



TOIMITTANEET

LILI-ANNE KIHN / LASSE OULASVIRTA / JANNE RUOHONEN

JAAKKO RÖNKKÖ / MATTI URPILAINEN / JANI WACKER

TARKASTUS, ARVIOINTI JA VALVONTA MURROKSESSA



TAMPERE UNIVERSITY PRESS



Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa

Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa

Toimittaneet
Lili-Anne Kihn
Lasse Oulasvirta
Janne Ruohonen
Jaakko Rönkkö
Matti Urpilainen
Jani Wacker



<http://www.tuni.fi/tup>



©2021 Tekijät ja Tampere University Press

Teoksen verkkoversio on avoimesti saatavissa <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>
Nimeä-EiKaupallinen-EiMuutoksia 4.0 Kansainvälinen -lisenssillä (CC BY-NC-ND 4.0)

Kannen suunnittelu
Miika Immonen

Typografia ja taitto
Sirpa Randell

ISBN 978-952-359-033-5 (painettu, nid.)
ISBN 978-952-359-032-8 (pdf)

Kustantaja: Tampere University Press, Tampere, Suomi
Valmistaja: BoD – Books on Demand, Norderstedt, Saksa

Sisällys

- 1 Tarkastus, arviointi ja valvonta murrosajan tutkimuskohteina 9
*Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruohonen,
Jaakko Rönkkö, Matti Urpilainen ja Jani Wacker*
- 2 Tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät tilintarkastuksessa:
Systemaattinen kirjallisuusanalyysi 23
Lili-Anne Kihn ja Joni Härkönen
- 3 Tilintarkastuksen laatu: Johdon omistusosuuden ja hallituksen rakenteen
rooli yksityisesti omistetuissa yrityksissä 39
Hannu Ojala, Markus Mättö ja Mervi Niskanen
- 4 Liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointi tilintarkastuksessa:
ISA-standardit, vastuukysymykset ja raportointimallit 55
Matti Urpilainen ja Sakke Vehkakoski
- 5 Tilintarkastaja yrityksen johdon liiketoimintapäätösten tarkastajana 73
Janne Ruohonen
- 6 Osakeyhtiölain apporttisääntely ja siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto:
Sääntelyn uudistamismahdollisuuksien analysointia 87
Veikko Vahtera
- 7 Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla 101
*Hannu Ojala, Asko Uoti, Jani Saastamoinen,
Jaana Kettunen ja Jarkko Pesu*
- 8 Luottamusta vai valvontaa? Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten
valvonnan kehittämisestä 127
Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö
- 9 Valtiontuet ja niiden valvonta Euroopan unionissa 147
Jani Wacker

10 Kuntien tilinpäätöskäytännöt murroksessa: EPSAS-standardien potentiaaliset vaikutukset rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyyn suomalaissa kunnissa <i>Jaakko Rönkkö ja Veera Anttila</i>	169
11 Hybridien hallinta ja arvonluonti <i>Jan-Erik Johanson ja Jarmo Vakkuri</i>	189
12 Tuomarista maailmanparantajaksi: Arvioinnin muuttuva rooli kompleksisessa maailmassa <i>Petri Uusikylä, Kirsi Hyytinen ja Mari Räkköläinen</i>	211
13 Sisäinen tarkastus osana corporate governancea <i>Kaarina Sinersalo, Sari Ojala, Sirpa Rinne, Riikka Koivunen, Niina Sipiläinen, Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin</i>	239
14 Arvioita ja kokemuksia lautakuntamuotoisesta työskentelystä tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa pääosin yksityisellä sektorilla <i>Pasi Horsmanheimo</i>	263
15 Tarkastuslautakunnan haasteet kuntapalvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa <i>Tarja Saarelainen ja Erja Viitala</i>	283
Kirjoittajat	301

Johdanto

1

Tarkastus, arviointi ja valvonta murrosajan tutkimuskohteina

*Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruuhonen,
Jaakko Rönkkö, Matti Urpilainen ja Jani Wacker*

Kirjan johdantoartikkelissa syvennyttään tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan ajan-kohtaiskysymyksiin arvioimalla kokoomateoksen artikkelien merkitystä alan tieteellisen tutkimuksen kannalta. 2020-luvulla muun muassa raportoinnin standardit ja muuttuvat teknologiat aiheuttavat laajakantoisia muutoksia teoksessa käsiteltyjen teemojen tutkimukseen. Esimerkiksi globaali koronaviruspandemia on asettanut alan uudenlaisten haasteiden ja vaatimusten eteen, ja toimintaympäristön muutokset muovaavat jatkossa alan sääntely-ympäristöä. Kokoomateoksessa tunnistetaan myös eräitä tutkimuskirjallisuuden katvealueita, joihin pureutumalla on mahdollista laajentaa ymmärrystä yhteiskunnan ja rahoitusmarkkinoiden toimivuuden kannalta keskeisistä aihealueista.

Avainsanat: corporate governance, hallinto, johto, tarkastus, tilintarkastus, valvonta

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruuhonen, Janne,
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),
Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.
Tampere: Tampere University Press, 9–20.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

Tutkimukselliset lähtökohdat

Tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan käytännön merkitys on kasvanut jatkuvasti sekä Suomessa että maailmalla. Kokoomateoksessa syvennytään yhteiskunnallisesti tärkeisiin ja ajankohtaisiin tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan teemoihin, joihin on odotettavissa monia muutoksia myös 2020-luvulla. Tarkastukseen, arviointiin ja valvontaan kohdistuvat odotukset tarkentuvat – samoin käsitykset parhaista käytännöistä ja sääntelytavoista.

Alalla muutosta ja murrosta aiheuttavat muun muassa muuttuvat teknologiat, hallintorakenteet, raportoinnin standardit sekä globaalit haasteet. Osa muutosten taustatekijöistä on ennakoitavissa, osa puolestaan yllättäviä, vaikeasti ennakoitavia ja laajakantoisia. Osin muutokset voivat merkitä uusia mahdollisuuksia yrityksille ja muille toimijoille. Pahimmassa tapauksessa ne, kuten keväällä 2020 alkanut COVID-19-tilanne, heikentävät yritysten ja muiden toimijoiden näkymiä ja toimintaedellytyksiä. Tilintarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan muutoksessa ja hallinnassa on otettava huomioon tällaiset muutos- ja murroskohdat.

Tilintarkastuksella, valvonnalla ja arvioinnilla suojataan yhteiskunnallisia yleisen edun näkökohtia, kuten veronmaksajien tai yhtiön omistajien etua (HE 212/2014 vp, 3). Lisäksi arviointitutkimuksen tuloksia hyödynnetään yhteiskuntapolitiikan suunnittelussa ja lainvalmistelussa (Keinänen & Pajuoja 2020, 19–20; Ilmakunnas, Junka & Uusitalo 2008, 9). Tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan tieteelliselle tutkimukselle onkin sen yhteiskunnallisen merkityksen vuoksi selkeä tarve. Uudelle tutkimustiedolle on tarve myös siksi, että teema-aluetta on joiltain osin tutkittu varsin vähän. Esimerkiksi julkisen talouden tarkastusta ja valvontaa koskevia oikeudellisia tutkimuksia on Suomessa tehty viime vuosina kovin vähän.

Artikkelin tarkoitus on taustoittaa käsillä olevaa tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiin keskittyvää kokoomateosta sekä arvioida kokonaisuuden ja yksittäisten artikkelien merkitystä alan tieteellisen tutkimuksen kannalta. Huomiota kiinnitetään erityisesti kahteen tutkimusstrategiseen kysymykseen (Kihn & Näsi 2017) – eli tutkimusten teemoihin ja metodeihin – sekä eri artikkelien keskinäisiin yhteyksiin.

Kokonaisuudessaan artikkeliteos pyrkii olemaan monitieteinen, koska tarkasteltavat kysymykset ovat paitsi yksityisen ja julkisen sektorin rajan ylittäviä, myös tieteenalarajat ylittäviä (Kihn, Oulasvirta, Ruohonen, Rönkkö & Wacker 2019, 18). Tutkittaviin asioihin ei läheskään aina ole olemassa vain yhtä näkökulmaa, vaan monia rinnakkaisia ja toisiaan täydentäviä näkökulmia. Sääntelytarpeiden, sääntelyn sisältöjen ja toimintatapojen muuttuessa näkökulmien moninaisuuden tarve korostuu entisestään.

Tilintarkastuksen, valvonnan ja arvioinnin ajankohtaisia ilmiöitä tarkastellaan teoksessa käytännönläheisesti mutta myös vahvasti tieteelliseen tutkimustietoon nojautuen. Tarkastelun kohteena olevia kysymyksiä lähestytään erilaisten menetelmien avulla. Empiirinen tutkimusparadigma on teoksessa esillä sekä tilintarkastusta että arviointia ja valvontaa koskeissa artikkeleissa. Olemassa olevien toimintatapojen ja sääntelykehityksen taustatekijöitä ja/tai vaikutuksia analysoidaan empiirisesti, jotta saadaan selville reaalisia vaikutuksia ja vaikutussuhteita. Myös parhaiden käytäntöjen ja kehittämistarpeiden tunnistaminen nojaa viime kädessä empiiriseen tutkimukseen.

Käytäntöjen kehittäminen edellyttää empirian lisäksi aina taustalleen käsitteiden sekä voimassa olevan sääntelyn tuntemusta. Siksi tämän teoksen tutkimusartikkeleissa sovelletaan myös käsiteanalyttistä ja oikeusdogmaattista eli lainopillista lähestymistapaa. Käsiteanalyttisen tutkimuksen avulla pyritään kirkastamaan käsitteiden sisältöä sekä käsitejärjestelmiin liittyvää tietämystä (Näsi 1980). Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tavoitteena on selvittää voimassa olevan sääntelyn sisältö. Tällöin tulkitaan ja systematisoidaan niitä voimassa olevan oikeuden säännöksiä, jotka sääntelevät tarkastusta ja valvontaa. (Aarnio 2006, 237–238; Laakso 2012, 97.) Oikeusdogmaattisella tutkimusotteella näin ollen selvitetään, mitkä oikeussäännökset kuuluvat voimassa olevaan oikeuteen, ja toisaalta esitetään tulkintakannanottoja näiden säännösten sisällöstä (Hirvonen 2011, 22).

Lainopillisen lähestymistavan lisäksi teemoja on tarpeen lähestyä *de lege ferenda*-näkökulmasta, jolloin kyse on voimassa olevan sääntelyn kriittisestä arvioinnista ja tulevaisuuden sääntelyä koskevista kannanotoista (Linna 1987, 9–37; Aarnio 1978, 55). *De lege ferenda* -tutkimusotteen avulla pyritään perustelemaan muutoksia voimassa olevan sääntelyn sisältöön. *De lege ferenda* -tutkimuksessa tarkastelussa voi olla esimerkiksi sellainen regulaatio tai deregulaatio, joka toteuttaa optimaalisella tavalla taloudellista kustannustehokkuutta ja liiketoiminnan transaktiokustannusten minimoimista. (Siltala 2003, 554.) Osa käytännön kehittämistarpeista nousee voimassa olevan toimintatavan tai sääntelyn yksityiskohdista, ja monet muutokset on olennaisesti toteutettava toimintatapoja tai sääntelyä muuttamalla. Sääntely voi osoittautua paitsi muutoksen välineeksi myös sen esteeksi.

Koska artikkeliteoksessa yhdistyvät empiirinen, käsiteanalyttinen ja oikeudellinen tutkimusote, kohdistuu tarkastelu sekä tosiasioihin että (oikeus)normeihin. Tosiasioilla eli faktoilla tarkoitetaan tekoa, tapahtumaa tai asiaa. Oikeusnormit ovat puolestaan käskyjä, kieltoja tai lupia, joihin liittyy aina jollain lailla julkisen vallan käyttö. Näin ollen teoksessa liikutaan tieteenfilosofista käsitteistöä mukaillen yhtäältä ”tosiasioiden maailmassa”, ja toisaalta myös ”normien maailmassa” (Popper 1972, 153–156; Wacker 2009, 11–15). Näkökulmien yhdistäminen tuottaa tieteellisesti jäsentynyttä tietoa tutkimusalan ajankohtaisesta toiminta- ja sääntely-ympäristöstä sekä

sääntelytarpeista. Kysymys on pitkälti myös tilintarkastuksen, valvonnan ja arvioinnin yhteiskunnallisen sääntelykontekstin ymmärtämisestä ja analysoimisesta.

Tämä kokoomateos on jaettu kolmeen osaan: 1) tilintarkastusta käsitteleviin tieteellisiin artikkeleihin, 2) arviointia ja valvontaa käsitteleviin tieteellisiin artikkeleihin sekä 3) ajankohtaisiin tarkastusalan katsauksiin. Seuraavassa taustoitetaan, analysoidaan ja arvioidaan yksityiskohtaisemmin kuhunkin ryhmään valittuja artikkeleja.

Tarkastuksen tutkimuksesta

Kokoomateoksen ensimmäisen osion artikkeleissa syvennyttään tilintarkastusta koskeviin kysymyksiin.

Tilintarkastus ja teknologia/laatu

Kahdessa ensimmäisessä artikkelissa tarkastellaan tilintarkastuksen suhdetta teknologiaan ja laatuun. Ensimmäisessä tutkimuksessa asiaa lähestytään käsiteanalyytisesti ja toisessa hypoteettis-deduktiivisesti. Teknologiaa on pidetty yhtenä keskeisimpänä yritysten toimintaan vaikuttavana kontingenssi- eli tilannetekijänä (Chenhall 2003). Tilintarkastusalan tieteellisissä tutkimuksissa teknologiaan on kuitenkin kiinnitetty yllättävän vähän huomiota. Lili-Anne Kihnin ja Joni Härkösen artikkeli liittyy teknologian hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Tutkimuksen tarkoituksena on valaista erityisesti seuraavia kysymyksiä: minkälaisia tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä käytetään, mitkä tekijät vaikuttavat tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttöön sekä miten yleistä ja laajaa tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö on tilintarkastusalalla? Asiaa tutkitaan systemaattisen kirjallisuusanalyysin avulla kansainvälisten, vuosien 2000–2016 aikana julkaistujen tieteellisten artikkelien pohjalta. Tutkimuksen tuloksena tunnistetaan useita yritysten käyttämiä tietokoneavusteisia tarkastusmenetelmiä ja ohjelmistoja, lukuisia niiden käyttöönottoon vaikuttaneita tekijöitä sekä vaihtelua siinä, miten paljon ja millaisia tietokoneavusteisen tarkastuksen menetelmiä yritykset ovat ottaneet käyttöön. Alan empiiriselle jatkotutkimukselle havaitaan olevan tarvetta sekä Suomessa että yleisemminkin.

Kirjoittajien Hannu Ojala, Markus Mättö ja Mervi Niskanen tutkimus kohdistuu tilintarkastuksen laatuun, joka on yksi tilintarkastustutkimuksen kestoosuusosikeista (Niskanen, Karjalainen & Niskanen 2010; Knechel & Shefchik 2014; Kihn 2017; Lepänen, Ojala, Oulasvirta & Saastamoinen 2017). Tutkimuksessa analysoidaan sitä, vaikuttaako johdon omistusosuus ja hallituksen rakenne (eli jäsenten kokoonpano) tilintarkastuksen laadun kysyntään. Tilintarkastuksen laadun kysyntää arvioidaan va-

litun tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan koulutustason pohjalta. Asiaa tutkitaan empiirisesti pienistä ja keskisuurista itäsuomalaisista yrityksistä hankitun aineiston avulla. Empiiristen tulosten mukaan tilintarkastuksen laadun kysyntä laskee toimitusjohtajan omistussuuden kasvaessa ja nousee ulkopuolisen hallitusjäsenen myötä.

Tilintarkastus ja sääntely

Teoksen seuraavat kolme artikkelia liittyvät tilintarkastuksen sääntelyyn. Oikeudelliset ja liiketaloudelliset näkökulmat ovat läheisessä vuorovaikutuksessa lähes kaikilla yritysoikeuden osa-alueilla (Rudanko 2009, 1229–1235). Erityisesti tilintarkastusoikeuden tutkimuksessa tilintarkastajan velvollisuuksien tarkasteleminen edellyttää sekä taloudellisten että oikeudellisten seikkojen hallintaa.

Vuosien 2007–2009 maailmanlaajuinen finanssikriisi vaikutti tilintarkastusalaan ja sen sääntelyyn merkittävästi. Finanssikriisi synnytti alalla paitsi lainsäädäntömuutoksia, myös sisäsyntyistä pohdintaa ja toimenpiteitä, joilla pyrittiin parantamaan alan itsesääntelyn toimivuutta ja legitimiisyyttä. Myös vuonna 2020 alkaneella COVID-19-tilanteella on tilintarkastusalaan merkittäviä vaikutuksia myös tulevaisuudessa, vaikka tilanteen syyt ovatkin hyvin erilaiset kuin finanssikriisin aiheuttamassa murroksessa. Siinä missä finanssikriisin taustalta löytyy ainakin osittain talouden sääntelyn puutteita, on COVID-19-pandemia ulkoinen tekijä. Se kuitenkin vaikuttaa laajapohjaisesti ja osin jopa dramaattisesti yritysten liiketoimintaedellytyksiin sekä edellyttää monitasoista reagointia myös talouden sääntelyssä. Sekä tauti-tilanteen pitkittymisen että kuluttajakäyttäytymisen muutosten johdosta vaikutusten voidaan ennustaa olevan pitkäaikaisia.

Muuttuneilla olosuhteilla on vaikutusta erityisesti yritystoiminnan jatkuvuuden edellytyksiin sekä johdon toiminnan lainmukaisuuden arvioinnin merkityksen koroistumiseen (Ruuhonen 2020). Oikeudellisesta näkökulmasta COVID-19-pandemia aiheuttaa hankalia tulkintakysymyksiä esimerkiksi sopimusehtojen tulkinnassa. Koronaviruspandemiasta johtuvien tilanteiden oikeudelliseen arviointiin liittyykin iso joukko erityispiirteitä, joihin sääntelyssä ei ole osattu varautua ja joista ei ole juuri olemassa aiempia kokemuksia tai käytäntöjä (Hoppu 2020, 306–307).

Matti Urpilaisen ja Sakke Vehkakosken artikkelissa tarkastellaan ajankohtaista liiketoiminnan jatkamisedellytysten arviointia koskevaa ISA 570 -standardia. Artikkelissa selvitetään ISA-standardien asemaa hyvän tilintarkastustavan lähteenä erityisesti tilintarkastusvalvonnan kannalta sekä liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin erityispiirteitä. Kuten korkeimman hallinto-oikeuden keväällä 2020 antama ensimmäinen tilintarkastusvalvontaa koskeva ratkaisu osoittaa, oikeussuojaperiaatteiden toteutumiseen on kiinnitettävä erityistä huomiota silloin, kun ISA-standardeja käytetään vastuuarvioinnin perusteena (KHO 583/2020). Artikkelissa esitetään, että

liiketoiminnan jatkamisedellytysten arvioinnin erityispiirteet tulisivat paremmin huomioiduksi, jos tilintarkastajalla olisi käytössään nykyistä nyansoidumpia raportointivaihtoehtoja. Tältä osin sääntelyn ja ohjeistuksen tarkentamiselle on olemassa tilintarkastuksen informaatioarvoa sekä tilintarkastajan vastuuta selkeyttäviä perusteluja. Artikkelin avaa uusia näkökulmia Suomen kirjanpito- ja tilintarkastuslainsäädännön ja ISA-standardien välisiin suhteisiin.

Toisessa tilintarkastuksen sääntelyä koskevassa, Janne Ruohosen artikkelissa syvennyttään osakeyhtiön hallinnon tarkastukseen, jonka osana tilintarkastaja arvioi johdon ja omistajien päätöksenteon lainmukaisuutta. Hallinnon tarkastusta on 2000-luvulla tutkittu varsin vähän. Artikkelissa pureudutaan tilintarkastajan velvollisuuden tarkastaa osakeyhtiön johdon tekemien liiketoimintapäätösten lainmukaisuus. Tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan tulee arvioida liiketoimintapäätösten lainmukaisuutta – ei tarkoituksenmukaisuutta. Tilintarkastajan velvollisuutena ei ole valvoa, että kaikki yhtiön liiketoimintapäätökset on asianmukaisesti tehty, vaan tilintarkastajan tulee keskittyä yhtiön kannalta olennaisimpiin päätöksiin. Tilintarkastajan tulee keskeisten liiketoimintapäätösten osalta arvioida esimerkiksi hallinnon pöytäkirjojen ja johdon haastattelujen avulla, onko yhtiön johdon päätöksenteko perustunut riittävään informaatioon ja harkintaan.

Kolmannessa, Veikko Vahteran artikkelissa syvennyttään tilintarkastajan lausuntoon koskien osakeyhtiölain mukaista apporttia. Artikkelissa tarkastellaan apporttia koskevaa nykysääntelyä sekä arvioidaan mahdollisuuksia sääntelyn keventämiseksi *de lege ferenda* -näkökulmasta. Apporttisääntely on tärkeä osa osakeyhtiön osakkeenomistajien ja velkojien suojaa. Artikkelin johtopäätösten mukaan nykyinen apporttisääntely ja erityisesti siihen liittyvä tilintarkastajan lausunto ovat kuitenkin byrokratialtaan ja hallinnollisilta kustannuksiltaan huomattavan raskaita menettelyitä silloin, kun apporttiomaisuus on arvoltaan vähäinen. Artikkelin johtopäätöksenä suositellaan, että pienimpien apporttien osalta tilintarkastajan lausuntoa ei enää vaadittaisi. Se esittää, että tilintarkastajan lausunto vaadittaisiin vain apporttien vuotuisen määrän ylittäessä tietyn rahamääräisen alarajan, esimerkiksi 25 000 euroa.

Osio päättyy Hannu Ojalan, Askon Uotin, Jani Saastamoisen, Jaana Kettusen ja Jarkko Pesun tutkimuskatsaukseen kunnallisesta tilintarkastustutkimuksesta otsikolla ”Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla”. Katsaus luo ensimmäisen kattavan kokonaisuutensa teemoista, joita on nostettu esiin 2000-luvun pohjoismaisessa kuntatilintarkastusta käsittelevässä kirjallisuudessa. Uskomme sisällön kiinnostavan tutkijoita, kuntien tilintarkastuksesta vastaavia lainsäätäjiä, tilintarkastajia, kuntien taloushallinnon toimijoita sekä kuntalaisia.

Arvioinnin ja valvonnan tutkimuksesta

Teoksen toisen osan artikkeleissa tarkastellaan arvioinnin ja valvonnan kysymyksiä ja ilmiöitä. Tähän teoksen osaan sisältyy arvioinnin, valvonnan ja hallinnan yleistä teoreettista analyysiä sekä alan ajankohtaisten teemojen tapauskohtaista tarkastelua.

Kirjoittajat Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö tarkastelevat artikkelissaan ”Luottamusta vai valvontaa? Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten valvonnan kehittämisestä” valtionapuja luottamuksen ja valvonnan käsitteiden näkökulmasta. Artikkelin perustuu vuosina 2017–2018 tehtyyn tapaustutkimukseen ope- tus- ja kulttuuriministeriön toimialan valtionavuista. Päähuomio on luottamuksen ja valvonnan käsitteissä sekä niiden välisten yhteyksien problematisoinnissa. Teema on valvontatutkimuksen näkökulmasta ajankohtainen lainsäätäjien punnitessa erilais- ten valvontamekanismien normien purkua, jolloin luottamuksen merkitys valvojan ja valvonnan kohteen välillä korostuu. Luottamus tulee ansaita, eikä sitä tapaustutki- muksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyi- tä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen, ja niiden välisten yhteyksien ja suhteiden tasapaino edellyttää kirjoittajien mukaan kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoillaan tapauskohtaisesti luot- tamuksen ja valvonnan mitoituksissa toimivan kombinaation löytämiseksi.

Jani Wacker käsittelee artikkelissaan valtiontukien sääntelyä ja valvontaa Euroop- pan unionissa oikeusdogmaattisella tutkimusotteella. Valtiontuissa on kysymys tu- kitoimista, joita unionin jäsenvaltion julkinen sektori suuntaa yksityiselle sektorille. Euroopan unionissa valtiontukien sääntelyllä ja valvonnalla pyritään turvaamaan yritysten välistä tehokasta kilpailua unionin sisämarkkinoiden alueella. Lähtökoh- taisesti valtiontuet ovat EU:ssa kiellettyjä, mutta tähän pääsääntöön on säädetty useita poikkeuksia. Artikkelin ajankohtaisuutta korostavat vuonna 2020 alkaneen COVID-19-pandemian vuoksi tehdyt lievennykset valtiontukisäännöksiä koskevaan Euroopan komission tulkintalinjaan. Lisäksi kirjoituksessa tuodaan valtiontukisään- telyn tutkimuksen alueelle uutena elementtinä valtion täysivaltaisuusksymysten tar- kastelu.

Tarve aiempaa vahvemmalle taloudelliselle valvonnalle sekä luotettavampien ta- loustilastojen tuottamiselle on käynnistänyt hankkeen julkisen sektorin taloudelli- sen raportoinnin harmonisoimiseksi Euroopan unionin alueella. Jaakko Rönkön ja Veera Anttilan artikkelin tavoitteena on tarkastella parhaillaan valmisteilla olevien EPSAS-standardien (*European Public Sector Accounting Standards*) potentiaalisia vai- kutuksia rahoitusleasingsopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsitte- lyyn suomalaisissa kunnissa. Suomalaiset kunnat ovat kasvavassa määrin alkaneet soveltaa erilaisia rahoitusmalleja muun muassa kiinteistöinvestointiensä rahoitta- misessa, joten tutkimusaihe on julkisen sektorin tilinpäätössääntelyn soveltamisen

näkökulmasta ajankohtainen ja relevantti. Tulkitsevaan käsiteanalyysiin nojaavassa eri tilinpäätösviitekehysten soveltamiskäytäntöjä vertailevassa tutkimuksessa havaitaan, että valmisteilla olevien EPSAS-standardien vaatimukset ja nykyinen kunnan hyvä kirjanpito tapa Suomessa näyttäisivät eroavan merkittävästi rahoitusleasing-sopimuksilla hankittujen omaisuuserien tilinpäätöskäsittelyssä.

Jan-Erik Johansonin ja Jarmo Vakkurin artikkelissa tarkastellaan yhdistelmiä eli hybridejä, jotka voivat muodostua esimerkiksi julkisen toiminnan, yritystoiminnan ja vapaaehtoistoiminnan yhdistämisen seurauksena. Julkisen sektorin yksiköiden tulosohjaus ja toimintojen yhtiöittäminen ovat esimerkkejä hybridisyyteen liittyvistä ilmiöistä. Kirjoituksessa analysoidaan ja ryhmitellään hybridien hallintaan ja arvonmuodostukseen liittyviä keskeisiä käsitteitä, toiminnan ominaispiirteitä ja sille ominaisia näkökulmia. Artikkelissä sisältää tuoretta tutkimustietoa ajankohtaisesta aiheesta: hybridihallinnan ymmärtäminen on olennaista muuttuvan yhteiskunnan ja talouden hahmottamiseksi.

Kirjoittajien Petri Uusikylä, Kirsi Hyytinen ja Mari Räcköläinen artikkelissa ”Tuomarista maailmanparantajaksi – arvioinnin muuttuva rooli kompleksisessa maailmassa” tarkastellaan arviointiparadigmojen kehittymistä ja kehkeytyvää uutta arvioinnin otetta, jolla on tilaus kompleksisessa ja globaalissa maailmassa, jossa riippuvuudet ovat kasvaneet merkittävästi. Arvioinnin tehtävä ja rooli on muuttunut kirjoittajien mukaan merkittävästi viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana. Tämä roolin muutos määrittänyt aina suhteessa yhteiskunnallisen toimintaympäristön muutokseen, arviointiteoreettisiin avauksiin ja viimekädessä arviointitiedon hyödyntäjien tarpeisiin. Artikkelissä tarkastellaan arvioinnin muutosta kolmen merkittävän murrosvaiheen kautta: 1) muutos tilivelvollisuuspainotuksesta kehittämiseen ja oppimiseen, 2) muutos osallistavasta ja voimaannuttavasta arvioinnista tuloksia korostavaan arviointiin ja 3) muutos tulosperusteisesta arvioinnista systeemiseen ja kompleksiseen arviointiin. Artikkelin lopussa hahmotetaan tulevaisuuden arviointitoimintaan kohdistuvia odotuksia ja haasteita, joissa korostuvat adaptiivisuus ja arvioinnin rooli suurten globaalien haasteiden, kuten ilmastonmuutoksen ja turvallisuusuhkien, ratkaisemisessa.

Ajankohtaisista katsauksista

Teoksen ajankohtaisten katsausten pyrkimyksenä on nostaa tarkasteluun käytännön toiminnan kannalta relevantteja tarkastusta ja arviointia koskevia teemoja.

Kirjoittajat Kaarina Sinersalo, Sari Ojala, Sirpa Rinne, Riikka Koivunen, Niina Sipiläinen, Maliina Hakala-Kivinen ja Hannele Malin tarkastelevat sisäistä tarkastusta osana hyvää hallinto- ja johtamistapaa kolmella merkittävällä toimialalla. Ko-

TARKASTUKSEN, arvioinnin ja valvonnan käytännön merkitys kasvaa jatkuvasti sekä Suomessa että maailmalla. Teoksessa syvennyttään yhteiskunnallisesti tärkeisiin tarkastuksen, arvioinnin ja valvonnan kysymyksiin, joihin on odotettavissa monia muutoksia 2020-luvulla.

TOIMINTAYMPÄRISTÖN muutokset muovaavat koko ajan alan sääntely-ympäristöä. Samalla kehittyvät myös alan toimijoiden käsitykset tarkoituksenmukaisimmista toimintatavoista. Ala ja sen toimijat elävät siis monessa suhteessa voimakkaassa murroksessa. Koronaviruspandemia on esimerkki murroksesta, joka on asettanut tarkastusalan, organisaatioiden oma-valvontamekanismit sekä arvioinnin uudenlaisten haasteiden ja yhteiskunnallisten vaatimusten eteen.

TILINTARKASTUKSEN, valvonnan ja arvioinnin ajankohtaisia ilmiöitä tarkastellaan teoksen viidessätoista artikkelissa käytännönläheisesti mutta myös vahvasti tieteelliseen tutkimustietoon nojautuen. Kokoelma on monitieteinen, koska tarkasteltavat kysymykset ovat paitsi yksityisen ja julkisen sektorin rajan ylittäviä, myös tieteenalarajat ylittäviä. Siinä yhdistyvät empiirinen, käsiteanalyttinen ja oikeudellinen tutkimusote. Teos soveltuu esimerkiksi tilintarkastuksen ja arvioinnin ammattilaisille, opiskelijoille ja tutkijoille.