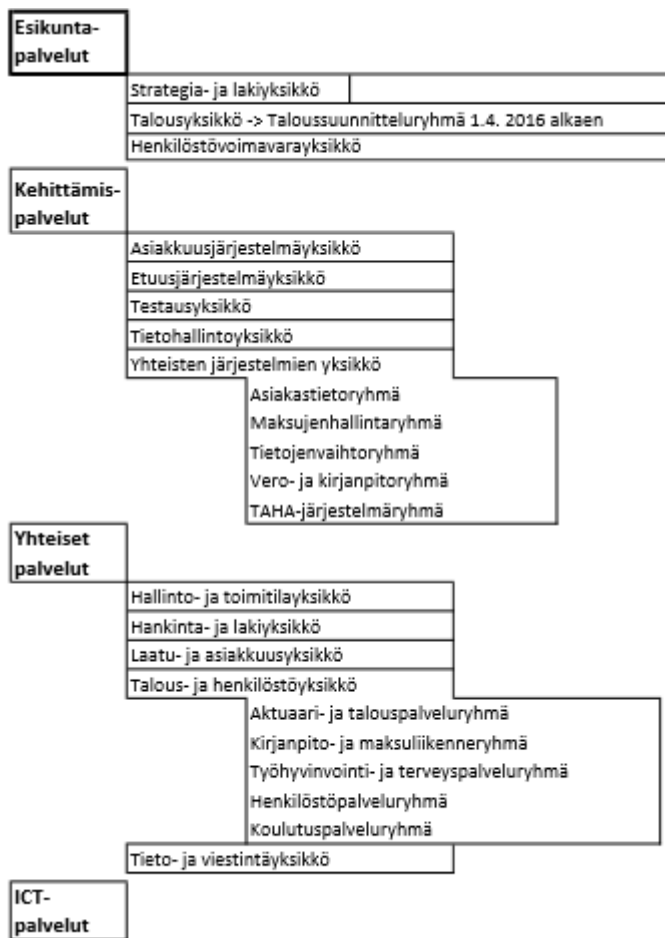
Kelan pääjohtajana vuoden 2016 loppuun asti on toiminut Liisa Hyssälä. 1.1.2017 alkaen pääjohtajana on toiminut Elli Aaltonen (Kela 2017c.) Presidentti nimittää Kelan pääjohtajan toimeensa. Kelan pääjohtaja vastaa lain mukaan Kelan strategisesta suunnittelusta sekä operatiivisesta johtamisesta ja kehittämisestä, asioiden esittelystä hallitukselle ja hallituksen päätösten toimeenpanosta sekä valmistelee työjärjestyksen hallituksen päätettäväksi (LKL 731/2001).



Kuvio 1: Kelan organisaatiokaavio. (Kela 2017c)

Kansaneläkelaitoksesta annetun lain (731/2001) 7§:n perusteella on vahvistettu 1.3.2016 Kansaneläkelaitoksen työjärjestys. (Kela 2017d) Työjärjestyksen ensimmäisessä pykälässä säädetään Kelan hallintorakenteesta ja toimielimistä. Työjärjestyksessä säädetään pääjohtajan ja johtajien tehtävistä, johtoryhmän työskentelystä sekä eri tulosyksiköiden vastuista ja toiminnallisista kokonaisuuksista.

Kelan sisäinen organisaatio on linjaorganisaatio. Kela toteutti vuoden 2016 alusta suuren organisaatiomuutoksen, jonka johdosta Kelan vakuutuspiirejä vähennettiin ja johtajaorganisaatiota kevennettiin. Nykyorganisaatio sisältää ylläolevan kuvan mukaiset yksiköt. Kuusi tulosyksikköä ovat: etuuspalvelut, asiakkuuspalvelut, kehittämisspalvelu, ICT-palvelut, yhteiset palvelut sekä esikuntapalvelut. Tarkemmin esitellään esikuntapalveluiden, kehittämisspalveluiden sekä yhteisten palveluiden tulosyksiköiden toimintaa, koska näissä yksiköissä työskentelevät toimihenkilöt vaikuttavat tilinpäätöksen valmistumiseen sekä näin ollen myös tilintarkastukseen omalta osaltaan (Kela 2017c). Alla oleva taulukko on luotu selkeyttämään sisäisen organisaation rakennetta luetteloimalla ne yksiköt, jotka jollain tavalla osallistuvat tilinpäätöksen ja tarkastuksen prosesseihin:



Kuvio 2: Tilinpäätöstoimintaan liittyvät Kelan sisäisen organisaation yksiköt eriteltynä.

2.3.1 Esikuntapalveluiden tulosityksikkö

Esikuntapalveluiden tulosityksikkö vastaa johtamisen palveluista Kelan strategian toteuttamiseksi ja kokonaisuunnistumisen varmistamiseksi sekä johdon tuesta palvelujen strategisessa johtamisessa. Esikuntapalveluiden tulosityksikön toiminnalliset kokonaisuudet eli tulokset, joihin yksikön työskentelyssä pyritään, ovat Kelan johtaminen ja kehittäminen talouden ja henkilöstön, tulosohjauksen, yhteiskunnallisen vaikuttamisen ja viestinnän osa-alueilla sekä oikeudellisten asioiden, toimielinten ja turvallisuuden johtaminen. Tulosityksikkö sisältää kolme strategista yksikköä: strategia- ja lakiyksikön, talouksyksikön (31.3.2016 asti, tämän jälkeen taloussuunnitteluryhmä) sekä henkilöstövoimavarayksikön. Esikuntapalveluiden tulosityksikössä ovat lisäksi seuraavat toiminnot, joiden työstöä ei ole eritelty jonkin yllämainitun strategisen yksikön alaisuuteen: turvallisuus, viestintä sekä yhteiskunnallinen vaikuttaminen. Esikuntapalvelujen

tulosityksikön työskentelyn selkeyttämiseksi on luotu työjärjestys, joka on voimassa 1.1.2016 alkaen. Työjärjestyksessä luetellaan tulosityksikön vastuut, yksiköt ja toiminnot. Tulosityksikön johtajan johdolla toimii esikuntapalveluiden johtoryhmä, jota johtaa esikuntajohtaja (Kela 2017e.)

Kelan työjärjestyksen 7 §:ssä säädetään Kelan johtoryhmätyöskentelystä, johtoryhmän kokoonpanosta ja tehtävistä, joita sen suoritettavaksi on säädetty (Kela 2017d.) Kelalla on kahdeksan neuvottelukuntaa, joissa on jäseniä mm. etujärjestöistä ja viranomaistahoilta. Usean neuvottelukunnan tehtävät ovat määritelty laissa. Näistä yksi on Kelan neuvottelukunta, jonka tehtävänä on edistää ja kehittää sosiaaliturvan toteuttamiseen osallistuvien viranomaisten ja yhteisöjen yhteistyötä sekä palvelujen käyttäjien näkökulman huomioon ottamista. Tämä neuvottelukunta toimii omana toimijanaan ja Kelan hallitus asettaa sen jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. (Kela 2017f). Sisäinen tarkastus työskentelee suoraan pääjohtajan toimialan alaisena. Sisäisen tarkastuksen toiminnasta sekä toimintaohjeista kerrotaan tarkemmin kolmannessa luvussa (Kela 2017s.)

2.3.2 Kehittämispalveluiden tulosityksikkö

Kehittämispalveluiden tulosityksikön alaisuudessa toimii asiakkuusjärjestelmä-, etuusjärjestelmä-, testaus-, tietohallinto- sekä yhteisten järjestelmien yksiköt. Kehittämispalveluiden tulosityksikkö tukee Kelan strategian toimeenpanoa tuottamalla Kelan liiketoiminnan prosesseja tukevia tietojärjestelmäpalveluita asiakaslähtöisesti ja kustannustehokkaasti yhteistyössä muiden toimintayksiköiden kanssa. Kehittämispalveluiden tulosityksikkö vastaa Kelan tietotekniikan kehittämisohjelmasta, ICT:n kokonaisarkkitehtuurista sekä laadunvalvonnasta. (Kela 2017g)

Kehittämispalveluiden alayksiköistä yhteisten järjestelmien yksikön tehtävänä on vastata etuuskäsittelyyn liittyvien, etuuksille yhteisten järjestelmien kokonaisuudesta ja niiden toiminnallisesta kehittämisestä. Yhteisten järjestelmien yksikkö jakautuu viiteen ryhmään: asiakastietoryhmä, maksujenhallintaryhmä, tietojenvaihtoryhmä, vero- ja kirjanpitoryhmä sekä TAHA-järjestelmäryhmä. Näistä alaryhmistä vero- ja kirjanpitoryhmä sekä maksujenhallintaryhmä esitellään tarkemmin. (Kela 2017g)

Vero- ja kirjanpitoryhmä vastaa Kelan verotuksen vuosivalvontaan liittyvistä täsmäytyksistä, oikeellisuuden varmistamisesta sekä tietojen välittämisestä Verohallinnolle. Lisäksi ryhmä vastaa ennakonpidätysperusteiden hankinnasta ja oikeellisuuden varmistamisesta sekä osakirjanpidon täsmäytyksistä ja oikeellisuuden varmistamisesta. Yksikön vastuulla on etuuksien osakirjanpidon täsmäytys, oikeellisuuden varmistaminen, ja tietojen täsmäyttäminen pääkirjanpidon tileihin ja tietojen välittäminen pääkirjanpitoon. Yksikkö myös vastaa saapuvan rahan ja palautuksien suunnittelusta sekä kehitystyöstä yhteistyössä kirjanpito- ja maksuliikenneryhmän kanssa. (Kela 2017h)

Maksujenhallintaryhmä vastaa Kelan maksamiseen liittyvien osa-alueiden kehittämisestä ja ylläpidosta. Ryhmän tehtävinä on maksamiseen liittyvien osa-alueiden ja tietojärjestelmien kehittäminen ja ylläpito, jossa tilinpäätökseen liittyen ryhmä toimittaa omalta osaltaan tiedot pääkirjanpitoon esimerkiksi tiliotekäsittelystään. Tätä työtä ryhmä tekee yhteistyössä kirjanpito- ja maksuliikenneryhmän kanssa. (Kela 2017i)

2.3.3 Yhteisten palveluiden tulosityksikkö

Yhteisten palveluiden tulosityksikön tehtävänä on järjestää keskeisiä palveluja koko Kelalle. Palveluja on mm. hankintapalvelut, kirjanpito- ja maksuliikennepalvelut, lakipalvelut sekä palkanlaskenta. Tulosityksikkö koostuu viidestä eri alayksiköstä: Hallinto ja toimitilayksikkö, hankinta- ja lakiyksikkö, laatu- ja asiakkuusyksikkö, talous- ja henkilöstöyksikkö sekä tieto- ja viestintäyksikkö. (Kela 2017j) Näistä alayksiköistä hankinta- ja lakiyksikkö sekä talous- ja henkilöstöyksiköt esitellään tarkemmin seuraavissa kappaleissa.

Hankinta- ja lakiyksikköön kuuluvat hankintapalveluryhmä sekä lakipalveluryhmä. Lisäksi yksikössä toimii Kelan Perintäkeskus. Hankintapalveluryhmän tehtävänä on järjestää kilpailuttamispalveluja koko Kelalle. Hankintapalveluryhmä vastaa hankintojen ohjeistuksesta ja ostopalvelujen hallinnasta, kilpailuttamispalveluista ja hankintojen lainmukaisuudesta, sopimushallinnasta ja hankintojen raportoinnista sekä tilausprosessin ohjauksesta ja kehittämisestä. (Kela 2017k) Kelan hankintatoimi selvitetään tarkemmin luvussa 3.2. Lakipalveluryhmän tavoitteena on oikeudellisten palvelujen organisointi ja konseptointi (Kela 2017j.)

Talous- ja henkilöstöyksikkö toimittaa keskeiset talous- ja henkilöstöpalvelut maanlaajuisesti ja vaivattomasti koko Kelan toiminta-alueelle. Yksikköön kuuluu viisi ryhmää: aktuaari- ja talouspalvelu-, kirjanpito- ja maksuliikenne-, työhyvinvointi- ja terveystalouspalvelu-, henkilöstöpalvelu- sekä koulutuspalveluryhmä. Näistä kaksi alaryhmää esitellään tarkemmin. Aktuaari- ja talouspalveluryhmä vastaa Kelan hoitaman sosiaaliturvan ennusteista, rahoitus- ja lainmuutoslaskelmista, päivittäisestä kassanhallinnasta ja vakuutusmaksujen tarkastuksesta sekä aktuaari- ja talouspalveluiden kehittämisestä, asiantuntijatuella ja muista laskelmista. Ryhmä vastaa myös Kelan kustannuslaskennan ja talous- ja rahoitussuunnittelun työvälineiden ylläpidosta, koulutuksesta, käyttäjätuella sekä yksiköiden tarpeiden mukaisesta talouden raportoinnista ja asiantuntijatuella. (Kela 2017l) Kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä vastaa Kelan kirjanpidon, tilinpäätöksen valmistelun, maksuliikenteen, tiliotekäsittelyn, laskujen käsittelyn, laskutuksen, etuuspalautusten ja kassapalveluiden kokonaisuudesta, toimivuudesta, oikeellisuudesta ja asiantuntijapalveluista. (Kela 2017m) Ryhmän tehtävistä kerrotaan tarkemmin luvussa 3.

3 KANSANELÄKELAITOKSEN KIRJANPITO, ULKOINEN VALVONTA SEKÄ SISÄINEN VALVONTA JA SISÄINEN TARKASTUS

3.1 Kirjanpito

Kelan käytännön kirjanpidon työhön osallistuu useampi ryhmä eri yksiköistä. Vero- ja kirjanpitoryhmä kehittämisspalveluiden yksiköstä, kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä sekä aktuaari- ja talouspalveluryhmä yhteisten palveluiden yksiköistä, esikunta, jonka taloussuunnitteluryhmä vastaa tilinpäätöksen laatimisesta sekä ICT-yksikkö, joka tuottaa kirjanpito-ohjelmiston ylläpidon.

Kelan tilikaudeksi on Kansaneläkelaitoksesta annetun lain (731/2001) 17 § mukaan säädetty kalenterivuosi. Sama pykälä sisältää aikataulutuksen tilinpäätöksen valmistumiselle vuosittain. 17 §:n mukaan tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetiedot sekä toimintakertomuksen, on laadittava tilivuotta seuraavan maaliskuun loppuun mennessä.

Yhteisten palvelujen tulosityksikkö toimii yksikön työjärjestyksen mukaisesti. (Kela 2017n) Työjärjestyksen viidennessä kohdassa luetellaan talous- ja henkilöstöyksikön tehtävät. Yhtenä tehtävistä kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyen, on vastata Kelan kirjanpidon, tilinpäätöksen valmistelun, maksuliikenteen, tiliotekäsittelyn, laskujen käsittelyn, laskutuksen, etuuspalautusten ja kassapalvelujen kokonaisuudesta, toimivuudesta, oikeellisuudesta ja asiantuntijapalveluista.

Aktuaari- ja talouspalveluryhmän tehtävänä yksikössä on toimittaa Kelalle ennusteita Kelan hoitamasta sosiaaliturvasta ja toimintakuluista, lainmuutoksista aiheutuvista kustannuksista, kassavarantojen riittävydestä ja henkilöstöresurssien mitoituksesta. Lisäksi yksikkö toimittaa Kelan toimihenkilöiden eläkevastuun laskennan, vakuutusmaksujen tarkastuksen, rahoitukseen ja verotukseen liittyvien lausuntojen antamisen. Näiden lisäksi ryhmä toimittaa Kelalle kustannus- ja tuottavuus- ja toimintolaskennan suorittamisen sekä ennustaa investointien hallintaa laskelmien avulla. Kassanhallintapalvelun avulla ryhmä huolehtii, että Kelan rahavarat riittävät jokaiselle päivälle sekä etuudensaajille, että Kelan pyörittämiseen. Ryhmä pilkkoo vuositason

tulo- ja menoarviot kuukausitasolle ja muuttaa arvion päivätason rahavirroiksi asti. Rahavirtaennusteista johdetaan päivittäiset kassavaraennusteet. Ryhmä huolehtii Kelan päivittäisestä pankkitilikohtaisesta maksuvalmiudesta ja toteuttaa tämän ohessa jo aiemmin mainittua tulo- ja menovirtojen toteumaseurantaa ja tuottaa tilinpäätökseen liittyen laskelmia. (Kela 2017l)

Kirjanpito- ja maksuliikenneryhmän tehtävänä yksikössä on toimittaa Kelalle kirjanpito- ja maksuliikennepalvelut, laskutuspalvelut, hankinta- ja tilauspalvelut sekä muut asiantuntijapalvelut. Kirjanpito- ja maksuliikennepalveluihin ryhmä on määritellyt sisältyvän mm. pääkirjanpidon, etuosakirjanpidon, tilinpäätöksen tuottamisen. Pääkirjanpidon tuottaminen käsittää ryhmässä kirjanpidon kokonaisuuden suunnittelun sekä kaikkien Kelan rahastojen tulos- ja taselaskelman tuottamisen sovituissa aikatauluissa kuukausittain. Ryhmä huolehtii pääkirjanpidon ja osakirjanpidon täsmäyttämisestä kuukausittain sekä tiliotekäsittelyyn. Lisäksi se huolehtii kausiveroilmoituksista Verohallinnolle sekä tuottaa tilinpäätöksen liitetietoineen ja tositteineen esikuntaan. Ryhmä myös yhdistää tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhteen dokumenttiin annetun aikataulun mukaisesti. Asiantuntijapalveluna ryhmä tuottaa ohjausta ja neuvontaa kirjanpidon uusimmista muutoksista ja varmistaa, että järjestelmät ja prosessit toimivat hyvän hallintotavan mukaisesti ja sisäinen valvonta huomioiden (Kela 2017m). Ryhmä ottaa huomioon tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen aikataulullisessa käsittelyssä Kelan hallintoelinten kokous- ja käsittelyaikataulut. Yleisesti aikataulutuksen tavoitteena on, että sekä tilinpäätös että toimintakertomus valmistuvat helmikuun aikana. (Hänninen, haastattelu.)

Kehittämispalveluiden tulosityksikön alaisen yhteisten järjestelmien yksikkö ja sen alaisuudessa toimivat ryhmät vero- ja kirjanpitoryhmä sekä maksujenhallintaryhmä tuottavat tietoja liitettäväksi pääkirjanpitoon ja sitä mukaa tilinpäätökseen omilta tehtäväalueiltaan ja tekevät tiivistä yhteistyötä kirjanpito- ja maksuliikenneryhmän kanssa. Vero- ja kirjanpitoryhmä toteuttaa Verohallinnolle lähtevien ja sieltä saapuvien maksusuoritusten osakirjanpitoa ja toimittaa tiedot eteenpäin pääkirjanpitoon vietäväksi. (Pettinen, haastattelu.) Maksujenhallintaryhmä tarkistaa tiliotekäsittely-työssään, että lähteväksi suunnitellut maksut ovat varmasti lähteneet pankkiin. Normaalisti tiliotekäsittelystä kirjanpidon osalta huolehtii kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä. (Mannila, haastattelu.)

Kelan kirjanpito-ohjelmisto on ostettu ja räätälöity ohjelmisto Kelalle. (Suominen, haastattelu.)

3.2 Tilintarkastus eli ulkoinen valvonta

Kelan tilintarkastajat toimivat tilintarkastajien johtosäännön nojalla. (Kela 2017a) Johtosäännön ovat vahvistaneet Kelan valtuutetut 1.1.2002 Kansaneläkelaitoksesta annetun lain (LKL 731/2001) 5 §:n mukaisesti. Tilintarkastajien johtosäännössä on kuusi pykälää. 1 § säätelee tilintarkastajien kokouskäytäntöjä sekä valvontatilintarkastuksen toteuttamista, 2 § säätelee tilintarkastajien tehtävistä, 3 § tilintarkastuskertomuksen sisällöstä ja aikataulutuksesta, 4 § tilintarkastajien salassapitovelvollisuudesta, 5 § tilintarkastajien palkkioista ja 6 § tilintarkastajien oikeudesta ottaa itselleen sihteeri.

Johtosäännön 2 §:n mukaan tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa Kelan hallintoa, omaisuuden hoitoa ja toimintaa. Tilintarkastajien tulee hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tarkastaa:

- 1) onko Kelan hallitus noudattanut toiminnassaan voimassa olevia säännöksiä ja määräyksiä;
- 2) onko Kelan tilinpäätös laadittu LKL:n edellyttämällä tavalla kirjanpitolain säännösten ja määräysten mukaisesti;
- 3) antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot Kelan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; sekä
- 4) onko Kelan kirjanpitoa hoidettu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

Johtosäännön 3 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on selostettava, mitä tilintarkastajat ovat todenneet 2 §:n mukaisesti lueteltuja tehtäviä suorittaessaan sekä esitettävä soveltuvin osin tilintarkastuslain (1141/2015) 19 §:ssä mainitut lausumat ja 3 § säätelee lisäksi siitä, että tilintarkastuskertomukseen on liitettävä tilintarkastuspöytäkirja. (Kela 2017a)

Kelan valvontatilintarkastusta suoritetaan valvontatilintarkastussuunnitelman mukaisesti. Valvontatilintarkastussuunnitelma tehdään vuosittain ja sen hyväksyvät Kela tilintarkastajat kokouksessaan. (Tuomela, haastattelu.) BDO Suomi Oy (myöhemmin BDO) suorittaa valvontatilintarkastusta neljännesvuosittain Kelassa. Valvontatilintarkastukseen laskelmoituja työpäiviä

on noin 200 vuodessa ja tarkastusta tekee tarkastustiimi. Fyysisesti työtä tehdään pääosin Kelassa mutta myös osittain etätöinä BDO:n Helsingin toimistolla. Valvontatilintarkastuksesta raportoidaan 4 kertaa vuodessa Kelan tilintarkastajille. Raportoijana on vastuullinen tilintarkastaja Ulla-Maija Tuomela BDO:n edustajana. Hän raportoi myös 4 kertaa vuodessa valvontatilintarkastuksista Kelan valtuutetuille tarkastushavainnoistaan (Tuomela, haastattelu.)

Valvontatilintarkastusraporteissa on vuoden 2016 aikana käsitelty mm. seuraavia aiheeseen liittyviä asioita: Hallinnon tarkastus, taloushallinnon prosessien tarkastus, ostolaskujen tilikauden aikainen tarkastus, tilinpäätöksen 2016 tarkastaminen ja muistiotositteiden tarkastus. Valvontatilintarkastusraportit ovat nähtävillä vain pyynnöstä ja lain viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999) rajaamin sisällöin. Raporteissa käsitellään tarkastuskohde siten, että ensin käydään läpi tarkastuksen tavoite ja rajaus, tämän jälkeen raportissa kerrotaan tarkastusmenetelmästä ja lopuksi tarkastushavainnoista. Tällä tavalla käsitellään kaikki tarkastuskohteet raporteissa. Valvontatilintarkastusraporttien läpikäynnin lisäksi Kelan tilintarkastajat suorittavat varsinaisen vuositulintarkastuksen lisäksi jo tilivuoden kuluessa Kelan kassan, kirjanpidon ja tilitositteiden sekä tulojen, menojen ja sijoitusten tarkastuksia sekä muita valvonta- ja tarkastustehtäviä silloin, kun he katsovat ne tarkoituksenmukaisiksi. Kun tilikauden tilinpäätös ja toimintakertomus ovat valmiit ja esitelty Kelan tilintarkastajille, tilintarkastajat laativat tilintarkastuskertomuksen ja -pöytäkirjan ja allekirjoittavat ne. Tilinpäätöstä tilintarkastajille esittelevät Kelan toimihenkilöt, jotka ovat asiantuntijoita niissä ryhmissä, jotka Kelassa ovat vastuussa tilinpäätöksen luomisesta. Yleensä esittelijöinä toimii talousjohtaja ja ylikamreeri. Lisäksi tilintarkastajat kirjoittavat tasekirjaan tilintarkastusmerkinnän. Tämän jälkeen tilintarkastajat luovuttavat tilinpäätösasiakirjat ja toimintakertomuksen Kelan valtuutetuille. (Kela 2017o)

Kelan hallituksen ja valtuutettujen vahvistettua tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen, valtuutetut antavat eduskunnalle toimintakertomuksen kirjallisesti (k 15/2017 vp). Eduskunnassa toimintakertomuksen antamisesta ilmoitetaan täysistunnossa ja se käsitellään sosiaali- ja terveysvaliokunnassa sekä tarvittaessa muissa valiokunnissa, esimerkiksi tarkastusvaliokunnassa. Eduskunnan sosiaali- ja terveysvaliokunta voi halutessaan pyytää valiokuntaan kuultavaksi Kelan toimihenkilöitä ja valtuutettuja. Vuoden 2016 toimintakertomuksen käsittelyssä kuultavina ovat olleet mm. Kelan pääjohtaja, valtuutettujen puheenjohtaja ja sihteeri sekä Kelan toimihenkilöyhdistyksen edustaja. (Eduskunta 2017a)

Kelan hankinta- ja lakiyksikön hankintapalveluryhmä järjestää kilpailuttamispalveluja koko Kelalle. Ryhmä vastaa hankintojen ohjeistuksesta ja ostopalveluiden hallinnasta, kilpailuttamispalveluista ja hankintojen lainmukaisuudesta, sopimushallinnasta ja hankintojen raportoinnista sekä tilausprosessin ohjauksesta ja kehittämisestä. Kelaa koskee hankintalain mukainen kilpailuttamisvelvollisuus. Tästä syystä lähes kaikki yleisimmät palvelut ja tavarat kilpailutetaan ja niitä voi hankinnan arvosta riippumatta tilata suoraan sopimustoimittajalta. Kelan hankintatoiminta on ohjeistettu kirjallisella hankintaohjeella

Hankintaohje määrittää Kelan hankintastrategian ja sen hankintaohjeen on luonut hankintapalveluryhmä. Kela voi käyttää hankinnoissaan Hansel Oy:n hankintasopimuksia ilman omaa kilpailuttamista, koska Hansel Oy on kilpailuttanut hankinnat hankintalain mukaisesti. Puitesopimukseen liittyminen on yleensä perusteltua silloin, kun hankinta on kokonaistaloudellisesti järkevää ja puitesopimuksen alaan kuuluvat palvelut ja tavarat ovat Kelan toiminnan kannalta tarkoituksenmukaisia (Kela 2017p). Tarjouskilpailu tilintarkastustoiminnan hankinnasta vuoden 2016 toiminnan osalta käytiin vuonna 2008 ja sopimus palveluista on allekirjoitettu helmikuussa 2009. Tilintarkastuspalvelut on tuolloin kilpailutettu Kelan omana kilpailutuksena (Kunnas-Leinonen, haastattelu).

3.3 Sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus

Kelan sisäinen valvonta kulkee nimityksellä riskienhallinta. Riskienhallinnan avulla Kelassa varmistetaan toiminnan jatkuvuus ja turvataan henkilöstön hyvinvointi. Riskienhallinta on kiinteä osa päivittäistä toimintaa ja sen johtamista. Riskienhallinta on suunniteltua järjestelmällistä toimintaa ja käytännön tekoja toiminnan parantamiseksi. Kokonaisvastuu Kelan riskienhallinnasta on pääjohtajalla. Muut johtajat vastaavat riskienhallinnasta vastuutoimialoillaan. Kaikki tulosityksiköt ja niiden esimiehet vastaavat oman vastuualueensa riskienhallinnasta ja raportoinnista. Lisäksi jokaisella työntekijällä on vastuu tunnistaa, analysoida ja hallita riskejä oman roolinsa ja tehtäviensä edellyttämällä tavalla. (Kela 2017q)

Kelassa on käytössä huomattava määrä erilaisia kontrolleja, valvonta- ja seurantamenetelmiä ja -toimenpiteitä. Esimerkkejä valvontatoimenpiteistä ovat etuusjärjestelmien kontrollit ja

seurantalistat, etuuksien laadunvalvonta ”PORA”, Kela-tason riskikohdennetut seurannat/valvonnat, havainnoinnit, tulovalvonnat, auditoinnit jne. Myös päivittäisvalvonta on käytännössä hyvin monimuotoista. Kelassa on juuri valmistumassa yhteinen tietojärjestelmä tarkastusten, auditointien ja valvontojen käsittelyyn ja tallentamiseen. (Uusi-Autti, haastattelu.)

Kelan tarkastustoimikunta ei varsinaisesti itse tee sisäistä valvontaa. Sen tehtävä on avustaa Kelan hallitusta varmistumaan siitä, että laitoksessa on koko toiminnan kattava riittävä riskienhallinta ja sisäisen valvonnan järjestelmä. (Kela 2017r) Tarkastustoimikunnan tehtävänä on toimintaohjeensa mukaisesti seurata ja varmistua sisäisen valvonnan riittävydestä ja toimivuudesta. Sisäinen tarkastus raportoi tarkastustoimikunnalle mm. sisäiseen valvontaan liittyvistä havainnoistaan. (Uusi-Autti, haastattelu.)

Kelan sisäinen tarkastus on pääjohtajan alaisuudessa toimiva yksikkö. Sisäisen tarkastuksen toiminnasta säädetään sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa (Kela 2017s), jonka Kelan hallitus on vahvistanut 15.5.2008 kokouksessaan. 1.3.2016 voimaantulleen Kelan työjärjestyksen (Kela 2017d) 11 §:n mukaisesti sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen vahvistaa Kelan hallitus ja sisäinen tarkastus toimii pääjohtajan alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen valvomista ja ohjaamista sekä sen ja tilintarkastuksen koordinoimista varten Kelan hallitus on asettanut tarkastustoimikunnan, jonka kokoonpanosta ja tehtävistä määrätään Kelan hallituksen hyväksymässä tarkastustoimikunnan toimintaohjeessa (Kela 2017r). Tarkastustoimikunnassa vuonna 2016 oli 5 jäsentä. Tarkastustoimikunnan kokouksissa käsitellään sisäisen tarkastuksen päällikön esittelystä sisäisen tarkastuksen osalta raportteja ja keskeisiä havaintoja Kelan toiminnasta. (Kela 2017t) Sisäinen tarkastus raportoi työstään Kelan pääjohtajalle ja tarkastustoimikunnalle ja sillä on muuhun Kelan organisaatioon nähden neuvottelu-, tiedotus- ja tietojensaantioikeus, mutta ei toimeenpano-oikeutta. (Kela 2017s)

Sisäisen tarkastuksen toimintaohje on laadittu ulkomuodollisesti vuonna 2009 ajanmukaistettujen INTOSAI-standardien (International Organization of Supreme Audit Institutions) asettamien kriteereiden mukaisesti. Toimintaohjeeseen on kirjattu yhdeksän pääkohtaa: Tarkoitus, tavoitteet, tarkastustoimikunta, asema ja valtuudet, vastuut, suunnitelmat, sisäisen tarkastuksen johtaminen, raportointi sekä voimaantulo (Kela 2017s). Sisäinen tarkastus pyrkii noudattamaan

toiminnassaan sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja. Kelan sisäisen tarkastuksen henkilöstö osallistuu aktiivisesti mm. IIA:n, ISACA:n ja Valtionhallinnon tarkastajat ry:n järjestämiin koulutuksiin ja muuhun ammatillisten verkostojen toimintaan osaamisen varmistamiseksi. Jo ammatillisten tutkintojen ylläpitäminen edellyttää tiettyä vuosittaista koulutautumista. (Uusi-Autti, haastattelu.)

Sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaan sisäinen tarkastus on Kelan ohjaus- ja valvontajärjestelmän osa, joka avustaa laitoksen hallitusta, pääjohtajaa ja johtoryhmää heidän toteuttaessaan valvontavelvollisuuttaan. Sisäinen tarkastus tukee Kelan ohjauksen ja valvonnan tarkoituksenmukaista ja tehokasta toteuttamista tuottamalla toiminnan riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluja asiakkailleen. Sisäisen tarkastuksen tavoitteena on riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintojärjestelmän arviointi ja edistäminen tehokkuuden, taloudellisuuden ja tuloksellisuuden varmentamiseksi mm. seuraavilla osa-alueilla: tavoitteiden asettaminen, toteutuminen ja tulokset, riskien arviointi ja hallinta, laatu ja jatkuva toiminnan parantaminen, sisäisten kontrollien sekä raportoinnin luotettavuus, riittävyys ja tarkoituksenmukaisuus, resurssien tehokas ja taloudellinen käyttö sekä omaisuuden turvaaminen ja hallintoelinten päätösten ja Kelan ohjeiden noudattaminen ja ohjeiden tarkoituksenmukaisuus sekä toiminnan vaatimustenmukaisuus (lakien, asetusten, muiden määräysten ja viranomaisohjeiden sekä sisäisten päätösten, periaatteiden ja ohjeiden noudattaminen) (Kela 2017s).

Sisäisen tarkastuksen tulee toimintaohjeen mukaan laatia vuosisuunnitelmansa muun suunnitteluprosessin mukaisesti ottaen huomioon muun organisaation suunnittelun tulokset ja yksiköiden esimiesten näkemykset. Suunnitelman tulee sisältää selvitys suunnitelman perusteena olevien riskien arvioinnista ja muista olennaisista seikoista. Audit and risk universe – kuvaus päivitetään vuosittain tarkastuksen vuosisuunnitelmaa varten. Vuosisuunnitelman hyväksyy vuosittain tarkastustoimikunta ja siitä tiedotetaan Kelan hallitukselle ja johtoryhmälle. Sisäinen tarkastus raportoi kausittain eli kalenterivuosi- ja vuosittain helmikuussa ja raportti annetaan tarkastustoimikunnalle ja pääjohtajalle. Keskeiset havainnot raportoidaan myös hallitukselle. Kausiraportista tiedotetaan myös Kelan johtoryhmälle ja valvontatilintarkastajalle. Helmikuussa vuosittain esitettävä kausiraportti on koko vuoden toimintakertomus, joka sisältää mm. arvion sisäisen valvonnan, riskienhallinnan sekä hallinto- ja johtamisprosessien

toimivuudesta Kelassa sekä selvityksen arvion perusteista. Arviointiraportit jaetaan pääjohtajalle, arvioitujen yksiköiden esimiehille ja valvontatilitarkastaja saa raportit tiedoksi. (Kela 2017s)

Vuonna 2016 sisäisen tarkastuksen tarkastussuunnitelmassa oli seitsemän pääkohdan kohteet, jotka oli luokiteltu riskialueittain. Talouden osalta tarkastettiin lisenssien käyttöä ja hallintaa. Tilinpäätökseen tai -tarkastukseen liittyvien osa-alueiden tarkastusta ei ollut. (Kela 2017u)

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen toimintaa koordinoidaan, jotta varmistetaan tarkastustyön kattavuus ja toisaalta vältetään päällekkäinen työ. Käytännössä tämä tehdään sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen (BDO Suomi Oy) keskinäisin keskusteluin ja välittämällä tietoa molempiin suuntiin. Jatkuvaa tilien valvontatarkastusta suorittava BDO:n Ulla-Maija Tuomela osallistuu Kelan tarkastustoimikunnan kokouksiin, joissa sisäisen tarkastuksen tarkastuksista raportoidaan. Hän on myös mukana kaikkien raporttiemme jakelussa. Vastaavasti sisäinen tarkastus saa tiedokseen BDO:n tarkastusraportit. Yhteistyötä sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tarkastuksen välillä tehdään myös siten, että sisäinen tarkastus on tarvittaessa auttanut ulkoista tarkastusta mm. rekisteritietojen hankinnassa. Varsinaisten tilintarkastajien toimintaa eikä valvontatilitarkastuksen toimintaa ole tarkastettu Kelassa. (Uusi-Autti, haastattelu.)

4 JULKISYHTEISÖN TARKASTUS JA VALVONTA

Julkisyhteisö määritellään luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden muodostamaksi yhteisöksi, joka on perustettu lainsäädäntötoiminnalla. Julkisyhteisön tarkoituksesta, toiminnasta ja järjestelystä säädetään lailla tai asetuksella. Julkisyhteisöt ovat julkishallinnon organisaatioita. Julkisyhteisöt hoitavat julkisia hallinto- tai palvelutehtäviä ja käyttävät julkista valtaa. (Meklin 2009.)

Julkisyhteisöjen toimintaa rahoitetaan joko pääasiallisesti tai osittain verovaroin. Verorahoitteinen toiminta poikkeaa monin tavoin suhteessa markkinarahoitteiseen toimintaan. Verorahoitteisen toiminnan aloittamisen ja harjoittamisen lähtökohtana on itse asia, eli palvelun tai toiminnon aloittaminen tai tuottaminen siinä tarkoituksessa, että sen toteuttaminen ei tuota voittoa, vaan tarkoituksena on tuottaa toimintoja kansalaisille ja vaikuttaa mahdollisesti väestöryhmien tuloeroihin. Verorahoitteisen toimintasektorin tulisi pyrkiä aikaansaamaan mahdollisimman hyvä vastike päämiesten verorahoille ja toteuttamaan tehtävänsä käytettävissä olevilla verorahoilla. Toinen merkittävä ero yksityisen sektorin toimintaan on se, että verorahoitteisella sektorilla suurin osa tuloista saadaan verotuloina ja rahaprosessia seuraava kirjanpito ei tuota tietoa siitä, millaisen vastikkeen julkinen sektori tuottaa ns. reaali prosessillaan verovaraille. Liiketoiminnan kannattavuusvaatimus jäsentyy siis eri tavalla julkisella sektorilla kuin yksityisellä sektorilla. Yksityisen sektorin toiminnassa asiakkaat odottavat ostamalleen tuotteelle vastiketta, jos he kokevat saavansa riittävän vastineen rahoilleen. Julkisen sektorin asiakkaat eli kansalaiset saavat verojensa vastikkeeksi palveluja, mutta veroja ei voida pitää asiakkaiden sijoituksena yritykselle. (Meklin 2009.)

Merkittävimmät julkisyhteisöt Suomessa ovat valtio ja kunnat (Myllymäki 2007,344). Eroavaisuuksien ja yhtäläisyyksien tarkastelussa tässä luvussa tarkastellaan Kelan, valtion, kuntien sekä Suomen Pankin ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen toimintaa ja lainsäädäntöä.

4.1 Valtiontalous

Valtion tiliorganisaatio koostuu valtionvarainministeriöstä, valtiokonttorista, tilivirastoista ja niiden maksupisteistä. Valtiokonttori hoitaa valtion keskuskassaa ja keskuskirjanpitoa sekä tekee valtion tilinpäätöksen. (Oulasvirta, 2001)

PL:n seitsemännen luvun 90 §:ssä säädetään valtiontalouden valvonnasta ja tarkastuksesta. Pykälän mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa. Saman pykälän mukaan eduskunnan yhteydessä toimii riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), jonka toiminnasta säädetään tarkemmin lailla Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000). Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa valtion virastojen ja laitosten taloudenhoitoa ja valvoo finanssipolitiikkaa sekä vaali- ja puoluerahoitusta. Tarkastusvirasto toimii eduskunnan yhteydessä ylimpänä ulkoisena tarkastajana. Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain valtion, valtion virastojen ja laitosten sekä kahden valtion talousarvion ulkopuolisen rahaston tilinpäätökset ja laatii niistä tilintarkastuskertomukset. Tarkastusvirasto ei tarkasta eduskunnan tilinpitoa, eduskunnan valvonnassa toimivia Kelaa ja Suomen Pankkia eikä eduskunnan vastattavana olevia rahastoja. (VTV 2017a)

Eduskunnan työjärjestyksen (40/2000) 14 §:ssä säädetään, että eduskunta valitsee keskuudessaan kolme tilintarkastajaa ja heille kullekin henkilökohtaisen varajäsenen. Eduskunnan valitsemat tilintarkastajat valitsevat neljännen tilintarkastajan ja hänen varajäsenensä eduskunnan tilisäännön 19 §:n (460/1988) vaatimusten mukaan. Neljännen tilintarkastajan ja hänen sijaisensa/varajäsenensä tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (JHT/JHTT) tai Keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT). Neljännen tilintarkastajan tulee suorittaa tehtävänsä virkavastuulla. Eduskunnan tilisäännön mukaan eduskunnan tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa eduskunnan ja sen virastojen tilit ja hallinto. Eduskunnan tilintarkastajat antavat vuosittain eduskunnalle tilintarkastuskertomuksen eduskunnan sekä mm. valtion tarkastusviraston tilintarkastuksesta.

4.1.1 Valtion talouden tilintarkastus eli ulkoinen valvonta

Laki valtion talousarviosta (423/1988) säättää valtion taloushallinto-organisaatiosta. 12a §:n mukaan valtio on talousarvioletaloudestaan kirjanpitovelvollinen, joka jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot kerätään valtion keskuskirjanpitoon valtion tilinpäätöksen laatimista varten. Valtiokonttori kerää kirjanpitotiedot ja huolehtii keskuskirjanpidosta. Lain 17a § säättää tarkemmin valtion tilinpäätöksen sisällöstä. Lisäksi ko. kohdassa mainitaan, että tarkempia säännöksiä voidaan antaa valtioneuvoston asetuksella (1243/1992).

Asetuksessa valtion talousarviosta (1243/1992) säädetään tarkemmin valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen yksityiskohdista. Asetuksen 6. luku käsittelee kirjanpitoa ja 8. luku tilinpäätöstä. Asetuksen 67 §:ssä säädetään tilinpäätöksen sisällöstä, vaadittavista liitetiedoista sekä tilinpäätöksen valmistumisaikataulusta valtiokonttorin toimesta vuosittain.

Valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa ulkoisen tarkastuksen tehtävää tekemällä tilintarkastusta, laillisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta. Tuloksellisuustarkastus ja tilintarkastus tekevät yhteistyönä ohjausjärjestelmätarkastuksia. Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnassa sovelletaan hyvän tarkastustavan ohjeiden perustana ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n kansainvälisiä ISSAI-tarkastusstandardeja (International Standards of Supreme Audit Institutions), jotka tilintarkastusstandardien osalta perustuvat kansainvälisiin ISA-tilintarkastusstandardeihin (International Accounting Standards). Näitä täydentävät tilin- ja tuloksellisuustarkastuksen omat ohjeet. Tilintarkastusohjeen mukaan suoritetaan valtiontalouden tarkastusviranomaisen suorittamaa tilintarkastusta. Ohje on päivätty 16.4.2015 eli se mukailee voimassaolevaa tilintarkastuslakia. Ohjeessa kuvataan tilintarkastuksen käytännön prosessi tilintarkastuslain mukaisesti sekä ohje mukailee myös kansainvälisiä tilintarkastuksen ISSAI ja ISA-standardeja sekä IFRS-tilinpäätösstandardeja. Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain valtion, valtion virastojen ja laitosten sekä kahden valtion talousarvion ulkopuolisen rahaston tilinpäätökset sekä laatii niistä tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastuskertomukset ovat luettavissa tarkastusviraston internet-sivulla. Tarkastusvirasto tarkastaa tilintarkastuksessa, onko valtion talousarviota ja sen soveltamiseen liittyviä keskeisiä säännöksiä noudatettu, onko tilinpäätöksessä esitetty oikeat ja riittävät tiedot ja onko tarkastettavan kohteen sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Tarkastustoiminnalla tarkastusvirasto edistää eduskunnan budjettivallan sekä asianmukaisen sisäisen valvonnan toteutumista,

hallinnon tuloksellisuutta sekä hyvään taloudenhoitoon kuuluvien periaatteiden noudattamista. Tilintarkastuskertomuksen allekirjoittavat tarkastusviraston pääjohtaja sekä johtava tilintarkastaja. (VTV 2017b)

4.1.2 Valtion talouden sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus

Eduskunnan tilisäännön (460/1988) 20 §:n mukaan sen sisäisen valvonnan järjestämisestä, asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa eduskunnan kanslian ja eduskunnan oikeusasiamiehen kanslian johto eduskunnan tiliohjesäännössä tarkemmin määrätyllä tavalla. Oikeuskansleri ja oikeusasiamies ovat ainoat viranomaiset, joiden säännöksillä osoitettuihin tehtäviin kuuluu valtioneuvoston toiminnan valvominen. Eduskunnan sisäisen tarkastuksen tulee arvioida eduskunnan kanslian sisäisen valvonnan riittävyttä, luotettavuutta ja toimivuutta. Eduskunnan kanslian ohjesäännön (1480/2015) 23 §:n mukaan eduskunnan sisäinen tarkastus tuottaa ylimmälle johdolle tietoa eduskunnan kanslian riskienhallinnan, sisäisen valvonnan sekä johtamisen ja hallinnon riittävydestä, luotettavuudesta ja toimivuudesta. Sisäisen tarkastuksen kohteena voivat olla eduskunnan kanslian kaikki toiminnot ja toimintayksiköt. Sisäistä tarkastusta johtaa tarkastuspäällikkö, joka toimii eduskunnan puhemiesalaisuudessa.

Laki valtion talousarviosta (423/1988) säätelee virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta, jonka ylin vastuunkantaja on ministeriö. Lain 24f §:ssä sekä 24e §:ssä säädetään valtiovarain controller-toimintojen tehtävistä ja niiden järjestämisestä. Controller-toiminnon tehtävinä on varmistaa osana hallituksen vuosikertomuksen valmistelua valtioneuvostolle esiteltäväksi, että kertomus antaa oikeat ja riittävät tiedot ja varmistaa, että valtion tilinpäätöstiedot ja muut tärkeimmät valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevat tiedot ovat saatavilla ja hyödynnettävissä valtiontaloutta ja toiminnan ohjausta koskevassa valmistelussa ja päätöksenteossa. Controller-toiminnon tehtävänä on myös ohjata ja sovittaa yhteen sekä kehittää valtion tilinpäätösraportointia ja muuta valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevaa raportointia ja arviointitoimintaa sekä sisäisen valvonnan järjestämistä.

Tarkempia säännöksiä virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä annetaan asetuksella valtion talousarviosta (1243/1992). Asetuksen 9. luvussa säädetään sisäisestä valvonnasta. Asetuksen mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että

virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (sisäinen valvonta), jotka varmistavat viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen ja viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta. Menettelyiden on myös käsitettävä viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito sekä ne viraston ja laitoksen toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisten virastojen ja laitosten, yhteisöjen tai yksityisten tehtäväksi tai joista se muuten vastaa. Asetuksen mukaan sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon myös Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat viraston ja laitoksen toimintaan kohdistuvat vaikutukset ja lisäksi sisäistä valvontaa koskevat yleiset standardit ja suositukset.

Asetuksen 70 §:n mukaan määräykset virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen asemasta ja menettelyistä annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa. Ohjesääntö on annettava tiedoksi oman hallinnonalan ministeriölle ja valtiontalouden tarkastusvirastolle. Valtionvarainministeriön yhteydessä on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta, jonka tehtävänä on mm. sovittaa yhteen eri viranomaisten, virastojen ja laitosten menettelyitä sisäisessä valvonnassa sekä järjestää eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen yhteistyötä ja sovittaa tarpeen mukaan yhteen eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tulosten hyödyntämistä.

IIA, The Institute of Internal Auditors, on vahvistanut sisäisen tarkastuksen voimassa olevat eettiset säännöt sekä uuden sisäisen tarkastuksen määritelmän vuonna 2000, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa ammattia koskevien eettisten sääntöjen mukaan. (Holopainen, ym., 20). Ammatillisen viitekehyksen mukaan sisäisen tarkastuksen määritelmä muuttui siten, että se korostaa sisäisen tarkastajan itsenäistä ammattiasemaa ja sisäisen tarkastuksen roolia myös ulkoisten sidosryhmien kannalta. (Holopainen, ym., 24) ”Johdon asennoituminen sisäisen valvonnan onnistumiseen on ratkaisevin asia. Hyvin järjestetty talouden sisäinen valvonta, johon kuuluu sisäinen tarkastus, estää virheet ja väärinkäytökset tai paljastaa ne.” (Myllymäki, 151)

4.2 Kuntien talous

Suomen perustuslaki (731/1999) säättää 11 luvun 121 §:ssä kunnallisesta ja muusta alueellisesta itsehallinnosta. Perustuslain mukaan Suomi jakautuu kuntiin, joiden hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden itsehallintoon. Kuntien hallinnon yleisistä perusteista ja kunnille annettavista tehtävistä säädetään lailla.

Kuntien lainsäädäntö perustuu kuntalakiin (410/2015). Kuntalain 13. luvussa säädetään kunnan taloudesta. Luku alkaa 110 §:stä, jossa säädetään talousarviosta ja taloussuunnitelmasta päättyen 120 §:n, jossa säädetään kunnallisen liikelaitoksen taloudesta. Luvun 112 § ja 113 §:ssä säädetään kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kuntalain 14. luvussa säädetään hallinnon ja talouden tarkastuksesta. 14. luvussa säädetään tarkastuslautakunnasta, tilintarkastuksesta, tilintarkastajien tehtävistä, tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tietojensaantioikeudesta sekä tilintarkastuskertomuksesta ja sen käsittelystä.

Kunnan toiminnan tarkastus jaetaan karkeasti kahteen eri toimintoon, ulkoiseen tarkastukseen ja sisäiseen valvontaan. Ulkoisesta tarkastuksesta vastaavat toisaalta tarkastuslautakunta, jonka jäsenet ovat kunnan luottamushenkilöitä ja toisaalta ammattitilintarkastaja. Sisäinen valvonta on taas kiinteä osa kunnan jatkuvaa talouden ja toiminnan ohjausta ja seurantaa. (Kuntaliitto, 79)

Jokainen kunta voi tehdä itsehallintonsa rajoissa muista kunnista riippumattomat talouspoliittiset ratkaisunsa ja painottaa omilla alueillaan tärkeinä pitämiään talouspoliittisia ratkaisuja. Kuntalaki sisältää säännökset kuntien hallinnon yleisistä perusteista. Kuntalain 2 §:n mukaan kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädetyt tehtävät. Itsehallintoon kuuluvat tehtävät muodostavat kunnan oman toimintapiirin, yleisen toimialan, ja erityislainsäädäntöön perustuvat tehtävänsä. (Myllymäki 2007, 28)

Tilintarkastajapalvelujen hankinta on normaali kunnan hankintatoimi, johon on sovellettava lakia julkisista hankinnoista (1397/2016). Tilintarkastuspalvelut eivät ole sellaisia palveluita,

joita voi tehdä ilman tarjouskilpailua. Tarjouksiin perustuva menettely vähentää ennakolta esteellisyyteen liittyviä haittatekijöitä. (Myllymäki 2007, 320)

4.2.1 Kuntatalouden tilintarkastus

Kuntalain (410/2015) mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kuntalain lisäksi kirjanpitolakia (1336/1997). Lain mukaan kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös ja annettava se tilintarkastajille tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Tilintarkastajien on tarkastettava tilinpäätös toukokuun loppuun mennessä. Kuntalain 122 §:n mukaan kunnan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön, jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä yhteisö (JHTT-yhteisö). Yhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytyt tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja). Tilintarkastajat toimivat tehtävissään virkavastuulla. Tilintarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Tilintarkastajan tulee kuntalain mukaan tarkastaa

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) 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;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita; ja
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, mikäli ne eivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tilintarkastajien tarkastusoikeus on samalla heidän velvollisuutensa. Tarkastus on suoritettava kuntalain, tarkastussääntöä sekä hyvää julkishallinnon tilintarkastustapaa (suositus vuodelta 2006, päivitetty vuonna 2017) noudattaen siinä laajuudessa, että tilintarkastajat voivat muodostaa luotettavan arvion kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta. Tarkastuksen suunnittelussa on työn painopisteet ja laajuus määrättävä niin, että tarkastus kohdistuu pääosiltaan

kunnan hallinnon ja talouden kannalta oleellisiin asioihin. Erityisesti on tarkastettava ne asiat, joissa mahdollisuus tahattomiin tai tahallisiin virheisiin ja väärinkäytöksiin on suurin. Kunnan tilintarkastuskertomuksessa tulee myös olla lausunto siitä, voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle eli tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus, tästä säädetään kuntalain 125 §:ssä. Havaitsemistaan olennaisista epäkohdista tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle, joka valmistelee tilintarkastuskertomuksen valtuuston käsittelyä varten. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2017)

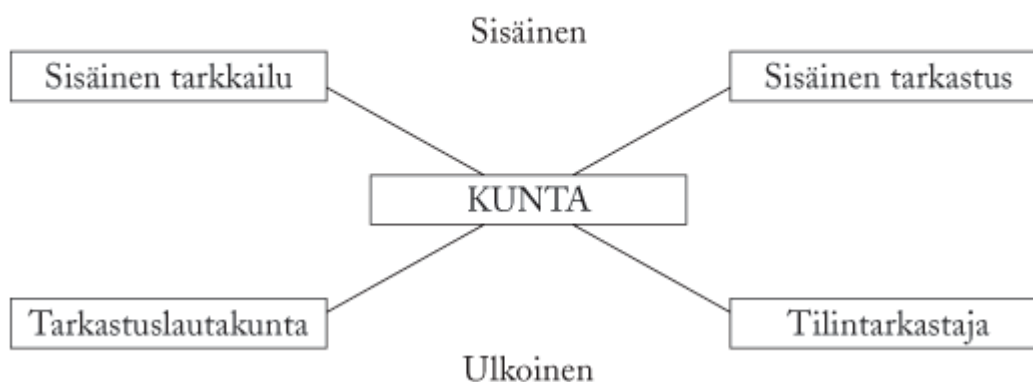
Kuntalain 113 §:n mukaan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee lain mukaan antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Kuntalain 113 § säättää myös siitä, kuka allekirjoittaa tilinpäätöksen. Sen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari. Kuntalain 114 §:ssä säädetään konsernitilinpäätöksen sisällöstä, mikäli kunta muodostaa tytäryhtiöineen kuntakonsernin. Kuntakonserneja Suomessa on muun muassa Helsingin, Oulun ja Espoon kaupungeilla.

4.2.2 Kuntatalouden sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus

Kuntalain 121 §:ssä säädetään kunnan tarkastuslautakunnasta. Valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat, arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta, valvoa kuntalain 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista ja saattaa ilmoitukset valtuustolle tiedoksi, valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi. Kunnanhallitus

voi poiketa tarkastuslautakunnan esityksestä lautakuntaa koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi ja talousarvioksi kunnan hallintosäännön ja talousarvioesityksen yhteensovittamiseen liittyvästä perustellusta syystä. Tarkastuslautakunta laatii arviointisuunnitelman ja antaa valtuustolle kultakin vuodelta arviointikertomuksen, jossa esitetään arvioinnin tulokset. Arviointikertomus käsitellään valtuustossa tilinpäätöksen yhteydessä. Lautakunta voi antaa valtuustolle muitakin tarpeellisenä pitämiään selvityksiä arvioinnin tuloksista. Kunnanhallitus antaa valtuustolle lausunnon toimenpiteistä, joihin arviointikertomus antaa aihetta. Tarkastuslautakunta on kunnallispoliittisessa vastuussa tilintarkastuksen toteutumisesta.

Kunnallistalouden valvonta



Kuvio 3: Kaavakuva kuntatalouden valvonnan yksiköistä (Finanssihallinto-oikeus, 305)

Sisäiseksi valvonnaksi kutsutaan toimivan johdon välittömästi tai välillisesti, esimerkiksi sisäisen tarkastajan avulla, harjoittamaa valvontaa. Valvonnan toteutustavan mukaan sisäinen valvonta voidaan jakaa sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen. Sisäinen tarkkailu on passiivista valvontaa, joka sisältyy tavanomaisiin toimintarutiineihin ilman erityistä toimielintä tai henkilöä. Sisäinen tarkastus taas on aktiivista, tarkastustarkoituksessa suoritettua valvontaa. Kunnanhallituksella ja sen alaisella kunnanjohtajalla on valvonnassa keskeinen asema. Keskeinen laillisuuspyrkimys on kirjanpidon ja muiden informaatiojärjestelmien luotettavuuden varmistaminen, erehdyksen, virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja toteaminen sekä huolellisen taloudenhoidon turvaaminen. Sisäinen valvonta on kaikkia niitä toimenpiteitä ja menetelmiä, joilla pyritään toiminnan tuloksellisuuden ylläpitämiseen, edistämiseen ja parantamiseen. (Myllymäki 2007, 308)

Sisäisen valvonnan tulee olla reaaliaikaista seuranta ja seurannan tuloksista tulee heti raportoida toimivalle johdolle, jotta mahdollisiin ongelmatilanteisiin päästäisiin reagoimaan mahdollisimman nopeasti. Sisäisen valvonnan vastuu on kunnanhallituksella, joka tuottaa toimintakertomuksen kunnanvaltuustolle. Toimintakertomusta laadittaessa kunnanhallituksella on velvollisuus tarkistaa, että päätöksenteko ja muu toiminta kunnassa on tapahtunut sovittujen sääntöjen mukaisesti. Kunnanhallituksen tulee selvittää toimintakertomuksessa se, miten sisäinen valvonta ja siihen liittyvä riskienhallinta on kunnassa toteutettu, onko toiminnassa havaittu puutteita ja miten sisäistä valvontaa on tarkoitus kehittää tulevina valtuustokausina. Kunnan hallinnossa sisäisen valvonnan tarkasteluun käytetään samoja keinoja kuin yritystenkin osalta. Yrityksen kirjanpitoa tarkastaessa tilintarkastaja tarkastaa, että työnkierto toteutuu ja että yksi henkilö ei vastaa ostojen tekemisestä ja laskujen maksamisesta. Kunnan tilintarkastajan on tarkastuskertomuksessaan annettava lausunto sisäisen valvonnan järjestämisestä asianmukaisesti. (Kuntaliitto, 80) Sisäiseen valvontaan kuuluvat keskeiset ohjeet ja menettelytavat tulee olla selkeästi kirjoitettuna kuntaorganisaation hallinnollisiin sääntöihin ja vastuut on jaettava eri henkilöille. Toiminnan kannalta on tärkeää, että ohjeistus rakentuu niin, että vuosittaiseen työskentelyyn sisältyy myös ohjeistuksen systemaattinen läpikäynti ja päivittäminen. Ohjeistuksen tulisi kattaa kokonaisuudessaan kuntaorganisaation johtamis-, suunnittelu- ja ohjausjärjestelmä. (KPMG, 65)

Sisäinen tarkastus on osa kaupungin johtamis- ja ohjausjärjestelmää ja se avustaa johtoa heidän valvontatehtävässään. Perinteisesti sisäinen tarkastus kunnissa on kohdistunut pääasiassa rahoitus-, vaihto- ja käyttöomaisuuteen. Sisäisen tarkastuksen suorittajat ovat olleet kunnanhallituksen keskuudestaan valitsemia rahavarojen, arvopaperien ja vakuuksien tarkastajia. Sisäinen tarkastus toimii suoraan kunnan- tai kaupunginjohtajan ja kunnanhallituksen alaisuudessa. Menestyksellinen sisäinen tarkastus edellyttää kiinteää yhteyttä kunnan johtoon, sen luottamusta ja selkeää raportointi- ja päätöksentekojärjestelmää. Siksi sen toimintaedellytykset on turvattava antamalla sisäiselle tarkastukselle riittävän vahva asema. Sisäinen tarkastuksen tehtävät määräytyvät johdon tarpeista. Sisäinen tarkastus raportoi havainnoistaan suoraan kunnanhallitukselle tai kunnanjohtajalle säännöllisesti. Jokaisen tarkastuksen perusteella tulee tehdä päätöksiä, mihin toimenpiteisiin tarkastushavainnot antavat aihetta ja millä aikataululla

toimenpiteisiin ryhdytään. Nykyisen kuntalain säännös on hyvin avoin sisäisen tarkastuksen järjestämisen osalta. (Myllymäki 2007, 312)

4.3 Välillinen julkishallinto, vertailuyksikkönä Suomen Pankki

Käsite välillinen julkishallinto voidaan määrittää seuraavasti: kysymys on sellaisesta julkisen vallan käytöstä tai sellaisten julkisten tehtävien hoidosta, jotka organisatorisesti sijoittuvat perinteisen valtionhallinnon, kunnallishallinnon ja muun itsehallinnon ulkopuolelle. Tällaiset yksiköt eivät kuulu julkisyhteisöjen hierarkkiseen ohjaus- ja valvontasuhteiden verkkoon. Välillinen julkinen hallinto on eräänlainen väliinputoaja myös suhteessa yksityissektoriin (Myllymäki 2007, 343). Suomessa itsenäisiä julkisoikeudellisia laitoksia ovat Kela, Suomen Pankki, Kunnallinen eläkelaitos (KEVA) ja Eläketurvakeskus. Itsenäisiä julkisoikeudellisia yhdistyksiä Suomessa ovat mm. Suomen Punainen Risti ja Raha-automaattiyhdistys ja julkisoikeudellista luonnetta omaavat osakeyhtiöt, kuten esim. Oy Alko Ab, Oy Yleisradio Ab ja Oy Veikkaus Ab.

4.3.1 Suomen Pankin organisaatio

PL:n 91 §:ssä ja laissa Suomen Pankista (LSP 214/1998) säädetään Suomen pankin toiminnasta. Suomen pankki on Kelan ohella valtion talouden kokonaisuudesta toinen sen ulkopuolelle jäävä itsenäinen julkisoikeudellinen laitos. LSP:n 9 §:n mukaan Suomen Pankin toimielimiä ovat pankkivaltuusto ja johtokunta. Eduskunnan työjärjestyksen (40/2000) 13 §:n mukaan, eduskunta valitsee vaalikauden ensimmäisillä valtiopäivillä yhdeksän pankkivaltuutettua valvomaan Suomen Pankin toimintaa ja eduskunnan vastattavana olevien rahastojen hallintoa. Käytännössä pankkivaltuutetut ovat kansanedustajia (Eduskunta 2016). Pankkivaltuutettujen tehtävät käyvät ilmi LSP:n 11 pykälästä. Pykälän mukaan pankkivaltuutetut valvovat Suomen Pankin hallintoa ja toimintaa. Suomen Pankkia sääntelevien oikeusnormien perusteella pankkivaltuuston tehtävät jakaantuvat kolmeen ryhmään: valvontatehtäviin, hallintotehtäviin ja muihin tehtäviin. Pankkivaltuusto ei saa ottaa tai pidättää päätettäväkseen asiaa, joka kuuluu johtokunnan päätösvaltaan.

Suomen Pankin johtokunnan muut jäsenet nimittää pankkivaltuusto, mutta tasavallan presidentti nimittää Suomen pankin johtokunnan puheenjohtajan pankkivaltuutettujen esityksen perusteella valtioneuvostolle. Johtokunnan jäsenten toimikausi virkasuhteessa, virkavastuulla,

kestää kerrallaan viisi vuotta, mutta puheenjohtajan toimikausi ulottuu seitsemäksi vuodeksi. (LSP 214/1998). Johtokunnan puheenjohtaja on Suomen Pankin pääjohtaja sekä Euroopan Keskuspankin (EKP) neuvoston jäsen eli yksi niistä, jotka päättävät euroalueen rahapolitiikasta. Johtokunnalla on yleistoimivalta pankin tehtävien hoitamisessa. Suomen Pankin johtokunta-työskentelystä säädetään Suomen Pankin johtosäännössä (Suomen Pankki 2017a) sekä johtokunnan työjärjestyksessä (Suomen Pankki 2017b). Myös Finanssivalvonta toimii hallinnollisesti Suomen Pankin yhteydessä, vaikka onkin päätöksenteossa oma itsenäinen toimijansa. Finanssivalvonta on rahoitus- ja vakuutusvalvontaviranomainen, jonka valvottavia ovat mm. pankit, vakuutus- ja eläkeyhtiöt sekä muut vakuutuslalla toimivat, sijoituspalveluyritykset, rahastoyhtiöt ja pörssi.



Kuvio 4: Suomen Pankin ylin organisaatio (Suomen Pankki 2017c)

Suomen Pankin sisäinen organisaatio käsittää neljä toiminnallista osastoa: rahapolitiikka- ja tutkimusosaston, rahoitusmarkkina- ja tilasto-osaston, pankkitoimintaosaston sekä rahahuolto-osaston. Näiden osastojen lisäksi organisaatiossa toimii hallinto-osasto, johdon sihteeristö sekä kaikkea sisäistä toimintaa valvova sisäisen tarkastuksen osasto. (Suomen Pankki 2017c)

4.3.2 Suomen Pankin ulkoinen valvonta

Eduskunta valitsee myös Suomen Pankin tilintarkastajat, siten kun siitä säädetään laissa Suomen Pankista (LSP 214/1998) 18 pykälässä. Säätelystä tilintarkastajien valinnasta löytyy myös Eduskunnan työjärjestyksen (40/2000) 13 pykälästä. Tilintarkastajina toimii kolme henkilöä sekä näiden lisäksi kaksi sihteerä (Eduskunta 2017).

Suomen Pankin tilit päätetään kalenterivuositain. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot pankin taloudellisesta asemasta ja tuloksen muodostumisesta. Tilinpäätöksen laatii ja allekirjoittaa johtokunta. Eduskunnan valitsevat tilintarkastajat on valittu tarkastamaan paitsi keskuspankin tilinpäätöstä ja kirjanpitoa myös pankin hallintoa (Myllymäki, 349). Eduskunnan työjärjestyksen 13 §:n (40/2000) mukaan pankkivaltuutettujen tehtävänä on antaa vuosittain eduskunnalle kertomus ja tarvittaessa erilliskertomuksia. Kertomuksen käsittelee eduskunnassa valmistelevasti talousvaliokunta.

Suomen Pankin yleisten tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden mukaan Suomen Pankki noudattaa EKP:n neuvoston hyväksymiä talousperusteisia kirjanpitoperiaatteita ja -tekniikoita, ja tilinpäätökset laaditaan näiden yhdenmukaistettujen periaatteiden mukaisesti (EKP/2013/12). Pankkivaltuusto vahvistaa LSP:n 11 §:n mukaisesti pankin tilinpäätöksen perusteet johtokunnan esityksen perusteella. Suomen Pankin tuloslaskelma sisältää myös Suomen Pankin eläkerahaston ja Finanssivalvonnan tuotot ja kulut. Suomen Pankin eläkerahaston sijoitussalkku arvostetaan kuukausittain kuukauden viimeisen päivän markkinahintaan. (Suomen Pankki 2017d) Vuosikertomuksen mukaan tilinpäätös vuodelta 2016 on laadittu eduskunnan pankkivaltuuston vahvistamien tilinpäätösperusteiden mukaisesti. Lisäksi vuosikertomuksen mukaan pankin sisäisen tarkastus on tarkastanut tilivuoden aikana kirjanpitoa ja toimintaa.

Eduskunnan pankkivaltuuston kertomuksen (K 16/2017 vp) mukaan Suomen Pankin tilintarkastajaksi on valittu PricewaterhouseCoopers Oy. PricewaterhouseCoopers Oy on valittu Suomen Pankin tilintarkastajaksi kaudelle 2013-2019 EKP:n 23.4.2013 antaman suosituksen mukaisesti. Perussäännön artiklan 27.1 kohdan mukaan EKP:n ja kansallisten keskuspankkien tilit tarkastaa tehtävään nimetyt EKP:n neuvoston suosittelemat ja neuvoston hyväksymät riippumattomat ulkopuoliset tilintarkastajat. Tilintarkastajilla on täydet valtuudet tarkastaa EKP:n ja kansallisten keskuspankkien koko kirjanpito ja kaikki tilit sekä saada kaikki tiedot niiden toimista (EUVL/ C 326). Suomen Pankin tilintarkastusta käytännössä toteuttava PricewaterhouseCoopers Oy:n (myöhemmin PWC) tarkastustiimi suorittaa jatkuvaa tarkastusta joka on verrattavissa Kelan valvontatilintarkastuksen suorittamiseen (Koskela, haastattelu).

Suomen Pankin on mahdollisuus käyttää palveluhankinnoissaan Hansel Oy:n kilpailuttamia puitesopimusjärjestelmiä ja on velvoitettu noudattamaan hankintalakia (1397/2016). Euroopan Keskuspankkijärjestelmän (EKPJ) tilintarkastus kilpailutetaan kuitenkin Suomen Pankissa. EKPJ-tilintarkastajien valinta tapahtuu julkisena palveluhankintana, mutta kuitenkin niin, että hankintapäätös tehdään alustavasti hankintalain mukaan ja ennen sopimuksen tekemistä Euroopan Keskuspankki antaa lausunnon valittavaksi ehdotettavasta tilintarkastajasta Euroopan Unionin neuvostolle, joka sitten hyväksyy (tai halutessaan hylkää) ehdotetun tilintarkastajan. Euroopan keskuspankin neuvosto on lisäksi laatinut tilintarkastajien mandaattia ja valintaa koskevat hyvät käytännöt, joita Euroopan keskuspankkijärjestelmään kuuluvat keskuspankit ovat velvollisia noudattamaan tilintarkastusta hankkiessaan. (Ukkonen, haastattelu)

4.3.3 Suomen Pankin sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus

Suomen Pankin sisäinen valvonta on osa pankin hallintoa, josta huolehtimisesta vastaa johtokunta Suomen Pankista annetun lain 14 §:ssä määritellyn yleistoimivallan nojalla. Sisäinen valvonta on integroitu osa pankin ja sen osastojen toiminnan johtamista. (Ukkonen, haastattelu)

Sisäinen tarkastus vastaa muista toiminnoista riippumattomana yksikkönä Suomen Pankin ja Finanssivalvonnan sisäisestä tarkastuksesta. Yksikkö toimii hallinnollisesti pääjohtajan alaisuudessa. Sisäinen tarkastus on yksi johdon välineistä arvioida sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyttä ja tarkoituksenmukaisuutta ja edistää niiden toimivuutta. Sisäisen valvonnan toiminta Suomen Pankissa toteutuu sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaisesti. Sisäisellä tarkastuksella on vuosisuunnitelma, jossa tarkastustoimenpiteet ja -kohteet luetellaan. (Suomen Pankki 2017e) Sisäisen valvonnan organisoinnista vastaa Suomen Pankin johtokunta, Suomen Pankista annetun lain 14 §:ssä määritellyn yleistoimivallan nojalla ja se on integroitu osa pankin ja sen osastojen toiminnan johtamista. (Ukkonen, haastattelu)

Sisäinen tarkastus osallistuu Euroopan keskuspankkijärjestelmän (EKPJ:n) sisäisten tarkastusten yhteistyöhön sisäisen tarkastuksen komiteassa eli IAC:ssä (Internal Auditors Committee) ja sen alaisissa työryhmissä. Yksikön vuosisuunnitelmaan sisällytettävät IAC:n tarkastushankkeet sisäisen tarkastuksen komitea valitsee omien suunnitteluperiaatteidensa mukaisesti, mutta IAC:n tarkastuksen vuosisuunnitelman hyväksyy EKP:n eli Euroopan Keskuspankin neuvosto.

(Suomen pankki 2017e) EKPJ:n jäsenkeskuspankkien sisäisen tarkastuksen komitea suunnittelee ja ohjeistaa omat tarkastuksensa itse ja raportoi niiden tuloksista Euroopan keskuspankin neuvostolle. Tarkastukset toteutetaan joko kansallisesti tai keskitetysti. (Ukkonen, haastattelu)

Sisäinen tarkastus tarkastaa tilinpäätöksen laatimistoimintaa pankin vastuullisilla osastoilla osana tavanomaista tarkastustoimintaa johtokunnan kulloisellekin vuodelle vahvistaman, riskiperusteisesti laaditun tarkastusvuosisuunnitelman mukaisesti. Tilinpäätöksen laadinnan tarkastuksen laatu ja laajuus vaihtelevat vuodesta toiseen. Sisäinen tarkastus ei arvioi eikä tarkasta tilintarkastustoimintaa. (Ukkonen, haastattelu)

5 TILINTARKASTUSTOIMINNAN LÄHTÖKOHDAT

5.1 JHT-tilintarkastajien tilintarkastuslakien ja -asetusten mukaiset vaatimukset

Tilintarkastuslain (TTL, 1141/2015) 2 §:n mukaan JHT-tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on 6. luvun 3 §:n 2 tai 4 momentin mukaisten edellytysten täytyttyä hyväksytty julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan JHT-erikoispätevyys. 6. luvun 3 § säätelee KHT- ja JHT-tilintarkastajien erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksistä. JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka täyttää edelleen 2 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetyt kelpoisuusedellytykset ja:

- 1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;
- 2) on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä; sekä
- 3) on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon.

JHT-erikoistumistutkinto antaa valtuudet työskennellä julkishallinnon ja -talouden tarkastustehtävissä ja niihin rinnastettavissa tehtävissä. Tilintarkastajatutkintojärjestelmä uudistui 1.1.2016 alkaen. Tilintarkastajien valvonta siirtyi tällöin valtionvarainministeriöltä Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonnasta säädetään TTL:n (1141/2015) 7. luvussa. Tilintarkastusvalvonta vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien valvonnasta. Tilintarkastusvalvonta

- 1) hyväksyy tilintarkastajat sekä huolehtii hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä;
- 2) valvoo, että tilintarkastajat toimivat tämän lain, sen nojalla annettujen säännösten ja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain mukaisesti;
- 3) valvoo, että tilintarkastajat ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan ja säilyttävät hyväksymisen edellytykset;

- 4) valvoo tilintarkastuksen laatua ja huolehtii laadunvalvontajärjestelmän kehittamisestä;
- 5) huolehtii tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittamisestä;
- 6) osallistuu kansainväliseen yhteistyöhön ja tietojenvaihtoon;
- 7) hoitaa muut sille tässä laissa säädetyt tehtävät.

Lisäksi TTL:n (1141/2015) 7. luvussa säädetään siitä, ketä tilintarkastusvalvonta valvoo, tilintarkastusvalvonnan omasta toiminnasta, toimintakaudesta ja kokoonpanosta sekä tilintarkastus-tutkintojen ja -kokeiden järjestämisestä.

Työ- ja elinkeinoministeriön (myöhemmin TEM) asetuksella (1442/2015) säädetään TEM:n päätöksen mukaisesti tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä. Asetus perustuu tilintarkastuslakiin (1141/2015) sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettuun lakiin (JHTL, 1142/2015). Asetuksesta käy ilmi tilintarkastajien opintoja sekä käytännön kokemusta koskevat vaatimukset, eri tilintarkastustutkintoja koskevat vaatimukset ja tilintarkastajan hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset. Asetus tarkentaa tilintarkastuslakia koulutus- ja työkokemusvaatimusten osalta sekä antaa tarkemman ohjeistuksen siirtymäkauden tilanteissa.

Lakia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) sovelletaan tilanteissa, joissa muussa laissa ei toisin säädetä. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamasta tarkastuksesta kuitenkin säädetään erikseen, kuten luvussa 4.1.1 on selvitetty. Laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta ja sen 12 §:ssä säädetään erityisesti tilintarkastajien toiminnasta siirtymäkaudella. Ennen siirtymäkautta julkishallinnon tilintarkastajan erikoistumistutkinnon suorittanut on toiminut JHTT-tilintarkastajana (julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto). Lain 12 § säättää JHTT-tilintarkastajan ammattinimikkeen muuttumisesta JHT-tilintarkastajaksi lain voimaantulosta seuraavan kolmen vuoden aikana ja tämän jälkeen ammattinimike julkishallinnon tilintarkastajalla on vain JHT-tilintarkastaja.

Tilintarkastuslakia (1141/2015) ei sovelleta tilintarkastajan toimintaan valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä. VTV:n tilintarkastaja toimii eduskunnan virkamiehenä ja hänen toimintaansa säädellään laissa eduskunnan virkamiehistä (1197/2003).

5.2 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

”Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -julkaisu on suositus julkisen hallinnon tilintarkastuksen hyvistä käytännöistä. Oma suositus hyvästä tilintarkastustavasta on tarpeellinen julkishallinnon erityispiirteiden vuoksi. Julkaisussa otetaan kantaa mm. tilintarkastuksen etiikkaan ja toteutukseen tarkastustyön eri vaiheissa. Julkaisu on tarkoitettu tilintarkastuksen ammattilaisille, tarkastuskohteiden tilivelvollisille ja päättäjille sekä julkishallinnon tarkastusta opiskeleville.” Suositusta on päivitetty viimeisimmän tiedon mukaan toukokuussa 2017. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2017)

Suositus käsittää 23 -sivuisen ohjepaketin julkishallinnon tilintarkastukseen. Ohjeen johdannon mukaan sitä voidaan käyttää julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (JHTL 1142/2015) mukaisissa tilintarkastuksissa sekä näiden lisäksi muissa tilintarkastuksissa, joissa lainsäädäntö edellyttää JHT-tilintarkastajan valitsemista. Lisäksi ohjeistusta voidaan noudattaa soveltuvin osin VTV:n tarkastustoiminnassa. Ohjeistuksen tarkoituksena on tarkentaa JHTL:n 6 §:n tarkoittamaa hyvää julkishallinnon tilintarkastustapaa. Julkishallinnon oma suositus on perusteltua, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa merkittävästi yksityisen sektorin toiminnasta. Julkishallinnon tilintarkastaja esimerkiksi toimii aina tehtävässään virkavastuulla. Tämän vuoksi julkishallinnon erityispiirteet tulee huomioida julkisyhteisön tilintarkastuksen suunnittelussa, toteuttamisessa ja tarkastuksen tulosten raportoinnissa. Julkisen tilintarkastuksen kohteen tarkastus on tilintarkastuslaissa (1141/2015) tarkoitettua tilintarkastusta laaja-alaisempi. Julkishallinnon tilintarkastajaa eivät velvoita kansainväliset ISA-standardit, kansalliset yksityisoikeudellisten yhteisöjen koskevat standardit tai ISSAI-standardit. Tilintarkastaja voi kuitenkin ammatilliseen harkintaan perustuen tukeutua standardeihin soveltuvin osin. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2017)

5.3 Tilintarkastusstandardit – IPSAS/EPAS

Kansainvälinen laskentatoimen ammattilaisten järjestö IFAC (International Federation of Accountants) on vuodesta 1997 alkaen työstänyt julkiselle sektorille omia IPSAS -tilinpäätösstandardeja. IFAC:n International Public Sector Accounting Standards Boardin (IPSASB) päätehtävänä on kehittää edellä mainittuja standardeja julkissektorille yhtenevästi IAS/IFRS -standardien kanssa, sikäli kuin se vain on mahdollista. Kehitystyötä tehdään koko ajan. Tammikuussa julkaistun dokumentin ”IPSAS in your pocket” -mukaan standardeja on julkaistu 40 kappaletta ja standardeja käyttäviä valtioita maailmassa pyydetään etsimään esimerkiksi internet-tietopalvelun Wikipedian, sivulla joka kertoo IPSAS -standardeista. (IPSAS 2017)

Standardien soveltamisesta Suomen julkishallinnon käyttöön on selvitetty vuonna 2006 valtion kirjanpitolautakunnan toimesta. Raportin johtopäätöksenä päädyttiin odottamaan odottaa IPSAS-standardien kehittymistä nykyistä paremmin julkisyhteisön toiminnan ja talouden olosuhteet huomioon ottaviksi. (Valtiokonttori 2017a)

Vuonna 2009 Valtiokonttorin kirjanpitolautakunta jatkoi selvitystyötä valtion kirjanpitosääntöjen kehittämiseksi. Raportissa vertailtiin vuonna 2009 olemassa olleita standardeja valtion kirjanpitosäädöksiin. Raportissa päädyttiin siihen, ettei valtion kirjanpitosäädöksiä tulisi monimutkaistaa näin yksityiskohtaisella ja suomalaisen lainsäädäntötapaan soveltumattomalla sääntelyllä. (Valtiokonttori 2017b)

Euroopan talousalueella lähivuosina (vuodesta 2011 alkaen) käydyt talous- ja velkakriisit ovat aikaansaaneet sen, että Euroopan talousalueella on ryhdytty kehittämään EU-alueen omia EPAS-tilinpäätösstandardeja (European Public Sector Accounting Standards), jotka koskevat EU-jäsenvaltioiden julkisyhteisöjä.

EU-komissio teki vuonna 2013 aloitteen EU:n jäsenmaiden julkisyhteisöjen tilinpäätösten standardoimiseksi. Aloitteen mukaan ajateltiin vastaavan paremmin julkisen talouden tilastoinnin laatuvaatimukseen, joita olivat kasvattaneet paitsi Kreikassa havaitut alijäämä- ja velkatietojen vääristelyt, myös EU:n vakauseritysten ja kasvusopimukseen tehdyt muutokset. Komission raportissa

vuonna 2013 tehtiin vertailu jäsenmaiden julkisyhteisöjen kirjanpitomalleista suhteessa IPSAS-standardeihin. Sen mukaan Suomen valtion kirjanpitokäytäntö on hieman yli 70 prosenttisesti sopeutuva IPSAS-standardien mukaiseen käytäntöön. Kauimpana raportin mukaan ”IPSAS-maailmasta” ovat valtiot, joissa on kassaperusteinen kirjanpito. (Oulasvirta 2009.)

EPSAS-standardit luodaan IPSAS -standardien pohjalta. Kehitystyö ei ole edistynyt kovinkaan ripeästi. Useampi EU-maa suhtautuu IPSAS-standardien käyttöönottoon Suomen valtion tavalla, joten EPSAS -standardien kehitys on jäänyt odottamaan IPSAS-standardien kehittymistä. (EPSAS 2017.) EPSAS-standardien viitekehysten toivotaan ottavan huomioon tulevaisuudessa niiden erityispiirteet. Tilinpäätösesittämisen tulisi päätyä ennemmin tuloslaskelmalähtöiseen ja realisointiperiaatetta korostavaan tarkastelutapaan, kuin taselähtöiseen ja käypiä arvoja korostavaan tarkastelutapaan, joka leimaa nykyisen yksityisen sektorin tilinpäätösstandardeja tilinpäätöksen esittämisen tarkastelutavan osalta. (Oulasvirta 2009.)

5.4 Hansel Oy -valtion hankintatoiminta ja BDO Suomi Oy -valtionhallinnon puitesopimustoimittaja

Julkishallinnon tilintarkastustoiminnan hankinta ei tapahdu kuten yksityisen sektorin puolella. Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (Hankintalaki, HL 348/2007, voimassa 31.12.2016 asti) (1.1.2017 alkaen 1397/2016) velvoittaa valtion ja kunnat tekemään hankinnat aina julkisilla kilpailutuksilla. Laki säättää tarkasti kilpailutustavoista sekä kilpailutuksen vaiheista. Julkisia hankintoja voidaan tehdä yhteishankintoina. Laki säättää myös siitä, millä tavalla laissa määritellyn laitoksen hankintayksikön tulee toimia hankintoja tehtäessä. Hankintalaissa tarkoitettu hankintayksikkö voi olla lain 6 pykälän mukaan julkisoikeudellinen laitos.

Valtion yhteishankintayksikkönä toimii Hansel Oy. Kuntasektorin hankinnoista vastaa Kuntaliiton alaisena oleva KL-kuntahankinnat Oy. Hansel Oy on valtion omistuksessa ja valtiovainministeriön ohjauksessa toimiva, voittoa tavoittelematon osakeyhtiö. Yhtiön toiminta perustuu Hansel-lakiin (1096/2008), jossa yhtiön toiminta, tehtävät ja asiakkaat määritellään. Lain 3 §:n mukaan yhtiön asiakas voi olla julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain 5 §:n 1 momentin 4 kohdassa mainittu julkisoikeudellinen laitos, kuten Kansaneläkelaitos.

Hankintalain (348/2007) 2. luvun 11 §:n mukaan hankintayksikkö voi hankkia tavaroita ja palveluita yhteishankintayksiköltä. Yhteishankintayksiköllä tarkoitetaan sellaista hankintayksikköä, joka hankkii sen suoraan tai välillisesti omistaville hankintayksiköille tavaroita tai palveluja, taikka tekee näille tavaroita, palveluja tai rakennusurakoita koskevia hankintasopimuksia tai puitejärjestelyjä. Edellytyksenä on, että yhteishankintayksikkö toimii edellä mainittujen tehtävien hoitamiseksi ja että se on nimenomaisesti perustettu hoitamaan näitä tehtäviä taikka näiden tehtävien hoitaminen on säädetty tai määrätty yhteishankintayksikön toimialaksi. Yhteishankinnat tehdään puitejärjestelyjen avulla. Puitejärjestelyistä säädetään lain 31 pykälässä. Puitejärjestelyllä tarkoitetaan pykälän mukaan: yhden tai useamman hankintayksikön ja yhden tai useamman toimittajan välistä sopimusta, jonka tarkoituksena on vahvistaa tietyn ajan kuluessa tehtäviä hankintasopimuksia koskevat hinnat ja suunnitellut määrät sekä muut ehdot. Puitejärjestely on valmiiksi kilpailutettu sopimuskokonaisuus, jossa sovitaan hankinnan kohde, hinnat sekä osapuolten vastuut ja velvoitteet. Puitejärjestelyn avulla varmistetaan myös hankinnan lainmukaisuus. Puitejärjestelyjen tavoitteena on tuottaa säästöjä valtiolle. Säästöjä syntyy, kun tuotteita ja palveluja kilpailutetaan riittävän suurille hankintamäärille ja mahdollisimman monen käyttäjän tarpeisiin. Puitejärjestely voi olla voimassa enintään neljä vuotta. Lain noudattamista valvoo kilpailu- ja kuluttajavirasto. Puitejärjestelyjä on noin 70 ja noin 350 sopimustoimittajaa. Hansel Oy on sopinut puitesopimuksen sisäisen tarkastuksen sekä tilintarkastuksen palveluista vuosille 2015-2019, tämä sopimustoimittaja on BDO Suomi Oy (Hansel 2017).

BDO Suomi Oy kuuluu kansainväliseen tilintarkastustoimistojen yhteistyöverkoston. BDO on viidenneksi suurin tilintarkastus- ja asiantuntijapalveluita tuottava organisaatio sekä Suomessa että kansainvälisesti. BDO Oy on allekirjoittanut jäsensopimuksen BDO International Ltd:n kanssa, joka on Englantiin rekisteröity yhtiö. BDO:n kansalliset jäsenyhteisöt ovat toisistaan erillisiä ja itsenäisiä juridisia yhteisöjä. Kaikki jäsenyhteisöt ovat sitoutuneet toimialan yhteisiin parhaisiin käytäntöihin, kuten laadukkaisiin palveluihin sekä ammatillisten toimintaperiaatteiden, asiantuntemuksen ja riskienhallinnan ylläpitoon. BDO toimii maailmanlaajuisesti 158 maassa yli 67 000 asiantuntijan voimin. Suomessa BDO:n palveluksessa on 170 henkilöä eri puolilla maata. BDO:n neljä liiketoiminnan osa-aluetta ovat tilintarkastus, veropalvelut, neuvontapalvelut sekä taloushallinnon ulkoistuspalvelut. BDO Suomi Oy on Kelan ja kuntien tilintarkastustoiminnan vastuullinen palveluntoimittaja. (BDO 2017.) BDO:n tilintarkastaja on

myös jäsenenä eduskunnan tilintarkastajien ryhmässä, joka tarkastaa VTV:n tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. (K 12/2017 vp)

6 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA

6.1 Case-tutkimus laadullisena haastattelututkimuksena

Case- eli tapaustutkimukseksi kutsutaan tutkimusstrategiaa, jossa tarkoituksena on tutkia syvällisesti vain yhtä tai muutamaa kohdetta tai ilmiökokonaisuutta. Tapaustutkimus on yleisimpiä liiketaloustieteellisen tutkimuksen laadullisia menetelmiä. Tyypillistä tapaustutkimukselle on valita tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus tai enintään muutama tietyin kriteerein valittu tapaus. Yksittäistapauksia pyritään tutkimaan niiden luonnollisessa ympäristössään kuvailemalla yksityiskohtaisesti tutkittavaa ilmiötä. Nykypäivänä tapaustutkimusten avulla voidaan testata vakiintuneita käsityksiä tai teorioita. Kuvailevat menetelmät eivät välttämättä pyri selittämään ilmiöiden välisiä yhteyksiä, testaamaan hypoteeseja, tekemään ennusteita, vaan tavoitteena on tutkimuskohteen ominaispiirteiden systemaattinen, tarkka ja totuudenmukainen kuvailu tai käsitteiden vertailu. (KvaliMOTV 2017a)

Tapaustutkimuksen kohde on yleensä jonkun yrityksen tietty prosessi, toiminto tai osasto, tapahtumasarja tai historia. Tapaus voi olla esimerkiksi toimialatasoinen tai ryhmätasoinen. Tapaustutkimuksen aineiston keruumenetelmä tulisi valita siten, että se on mahdollisimman tarkoituksenmukainen. Tyypillisimmin käytettyjä laadullisia aineistoja ovat haastatteluaineistot sekä kirjalliset aineistot. Tapaustutkimuksen ydin ei kuitenkaan liity aineiston keruumenetelmiin, vaan asetelmaan ja tapaa rakentaa johtopäätökset. Tapaustutkimusta tehtäessä tulisi pitää mielessä kolme pääperiaatetta: tapaustutkimuksessa pitäisi aina käyttää useita lähteitä, tutkimukseen olisi tehtävä tietokanta ja tutkijan päättelyketjun tulisi olla ulkopuolisen havainnoijan seurattavissa. (Koskinen,ym. 2005.)

Tapaustutkimuksen tulkinta voi lähteä liikkeelle joko teoreettisista väitteistä, joita korjataan tutkimustuloksien mukaisesti tai siten, että tutkimus ei lähde liikkeelle teoreettisesta hypoteesista, vaan alustava hypoteesi luodaan aineistosta. Eli tulkintaa voi tehdä aineistopohjaisesti tai teoriapohjaisesti, kuten muunlaisessakin laadullisen tutkimuksen menetelmässä. Tapaustutkimus tähtää yleensä suhteellisen yksityiskohtaiseen tietoon tapauksista. Yleistäminen on näin ollen aina ongelma tapaustutkimuksia tehtäessä. Aineiston pohjalta ei voida luoda laajoja

teorioita tai yleistyksiä, koska tutkittava alue on tarkasti rajattu jo alun perin. (Koskinen, ym. 2005.)

Haastattelu on Suomessa yleisin tapa kerätä laadullisen tutkimuksen tutkimusaineistoa liiketaloustieteissä. Haastattelu on yksinkertaisuudessaan tilanne, jossa henkilö (haastattelija) esittää kysymyksiä toiselle henkilölle (haastateltava). Haastattelu on vuorovaikutusta, jossa molemmat osapuolet vaikuttava toisiinsa. Tutkimushaastattelut voivat olla eri tyyppisiä. Haastattelu voi olla strukturoitu lomakehaastattelu, puolistrukturoitu haastattelu, teemahaastattelu tai avoin haastattelu. Puolistrukturoitu haastattelu on haastattelua, jossa kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat, mutta ei käytetä valmiita vastausvaihtoehtoja, vaan haastateltava saa vastata omin sanoin. (Eskola&Suoranta 1998.)

Puolistrukturoitua haastattelua tekevä henkilö voi lähteä tekemään haastattelua, jonka tukena on lista kysymyksiä. Haastattelun avulla on mahdollista saada vastauksia myös sellaisiin asioihin, joita tutkija ei olisi edes osannut ajatella otettavaksi huomioon tutkimuskysymyksenä. Teemahaastattelu voi olla tämän vuoksi parempi vaihtoehto. Teemahaastattelun lähtökohtana voidaan pitää ajattelutapaa, että tutkija on selvittänyt tutkimuskohteena olevasta asiasta oleelliset tekijät ja haastateltavat eli tutkittavat ovat kokeneet tutkittavan prosessin. (Puusa 2011)

Teemahaastattelussa taas haastattelu ei etene tarkkojen, yksityiskohtaisten, valmiiksi muotoiltujen kysymysten kautta vaan väljemmin kohdentuen tiettyihin ennalta suunniteltuihin teemoihin. Teemahaastattelu on astetta strukturoidumpi kuin avoin haastattelu ja väljempi kuin puolistrukturoitu haastattelu. Teemahaastattelu on keskustelunomainen tilanne, jossa käydään läpi ennalta suunniteltuja teemoja. Teemojen puhumisjärjestys on vapaa, eikä kaikkien haastateltavien kanssa välttämättä puhuta kaikista asioista samassa laajuudessa. Tutkijalla tulee olla haastattelussa mukanaan mahdollisimman lyhyet muistiinpanot käsiteltävistä teemoista, jotta hän voisi keskittyä keskusteluun, ei papereiden tavaamiseen. Teemat voi listata esimerkiksi ranskalaisin viivoin ja lisäksi voi laatia joitakin apukysymyksiä tai avainsanoja keskustelun ruokkimista varten. Teemahaastattelun ei siis tulisi olla pikkutarkkojen kysymysten esittämistä tarkassa järjestyksessä paperilta lukien. Teemoista ja niiden alateemoista pyritään keskustelemaan

varsin vapaasti. Teemahaastattelu on sopiva haastattelumuoto esimerkiksi silloin, kun halutaan tietoa vähemmän tunnetuista ilmiöistä ja asioista. (KvaliMOTV 2017b)

Teemahaastattelun ongelmana on haastattelun objektiivisuus ja haastattelijan neutraalisuuden säilyttäminen. Haastattelurunkoa laadittaessa tulisi erityisesti muistaa miettiä kysymysten muotoa, määrää, tyyppiä ja järjestystä. Teemahaastattelun kysymykset ovat yleensä avoimia. Haastattelukysymyksiä tulisi olla noin 5-12 kappaletta, mutta tyyppillisesti haastattelurungossa on vain muutama pääkysymys, joiden alle tehdään lisämuistiinpanoja tarvittaessa. Haastattelun tulisi edetä kolmessa osassa, aloituskysymysten tulisi olla helppoja lämmittelykysymyksiä. Haastattelun keskivaiheeseen tulisi sijoittaa laajoja vastauksia edellyttävät kysymykset, jotta niiden läpikäymiseen jää varmasti aikaa haastattelun aikana ja loppupuolelle tulisi jättää lopettelukysymyksiä. Hyviä lopettelukysymyksiä voivat olla sellaiset kysymykset, jotka selvittävät haastateltavan mielipidettä johonkin teemaan liittyvään yleiseen suuntaukseen tai sellaiset kysymykset, joihin haastateltava saattaa reagoida voimakkaastikin. Näin sellaiset kysymykset eivät vaikuta koko haastattelun ilmapiiriin eivätkä vaaranna haastattelun onnistumista. (Koskinen, ym. 2005.)

Laadullisen tutkimuksen piiristä löytyy useita erilaisia käsityksiä siitä, onko laadullinen tutkimus laadukasta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 134.) Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden toisena puolena voidaan Tuomen ja Sarajärven mukaan pitää eettisyyttä. Eettisyys kiertyy muodollisesti tutkimuksen luotettavuuden ja arvioinnin kriteereihin, mutta tutkijan tulee olla eettisesti sitoutunut tekemään hyvää ja laadukasta tutkimusta. Tutkimusaiheen valinta on eettinen valinta. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 127) Hyvän laadullisen tutkimuksen uskottavuus ja eettiset ratkaisut, joita tutkija tekee, kulkevat kirjoittajien mielestä käsi kädessä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 132.) Laadullisen tutkimuksen tutkimuskirjallisuudessa tutkimusmenetelmien luotettavuus käsitellään usein validiteetin (tutkimuksessa on tutkittu sitä, mitä on luvattu) ja reliabiliteetin (tutkimustulosten toistettavuus) käsitteillä. Näitä käsitteitä on kuitenkin myös kritisoitu, koska ne juontavat juurensa kvantitatiivisesta eli tilastollisesta tutkimuksesta ja käsitteinä niiden ala vastaisi täten juuri tilastollisen tutkimuksen tarpeita (Tuomi & Sarajärvi 2009, 136.) Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointi tulee tehdä kokonaisuutena, jolloin sen sisäinen johdonmukaisuus painottuu. Prosessi tutkimuksessa on tärkeämpi kuin itse johtopäätöksen saaminen (Tuomi & Sarajärvi 2009, 140.) Laadullisen tutkimuksen luotettavuus syntyy tutkimuksen

kuluessa ja se ilmenee erilaisina tutkimuksen eri vaiheissa. Tutkimusprosessissa tärkeää on tutkijan itsearviointi koko tutkimusprosessin ajan. Tutkimuksen aiheeseen perehtyminen monelta näkökannalta teoreettisesti antaa lisäarvoa tutkimuksen luotettavuuden arviointiin (Aaltio&Puusa 2011.)

6.1.1 Haastattelujen suorittaminen

Haastattelut suoritettiin kahta lukuun ottamatta sähköpostihaastatteluina. Kaksi haastateltavaa Kelasta vastasivat puhelimitse kysymyksiin. Haastattelukysymykset ovat liitteissä. Haastattelukysymykset lähetettiin vastaanottajilleen lokakuun alkupuolella ja vastausaikaa annettiin kaksi viikkoa. Useimmissa tapauksissa vastaukset saapuivatkin määräaikaan mennessä. Muutamien haastateltavien kohdalla lähetettiin muistutusviesti. Tähän toiseen vastauspyyntöön annettiin vastausaikaa myös kaksi viikkoa. Kahteen haastattelupyyntöön ei saatu vastausta muistutuksesta huolimatta.

6.1.2 Haastateltavat henkilöt

Haastateltavina henkilöinä organisaatioittain olivat:

(sulussa tehtävä, jonka suorittamiseen henkilö vastasi ko. organisaatiossa)

BDO:

Ulla-Maija Tuomela (Kelan valvontatilintarkastuksen vastuuhenkilö)

Kela:

Elli Aaltonen (pääjohtajan tehtävät, hallituksen jäsenen tehtävät)

Sari Hänninen (yhteisten palvelujen yksikön ryhmien tehtävät)

Ulriikka Pettinen ja Liisa Mannila (kehittämispalveluyksikön ryhmien tehtävät)

Kirsi Kunnas-Leinonen (hankintapalvelut)

Markku Suominen (ICT-palvelut)

Eeva Uusi-Autti (sisäisen valvonnan ja tarkastuksen tehtävät)

Outi Äyräs-Blumberg (esikuntapalvelut, johtoryhmän toiminta ja sisäisen valvonnan tehtävät)

Suomen Pankki:

Markku Koskela (Kelan tilintarkastajan tehtävät, Suomen pankin tilintarkastajan tehtävät)

Pertti Ukkonen (sisäisen valvonnan ja tarkastuksen tehtävät)

Haastatteluvastauksia ei pyynnöstä huolimatta saatu Kelan valtuutetulta eikä Kelan aktuaari- ja talouspalveluryhmästä.

6.2 Tutkimustulokset ja yhteenveto

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, millä tavalla Kelan tilintarkastuksen prosessi ja lakien mukaiset vaatimukset eroavat ns. tavanomaisen julkisyhteisön tilintarkastuksesta ja jos eroavaisuuksia tavanomaiseen tilintarkastustoimintaan löytyisi, saako Kela toimia tilintarkastuksessaan siten, kuten toimii ja perustella toimintansa sillä, että on itsenäinen julkishallinnon toimija ja laitoksen toiminta on säädelty omalla laillaan. Käytännössä tavoitteena oli haastatteluun saada lisätietoja organisaatioiden toiminnasta sekä vastauksia tutkimuskysymyksiin. Tutkimuksessa pyrin selvittämään Kelan koko tilinpäätökseen tähtäävän organisaation toimintaa. Organisaation toiminnan selvityksessä käytettävissä oli Kelan johtavien osastojen, valtuutettujen, hallituksen sekä tilintarkastajien kokouspöytäkirjoja sekä organisaation toimintaa ohjaavia eri yksiköiden ohjesääntöjä niiltä osin, kun ne julkisuuslain (621/1999) perusteella olivat mahdollista saada luettaviksi. Lisäksi haastatteluvastausten perusteella pystyin tekemään vertailua Kelan ja Suomen Pankin tilintarkastustoiminnasta. Tutkimustulosten vertailun perusteella voidaan todeta, että Kelan tilintarkastuksen prosessi ja lakien mukaiset vaatimukset eivät eroa ns. tavanomaisen julkisyhteisön tilintarkastuksesta. Kelan asema itsenäisenä välillisen julkishallinnon yksikkönä ei myöskään vaikuta tilintarkastukseen.

Tutkimuksen tulosten selkeyttämistä varten on luotu taulukko, jossa on selvitetty eri organisaation tilintarkastustoiminnassa mukana olevia toimielimiä (ensimmäinen pystysarake

vasemmalta) ja seuraavaan sarakkeeseen on koottu tiedot tilintarkastustoiminnan sääntelystä (toinen pystysarake vasemmalta). Kolmas pystysarake vasemmalta kokoo sisäisen valvonnan ja tarkastuksen toimintoja (kolmas pystysarake vasemmalta) ja oikeanpuolimmainen sarake tilintarkastustoiminnan käytännön toteuttajat.

	Toimielimet	Tilintarkastus	Sisäinen tarkastus	Tilintarkastustoiminta
Kela	Valtuutetut	Tilintarkastajien johtosääntö (valtuutetut vahvistavat)	Sisäisen tarkastuksen johtosääntö (hallitus vahvistaa)	Valvontatilintarkastus neljännesvuosittain (BDO)
	Hallitus	Tilinpäätöksen aikataulu (laki)	Pääjohtajan alaisuus	Tilintarkastajat 1 krt/vuosi
	Tilintarkastajat	Tilinpäätöksen sisältö (laki)	Tarkastustoimikunta (valvonta)	Tilintarkastustoiminta (hankintalaki)
Valtio	Eduskunta	Eduskunta: sisältö ja tarkastajat (laki)	Eduskunta: tarkastuslautakunta puhemiehen alaisuus	Eduskunta: omat tilintarkastajat
	Valtiontalouden	Virastot/laitokset: VTV tarkastus (omat ohjeet)	Virastot/laitokset: controller-toiminta	VTV
Kunnat	Valtuusto	Tilinpäätöksen aikataulu (laki)	Tarkastuslautakunta (valvonta)	Tilintarkastustoiminta (hankintalaki)
	Hallitus		Kunnanjohtajan alaisuus	JHT-yhteisö
	Tilintarkastajat	Tilinpäätöksen sisältö: Kuntalaki, hyvä tilintarkastustapa ja	Sisäisen tarkastuksen toiminta vapaasti päätettävissä	
Suomen Pankki	Pankkivaltuutetut (laki)	Tilinpäätöksen sisältö: EKP:n hyväksymät talousperusteiset kirjanpitoperiaatteet ym..	Sisäisen tarkastuksen toimintaohje	PricewaterhouseCoopers myös Kelan valvontatilintarkastusta vastaava vuoden aikainen tarkastus
	Johtokunta (laki)	Tilintarkastajat	Pääjohtajan alaisuus	Tilintarkastajat 1 krt/vuosi
	Tilintarkastajat (eduskunta)			

Kuvio 5: Koostetaulukko eri organisaatioiden toiminnoista.

Tulosten perusteella voidaan tehdä johtopäätöksiä

- 1) julkishallinnon yksikön tilintarkastukseen osallistuvista toimielimistä (6.2.1);
- 2) siitä, miten julkishallinnon organisaation tilintarkastustoimintaa säädellään (6.2.2);
- 3) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen yhtäläisyyksistä/eroavaisuuksista (6.2.3) sekä
- 4) julkishallinnon yksiköiden tilintarkastustoiminnan yhtäläisyyksistä/eroavaisuuksista (6.2.4).

6.2.1 Tilintarkastukseen osallistuvat toimielimet

Toimielimet organisaation ylimmässä johdossa ovat toisiaan vastaavia jokaisessa organisaatiossa. Ylin valta ja korkein vastuu ovat valtuutetuilla, valtuutetut ottavat hallituksilta esityksen tilinpäätöksestä vastaan ja myöntävät hallitukselle vastuuvapauden. Tilintarkastustoimintaan osallistuvia julkishallinnon toimielimiä; niiden kokoonpanoa ja toimintaa säätelevät lait ja asetukset sekä toimielinten omat toimintaohjeet. Toimielimillä on hierarkia, jonka mukaan toimintaan porrastetusti. Jäsenten valinnassa julkishallinnon yksikkö ei voi tehdä omia valintoja, joka varmistaa sen, että julkishallinnon yksikkö on todellisesti julkisen tarkastelun alla ja toiminta on näin mahdollisimman läpinäkyvää asiakaskunnalle eli kansalaisille.

6.2.2 Organisaatioiden tilintarkastustoiminnan sääntely

Tilintarkastustoimintaa säädetään julkishallinnon yksiköissä lailla mutta tilintarkastajien kokoonpano koostuu pääosin maallikotarkastajista eli kansanedustajista. Tarkastelun kohteena olevista julkishallinnon organisaatioista muissa paitsi Kelassa tilintarkastajista vain yhdellä on vaatimus olla auktorisoitu tilintarkastustutkinnon suorittanut henkilö. LKL:n (731/2001) 5 §:n mukaan Kelan tilintarkastajista vähintään kahden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan tulee olla KHT- tai JHT-tilintarkastajia. Valtion talouden tarkastajilta eli VTV:n tilintarkastajilta ei vaadita auktorisointia lainkaan. VTV:n tilintarkastuksen suorittavat eduskunnan tilintarkastajat, joista yhdellä on vaatimus auktorisoidun tilintarkastustutkinnon suorittamisesta.

Valtion eli eduskunnan ja VTV:n sekä kunnan tilintarkastajista auktorisoitu tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Suomen Pankin ja Kelan osalta tilintarkastajalla ei ole virkavastuun vaatimusta. Kunnalla on velvollisuus kilpailuttaa tilintarkastustoiminnan hankinta, kuten Kelallakin. Suomen Pankki voi hyödyntää toiminnassaan Hansel Oy:n puitehankintasopimuksia, mutta Suomen pankin tilintarkastustoiminnan hankinnasta päättää Euroopan Unioni Euroopan keskuspankin suosituksesta. Tässä vaiheessa Suomen Pankin tilintarkastustoiminnan hankinnasta on jo kuitenkin pitänyt selvittää hankintalain mukaiset vaatimukset kansallisesti.

6.2.3 Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen yhtäläisyydet/eroavaisuudet

Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen osalta julkishallinnon yksiköissä yhtäläisyyksiä löytyy raportointivelvollisuudesta sekä sisäisen valvonnan valvontaorganisaatiosta. Sisäinen valvonta on suoraan julkishallinnon yksikön korkeimman johtajan alaisuudessa. Valvontaa organisoii tarkastuslautakunta tai sitä vastaava kokoonpano. Kunnan sisäisen valvonnan elin on tarkastuslautakunta ja Kelalla tarkastustoimikunta. Valtion sisäinen valvonta toimii puhemiehen alaisuudessa, valtion virastoissa sekä laitoksissa valvontaa suoritetaan sisäisen controller-toiminnan kautta. Controller toimii yhteistyössä VTV:n kanssa tarvittaessa. Valtioneuvostoa valvoo ainoastaan eduskunnan oikeuskansleri ja oikeusasiamies, jonka kanslia vastaa sisäisen valvonnan järjestämisestä. Suomen Pankissa sisäinen valvonta ja tarkastus on johtokunnan tehtäviin integroitu.

Sisäistä tarkastusta ohjaa julkishallinnon yksikössä pääsääntöisesti toimintaohje, joka on ylempään tahon hyväksymä kirjoitettu ohjeistus. Nykyinen kuntalaki ei anna tarkkaa ohjeistusta kunnan sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Kuitenkin kunnan, kuten muidenkin vertailussa olevien yksiköiden sisäisen tarkastuksen yksiköt, toteuttavat sisäistä tarkastusta kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä standardeja mukailleen kuten yksityisellä sektorillakin.

6.2.4 Tilintarkastustoiminnan yhtäläisyydet/eroavaisuudet

Vertailussa olevien julkishallinnon yksiköiden tilintarkastustoiminta on ohjeistettu lailla ja asetuksella tai sisäisin, yksikössä hyväksytyin säännöin sekä hyvän tilintarkastustavan puitteissa. Tilintarkastajan tehtävät organisaatioissa Suomen Pankkia lukuun ottamatta ovat samansisällöiset. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkistaa, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot julkishallinnon yksikön toiminnasta, onko yksikön hallintoa hoidettu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä se, onko tilinpäätöksen muodostamisessa noudatettu asianmukaisia lakeja ja asetuksia. Suomen Pankin osalta tilintarkastuksen säännöt poikkeavat kansallisesta ohjeistuksesta, tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että tilinpäätöksen muodostamisessa on noudatettu yleisiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita mutta muilta osin noudatetaan Euroopan keskuspankin neuvoston hyväksymiä talousperusteisia kirjanpitoperiaatteita ja -tekniikoita.

Kelassa toteutetaan tilikauden aikana ns. valvontatilintarkastusta, jonka suorittaa valtion puite-sopimustoimittajana toimiva BDO Oy. Valvontatilintarkastajana on yksi nimetty tarkastaja yrityksestä mutta käytännön tarkastustoimintaa tekee yrityksen tilintarkastustiimi. Valvontatilintarkastuksista tehdään neljännesvuosittain kirjallinen raportti, joka esitellään Kelan tilintarkastajaryhmälle. Suomen Pankin tilintarkastustoimintaa suorittava PWC Oy suorittaa Kelan toimintaa vastaavaa jatkuvaa tarkastusta tilikauden aikana (Koskela, haastattelu).

VTV:n tarkastusohjeistuksen mukaan viraston tilintarkastajan tulee tarkastaa, onko laitoksen sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Kuntalaissa tilintarkastajan tehtävissä luetellaan myös sisäisen valvonnan tarkastaminen. Kelan ja Suomen pankin tilintarkastajan tehtävänä ei ole erikseen mainittu sisäisen valvonnan tarkastamista. Kelan valvontatilintarkastuksen yhteydessä riskienhallinta ja sisäinen valvonta huomioidaan, mutta siitä ei erillisesti lausuta (Tuomela, haastattelu).

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Julkishallinnon ulkoisen ja sisäisen valvonnan sekä sisäisen tarkastuksen toiminta on hyvin lakisääteistä ja kirjoitettujen ohjeiden ohjaamaa. Valtion talouden tärkeimpänä valvontaviranomaisena toimii valtion tarkastusvaliokunta ja valtionhallinnon tarkastusvirasto, VTV. VTV valvoo myös valtion finanssipolitiikan sääntöjä ja niiden noudattamista. EU-jäsenyys toi Suomen talouden suunnitteluun mukanaan finanssipoliittisen suunnittelun. Valtion talouden suunnittelun perustaksi luotiin laki talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista eli niin kutsuttu finanssipoliittinen laki eli Fipo-laki (869/2012). Euro-olottuvuus talouden suunnittelussa on valtion osalta siis alkanut vasta 2000-luvulla. Finanssipoliittisen ulottuvuuden näkökulmasta valtion yhtiöiden ja välillisten julkishallinnon laitosten budjetti- ja taloussuunnittelu EU-olottuvuuteen nähden on alkutekijöissään.

Eduskunnan tarkastusvaliokunta antoi toimeksiannon 24.6.2015 Helsingin yliopiston tutkijaryhmälle. Tarkastusvaliokunta halusi käynnistää tutkimushankinnan eduskunnan budjetti- ja valvontavallasta. Tutkimuksen keskeiseksi kysymykseksi määriteltiin eduskunnan budjetti- ja valvontavallan toteutumisen ja sen muutosten selvittäminen. Tutkimusryhmän (Anu Mutanen, Tuomas Ojanen, Milka Sormunen ja Klaus Tuori) raportti valmistui syyskuussa 2016 ja on luettavissa eduskunnan internetsivuilla. (Eduskunta 2017b)

Tutkimusraportissa on selvitetty myös välillisen julkishallinnon organisaatioiden tilaa Kelan ja Suomen Pankin osalta. Raportissa Kelan ja Suomen Pankin on tulkittu olevan eduskunnan erityisessä valvonnassa olevia valtion talousarvion ulkopuolisia toimijoita. Kelan talouden budjettitoinnin osalta raportissa korostetaan sitä, että vaikka Kelan kautta jaetaankin suuri määrä sosiaalietuuksia kansalaisille, sen rahoitus ei sisälly valtion talousarvion lukuihin. Kela toimii valtion suoran budjettitalouden ulkopuolella, mutta sen maksamia etuuksia kuitenkin kanavoidaan valtion budjetin kautta. Raportin johtopäätöksissä päädytään suosittamaan, että valtion talouden kokonaisvaltaisen tarkastelun helpottamiseksi tulisi laatia valtiokonsernin tilinpäätös. Näin valtion yhtiöiden talouden kokonaistilanne olisi helpommin jäsennettävissä. Raportin perusteella

eduskunta on itse vähentänyt vuosien saatossa päätäntävaltaansa ja rajoittanut omia valtaoikeuksiaan, vaikka onkin viimekädessä päätösvaltainen valtio talousarvion laadinnassa ja omaa laajan ja kattavan budjettivallan valtion taloudenpidossa. Raportissa päädytään pohtimaan, pitäisikö VTV:n valvontavalta ulottaa koskemaan myös Kelaa, koska valtio on joutunut lisääntyvässä määrin osallistumaan budjettirahoituksella Kelan menoihin.

Mielestäni VTV:n valvontavallan lisääminen ei heikentäisi Kelan ulkoisen tarkastuksen eli tilintarkastuksen tilaa, mikäli tarkastustoiminta itsessään ei siirtyisi VTV:n tehtäväksi. Niin kauan, kun Kela on välillinen itsenäinen julkishallinnon laitos ja Kelan toiminta lainsäädännöllisesti erillisenä laitoksena säädelty, Kelan tilintarkastuksessa tulee säilyttää auktorisoidun tilintarkastajan osallistuminen tarkastustoimintaan. Auktorisoitu tilintarkastaja kuitenkin on ajantasaisesti kouluttautunut tarkastustoiminnan suorittaja ja kokemuksen pohjalta osaa verrata tarkastustoimintaa myös yksityisen sektorin sekä julkisen sektorin muiden organisaatioiden toimintaan. Koen Valtiokonttorin kirjanpitolautakunnan työn tulevaisuudessakin tärkeäksi, varsinkin valtion konsernitilinpäätösasiaa pohdittaessa sekä pohdittaessa IPSAS-standardien käyttöönottoa. Tärkeää on mielestäni myös tiedottaa Valtiokonttorin raporteista tasapuolisesti valtionyhtiöitä sekä itsenäisiä julkishallinnon yksiköitä, kuten Kelaa ja Suomen Pankkia. Tiedon keruu itsenäisesti voi helposti unohtua, mikäli vastuu siitä jää julkishallinnon yksikölle.

Tutkimuksessani esitin tähän liittyen kysymyksen useammalle Kelan organisaatiossa toimivalle. Kysymyksenä oli, pitäisikö Kelan tilintarkastajissa olla useampia ammatinharjoittajia, ja oliko tähän asiaan liittyen syntynyt keskustelua haastateltavan tietojen mukaan. Lisänä tähän kysyin, että mikäli keskustelua olisi ollut, miten siihen oli reagoitu. Vastauksen tähän sain pääjohtajalta, hallituksen jäseneltä, tilintarkastajalta sekä valvontatilintarkastuksen suorittajalta.

Vastauksissa oli helposti nähtävissä se, oliko vastaaja ammatikseen työtään tekevä tilintarkastajat vai maallikko. Kelan hallituksen työskentelyssä ei ollut vuoden 2016 aikana syntynyt keskustelua asiasta ja tilintarkastajien valintaa koskevien lakien ja ohjeistusten riittävyys luotettiin (Aaltonen, haastattelu). Tilintarkastajien keskuudessa tämän suuntaisia ajatuksia taas on tullut aika ajoin esille mutta enemmän niitä on tullut esille siitä näkökulmasta, että onko nykymuotoisen tilintarkastuselimen olemassaolo tarpeellista. Kuitenkin keskusteluissa on päädytty

siihen, että kansanedustajat haluavat nähdä tämänkin puolen Kelan toiminnasta (Koskela, haastattelu). Valvontatilintarkastusta tekevän Ulla-Maija Tuomelan näkökulma asiaan oli, että maallikkotilintarkastajat luottavat valvontatilintarkastuksen tekijätiimiin ja hyödyntävät valvontatilintarkastusten raportteja tehtävästään suoriutumiseksi (Tuomela, haastattelu). Valvontatilintarkastuksen raportteihin liittyen yksittäisiä kysymyksiä ajoittain esitetään tilintarkastajien kokouksissa ja tilintarkastuksen raportointiin ovat tilintarkastajat olleet tyytyväisiä (Tuomela, Koskela, haastattelu).

Haastatteluvastausten perusteella voi päätellä, että maallikkotarkastajien näkökulma Kelan tilintarkastusorganisaation ja nimenomaan lain perusteella valittavien tilintarkastajien tarpeellisuuteen vastaisi em. tutkijaryhmän tekemää johtopäätöstä VTV:n valvontavallan ulottumisesta Kelaan. Kysymyksiä ilmaan jää: ”Onko Kelan tilintarkastajien nykyinen kokoonpano ja tehtävä tarpeellisia edelleen sellaisina kuin ne nyt on säädetty olemaan ja mitä tilalle?” Koska aikaisemmin mainittu raportti on viimeisin tutkimus, jota valtion talouden hallinnasta ja raportoinnista on kirjoitettu, on siihen odotettavissa jatkotutkimusaiheita. Tällä hetkellä voidaan todeta, että Kelalla ei ole erioikeuksia tilintarkastustoiminnassaan.

7.1 Jatkotutkimusaiheet

Jatkotutkimusaiheena välillisen julkishallinnon lainsäädännön uudistaminen on laaja mutta ottaen huomioon EU:n finanssivaltion näkökulma, on tällainen mahdollisesti tulevaisuudessa edessä. Lisäksi tarkasteluun koko valtionhallinnon osalta tulee ottaa IPSAS-standardien käyttöönotto, mikäli standardien kehitystyössä päästään joskus sille tasolle, että niiden käyttöönotto on järkevää julkisen sektorin tilintarkastustyössä. Ulla-Maija Tuomelan mielestä IPSAS-standardit eivät sovellu Kelan tai muun julkisyhteisön tilintarkastukseen niin kauan, kuin ne huomioidaan Kirjanpitolautakunnan lausunnoissa tai yleisohjeissa.

7.2 Kehittämistoimenpide-ehdotukset Kelalle

Tutkimuksen kehittämistoimenpiteinä ja mahdollisina jatkotutkimusaiheina Kelaan liittyen esille on noussut mielestäni seuraavia asioita:

- 1) Kelan organisaation kirjanpidon tehtävien selkeyttäminen (7.2.1);

- 2) Kelan taloussuunnittelun avoimuuden parantaminen (7.2.2);
- 3) Kelan sisäisen osaamisen hyödyntäminen muissa valtionhallinnon alaisten yksiköiden toiminnassa (7.2.3) sekä
- 4) Kelan tarkastustoiminnan jatkokehitys (7.2.4).

7.2.1 Kirjanpidon tehtävien selkeyttäminen

Kelan organisaatio on linjaorganisaatio. Linjaa pitkin tulee kuitenkin mennä todella pitkälle ja useampaa haaraa pitkin, jotta kokonaisuus kirjanpidon käytännön tekemiseen osallistuvista yksiköistä saadaan selville. Organisaatiouudistus vuoden 2016 alusta on voinut tietenkin vaikuttaa tähän asiaan, eli aikaisemmassa organisaatorakenteessa olleet toiminnot on uudelleen asetettu nykyorganisaatioon. Kuitenkin pääkirjanpidon kokoava tehtävä on onneksi vain yhdellä ryhmällä Kelassa.

7.2.2 Taloussuunnittelun avoimuuden parantaminen

Kelan taloussuunnittelu on todella tarkkaa. Talouden suunnittelua tehdään päivätasolla ja sillä varmistetaan, että kaikki arkipäivinä maksuun lähteviin sosiaaliturvan maksuihin riittää kate. Vuoden 2017 alusta Kela siirtyi perustoimeentulotuen toteuttajaksi Suomessa. Päätöksen siirtoon teki eduskunta. Kelan tuli rakentaa tietojärjestelmä etuushakemusten käsittelyyn ja kouluttaa työntekijät. Eduskunta teki muutoksessa perustoimeentulotukea koskevan lakimuutoksen. Kelan palvelukseen siirtyi tässä yhteydessä kuntien palveluksesta siellä toimeentulotukea tekevää henkilöstöä. Jo alkuvuodesta 2017 todettiin, että Kelan resursointi henkilöstön osalta oli alimitoitettua ja näin hakemusten käsittely pääsi pahasti viivästymään. Kela joutui anomaan valtiolta kesken tilikauden lisää varoja etuuskäsittelyn toteuttamisen tueksi. Tästä alkoi media-keskustelu, jonka perusteella Kelan taloussuunnittelun olemassaoloa jopa epäiltiin. Kelan toimintakertomuksessa vuosittain kerrataan toteutuneet taloudelliset tosiasiat. Tässä yhteydessä Kelan taloussuunnittelun olemassaoloa ja siitä tiedottamista voisi mielestäni korostaa. Tämä lisäisi Kelan toiminnan läpinäkyvyyttä kansalaisille, jotka ovat Kelan toiminnassa ns. ”päämiehen” asemassa.

7.2.3 Sisäisen ammattitaidon hyödyntäminen muissa organisaatioissa

Kelan sisäisen ammattitaidon ja osaamisen hyödyntäminen muissa valtionhallinnon organisaatioissa korostuu mielestäni erityisesti sisäisen tarkastuksen osa-alueella. Kelan sisäisen tarkastuksen parissa työskentelevät henkilöt ovat ammattitaitoisia ja koulutustasoltaan alansa parhaimmista. Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen toiminnot ovat valtionhallinnon osalta pääosin laitos- tai virastokohtaisia ja toiminnasta vastaa kyseisen laitoksen tai viraston johtaja. Controller-toiminto ei ole näiden ylitse menevää toimintaa. Standardit ja työohjeet valvonnan toteuttamiseen laitos tai virasto laatii itse. Kelassa ja Suomen Pankissa on käytettävissä sisäisen tarkastuksen osalta koulutustasoltaan korkeatasoista osaamista. Sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä standardeja hyödynnetään laajalti ja Suomen Pankin osalta valvontaa toteuttaa myös Euroopan Keskuspankki. Sisäisen tarkastuksen osalta valtion laitokset ja virastot voisivat tehdä enemmän yhteistyötä. Mahdottomuus ei olisi luoda valtionhallinnon ja sen alaisuudessa oleville, sekä välillisen julkishallinnon yksiköille yhtenäisiä sisäisen tarkastuksen työskentelystandardeja.

7.2.4 Tarkastustoiminnan jatkokehitys

Kelan tarkastustoiminnan jatkokehitys onkin jo joltain osin liikkeellä. Kelan tilintarkastajana toimiva Eeva-Maria Maijala on ollut eduskunnan tarkastusvaliokunnan kuultavana aiemmin esillä olleeseen tarkastusvaliokunnan tutkimusraporttiin ”Eduskunnan budjetti- ja valvontavalta 1990-2030”. Tilintarkastajat ovat keuhällä 2017 keskustelleet mm. siitä, onko Kelan tarkastustoiminta riittävää suhteessa esimerkiksi valtion muuhun tarkastustoimintaan. Sosiaali- ja terveysvaliokunta on pyytänyt tarkastusvaliokunnalta lausuntoa Kelan vuoden 2016 toimintakerptomukseen (K 15/2017 vp) liittyen ja tarkastusvaliokunnan lausunnossa (TrVL 4/2017 vp) tarkastusvaliokunta esittää kannanottonaan, että eduskunta edellyttää, että hallitus ryhtyy toimenpiteisiin ja asettaa parlamentaarisen työryhmän, jonka tulee selvittää tarpeet Kela-lain uudistamiselle. Valiokunta katsoo lausunnossaan, että tarve Kela-lain päivittämiseen tulee arvioida laajapohjaisesti parlamentaarisessa työryhmässä. Lausunnon mukaan työryhmän työssä olisi kokonaisuutena arvioitava Kelan asema sekä uudistuvien tehtävien ohjaus- ja vastuukysymykset ja tätä kautta mahdollinen tarve Kela-lain uudistamiselle. Lisäksi lausunnossa huomioidaan, että työryhmän työn pohjalta olisi luontevaa ottaa kantaa myös Kelan valvonnan järjestämiseen. Parlamentaarinen työryhmä on valiokunnan mielestä perusteltu myös valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta, sillä Kelan asemasta säädetään perustuslaissa.

LÄHTEET

Kirjallisuus:

Aaltio, I. & Puusa, A. 2011. Laadullisen tutkimuksen luotettavuus. Teoksessa: Puusa, A & Juuti, P. (toim.) *Menetelmäviidakon raivaajat -Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*. Hansaprint, 159-164.

Eskola, J. ja Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä.

Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikkola, M. & Vehmas, K. 2010. *Sisäinen tarkastus*. Tallinna.

Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere.

KPMG. 2008. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki.

Kuntaliitto. 2008. *Kuntatalous- monen muuttujan summa*. Helsinki.

Meklin, P. 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa: Heiskanen, J., Kihn, L. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere University Press, 61-64.

Myllymäki, A. 2007. *Finanssihallinto-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Alma Talent Fokus.

Oulasvirta, L. 2001. Valtion kirjanpituudistus ja tiliviraston tilinpäätöslaskelmat. Teoksessa: Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus – näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere University Press, 195-196.

Oulasvirta, L. 2009. Julkisyhteisöjen tilinpäätösesittäminen standardisointipaineessa. Teoksessa: Heiskanen, J., Kihn, L. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere University Press, 205&210.

Puusa, A. 2011. Haastattelu laadullisen tutkimuksen menetelmänä. Teoksessa: Puusa, A & Juuti, P. (toim.) *Menetelmäviidakon raivaajat -Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan*. Hansaprint, 81.

Tuomi, J. & Sarajarvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Vantaa.

Vartola, J. 2011. Suomalaisen julkisen hallinnon tutkimuksen juuria etsimässä. Teoksessa: Virtanen, Turo et al. (toim.) *Suomalainen hallinnon tutkimus: mistä, mitä, minne?* Tampere University Press. Viitattu 10.11.2017. http://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/66207/suomalaisen_julkisen_hallinnon_2011.pdf?sequence=1

Oikeuslähteet:

Asetus valtion talousarviosta 1992. 1243/1992.

Eduskunnan kanslian ohjesääntö 2015. 1480/2015

Eduskunnan tilisääntö 1988. 460/1988

Eduskunnan työjärjestys 1999. 40/1999

Euroopan Keskuspankin suositus Euroopan Neuvostolle Suomen Pankin ulkopuolisista tilintarkastajista. EKP/2013/12

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettu laki 2015. 1142/2015

Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen johtosääntö 2002. 638/2002

Kirjanpitolaki 1997. 1336/1997

Kuntalaki 2015. 410/2015

Laki eduskunnan virkamiehistä 2003. 1197/2003.

Laki Hansel Oy-nimisestä osakeyhtiöstä 2008. 1096/2008

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 2015. 1142/2015

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 2016. 348/2016

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 2017. 1397/2016

Laki Kansaneläkelaitoksesta 2001. 731/2001

Laki Suomen Pankista 1998. 214/1998

Laki talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja

sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksesta 2012. 869/2012.

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 2000. 676/2000

Laki valtion talousarviosta 1988. 423/1988.

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 1999. 621/1999.

Pöytäkirja (N:o 4) Euroopan keskuspankkijärjestelmän ja EKP:n perussäännöstä 2012. EUVL C 326

Suomen perustuslaki 1999. 731/1999

TEM:n asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 2015. 1442/2015

Tilintarkastuslaki 2015. 1141/2015

Virallisaineisto:

K 12/2017 vp. *Eduskunnan tilintarkastajien tilintarkastuskertomus Valtiontalouden tarkastusviraston tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta ja kirjanpidosta sekä hallinnosta vuodelta 2016.*

K 15/2017 vp. *Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen toimintakertomus 2016.*

K 16/2017 vp. *Suomen Pankin pankkivaltuutettujen kertomus vuodelta 2016.*

TrVL 4/2017 vp. *Tarkastusvaliokunnan lausunto Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen toimintakertomuksesta 2016.*

Haastattelut:

Aaltonen, E., hallituksen jäsen 31.12.2016 asti, pääjohtaja 1.1.2017-, Kela, Helsinki, 19.10.2017.

Hänninen, S., yhteisten palveluiden tulosityksikön johtaja, Kela, Kuopio, 16.10.2017.

Koskela, M., tilintarkastaja, Kela 31.12.2016 asti, tilintarkastajien sihteeri, Suomen Pankki 1.1.2017-, Helsinki, 31.10.2017.

Kunnas-Leinonen, K., hankintapäällikkö, Kela, Helsinki, 25.10.2017.

Mannila, L., kehittämispäällikkö, Kela, Helsinki, 31.10.2017.

Pettinen, U., kehittämispäällikkö, Kela, Helsinki, 31.10.2017.

Suominen, M. ICT-johtaja, Kela, Helsinki, 18.10.2017.

Tuomela, U-M., tilintarkastaja, BDO, Helsinki, 3.11.2017.

Ukkonen, P., tarkastuspäällikkö, Suomen Pankki, Helsinki, 30.10.2017.

Uusi-Autti, E., sisäisen tarkastuksen päällikkö, Kela, Helsinki, 6.10.2017.

Äyräs-Blumberg, O., vastaava lakimies, Kela, Helsinki, 6.10.2017.

Internetlähteet:

BDO 2017. *Toimialat -julkinen sektori*. [BDO:n internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017. <https://www.bdo.fi/fi-fi/toimialat/julkinen-sektori>

Eduskunta 2017a. *Kansaneläkelaitoksen valtuutettujen toimintakertomus 2016, kertomusmenettely* [Eduskunnan internet-sivuilla] Viitattu 9.11.2017. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/K_15+2017.aspx

Eduskunta 2017b. *Eduskunnan budjetti- ja valtiovalta 1990-2020*. Tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2016. [Eduskunnan internet-sivuilla] Viitattu 15.9.2017. https://www.eduskunta.fi/FI/tietoeduskunnasta/julkaisut/Documents/trvj_1+2016.pdf

EPSAS 2017. *Towards harmonised European Public Sector Accounting Standards* [EPSAS:n internet-sivuilla] Viitattu 13.11.2017. <https://www.epsas.eu/en/epsas-the-idea.html>

Hansel 2017. *Mikä on puitejärjestely?* [Hansel Oy:n internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017. <https://www.hansel.fi/hansel/yhteishankinnat/mika-puitejarjestely/>

IPSAS2017. *IPSAS- tilintarkastustandardit* [Internet-sivuilla] Viitattu 13.11.2017. <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2017>

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2017. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017* [JHTT-yhdistyksen internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017.

https://asiakas.kotisivukone.com/files/jhttyhdistys.kotisivukone.com/Julkishallinnon_hyva_tilintarkastustapa_052017.pdf

Kela 2017a. *Kansaneläkelaitoksen historia*. [Kelan internet-sivulla] Viitattu 11.12.2017. <http://www.kela.fi/historia>

Kela 2017b. *Tilintarkastajien työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017c. *Kelan organisaatiokaavio*. [Kelan internet-sivuilla] Viitattu 1.9.2017. http://www.kela.fi/documents/10180/1152135/KELA_organisaatiokaavio_2017.jpg/a9c32197-abf8-47c8-8a58-6e1c3a6f9cf6?t=1483350794816

Kela 2017d. *Kansaneläkelaitoksen työjärjestys*. [Kelan internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017. <http://www.kela.fi/kansanelakelaitoksen-tyojarjestys>

Kela 2017e. *Esikuntapalveluiden työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017f. *Kelan neuvottelukunnat*. [Kelan internet-sivuilla] Viitattu 21.9.2017. http://www.kela.fi/neuvottelukunnat_kelan-neuvottelukunta

Kela 2017g. *Kehittämispalveluiden työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017h. *Vero- ja kirjanpitoryhmän työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017i. *Maksujenhallintaryhmän työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017j. *Yhteisten palveluiden työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017k. *Hankintapalveluryhmän työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017l. *Talous- ja henkilöstöyksikön sekä aktuaari- ja talouspalveluryhmän työtilat* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017m. *Kirjanpito- ja maksuliikenneryhmän työtila* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017n. *Yhteisten palvelujen tulosityksikön työjärjestys 1.1.2016 alkaen* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017o. *Kelan valtuutettujen, hallituksen ja tilintarkastajien kokouspöytäkirjat* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017p. *Hankintaryhmän työtila, hankintaohje* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017q. *Riskienhallinta*. [Kelan internet-sivut] Viitattu 9.11.2017. <http://www.kela.fi/riskienhallinta>

Kela 2017r. *Tarkastustoimikunnan toimintaohje* [Kelan intranetissä] Viitattu 13.10.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017s. *Sisäisen tarkastuksen toimintaohje* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

Kela 2017t. *Kelan toimintakertomus 2016, hallituksen toiminta*. [Kelan internet-sivut] Viitattu 8.11.2017. <https://toimintakertomus.kela.fi/hallituksen-toiminta/>

Kela 2017u. *Sisäisen tarkastuksen tarkastussuunnitelma vuodelle 2016* [Kelan intranetissä] Viitattu 1.9.2017. Saatavissa: Intranet Kelan sisäisessä käytössä, vaatii salasanan.

KvaliMOTV 2017a. *Tapaustutkimus* [KvaliMOTV:n internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L5_5.html

KvaliMOTV 2017b. *Teemahaastattelu* [KvaliMOTV:n internet-sivuilla] Viitattu 3.5.2017. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html

Suomen Pankki 2017a. *Suomen Pankin johtosääntö* [Suomen Pankin internet-sivut] Viitattu 22.9.2017. https://www.suomenpankki.fi/globalassets/fi/suomen_pankki/tehtavat/documents/suomenpankki-saadoksia-2017.pdf

Suomen Pankki 2017b. *Suomen Pankin johtokunnan työjärjestys* [Suomen Pankin internet-sivut] Viitattu 22.9.2017. https://www.suomenpankki.fi/globalassets/fi/suomen_pankki/tehtavat/documents/suomenpankki-saadoksia-2017.pdf

Suomen Pankki 2017c. *Suomen Pankin organisaatiokaavio*. [Suomen Pankin internet-sivut] Viitattu 22.9.2017. https://www.suomenpankki.fi/globalassets/fi/suomen_pankki/organisaatio/sp-organisaatio-2017-fi.pdf

Suomen Pankki 2017d. *Suomen Pankin vuosikertomus 2016*. [Suomen Pankin internet-sivut] Viitattu 22.9.2017. <https://helda.helsinki.fi/bof/handle/123456789/14627>

Suomen Pankki 2017e. *Sisäisen tarkastuksen toimintaohje* [Suomen Pankin internet-sivut] Viitattu 22.9.2017. https://www.suomenpankki.fi/globalassets/fi/suomen_pankki/organisaatio/documents/sisaisen_tarkastuksen_toimintaperiaatteet_2017.pdf

VTV 2017a. Valtiontalouden tarkastusvirasto. *Tilintarkastus*. [Valtiontalouden tarkastusviraston internet-sivuilla] Viitattu 7.11.2017. <https://www.vtv.fi/toiminta/tilintarkastus>

Valtiokonttori 2017a. *Selvitys IPSAS -standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa*. [Valtiokonttorin internet-sivuilla] Viitattu 1.9.2017. <http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/download.aspx?ID=69742&GUID={7E2C324E-E440-4579-A182-DA29CD44DF61}>

Valtiokonttori 2017b. *Selvitys valtion kirjanpitosäädösten kehittämisestä IPSAS -standardeihin perustuen (1.osa)*. [Valtiokonttorin internet-sivuilla] Viitattu 1.9.2017. <http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/download.aspx?ID=78431&GUID={46ADF2C0-0C6D-414C-AE43-D256D26C6315}>

VTV 2017b. Valtiontalouden tarkastusvirasto. *Tilintarkastusohjeet*. [Valtiontalouden tarkastusviraston internet-sivuilla] Viitattu 7.4.2017. <https://www.vtv.fi/files/4922/Tilintarkastusohje.pdf>.

BDO

Kysymyksiä BDO:n tilintarkastajalle Kelan tilintarkastukseen liittyen:

1. Kun teet valvontatilintarkastusta Kelalla, teetkö sen konkreettisesti Kelassa vai omalla työpisteelläsi?
2. Kun raportoit tehdystä tarkastuksesta Kelan tilintarkastajille, kysytäänkö sinulta paljon tarkentavia kysymyksiä ja millaisia kysymyksiä esimerkiksi?
3. Kelan tilintarkastus verrattuna ”normaaliin” tilintarkastukseen, onko selkeitä eroja/yhteneväisyyksiä?
4. Kelan tilintarkastajina maallikkoja, onko hyvä vai huono? Olisiko ammatillisella osaamisella merkitystä tilintarkastustoiminnassa Kelassa?
5. Joudutko raportoimaan työstäsi koskaan Kelan valtuuston esittelemän toimintakertomuksen johdosta valtioneuvostolle?

Tilintarkastajan ammattitaitoon liittyvät kysymykset:

Julkishallinnon yksikön (esim. kunnallinen terveydenhuollon yritys) tilintarkastuksen korostuimmat/tärkeimmät osa-alueet? Onko sellaisia?

Julkisyhteisön tilintarkastuksen (kunta, kaupunki) tärkeimmät osa-alueet?

Kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastus vs. Kelan tilintarkastus

tai valtion yhtiön tilintarkastus vs. Kelan tilintarkastus?

Onko Kelan tilintarkastusprosessissa eroavaisuuksia tavalliseen julkishallinnon yksikön tilintarkastukseen?

Mikäli on, mitä eroja löytyy?

Mistä erot johtuvat?

Onko Kelan asemalla ns. itsenäisenä julkisoikeudellisena yksikkönä merkitystä missään vaiheessa tilinpäätös- tai tilintarkastusprosessia?

Tilintarkastustoiminnan suunnittelu: eroaako se Kelan kohdalla ns. normaalista tilintarkastustoiminnan suunnittelusta?

Käytättekö tilintarkastustoiminnassa jotain ns. työohjetta, jota seuraatte?

Onko kuntien, kaupunkien tilintarkastusprosesseissa käytössänne IFRS-standardeja?

Entäpä IPSAS -standardeja?

Oletteko ajatelleet soveltaa IPSAS-standardeja julkisyhteisöjen tilintarkastuksessa?

Soveltuvatko ne mielestäsi Kelaan tai muuhun julkisyhteisön tilintarkastukseen?

Kela

Kysymykset esikuntapalveluista ja sisäisestä valvonnasta Kelalle:

1. Kuka tekee Kelassa sisäistä valvontaa /tehdäänkö Kelassa sisäistä valvontaa?

Mikäli sitä tehdään, mikä kokoonpano tekee, kenelle raportoi, kuinka monta kertaa vuodessa ja onko sisäisessä valvonnassa ollut huomautettavaa tilinpäätösasiakirjoihin liittyen koskaan? Jos on ollut, mitä?

2. Kansaneläkelaitoksen työjärjestyksen mukaan tarkastustoimikunnan asettaa Kelan hallitus. Monta kertaa vuodessa toimikunta kokoontuu ja mitkä ovat tarkastustoimikunnan käytännön toimet liittyen Kelan tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen? Tarkastustoimikunnan puheenjohtaja on Kelan hallituksen puheenjohtaja.

3. Kelan tarkastustoimikunta työskentelee tarkastustoimikunnan toimintaohjeen mukaisesti. Tarvitsen kopion tarkastustoimikunnan toimintaohjeesta, lisäksi tiedot siitä, milloin se on otettu käyttöön?

4. Mikä on ollut tarkastustoimikunnan kokoonpano vuonna 2016? Onko tarkastustoimikunta antanut toimintakertomuksen valtioneuvostolle?

5. Ketä kuuluu Kelan valtuutettujen työvaliokuntaan? Mikä on tuon yksikön tehtävä? Perustuuko valiokunta johonkin lakiin?

Kysymykset tilintarkastustoiminnan hankinnasta Kelalle:

1. Tilintarkastuksen hankinnasta on tehty päätös kaudesta 2017 alkaen. Milloin päätös tilintarkastustoiminnan hankinnasta on tehty kaudelle, joka kattaa vuoden 2016?
2. Onko hankinnassa käytetty Hansel Oy:n puitesopimusta vai oliko hankinta kilpailutettu Kelassa?
3. Hankintaohje vuodelta 2017 on intrassa mutta onko vuoden 2016 hankinnoille kirjallinen ohjeistus? Mikäli on ollut, voisinko saada kopion?

Lisäksi pyydetty ja saatu kopiot valvontatilintarkastusraporteista vuodelta 2016.

Yhteisten palveluiden tulosityksikkö->talous- ja henkilöstöyksikkö -> Aktuaari- ja talouspalveluryhmä:

1. Mitä tietoja ryhmä tuottaa tilinpäätökseen?
2. Voisiko ryhmän intran mukaan tuottamat toiminnot tuottaa kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä?

Yhteisten palveluiden tulosityksikkö->talous- ja henkilöstöyksikkö-> Kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä:

1. Onko ryhmälle luotu kirjallinen aikataulus (ns. vuosikello) kirjanpidon sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen valmistumiseen? Mikäli on, voiko siitä saada kopion?

ICT-yksikkö:

1. Onko Kelan kirjanpito-ohjelmisto ostopalveluohjelmisto vai itse tuotettu ohjelmisto?

Kehittämispalvelut-> Yhteisten järjestelmien yksikkö-> Vero- ja kirjanpitoryhmä:

1. Mitä vero- ja kirjanpitoryhmä tuottaa tilinpäätökseen?
2. Onko kirjanpidon valmistumiseen liittyvää työtä aikataulutettu, ja jos on, onko sellainen paperilla ja saanko sellaisen?

Kehittämispalvelut->Yhteisten järjestelmien yksikkö->Maksujenhallintaryhmä:

1. Mitä tietoja ryhmä tuottaa tilinpäätökseen?
2. Mitä tiliotekäsittely-työ pitää sisällään?
3. Voisiko kirjanpito- ja maksuliikenneryhmä hoitaa tiliotekäsittelyn työn kokonaan?
4. Onko ryhmän kirjanpitoon liittyvällä työllä aikataulutusta (ns. vuosikello)? Mikäli on ja se on paperilla, voisinko saada kopion?

Kysymykset sisäisestä tarkastuksesta Kelalle:

1. Kuka oli sisäisen tarkastuksen päällikkö vuoden 2016 tilikaudella?
2. ”Sisäisen tarkastuksen toiminnasta säädetään sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, jonka Kelan hallitus on vahvistanut 15.5.2008 kokouksessaan. Onko minun mahdollista saada toimintaohje?
3. Onko toimintaohjeen muotoilu tehty noudatellen IIA:n ohjeistusta jo vuonna 2016?
4. Onko sisäisen tarkastuksen henkilöstöstä kukaan suorittanut CIA-tutkintoa? Onko suunnitelmissa? Miten sisäinen tarkastus pitää yllä osaamistaan? Osallistutteko esimerkiksi Sisäiset tarkastajat ry:n järjestämiin koulutuksiin?
5. Mikä laki/asetus/ohjesääntö säätelee Kelan sisäisen tarkastajan valinnasta? (En löytänyt tietoa laista)
6. Mikäli tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tai tilintarkastuksen toimintaa on joskus tarkistettu sisäisessä tarkastuksessa, mitä on tarkkailtu ja milloin edellisen kerran?
7. Tekeekö sisäinen tarkastus yhteistyötä tilintarkastajien kanssa?
8. Onko sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmiin tulossa tulevaisuudessa tilinpäätösasiakirjojen tai -prosessien tarkistusta? Jos on, niin mitä tarkastellaan? ”Vuosisuunnitelman mukaan tilintarkastukseen liittyviä tarkastuskohteita ei ole ollut”. Mitä keskeisiä havaintoja kokouksessa kerrottiin, ja liittyivätkö ne tilinpäätösprosessiin?

Kysymyksiä Kelan hallituksen/valtuutettujen/tilintarkastajien jäsenenä toimimisesta:

1. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen hyväksyminen käytännössä Kelan hallituksen kokouksessa: herättääkö tilinpäätös yleensä kysymyksiä vai luotetaanko vain siihen mitä on tuotettu paperille?
2. Onko hallitustyöskentelyssä koskaan tullut ilmi mielipiteitä/kokemuksia siitä, pitäisikö Kelan tilintarkastajissa olla enemmän tilintarkastuksen ammatinharjoittajia?
3. Onko tilinpäätöksen raportointi eteenpäin mielestäsi riittävää? Joutuuko hallitus selventämään tilinpäätösraportointiin liittyviä asioita jälkikäteen seuraavalle päättävälle tasolle?
4. Onko tilintarkastuksen/toimintakertomuksen raportointiin liittyen tullut esiin muutosehdotuksia ja mikäli on tullut, onko niihin reagoitu ja miten?

Pääjohtajan työhön liittyvät kysymykset:

1. Onko sisäisen tarkastuksen raportointi/tarkastustoiminta koskien Kelan tilintarkastusta riittävää? Sisäinen tarkastushan ei ole tarkastanut tilintarkastustoimintaa lähivuosina lainkaan.
2. Pääjohtajan osaaminen tilinpäätösasioissa: onko pääjohtaja yleensä saanut tarvittavat lisätiedot pyytäessään, mikäli tilinpäätösasiakirjoissa on jotain tietoja, joihin ei oma osaaminen välttämättä ole riittävää? Pyytäkö pääjohtaja lisätietoja suoraan osastoilta?
3. Joutuuko pääjohtaja raportoimaan tilintarkastusasioista eteenpäin ylemmilleen? Eli antamaan ns. lisäselvityksiä esimerkiksi eduskunnassa? Mikäli joutuu, minkälaisista asioista lisätietoja kysytään? Ja mikäli joutuu, joutuuko asioita selventämään lisää esimerkiksi vuosittain vai harvemmin?
4. Onko tilintarkastusraportointiin tullut mielestäsi muutosehdotuksia? Mikäli on, miten niihin on mielestäsi reagoitu?
5. Kansainvälisten julkishallinnon tilinpäätösstandardien (IPSAS) käyttöönotosta on ollut lähivuosina keskustelua. Valtiokonttori on tehnyt tähän liittyen selvityksen, joka koskee standardien käyttöönottoa valtion virastoissa ja laitoksissa. Onko Kelassa koskaan ollut puhetta standardien käyttöönoton tutkimisesta? Mikäli on, miten asiaan on reagoitu? Vai luotettaisiinko

tällaisessa asiassa tilintarkastustoiminnan toteuttajaan BDO:on eli mikäli he käyttäisivät standardeja, Kela käyttäisi niitä jopa huomaamattaan?

Suomen pankki

Kysymyksiä Suomen Pankin tilintarkastustoiminnasta ja sisäisestä tarkastuksesta ja valvonnasta:

1. Tarkistaako SP:n sisäinen tarkastus tilintarkastustoimintaa tai tilinpäätöksen laatimistoimintaa? Mikäli tarkastaa, miten ja miten siitä raportoidaan? Onko tarkastus tähän liittyen vuosittaista vai harvemmin tapahtuvaa tarkastusta?

2. SP:n hankintatoimi: voiko SP valita itse tilintarkastustoiminnan palveluntarjoajan? Miten hankintalaki vaikuttaa tai vaikuttaako lainkaan SP:n hankintoihin?

Kelalla on mahdollisuus valita, käyttääkö se valtion Hansel hankintatoimen puittoimittajia hankinnoissaan, mutta hankinnat voidaan kilpailuttaa myös itse. Miten hankintatoimi käsitellään Suomen Pankissa?

Esimerkiksi valtion puittoimittaja tilintarkastustoiminnassa on BDO Suomi, mutta SP:n tilintarkastustoiminnan toimittajaksi on valittu PWC Suomi.

4. Onko Markku Koskela sama Markku Koskela, joka on toiminut Kelan tilintarkastajana vuonna 2016? Mikäli on, saattaa minulla olla hänelle hieman lisäkysymyksiä, koska hän voisi verrata tilintarkastustoimintaa ja sitä, onko prosesseissa yhtäläisyyksiä/eroavaisuuksia/parannettavaa toimintatavoissa?

5. SP:n käytännön tilintarkastusprosessi vuoden aikana: tekeekö joku PWC:ltä valvontatilintarkastusta osavuositain? Kelassa valvontatilintarkastusta suoritetaan ja sitten tilintarkastajat kokouksessaan käyvät raporteja läpi.

6. Miten SP:n tilintarkastajat tarkistavat vuoden tilinpäätöstiedot ja toimintakertomukseen tulevat tiedot? Kertakokouksella? Onko tilintarkastajien kokouksessa yleensä paljon keskustelua tilintarkastusraportoinnista?

7. SP:n sisäinen valvonta: kuka suorittaa, kenen valtuutuksella? Onko sisäisessä valvonnassa valvottu SP:n tilintarkastustoimintaa mitenkään ja mikäli on, mitä on havaittu? Kenelle SP:n sisäistä valvontaa suorittava yksikkö/kokoonpano raportoi havainnoistaan?