



Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus

Nils Hellberg

Johdanto

Kuntien tilintarkastuksella on lainsäädännössämme lähes 160-vuotiset perinteet. Maalaiskuntien osalta kirkollinen ja maallinen valta erotettiin maamme autonomian aikana toisistaan vuonna 1865 annetulla asetuksella. Tuolloin säädettiin ensimmäisen kerran maalaiskuntien tehtävistä mukaan lukien kuntien tilintarkastus. Erilaista kunnallista kehitystietä kulkeneiden kaupunkien osalta mainituista asioista säädettiin vastaavasti vuonna 1873 annetulla asetuksella.

Tämän jälkeen annettiin kunnallisia säädöksiä erikseen sekä maalaiskunnille ja kaupungeille vuosina 1898 ja 1917 sekä myöhemmin kaikille kuntamuodoille yhteisesti vuosina 1948 ja 1976. Edellä mainituissa asetuksissa ja laeissa säädettiin kunnallisesta tilintarkastuksesta siten, että kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä, joiden valinnan toimittivat kulloisetkin kunnalliset päättäjät, esimerkiksi kuntakokous ja myöhemmin valtuusto.

Vuonna 1995 säädettiin ensimmäisen kerran kuntalaissa, että kunnan tilintarkastajan tuli olla ammattitilintarkastaja, tuolloin JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö vastuunalaisena tilintarkastajana JHTT-tilintarkastaja. Tämän jälkeen vuoden 2015 annetun uuden kuntalain mukaan kunnan tilintarkastajana tulee olla nykyisen tilintarkastuslain mukainen tilintarkastusyhteisö vastuunalaisena tilintarkastajana JHT-tilintarkastaja. Myös JHTT-tilintarkastaja voi lainsäädännön mukaan edelleen toimia vastuunalaisena tilintarkastajana. Kunnallisesta tilintarkastuksesta vastasivat kunnalliset luottamushenkilöt noin 130 vuoden ajan. Nykyinen kuntien ammattitilintarkastus on puolestaan noin 25 vuoden ikäinen.

Kunnallinen luottamushenkilö tilintarkastajana

Kunnan tilintarkastaja oli edellä olevan mukaisesti kunnallinen luottamushenkilö ennen nykyistä ammattitilintarkastusta. Mainittu kunnallinen luottamustoimi oli kunnan jäsenille pakollinen muiden luottamustoimien lisäksi. Kunnallisesta luottamustoimesta voi kieltäytyä ainoastaan laissa mainituin ehdottomin kieltäytymisperustein, joka useimmiten oli henkilön ikä. Lisäksi kieltäytyminen oli mahdollista myös harkinnanvaraisin perustein. Vuosina 1917–1925 kunnan tilintarkastajat valittiin aikaisemmasta poiketen vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä. Järjestelmä koettiin kuitenkin hankalaksi ja päätarkoituksenmukaiseksi. Tilintarkastajien valinta sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa säädettiin lainmuutoksella jälleen vuonna 1925 kunnallisten päättäjien eli valtuuston toimitettavaksi. Vuonna 1898 annetussa toisessa maalaiskuntia koskevassa asetuksessa säädettiin, että kunnan tilintarkastajien tuli olla siihen soveliaita henkilöitä. Seuraavan kerran kunnan tilintarkastajille asetettavista pätevyysvaatimuksista säädettiin noin 80 vuotta myöhemmin siirryttäessä kuntien ammattitilintarkastukseen.

Toisen kunnan jäsen tilintarkastajana

Kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita suostumuksellaan myös toisessa kunnassa asuva henkilö. Tätä perusteltiin mm. sillä, että ainakin pienimmissä kunnissa saattoi olla ongelmallista saada kunnan tilintarkastajaksi täysin päteviä henkilöitä. Kyseinen mahdollisuus sisältyi maalaiskuntia ja kaupunkeja koskevien asetusten ja lakien lisäksi myös kaikille kuntamuodoille yhteisiin myöhempiin kunnallislakeihin. Tämän merkityksestä ei ole käytettävissä tarkempia tietoja.

Kuntien keskusjärjestöjen määräämä tilintarkastaja

Kunnallisen tilintarkastuksen kannalta erittäin merkityksellistä oli kuitenkin kuntien keskusjärjestöjen oikeus valtuustojen niin päättäessä määrätä kuntaan yksi tilintarkastaja sekä varatilintarkastaja. Asiasta säädettiin ensimmäisen kerran vuonna 1925. Vastaavat säännökset sisältyivät myös myöhempiin kunnallislakeihin. Tällä lienee ollut jopa ratkaiseva merkitys kunnallisen tilintarkastuksen toteutumiseen luottamushenkilöiden toimesta vuoden 1925 jälkeen vielä noin 70 vuoden ajan päättyen vuoden 1996 tilintarkastukseen. Kuntien keskusjärjestöjä olivat tuolloin Maalaiskuntien Liitto, Suomen Kaupunkiliitto ja Finlands svenska kommunförbund. Kuntien keskusjärjestöt yhdistyivät myöhemmin Suomen Kuntaliitoksi.

Kunnallisten keskusjärjestöjen asemasta

Kunnallisten keskusjärjestöjen merkitys sekä kuntien laskentatoimen ja hallinnon että tilintarkastuksen kohdalla on ollut muutoinkin varsin merkittävä. Varsinkin alkuaikoina erityisesti Maalaiskuntien liiton toiminta oli ensiarvoisen tärkeitä toteutettujen mallisääntöjen, kuntien kirjanpitoa koskevien ohjeiden sekä muiden vastaavien kuntien toimintaa ohjaavien mallisääntöjen avulla. Vastaavasti myös Suomen Kaupunkiliitto ja Finlands svenska kommunförbund avustivat jäseniään niiden toiminnassa.

Edellä todetusta johtuen kunnallisilla keskusjärjestöillä oli myös toisaalta eräänlainen kaksoisrooli koskien kunnallista tilintarkastusta. Keskusjärjestöjen mallisäännöillä ym. toisaalta ohjeistettiin kuntia niiden hallinnon ja talouden hoitamisessa. Kunnat kuitenkin itsenäisesti kunnallisen itsehallinnon puitteissa päättivät mainittujen mallisääntöjen mahdollisesta käytöstä. Kunnan tilintarkastajat ml. keskusjärjestön mahdollisesti määräämä tilintarkastaja puolestaan valvoivat ja tarkastivat kunnan hallintoa ja taloutta mm. mainittujen sääntöjen puitteissa.

Kuntakonsernin ammattitilintarkastus

Nykyisestä kunnan ammattitilintarkastuksesta määrättiin ensimmäisen kerran vuoden 1995 kuntalaissa. Kuntalain säännösten mukaan kunnan tilintarkastajan tuli alussa todetun mukaan olla ammattitilintarkastaja eli JHTT-tilintarkastaja vuoden 1997 alusta lukien. Samassa yhteydessä kunnissa siirryttiin noudattamaan kirjanpitolakia soveltuvin osin. Kunnan tilintarkastaja oli uuden lainsäädännön myötä toimeksiantosuhteessa kuntaan. Näin vastaavasti myös nykyisen vuoden 2015 kuntalain mukaan, jonka mukaisesti ammattitilintarkastajan tulee olla uuden tilintarkastuslain mukainen tilintarkastusyhteisö vastuunalaisena tilintarkastajana JHT-tiintarkastaja. Kysymykseen tulee lainsäädännön mukaan edelleen myös JHTT-tilintarkastaja.

Tarkastuslautakunta

Luovuttaessa vuoden 1997 alussa kuntien luottamushenkilötilintarkastuksesta otettiin lakiin kuitenkin määräys luottamushenkilöistä koostuvasta tarkastuslautakunnasta, jonka jäsenyys oli vielä tuolloin pakollinen kunnallinen luottamustehtävä. Kunnallisten luottamustoimien pakollisuudesta luovuttiin kuitenkin vuoden 2015 kuntalaissa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on muun ohella valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tällöin kysymykseen tulee mm. kunnan tilintarkastuksen kilpailuttaminen sekä tämän perusteella valtuustolle tehtävä esitys valittavasta tilintarkastajasta.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on lisäksi muiden tehtävien ohella arvioida valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista. Mainittua tarkoitusta varten tarkastuslautakunnat laativat vuosittaisen arviointikertomuksen. Tarkastuslautakunnille on voitu myös kunnallisilla säännöksillä antaa hallinnollista toimivaltaa. Tältä osin kunnanhallituksen oikeudesta otto-oikeuden käyttämiseen mainittuihin tarkastuslautakunnan päätöksiin on olemassa myös oikeuskäytäntöä. Toisaalta tarkastuslautakunnan tulee tilintarkastuskertomuksen valmistelun perusteella tehdä valtuustolle toimielinten jäseniä ja johtavia viranhaltijoita koskeva esitys vastuuvapaudesta hallinnon ja talouden tarkastuksen perusteella kunkin tilikauden osalta tilinpäätöksen hyväksymistä koskevan esityksen lisäksi. Tarkastuslautakunnan asemaa ei edellä mainituista näkökohdista ole erikseen arvioitu säädettäessä vuosien 1995 ja 2015 kuntalakeja.

Tilintarkastajien auktorisoinnin muuttuminen

Siirryttäessä kuntien ammattitilintarkastukseen kunnan tilintarkastajan tuli olla julkishallinnon ja -talouden tarkastusta varten auktorisoitu JHTT-tilintarkastaja, joka tutkinto perustettiin 5 vuotta ennen kuntalain mukaisen ammattitilintarkastuksen säätämistä. Aikaisemmin itsenäisestä JHTT-tutkinnosta vastasi JHTT-lautakunta, joka toimi tehtävissään n. 25 vuotta. Vuonna 2015 annettu nykyinen tilintarkastuslaki tuli voimaan vuoden 2016 alusta. Tällöin itsenäisen JHTT-tutkinnon tilalle tuli julkista sektoria varten JHT-erikoistumistutkinto, joka voidaan suorittaa tilintarkastajan perustutkinnon eli HT-tutkinnon jälkeen. Yksityistä sektoria varten on vastaavasti KHT-erikoistumistutkinto. Uuden tilintarkastuslain mukaisesti Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeristö siirrettiin toimivana kokonaisuutena Patentti- ja rekisterihallitukseen ja JHTT-lautakunta lakkautettiin. Kaikkien tilintarkastajatutkintojen hyväksymisestä ja valvonnasta vastaa nykyisin Patentti- ja rekisterihallituksessa Tilintarkastusvalvonta.

Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus

Kuntia koskevassa tilintarkastuksessa on 25 vuotta sitten siirrytty 130 vuotta kestäneestä kunnallisten luottamushenkilöiden osana kunnallista demokratiaa toteuttamasta tilintarkastuksesta ammattitilintarkastukseen. Toisaalta kunnalliseen tilintarkastusinstituutioon on luotu uusi kunnallisista luottamushenkilöistä koostuva tarkastuslautakunta sille kuuluvine tehtävineen. Tämän lisäksi kunnan ammattitilintarkastaja oli edellä todetun mukaan aikaisemmin nimenomaisesti julkishallintoa ja -taloutta koskevaa tarkastusta varten auktorisoitu JHTT-tilintarkastaja. Nykyisin tilintarkastajana on tilintarkastajan perustutkinnon jälkeen auktorisoitu JHT-erikoistumistutkinnon suorittanut tilintarkastaja

Aikaisempi kunnalliseen demokratiaan perustunut kunnallinen tilintarkastus on toisaalta muuttunut kuntien ammattimaiseksi tilintarkastukseksi. Ammattitilintarkastajien auktorisointi on lisäksi muuttunut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta varten perustetusta itsenäisestä JHTT-tutkinnosta nykyisen tilintarkastuslain mukaiseksi JHT- erikoistumistutkinnoksi. Toisaalta kunnan tilintarkastuksessa on vuodesta 1997 lähtien ollut uutena keskeisenä toimijana tarkastuslautakunta, jonka jäsenet ovat kunnallisia luottamushenkilöitä. Tämän mukaisesti yhteys kunnalliseen demokratiaan kuntien tilintarkastuksessa on ainakin jossain määrin edelleen olemassa, olipa sitten kyseessä kunnallinen tai kunnan tilintarkastus.

HTL Nils Hellbergin väitöskirja ”Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus” tarkastettiin 14.12.2023 Vaasan yliopistossa. Vastaväittäjänä toimi professori Lasse Oulasvirta Tampereen yliopistosta ja kustoksena yliopistonlehtori, dosentti Kristian Siikavirta Vaasan yliopistosta.

Hellberg, N. (2023). Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus. Akateeminen väitöskirja. Acta Wasaensia 524. Vaasan yliopisto. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-395-118-1>