

Julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa – keskustelutilaisuus

- 9.30 **Tilaisuuden avaus**, Sanna Lehtonen
- 9.35 **Onko julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa?** Aatos Hallipelto
- 10.15 **Julkisen hallinnon tilintarkastus ammattina – houkutteleeeko ala opiskelijoita?** Jaakko Rönkkö
- 10.30 **Keskustelua**, yleisö
- 10.40 **TAUKO**
- 10.45 **JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu tilintarkastajan ja valvontaviranomaisen silmin**, Minna Ainasvuori & Hanna Kuhanen
- 11.15 **Paneelikeskustelu**, Hanna Kuhanen, Pasi Leppänen, Minna Ainasvuori & Mari Säynätjoki
- 12.15 **LOUNASTAUKO**
- 13.00 **Miten turvataan tilintarkastajan riippumattomuus eri tilanteissa?** Jaakko Rönkkö
- 13.30 **Käytännön kokemuksia**, Mari Säynätjoki
- 14.00 **Keskustelua**, yleisö
- 14.10 **Miksi tilintarkastuspalvelut poikkeavat muista hankinnoista?** Juha Huuskonen
- 14.40 **Hyvät käytännöt julkisten hankintojen kilpailuttamiseen**, Olli Jylhä
- 15.10 **Keskustelua**, yleisö
- 15.20 **Yhteenveto ja ehdotukset toimenpiteiksi**

Me kaikki olemme vastuussa yhteisestä turvallisuudestamme

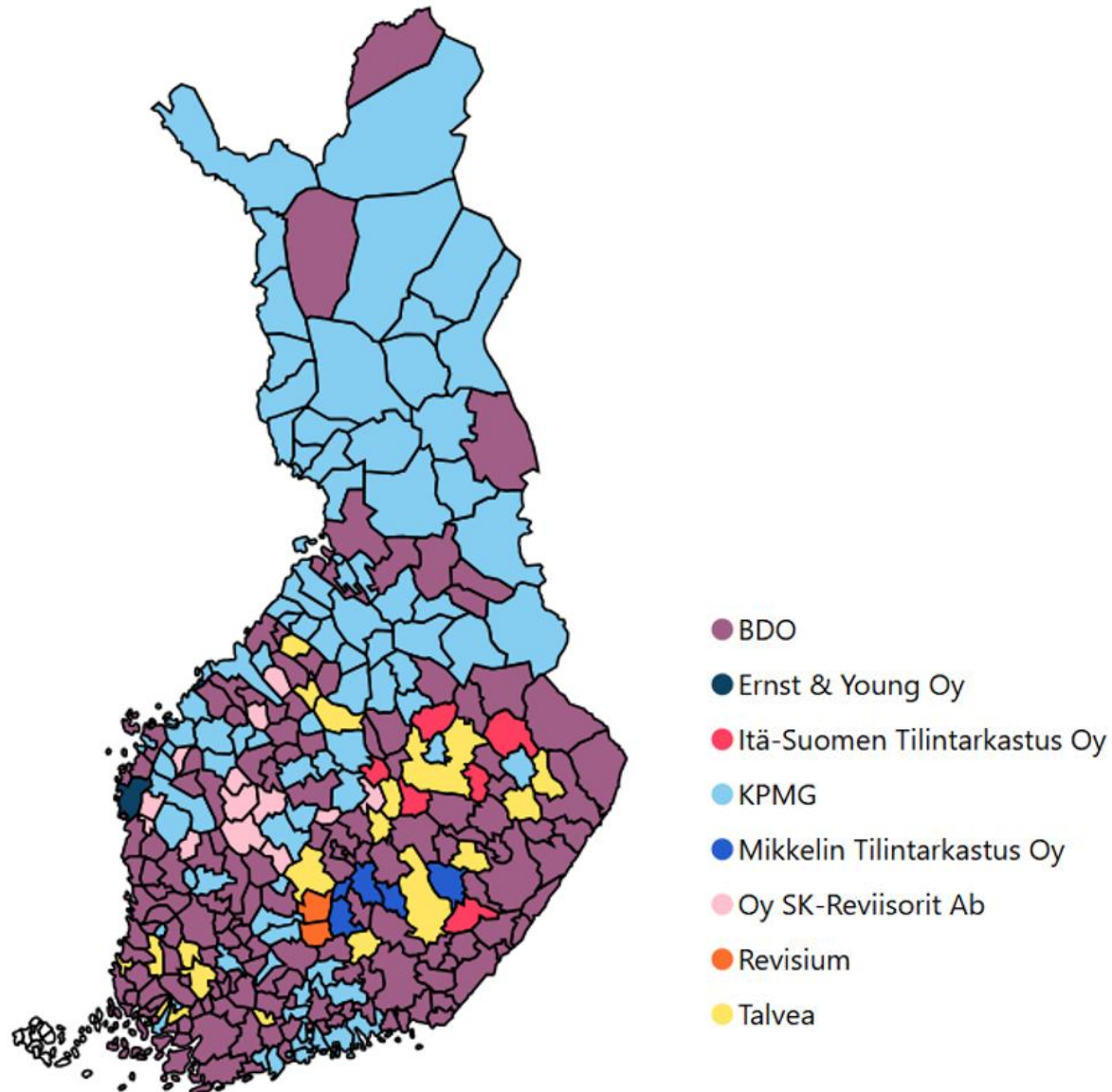
- Kuuntelemme toisiamme ja annamme kaikille mahdollisuuden osallistua keskusteluun.
- Noudatamme järjestäjien ohjeita puheenvuoroista ja niiden pyytämisestä.
- Puhumme kunnioittavasti kaikista ihmisistä ja ihmisryhmistä.
- Annamme jokaisen puhua omasta puolestaan emmekä tee oletuksia toisistamme.
- Kohdistamme mahdollisen rakentavan kritiikin asiaan, ei henkilöön eikä organisaatioon.
- Emme liity kokouksiin kolmannen osapuolen työkaluilla emmekä kerää tietoja kokoukseen osallistujista.
- Emme käytä kokouksissa tekoälytyökaluja, tekoälyagentteja tai botteja siitä erikseen sopimatta.

Jos emme onnistuneet, lue toimintaohjeet:

www.kuntaliitto.fi/turvallinentila



Tilintarkastusyhteisöt kunnittain v. 2025

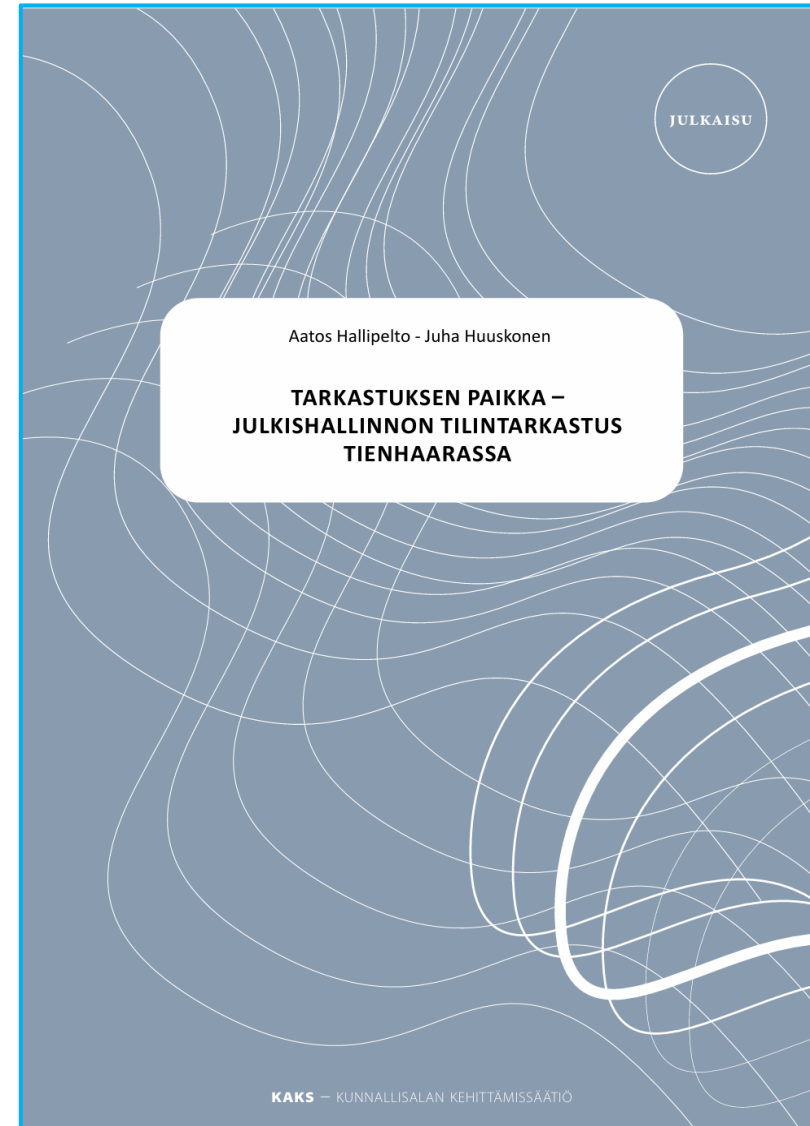


BDO	153
KPMG	92
Talvea Oy	19
Oy SK-Reviisorit Ab	13
Itä-Suomen Tilintarkastus Oy	6
Mikkelin Tilintarkastus Oy	5
E&Y	2
Revisium Oy	2
	292

ONKO JULKISHALLINNON TILINTARKASTUS TIENTHAARASSA?

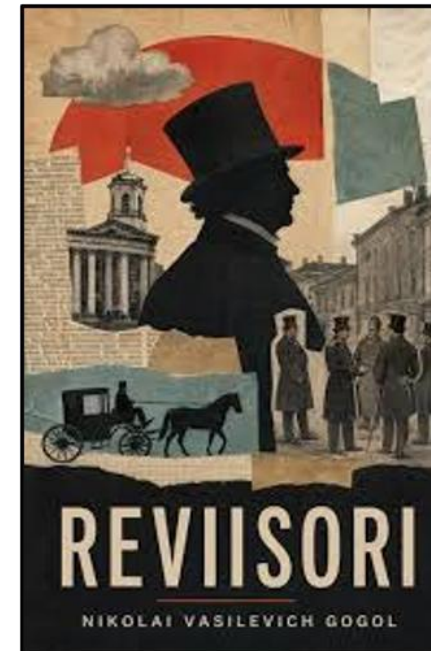
Keskustelutilaisuus Kuntatalolla 30.9.2026

Aatos Hallipelto
Senior Advisor, tietokirjailija



SISÄLTÖ

- Julkisen sektorin tilintarkastusjärjestelmän kehittyminen
- JHT(T)-tilintarkastajien määrän kehitys 2019-2025
- JHT(T)-tilintarkastaluokkien määrän kehitys 2019-2025
- Onko JHT-tilintarkastajia riittävästi nyt ja tulevaisuudessa?
- Tilintarkastusalan valvonta
- Tilintarkastuspalvelujen hankinta
- Voiko JHT-järjestelmä tulla tiensä päähän?
- Ehdotuksia JHT-tilintarkastusjärjestelmän kehittämiseksi



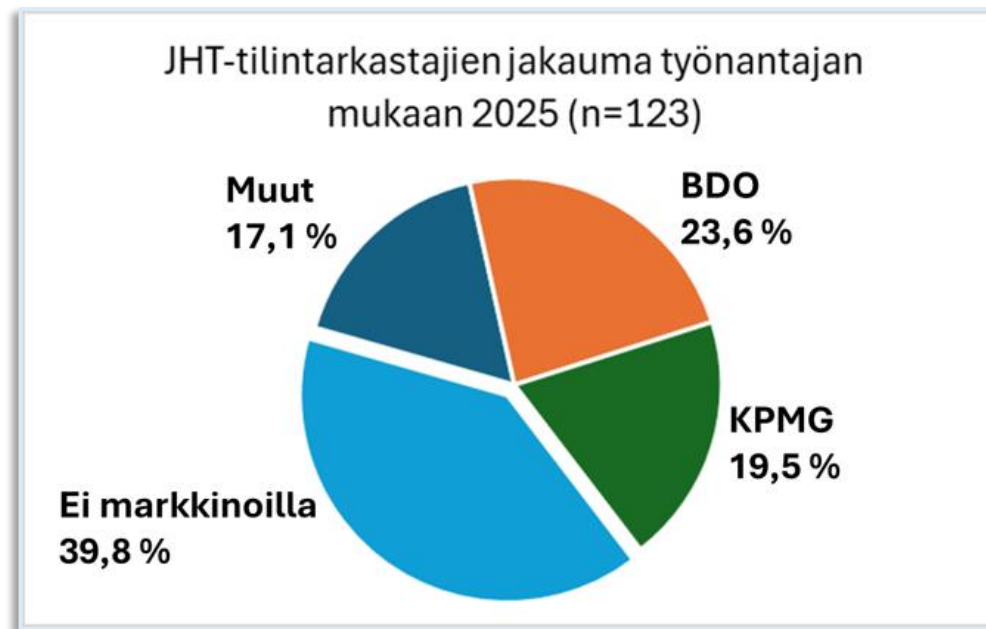
Julkisen sektorin tilintarkastusjärjestelmän kehittyminen (1)

- Vuonna 1989 asetettu opetusministeriön työryhmä päätyi **erillistutkintoon**, josta annettiin ns. JHTT-asetus vuonna 1991.
- Vuonna 1992 kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa olleet kaupunki- ja kuntatarkastajatoiminta yhtiöitettiin ja tarkastajat siirtyivät Auditor Oy Ab:n palvelukseen asiakkaineen.
- Vasta vuoden 1995 kuntalaissa poistettiin kuntien keskusjärjestöjen oikeus määrätä yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja kuntaan
- Tilalle tuli lain säännös, jonka mukaan kunnan tilintarkastajana tulee olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.
- Käytännössä muutos merkitsi sitä, että 1995 kuntien tilintarkastusmarkkinat avattiin kilpailulle. Tällöin perustettiin mm. SVH Julkis-tarkastus Oy (PwC) ja Kunta Wideri Oy (KPMG)
- Kuluneen 30 vuoden aikana suurista toimis-toista (Big Four) mm. PwC ja EY ovat pääosin luopuneet julkisen sektorin tilintarkastus-palvelujen tarjoamisesta.



Julkisen sektorin tilintarkastusmarkkinan kehittyminen (2)

- ✓ Vuonna 2016 tilintarkastusjärjestelmää uudistettiin
 - Syntyi uusi perustutkinto HT ja erikoistumistutkinnot JHT ja KHT.
 - Perustutkinto toteutti yhdenmukaistamista, erikoistumistutkinnot eriytymistä
 - Tilintarkastusvalvonta siirrettiin PRH:lle
- ✓ Kestävyysraportointitarkastajan tutkinto KRT 2024.



Kuntaliitto myi Audiatorin BDO-konsernille marraskuussa 2012.

JHT-tilintarkastusmarkkinat ovat kehittyneet duopolia muistuttavaksi tilanteeksi.

JHT(T)-tilintarkastajien määrän kehitys 2019-2025 (1)^{*}

Tutkinto / vuosi	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	Kok. muutos	%
HT + JHT	62	66	66	62	64	59	64	2	3,2
HT + KHT + JHT	55	56	57	56	52	47	44	-11	-20,0
JHTT	52	43	31	26	23	18	15	-37	-71,2
Yhteensä	169	165	154	144	139	124	123	-46	-27,2
Vähennys / vuosi		-4	-11	-10	-5	-15	-1		-7,67

Vähennys koko ajalta 46

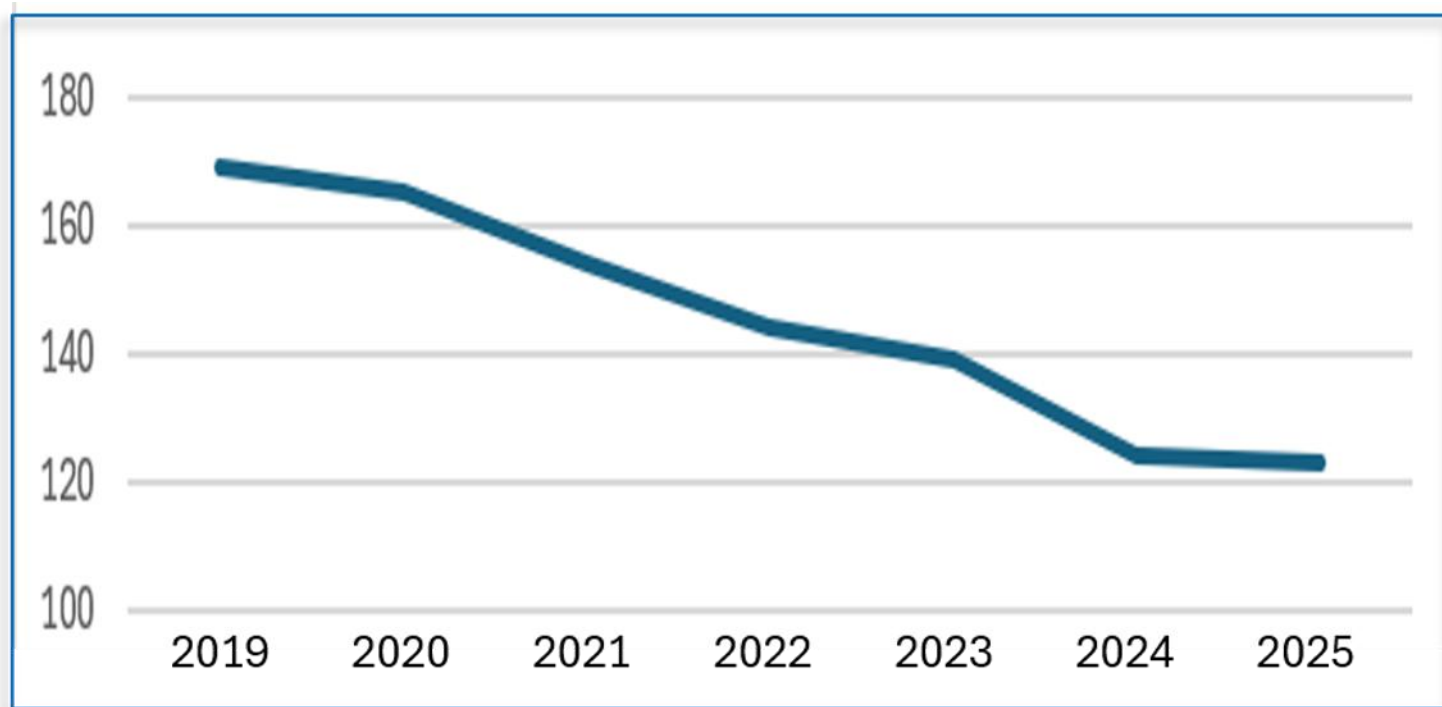
Vähennys koko ajalta 27,2 %

Keskimäärin / vuosi 7,7



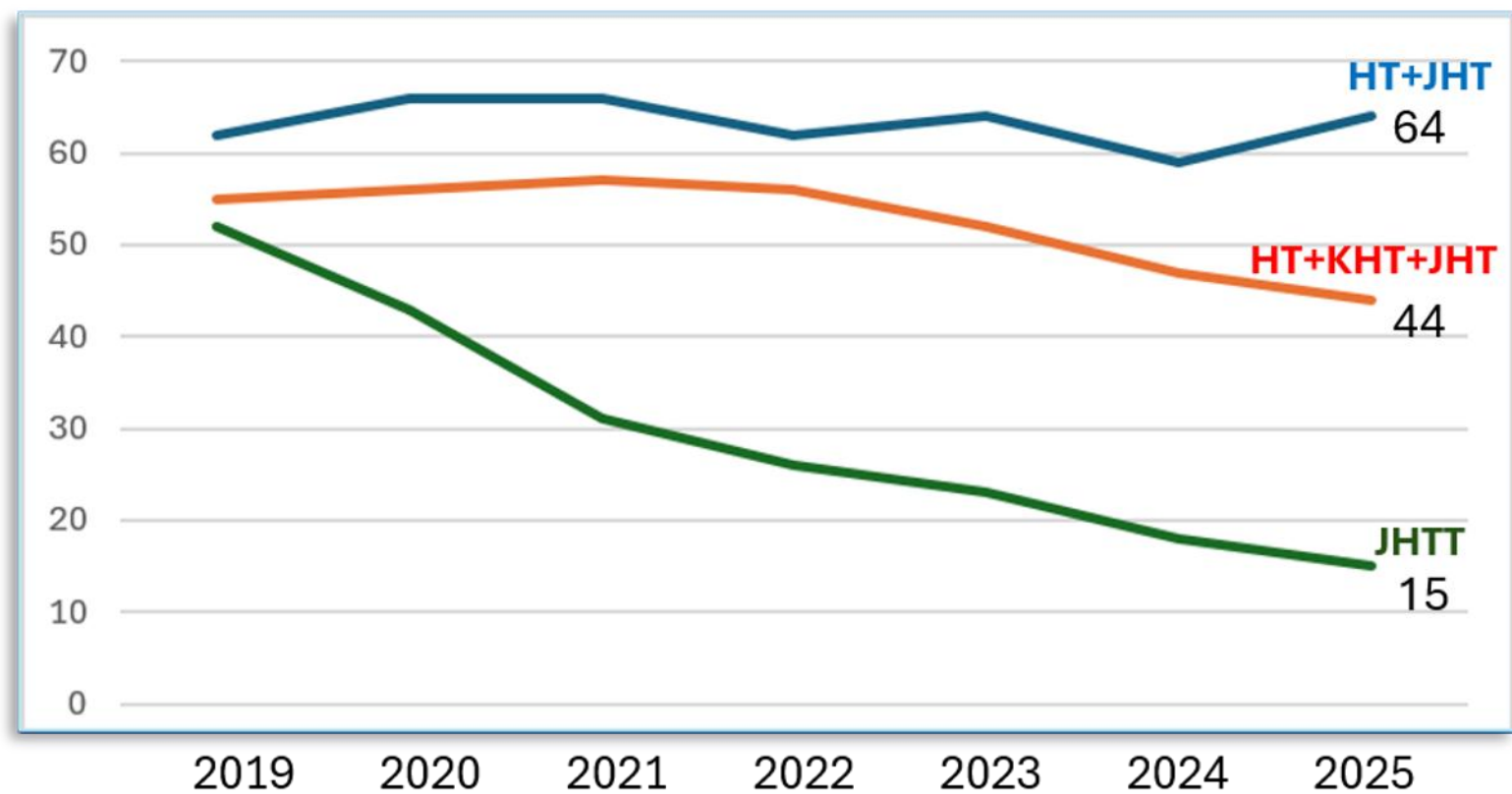
^{*} Lähde: PRH. Kertomukset tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2025. Tilintarkastajien rekisteröinti (tiedot 22.9.2026 tilanteen mukaisina)

JHT(T)-tilintarkastajien määrän kehitys 2019-2025 (2)



Lähde: PRH. Kertomukset tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2025. Tilintarkastajien rekisteröinti (tiedot 22.9.2026 tilanteen mukaisina)

JHT(T)-tilintarkastaluokkien määrän kehitys 2019-2025



Lähde: PRH. Kertomukset tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019-2025. Tilintarkastajien rekisteröinti (tiedot 22.9.2026 tilanteen mukaisina)

Onko JHT-tilintarkastajia riittävästi nyt ja tulevaisuudessa?

Määrittelyn vaikeus: mikä on ”*riittävästi*”?

Kysymys ei ole vain auktorisoitujen tilintarkastajien lukumäärästä.

- JHT-tilintarkastajia päätyy myös muualle kuin tilintarkastusyhteisöihin eli markkinoille
- Asiakkaan JHT-tilintarkastajalta vaatiman tarkastustyön määrä ja laatu vs. tarkastusryhmän koko ja työn jakaminen ryhmän kesken
- Mahdollisuus AI- ja muun teknologian käyttöön tilintarkastustyössä
- Tilintarkastajan muuhun kuin tilintarkastukseen kuluvan ajan käyttö
- Tarkastuskohteiden lukumäärän ja tarvittavan tarkastustyön määrän kasvu
- Laatuvaatimusten ja valvonnan lisääntyminen.

Näillä kaikilla on vaikutusta ”*riittävyys*teen”.



Tilintarkastusalan valvonta

– PRH:n laaduntarkastuksen tulokset vuosina 2022-2024*

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

Taulukon perusteella herää kysymys siitä, mistä julkishallinnon tilintarkastajien laadunvalvonnan alhainen hyväksymisprosentti johtuu?

Onko laadussa aidosti merkittäviä ongelmia vai onko tilintarkastajilla ja tilintarkastusvalvonnalla eriäviä näkemyksiä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisällöstä?



*

Lähde: PRH. Tilintarkastusvalvonta, laaduntarkastuksen vuosiraportit

Tilintarkastuspalvelua pyritään hankkimaan samoin periaattein kuin mitä tahansa muuta palvelua – miksi?

Tilintarkastuspalvelua tarjoavan näkökulmasta julkishallinnon tilintarkastuksen hankintamenettelyt ovat monelta osin tilintarkastukseen soveltumattomia. Hankintakäytänteitä ei ole onnistuttu uudistamaan siten, että ne vastaisivat nykyaikaisen lakisääteisen tilintarkastuksen sisältöä, toteutustapaa ja tilintarkastajan riippumatonta asemaa koskeviin vaatimuksiin.

Julkishallinnon tilintarkastuksen tarjousprosessit ovat vaativia ja aikaa vieviä eri osapuolille. Toteutus on määrämuotoista ja edellyttää paitsi hankintalain osaamista myös ymmärrystä tilintarkastuspalvelun sisällöstä ja reunaehdoista.

Koska palvelun tuottamisen ehdot määritellään keskeisiltä osin tarjousprosessin aikana, ei ole yhdentekevää, miten prosessi hoidetaan ja mikä sisältö sille annetaan.

Yhtenä käyttökelpoisena toimintamallina tarjousprosesseissa voidaan pitää markkinavuoropuhelun hyödyntämistä.



Tilintarkastuspalvelujen hankinta vaatii erityisosaamista ja ymmärrystä tilintarkastuksesta

Hankintayksiköt voivat toteuttaa kilpailutusprosessin joko kokonaisuudessaan itse tai hyödyntää esimerkiksi alueellisia hankintarenkaita tai yhteishankintayksiköitä. Tällöin tarkastuslautakunnan lisäksi tarjousprosessiin voivat vaikuttaa myös ulkopuoliset tahot.

Yhteishankinnoissa Hanselin hankintajärjestelmän sopimuskokonaisuuteen liittyy sopimusehtoja. Nämä voidaan nähdä tilintarkastusalan sääntelyn ja riippumattomuuden näkökulmasta ongelmallisiksi, mikäli palveluntuottajien edellytetään sitoutuvan valmiisiin sopimusehtoihin sellaisenaan tarjouskilpailusta poissulkemisen uhalla.

Olisiko jo aika siirtyä menettelyyn, jossa virkavastuulla toimiva tilintarkastaja viime kädessä määrittelee itse tarkastustyön laajuuden ja käytettävät tarkastusmenetelmät julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja tilintarkastajan riippumattomuus huomioon ottaen.

Voiko JHT-järjestelmä tulla tiensä päähän?

Yhteenveto tunnistetuista ongelmista

- ☐ JHT- tarkastajien määrän negatiivinen kehitys viime vuosina — tilintarkastusalan houkuttelevuus?
- ☐ JHT-tilintarkastusta tarjoavien tilintarkastusyhteisöjen määrä ja julkishallinnon lakisääteisen tilintarkastuksen markkinoiden heikko toimivuus — yhdenmukaistaminen vs. eriytyminen?
- ☐ JHT-tilintarkastajan tehtävien laajuuteen ja laatuun liittyvät näkemyserot — tarvitaanko kaksi tilintarkastustapaa?
- ☐ Tilintarkastajan kokonaisvaltaiseen riippumattomuuteen sisältyvät kysymykset
- ☐ Tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja hankintaosaamiseen liittyvät ongelmat.



Ehdotuksia JHT-tilintarkastusjärjestelmän kehittämiseksi

- ✓ JHT-tilintarkastuspalvelujen kysyntä kasvaa ja vaatimustaso nousee
→ tilintarkastajia tarvitaan lisää — kenen ja mihin pitää vaikuttaa?
- ✓ Tilintarkastusyhteisöjen liiketoimintamahdollisuuksien parantaminen
→ palveluntarjoajien näkemysten huomioon ottaminen, teknologian ja kv-kehityksen laajempi hyödyntäminen, sopimuskäytäntöjen ja hinnoittelumallien kehittäminen
- ✓ Kaksi tarkastustapaa — näkemyserojen tasoittaminen
→ yhteisen näkemyksen muodostaminen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisällöstä.
- ✓ Tilintarkastajan riippumattomuuden kokonaisvaltainen määrittely
- ✓ Hankintakäytänteiden modernisointi
- ✓ Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien joustava toteuttaminen
→ kilpailuttaminen erikseen.



Kiitos



Aatos Hallipelto – Juha Huuskonen. *Tarkastuksen paikka – julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa*. Kunnallisan kehittämissäätiön julkaisu 69 (2025). Julkaistu 15.01.2026. Saatavana osoitteesta: <https://kaks.fi/julkaisut/tarkastuksen-paikka-julkishallinnon-tilintarkastus-tienhaarassa/>



Julkisen hallinnon tilintarkastus ammattina – houkutteleeko ala opiskelijoita?

30.9.2026

Jaakko Rönkkö

Apulaisprofessori

Tampereen yliopisto

Maisteriohjelmastamme

- ❖ Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma on Tampereen yliopiston tarjoama ainutlaatuinen kaksivuotinen maisterikoulutus. Tutkinnon laajuus on 120 opintopistettä.
- ❖ Maisteriohjelman opetuksesta vastaavat julkisen talousjohtamisen, julkisoikeuden, yrityksen laskentatoimen sekä yritys juridiikan ja vero-oikeuden opintosuunnat.
- ❖ Koulutuksen järjestämisen taustalla ovat kotimaisen ja kansainvälisen kehityksen myötä lisääntyneet tilintarkastus-, varmennus- ja arviointitehtävät yhteiskunnan eri sektoreilla sekä alati kasvanut kysyntä osaavista tilintarkastuksen, laskentatoimen ja arvioinnin ammattilaisista.
- ❖ Koulutukselle erinomaisen pohjan tarjoaa MAB:n vahva yksityisen ja julkisen sektorin laskentatoimen ja oikeustieteiden osaaminen.
- ❖ Uudet kestävyysraportoinnin varmentamista koskevat vaatimukset ovat nostaneet kestävyyskysymykset keskeiseen rooliin.



Kaksi suuntausta (KTM ja HM)

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma käsittää kaksi eri suuntausta, joiden taustalla ovat lakisääteiset tilintarkastuksen ja arvioinnin tehtävät yhteiskunnan eri sektoreilla:

Julkishallinnon laskentatoimen ja juridiikan suuntaus

tähtää erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksen ja arvioinnin asiantuntijatehtäviin ja kouluttaa hallintotieteiden maistereita (HM)

Yrityksen laskentatoimen ja juridiikan suuntaus

tähtää ensisijaisesti yrityssektorin vastaaviin tehtäviin ja kouluttaa kauppätieteiden maistereita (KTM)

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma (HM)

Pakolliset opinnot 40 op
Pro gradu -seminaari ja -tutkielma 40 op
Valinnaiset opinnot 40 op

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma (KTM)

Pakolliset opinnot 40 op
Pro gradu -seminaari ja -tutkielma 40 op
Valinnaiset opinnot 40 op

Suuntausjaon perustana ovat nykyiset auktorisoidut tilintarkastajatutkinnot (HT, JHT ja KHT + KRT).

Hakijamääriemme huolestuttava nykytila

2025:

- Julkishallinnon laskentatoimi ja juridiikka: 39, ensisijaisia 11
- Yrityksen laskentatoimi ja juridiikka: 66, ensisijaisia 15

2026:

- Julkishallinnon laskentatoimi ja juridiikka: 49, ensisijaisia 14
- Yrityksen laskentatoimi ja juridiikka: 110, ensisijaisia 50.

Maisteriohjelman nimimuutos ja opetussuunnitelmakausi 2027–2030

- ❖ Maisteriohjelman nimi on päätetty muuttaa muotoon Tilintarkastuksen ja laskentatoimen maisteriohjelma (T&L)
 - ❖ Uutta nimeä käytetään 1.8.2027 alkaen
 - ❖ Samalla HM-suuntauksen nimi vaihtuu muotoon Julkisen toiminnan tarkastus ja arviointi
- ❖ Myös vanhat opiskelijat vaihtavat ensisijaisesti ohjelman uuteen versioon 1.8.2027 alkaen (suositus)
 - ❖ 31.7.2030 asti maisteriohjelmasta on kuitenkin mahdollista valmistua myös vanhoilla nimillä
- ❖ Nimimuutokset sijoittuvat opetussuunnitelmakauden vaihdokseen
 - ❖ Nyt valmisteltavana oleva opetussuunnitelma tulee olemaan voimassa lukuvuodet 2027–2030
 - ❖ Siirtymäsäännöistä ja Sisu-teknisistä asioista niin tutkintorakenteen kuin nimimuutoksen osalta tiedotetaan tarkemmin myöhemmin opetussuunnitelmakauden vaihtuessa
- ❖ 1.8.2027 alkaen:

TILINTARKASTUKSEN JA LASKENTATOIMEN MAISTERIOHJELMA	
Julkisen toiminnan tarkastuksen ja arvioinnin suuntaus tähtää erityisesti julkisen sektorin tilintarkastuksen ja arvioinnin asiantuntijatehtäviin ja kouluttaa hallintotieteiden maistereita (HM)	Yrityksen laskentatoimen ja juridiikan suuntaus tähtää ensisijaisesti yrityssektorin tilintarkastuksen ja varmennuksen tehtäviin ja kouluttaa kauppatieteiden maistereita (KTM)

HUOM. Myös tutkintorakenteeseen tulossa muutoksia.

Lopuksi

❖ Miten vetovoimaa lisätään?

- ❖ Brändiuudistus
- ❖ Kumppanuudet

❖ Mikä kiinnostaa opiskelijoitamme?

- ❖ Kestävyys
- ❖ Hyvä hallinto
- ❖ Tekoäly
- ❖ Kansainvälisyys
- ❖ Itsenäisyys ja joustavuus



A photograph of three business professionals (two men and one woman) sitting in red armchairs in a modern office with large windows. They are engaged in a conversation. Two black briefcases are on the floor next to the chairs. The background shows green trees outside the window.

JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu tilintarkastuksen silmin

Minna Ainasvuori, BDO Oy

JHT-tilintarkastuksen laajuus ja laatu

NÄKÖKULMAT

Säätely ja laatu

Laadunvalvonta

JHT-tilintarkastaja

**Tilintarkastuksen
tilaaja / asiakas**

Tilintarkastusyhteisö

Yhteiskunta



JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu valvontaviranomaisen silmin

Julkishallinnon tilintarkastus tiehaarassa

– keskustelutilaisuus 30.9.2026

Hanna Kuhanen

JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu

- Tilintarkastajan on tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös.

Kunnat

- 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 oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti

Hyvinvointialueet

- 1) onko hyvinvointialueen hallintoa hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko hyvinvointialueen tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös sekä toimintakertomus tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan hyvinvointialueen tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot oikeita;
- 4) onko hyvinvointialueen sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti

JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu

- Hallinnon tarkastuksen laajuus
 - Hallinnon tarkastuksen piiriin kuuluvien lakien määrää ei ole lainsäädännössä rajattu.
- Valtionosuuksien/rahoituksen perusteista annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastus
 - Valtionosuuksien/hyvinvointialueiden rahoituksen seurantajärjestelmä perustuu osin kunnan/hyvinvointialueen itsensä antamiin tietoihin. Tilintarkastaja tarkastaa perusteista ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuuden niiden luotettavuuden takaamiseksi.
- Sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus, riskienhallinta ja konsernivalvonta
- Tilintarkastuksen laajuus/tarvittavat resurssit:
 - Julkisyhteisöjen koko, toiminnan luonne ja merkitys
 - Tilintarkastuksen tehtävien laajuus
 - Erityisosaaminen
 - Tietojärjestelmien tarkastus

JHT-tilintarkastuksen tehtävien laajuus ja tarkastuksen laatu

- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa –suositus
 - Lain lähtökohdan mukaan hyvä tilintarkastustapa määrittelee tarkastuksen sisällön
 - Suosituksen mukaan:
 - *kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA tai ISSAI) eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa ja tilintarkastaja voi tukeutua soveltuvien osien em. standardeihin Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta täydentävänä.*
 - *ISA-standardit ovat julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa yksityiskohtaisempia ja jättävät vähemmän harkintavaltaa tilintarkastajalle esim. tarkastuksen suunnittelussa.*
 - Jos ohjeistus olisi nykyistä yksityiskohtaisempi ja/tai tukeutuisi laajemmin kansainvälisiin standardeihin:
 - *Yksityiskohtaisempi ohjeistus tasaisi eroja laadussa*
 - *Ohjeistus ohjaisi selkeämmin tarkastusta*
 - *Tarkastustoimenpiteistä vähemmän olisi vapaaehtoisen soveltamisen varassa*
 - *Ei poissulje julkishallinnon erityispiirteiden/laajempien tehtävien huomioimista*



Kiitos!

Tilintarkastusvalvonta
Laadunvarmistus
laatu.tilintarkastusvalvonta@prh.fi

JHT-tilintarkastajan riippumattomuuden sääntelyperustasta

30.9.2026

Jaakko Rönkkö

Apulaisprofessori

Tampereen yliopisto

Sääntelyperustasta

- Suomessa kuntien tilintarkastusta koskeva sääntely nojaa
 1. Lakiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) (myöh. JHTL) sekä
 2. Kuntalakiin (410/2015).
- Vuoden 1976 kunnallislain aikainen luottamushenkilöperustainen tilintarkastus lakkautettiin vuoden 1995 kuntalain myötä.
- Ammattitilintarkastukseen perustuvassa järjestelmässä **valtuusto valitsee** hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön ja tämän yhteisön on puolestaan määrättävä kuntalain (410/2015) 122.1 §:n mukaan vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.
- Suomessa kuntatilintarkastajat toimivat tehtävissään **virkavastuulla** (L 18.9.2015/1236).

Sääntelyperustasta

- JHT-tilintarkastukset koskevat mm. **kuntia, kuntayhtymiä, hyvinvointialueita ja seurakuntia**.
- JHTL 6 §:n mukaan *“tilintarkastustehtävää suorittaessaan JHT-tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa”*.
- Kuntalain 123 §:ssä puolestaan säädetään, että *”tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa”*.
- Kyseessä on siis **lakisääteinen velvoite noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa**, joka on käsitteellisesti erillinen yksityissektorin hyvästä tilintarkastustavasta. Tämä terminologinen ero korostaa, ettei julkisen sektorin tilintarkastuksissa välttämättä noudateta samoja standardeja ja ohjeistuksia kuin yksityisellä sektorilla.

Säätelyperustasta

- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on sisällöltään **tapaoikeudellinen normikokonaisuus**.
- Sen **sisällön määrittävät tilintarkastusalan toimijat**, mm. tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä (kuten Suomen Tilintarkastajat ry) sekä viranomaisten ohjeet (esim. valtion tarkastusviranomaisen ohjeet) ja vakiintunut ammattikäytäntö alan sisällä.
- JHTL 6 §:n mainitsema “julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa” konkretisoituu siten sisältönsä osalta pitkälti **alan itsesääntelyn kautta**.

Sääntelyperustasta

- Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisema *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa* – suositus päivitettiin viimeksi 29.2.2024. Aiempi Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus on vuodelta 2020.
- Sekä nykyisen suosituksen (1/2024) että tätä edeltäneen version (2020) johdannossa muistutetaan, että tilintarkastus Suomen julkishallinnossa perustuu *”lainsäädäntöön ja tilintarkastusalan ohjeisiin, suosituksiin ja standardeihin sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin, eli niin sanottuun hyvään tilintarkastustapaan”*.
- JHTL:n mukainen julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on siten keskeisin julkishallinnon tilintarkastusta ohjaava normi, ja se ohjaa niin lakisääteisiä JHTL:n mukaisia tilintarkastuksia kuin merkittäviltä osin muitakin julkishallinnon tilintarkastajan tehtäviä.

Riippumattomuus

- Tilintarkastuksen tulee olla sekä **muodollisesti että asiallisesti riippumatonta**.
- Riippumattomuuden arvioinnissa tulee ottaa huomioon tarkastuskohdetta koskevan lainsäädännön jääviys- ja esteellisyyssäännökset sekä soveltuvin osin ISA-standardien riippumattomuussäännökset.
- Kunnan ja hyvinvointialueen tilintarkastajan esteellisyydestä on voimassa, mitä hallintolain (434/2003) 27–30 §:ssä säädetään virkamiehen esteellisyydestä.
- Hallintolain mukaan virkamies ei saa osallistua asian käsittelyyn eikä olla läsnä sitä käsiteltäessä, jos hän on esteellinen.

Riippumattomuus

- Vaikka yhteistyö tarkastuskohteen ja tarkastettavan yhteisön toimeenpanevan hallinnon kanssa on tilintarkastajalle tärkeää, tilintarkastajan tulee tehdä kaikki ratkaisunsa itsenäisesti. Tarkastuskohteella tai toimeenpanevalla hallinnolla ei saa olla tilintarkastukseen kohdistuvaa **ohjaus- eikä vaikutusvaltaa**. Tilintarkastaja voi noudattaa toimeksiantajansa ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, kuntien hallintosääntöjen (tai vastaavien sääntöjen) tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.
- Tilintarkastajan tulee olla tehtäviensä priorisoinnissa, toteutuksessa, päätelmien tekemisessä ja tilintarkastuskertomuksen kirjoittamisessa riippumaton myös poliittisista ryhmistä, luottamuselimistä ja tarkastuskohteen sidosryhmistä.
- Tilintarkastajan on **kieltäydyttävä** tarjotuista tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta **poikkeavista etuuksista tai lahjoista**, joiden tarkoituksena on vaikuttaa tai joiden voidaan katsoa vaikuttavan tilintarkastukseen.

Riippumattomuus

- Tilintarkastaja ei saa osallistua tarkastuskohteen johtamiseen liittyvään päätöksentekoon.
- Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa tilintarkastusta, jos se on taloudellisesti, liiketoiminnallisesti, työsuhteen tai muun yhteyden, **oheispalvelujen tarjoaminen mukaan luettuna** vuoksi sidossuhteessa tarkastuskohteeseen tavalla, joka saattaa vaarantaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden ja uhkia ei voida varokeinoilla riittävästi vähentää.
- Riippumattomuusvaatimus koskee ensinnäkin mielen riippumattomuutta eli toiminnan perustumista yksinomaan kulloisenkin tehtävän kannalta merkityksellisiin seikkoihin. Toisaalta tilintarkastajalta edellytetään myös näkyvää riippumattomuutta eli sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämistä, jotka ovat niin merkityksellisiä, että asiantunteva ulkopuolinen voisi kyseenalaistaa tilintarkastajan toiminnan objektiivisuuden.

Riippumattomuus

- Keskeisintä on ensin **arvioida olosuhteet**, joissa tilintarkastaja toimii, erityisesti onko hänellä sellaisia suhteita tai intressejä, jotka voivat liittyä hänen tehtäväänsä.
- Seuraavaksi tulisi arvioida, voisiko tällaisista suhteista tai olosuhteista seurata, että **ulkopuolinen asioihin perehtynyt osapuoli kyseenalaistaa** tilintarkastajan riippumattomuuden, eli tilintarkastajan kyvyn arvioida puolueettomasti ja objektiivisesti kaikki toimeksiantoon kuuluvat asiat.
- Yleisen luottamuksen kannalta riippumattomuus on oltava myös tällaisen **kolmannen osapuolen todennettavissa**, eikä tilintarkastajan tule ottaa vastaan toimeksiantoa, jossa tällainen kolmas asiaatunteva osapuoli todennäköisesti kyseenalaistaa hänen riippumattomuutensa.

Riippumattomuus

- Seuraavilla sivuilla on lueteltu erityisiä olosuhteita ja osapuolten välisiä suhteita, joista aiheutuu tai saattaa aiheutua **riippumattomuutta vaarantavia uhkia**.
- Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on **kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä**.

Riippumattomuutta vaarantavia uhkia (1/2)

1. Taloudelliset intressit
2. Liikesuhteet
3. Perhesuhteet ja henkilökohtaiset suhteet
4. Työskentely tarkastuskohteen palveluksessa
5. Viimeaikainen työskentely tarkastuskohteen palveluksessa

Riippumattomuutta vaarantavia uhkia (2/2)

6. Toimiminen tarkastuskohteen hallituksen (tai vastaavan toimielimen) jäsenenä, ylimmässä johdossa tai muuna tilivelvollisena
7. Muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tuottaminen tarkastuskohteelle
8. Lahjat ja vieraanvaraisuus
9. Oikeudenkäynti tai sen uhka

Esimerkki

43. TILINTARKASTAJAN PALKKIOT

1 000 euroa	Kunta 2025	Kunta 2024
Tilintarkastuspalkkiot	111	100
Tilintarkastajien lausunnot	82	147
Muut palkkiot	1 073	513
Palkkiot yhteensä	1 266	760

Pohdittavaksi

- ❖ Miten riippumattomuutta voitaisiin tukea sääntelyn keinoin?
- ❖ Millaiset uhat JHT-tilintarkastajat itse kokevat merkityksellisimmiksi?
- ❖ Mitä palveluntarjoajat voivat itse tehdä riippumattomuuden turvaamiseksi?



Lähteitä

- **Suomen Tilintarkastajat ry:n Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus (1/2024).** https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2024/03/STsuositus_Julkishallinnon-hyva-tilintarkastustapa-29-2-2024.pdf
- Rönkkö, Jaakko; Lilja, Mikko & Oulasvirta, Lasse (2022). “**Voluntary adoption of the International Standards on Auditing (ISA) in local government audits – empirical evidence from Finland**”. Public Money & Management 43 (3). <https://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-202211308763>
- Oulasvirta, Lasse; Uoti, Asko; Ojala, Hannu; Saastamoinen, Jani; Pesu, Jarkko; Kettunen, Jaana; Paananen Mikko; Anttila, Veera ja Lindgren, Heta (2021). **Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus: Nykytila ja kehittämistarpeet.** Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11. <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/server/api/core/bitstreams/6dac9276-30df-4e64-bbce-9fce2bb65377/content>

Tilintarkastajan riippumattomuus käytännössä

Kuntaliitto: “Julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa”
30.9.2026

Mari Säynätjoki, JHT, KHT

Tilintarkastaja ja riippumattomuus

Tarjous-
pyyntö ja
tarjous

Toimeksi-
antokirje ja
-sopimus

Tarkastus-
ryhmä

Tarkastus-
toimen-
piteet ja
työnjako

Muut
palvelut

Raportointi

Kuntalaki 122 §

Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Tilintarkastajana ei saa toimia henkilö, joka 75 §:n mukaan ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan.

Tilintarkastaja ja riippumattomuus

Tarjouspyyntö ja tarjous

Arvioimme jokaisen tilintarkastustarjouksen ennen päätöstä tarjouksen tekemisestä.

- Onko tarkastus realistista toteuttaa tarjouspyynnön edellyttämällä tavalla?
- Voimmeko tarjota tarkastusryhmän, joka vastaa toimeksiannon edellytyksiä ja on riippumaton?

Toimeksiantokirje ja -sopimus

Hyvä tilintarkastustapa edellyttää toimeksiantokirjeen laatimista jokaisesta toimeksiannosta.

- Hankintalaki edellyttää kirjallisen hankintasopimuksen tekemistä.
- Riskienhallintamme arvioi asiakkaan esittämän hankintasopimuksen liitteineen
- Varmistamme, että se ei sisällä sopimusehtoja, jotka olisivat hyvän tilintarkastustavan vastaisia tai muutoin sellaisia, joita emme voi noudattaa.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajan tulee varmistaa ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista, että tilintarkastajalla on realistiset mahdollisuudet tarkastustoimeksiannon toteuttamiseen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Tarkastukseen tarvittava aika on arvioitava realistisesti ja arvio sekä sen perusteet tulee dokumentoida. Tarkastukseen käytettävään aikaan vaikuttaa merkittävästi tarkastuskohteen koko, riskit ja monimuotoisuus.

Tilintarkastustoimeksiantoa vastaanottaessaan tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että tarkastuskohteen johdolla ja tilintarkastajalla on yhteneväinen käsitys tilintarkastustoimeksiannon sisällöstä sekä toimeksiannon suorittamista koskevista tilintarkastajan ja tarkastuskohteen johdon ja muiden tilivelvollisten velvoitteista. Toimeksiannon suorittamista koskevat eri osapuolten velvollisuudet tulee dokumentoida tilintarkastustoimeksiannon vahvistuskirjeeseen, joista on annettu erilliset suositukset.

Tilintarkastaja ja riippumattomuus

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Tarkastusryhmä

Nimeämme toimeksiantoon tarkastusryhmän, joka vastaa arviotamme kunkin toimeksiannon edellyttämästä osaamisesta, koosta ja kokemuksesta.

- Nimeämiemme tarkastusryhmän jäsenten riippumattomuus asiakkaasta ja toimeksiannosta varmistetaan ennen työn suunnittelua.
- Järjestelmämme edellyttää, että jokainen tarkastusryhmän jäsen vahvistaa henkilökohtaisen riippumattomuutensa vähintään kerran tilikaudessa.

Tarkastustoimenpiteet ja työnjako

Päätämme itsenäisesti tarkastustoimenpiteistä sekä niiden kohdentamisesta, laajuudesta, suorittamistavasta ja ajoittamisesta.

- Tarkastuksessa huomioimme asiakkaan toiveet aikatauluista sekä esim. aineiston toimittamistavoista, mutta teemme päätökset itse.
- Tilintarkastusryhmä toimii vastuunalaisen JHT-tilintarkastajan ohjauksessa ja vastuulla ja JHT-tilintarkastajalla on sekä vastuu ja velvollisuus ohjata tarkastusryhmän työtä että oikeus tehdä se itsenäisesti.

Tilintarkastukseen osallistuvan tarkastustiimin tulee olla riippumaton tarkastuskohteestaan. Riippumattomuus on varmistettava tilintarkastusyhteisön osalta ennen vastaanottamista. Tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastustiimin riippumattomuus tulee vahvistaa vähintään kerran vuodessa tai useammin, mikäli riippumattomuuden olosuhteet muuttuvat.

Vaikka yhteistyö tarkastuskohteen ja tarkastettavan yhteisön toimeenpanevan hallinnon kanssa on tilintarkastajalle tärkeää, tilintarkastajan tulee tehdä kaikki ratkaisunsa itsenäisesti. Tarkastuskohteella tai toimeenpanevalla hallinnolla ei saa olla tilintarkastukseen kohdistuvaa ohjaus- eikä vaikutusvaltaa. Tilintarkastaja voi noudattaa toimeksiantajansa ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, kuntien hallintosääntöjen (tai vastaavien sääntöjen) tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Tilintarkastaja ja riippumattomuus

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Muut palvelut

Varmistamme jokaisessa toimeksiannossa riippumattomuutemme ennen toimeksiannon vastaanottamista.

- Mikäli kyseessä on tilintarkastusasiakkaamme, tekee vastuunalainen tilintarkastaja aina lopullisen arvion siitä, voiko tarjottava palvelu vaarantaa tilintarkastuksen riippumattomuuden.
- Järjestelmämme edellyttää jokaisen asiakkaan ja toimeksiannon arviointia ennen niiden hyväksymistä.

Raportointi

Laadimme tilintarkastuskertomuksen ja muun raportointimme itsenäisesti.

- Tarkastuslautakunnalle esitettävät raportit esitämme pääsääntöisesti toimivalle johdolle ennen niiden toimittamista lautakunnalle, jotta vältymme mahdollisilta väärinymmärryksiltä tai virheiltä. Johto ei kuitenkaan vaikuta raporteissamme esitettävien asioiden valintaan.
- Tilintarkastuskertomuksen laatimisessa noudatamme julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisia suosituksia ja mahdolliset mukautukset käydään läpi toisen kokeneen JHT-tilintarkastajan kanssa.

Tilintarkastaja ei saa osallistua tarkastuskohteen johtamiseen liittyvään päätöksentekoon. Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa tilintarkastusta, jos se on taloudellisesti, liiketoiminnallisesti, työsuhteen tai muun yhteyden, oheispalvelujen tarjoaminen mukaan luettuna vuoksi sidossuhteessa tarkastuskohteeseen tavalla, joka saattaa vaarantaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden ja uhkia ei voida varokeinoilla riittävästi vähentää.

Tilintarkastajan tulee olla tehtäviensä priorisoinnissa, toteutuksessa, päätelmien tekemisessä ja tilintarkastuskertomuksen kirjoittamisessa riippumaton myös poliittisista ryhmistä, luottamuselimistä ja tarkastuskohteen sidosryhmistä.



kpmg.com/socialmedia

© 2026 KPMG Oy Ab, a Finnish limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

Tilintarkastuspalvelujen hankinta – miten tilintarkastuspalvelut poikkeavat muista hankinnoista

Juha Huuskonen, JHT, KHT

—

30.9.2026



Julkishallinnon tilintarkastusmarkkina

Markkinan kehittyminen

- Nykymuotoinen julkishallinnon tilintarkastusmarkkina on muodostunut vuoden 1995 Kuntalain myötä tilintarkastuksen avauduttua kilpailulle
- Alkuvaiheessa yhdellä toimijalla merkittävä markkina-asema, mikä on vaikuttanut markkinan kehittymiseen ja johtanut verraten alhaiseen hintatasoon
- Vuoden 2016 tilintarkastajajärjestelmän uudistuksen myötä JHTT-yhteisöjen sijaan tilintarkastusyhteisöt, jotka osoittavat vastuunalaisen JHT-tilintarkastajan
- Järjestelmän alkuvaiheessa suuret tilintarkastusketjut (Big Four) tulivat mukaan markkinaan, asteittain toimijat poistuneet markkinasta
- Tällä hetkellä markkinoilla erottuu kaksi suurta toimijaa
- JHT-tilintarkastajien määrä ja erityisesti tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien JHT-tilintarkastajien määrä on ollut laskussa – avainasemassa JHT-tilintarkastajien työn tarkoituksenmukainen kohdentuminen

Vaatimukset palvelun kilpailuttamiselle

Lainsäädännön lähtökohdat

- Julkishallinnon tilintarkastuksen kilpailuttamiseen sovelletaan lakia julkisista hankinnoista
- Prosessin toteutus on määrämuotoista ja edellyttää hankintalain osaamista
- Nykylainsäädännön mukaan kuntien, kuntayhtymien ja hyvinvointialueiden tilintarkastaja valitaan enintään kuuden vuoden toimikaudelle
- Muutos pois valtuustokausittain tapahtuvasta tilintarkastajavalinnasta edistää markkinoiden toimintaa
- Seurakunnissa tilintarkastajavalinta valtuustokaudelle

Hankintaprosessi ja toimijat

Hankintaprosessin osapuolet

- Kunnissa tilintarkastajan valitsee valtuusto, hyvinvointialueilla aluevaltuusto
- Kunnissa ja hyvinvointialueilla tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu huolehtia tilintarkastuksen järjestämisestä
- Tilintarkastuksen kilpailutus ja tarjouspyynnön valmistelut ovat keskeisiä tarkastuslautakunnan tehtäviä
- Käytännön valmistelutyössä tukena voi olla myös muita toimijoita, kuten hankinta-asiantuntijat
- Missä määrin toimivaa johtoa pitäisi kuunnella?
- Yhteishankintamenettelyissä, kuten Hansel, voidaan hyödyntää keskitettyjä toimintatapoja. Esimerkiksi sopimustoimittajien soveltuvuusvaatimukset on kartoitettu keskitetysti.
- Tarkastuslautakunnan sihteeritehtävien kytkeminen tilintarkastuskilpailutukseen erityispiirteenä kuntakentässä

Tilintarkastuspalvelu

Tilintarkastuspalvelun sisältö

- Kuntien ja hyvinvointialueiden tilintarkastuksessa tilintarkastajan tehtävät on säädetty kuntalaissa sekä hyvinvointialueissa
- Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1141/2015) mukaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Suomen Tilintarkastajat ry on julkaissut suosituksen Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa sekä tätä täydentäviä suosituksia.
- Yksityissektorin tilintarkastuksen sääntely sisältyy tilintarkastuslakiin. Tilintarkastuslakia noudatetaan mm. osakeyhtiöiden, osuuskuntien sekä yhdistysten ja säätiöiden tilintarkastukseen. Esimerkiksi osakeyhtiön tilintarkastus toteutetaan aina tilintarkastuslain mukaisesti riippumatta siitä, omistaako yhtiön yksityinen taho tai esimerkiksi kunta.
- Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Suomessa yhtenä hyvän tilintarkastustavan lähteenä ovat kansainväliset ISA-standardit (International Standards of Auditing).

Tilintarkastuspalvelu

Mistä voidaan sopia?

- Tilintarkastuspalvelu on lailla säädetty vahvasti reguloitu palvelu, jonka tilintarkastaja on velvollinen toteuttamaan riippumattomasti noudattaen tilintarkastusalan lainsäädäntöä ja hyvää tilintarkastustapaa.
- Yksinkertaistaen tilintarkastajan tulee pystyä itsenäisesti päättämään tarkastuksen sisällöstä ja laajuudesta, jotta tarkastuksen tavoitteet saavutetaan. Näistä asioista ei voida tässä tapauksessa sopimusperusteisesti erikseen sopia tai palvelun ostaja ei voi näitä määrittää.
- Julkisyhteisöjen tilintarkastuksen kilpailutusprosessiin kytketyt sopimusmallit noudattavat tyypillisesti muiden palveluhankintojen sopimusmalleja ja soveltuvat heikosti tilintarkastuspalveluun.
- Yhteishankintamenettelyt ja esim. Hanselin dynaaminen hankintajärjestelmä vakiosopimusmalleineen ohjaavat vahvasti sopimuskäytäntöä.
- Esimerkkejä ongelmallisista sopimusehdoista: tarkastustiimin kokoonpanoa ja henkilöiden vaihtamista koskevat ehdot, viivästys- ym. sopimussakot, JYSE-ehdot.
- Muiden palvelujen kytkeminen tilintarkastussopimukseen ongelmallista.
- Toimeksiannon toteuttamista koskevat eri osapuolten velvollisuudet tulee hyvän tilintarkastustavan mukaisesti dokumentoida tilintarkastustoimeksiannon vahvistuskirjeeseen. Toimeksiannon vahvistuskirjeistä on annettu erilliset suositukset ja niiden sisältö on alalla vakiintunut.

Tilintarkastuksen sisältö ja laatu

Näkökulmia

- Asiakkaan/palvelun tilaajan näkökulma (päämies)
- Operatiivisen johdon näkökulma
- Kansalaisnäkökulma
- Rahoittajan näkökulma (valtionavut, rahoituslaitokset)
- Laadunvalvonnan näkökulma
- Tilintarkastusta koskevan sääntelyn vaikutus palvelun hintaan
- Mitä teknologinen muutos merkitsee tilintarkastukselle

Kilpailutusprosessi

Tarjouspyyntö määrittää askelmerkit

- Kilpailutettaessa tilintarkastuspalvelua keskeisimmät palvelun tarjoamisen ehdot määritellään tarjouspyynnössä. Tarkastuslautakunnalla on laaja toimivalta ohjata tilintarkastuspalvelujen kilpailutusta ottamalla kantaa tarjouspyynnön sisältöön mm. palvelun laajuuden ja noudatettavien sopimusehtojen osalta.
- Tarjouspyyntö voi epäonnistuessaan rajata tarpeettomasti kilpailua tai vähentää tarjoajien kiinnostusta.
- Tilintarkastuksen tarjouspyynnöissä usein pohjana aiemmat mallit.
- Markkinavuoropuhelu mahdollistaa osapuolten välisen keskustelun – parempi näkemys tarjonnasta ja palvelusta
- Tarkastuksen laajuuden määrittely:
 - Onko tarkastuspäivien määrä relevantti tarkasteluyksikkö?
 - Voiko tilaaja määritellä laajuuden?
- Tarjoajille asetetut vähimmäisvaatimukset vs. laatukriteerit
- Tarjouksen jättäminen vaati tarjoajilta työpanosta. Ovatko tarjouspyynnössä asetetut tarjouksen sisällölle ja siinä esitettäville tiedoille relevantteja ja tarpeellisia?

Kilpailutusprosessi

Valintakriteerit

- Tilintarkastuksen kilpailutuksessa valintaperusteena on tyypillisesti joko palvelun hinta tai hinnan ja laatukriteerien yhdistelmä.
- Hinnan merkitys kilpailutuksissa on korostunut. Käytännössä laadun määrittely on koettu vaikeaksi ja usein laatupisteytyksessä voidaan painottaa esim. tarkastustiimin kokemusvuosien määrää, mikä antaa laadusta hyvinkin rajatun näkökulman.
- Laatu voi liittyä tilintarkastusyhteisöön sekä tarjottavaan tiimiin. Myös esim. toteutussuunnitelmaa voidaan arvioida.
- Tyypillisesti julkishallinnon tilintarkastuksen kilpailutus perustuu kirjallisiin dokumentteihin; tarjousvaiheen kuulemiset tai tarjouspresentaatiot harvinaisia.



Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.



[kpmg.fi](https://www.kpmg.fi)

© 2026 KPMG Oy Ab, a Finnish limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential



Hyvät käytännöt julkisten hankintojen kilpailuttamiseen

Julkishallinnon tilintarkastus tienhaarassa

30.9.2026, Kuntatalo

Olli Jylhä, JHNY

Miten tilintarkastus eroaa muista hankinnoista

- **Valtuusto valitsee** hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön. Yhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi **JHT-tilintarkastaja**. **Tilintarkastaja toimii** tehtävässään **virkavastuulla**.
- Tilintarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään **kuuden tilikauden** hallinnon ja talouden tarkastamista varten.
- Kunnan **tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan** tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä

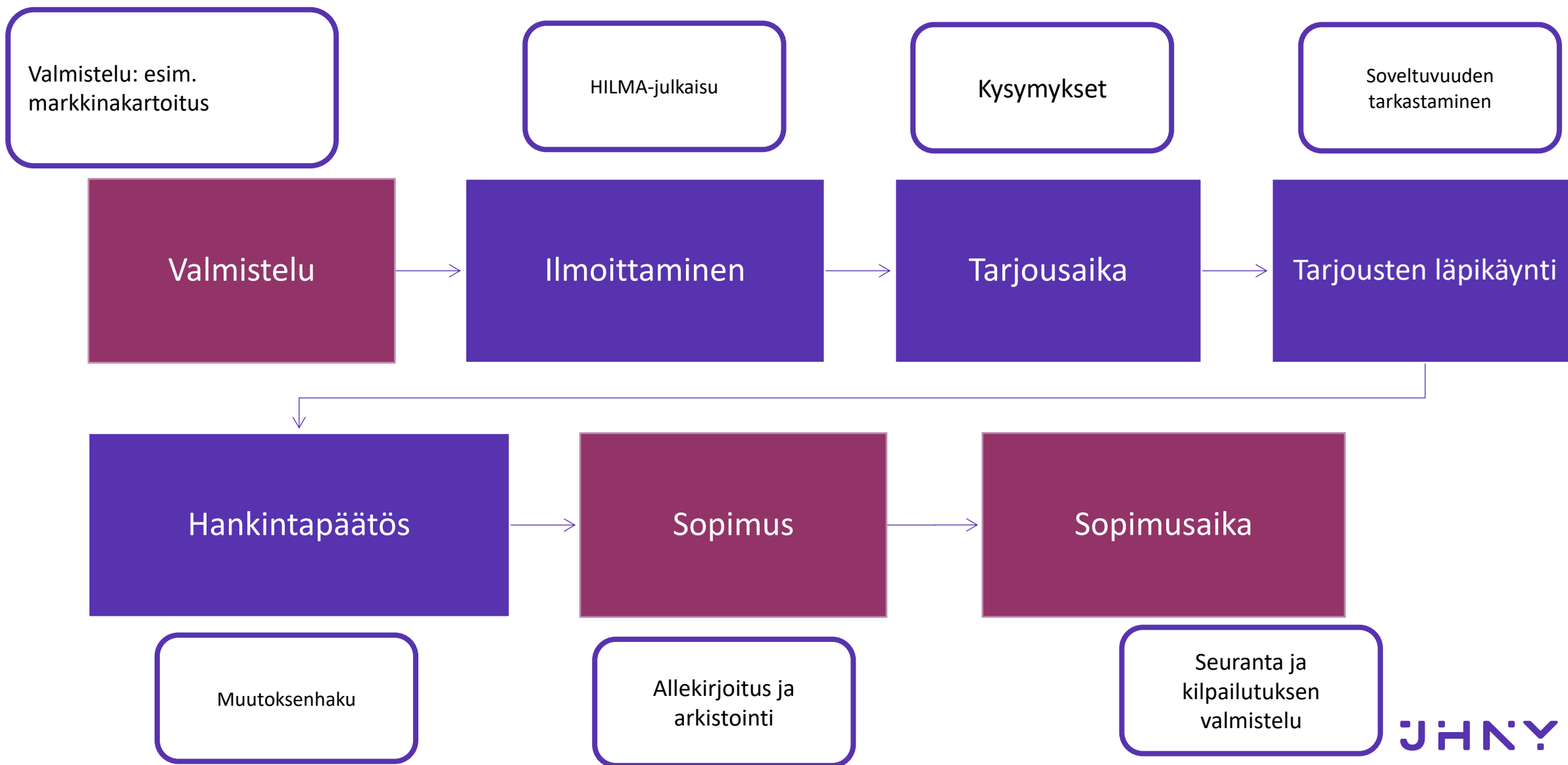
Tytäryhteisöjen ilmoittaminen

- Tytäryhteisöt tulee (usein) huomioida kilpailutuksessa vaikka tytäryhtiöt ovat omia oikeushenkilöitään
- Hyviä käytäntöjä:
 - Ilmoita tyttäret hankintayksiköiksi hankintailmoituksella
 - Sama hinnoittelu kuin emolle
 - Sama hinnoittelu myös lisätyöpäivien osalta



Markkinakartoitus

Hankintaprosessin kulku (avoin menettely)



Markkinakartoitus

- Suositeltavaa ilmoittaa markkinakartoituksesta Hilma-ilmoituksella
- Markkinakartoituksessa kirjallisesti ja/tai suullisesti markkinatoimijoiden/muiden hankintayksiköiden ajatuksia hankinnan toteutukseen
- Osallistuminen markkinakartoitukseen ei velvoita tarjoajia tai hankintayksikköä
- Ei rajoita osallistumista itse kilpailutukseen tai sido osallistujia millään tavalla

Markkinakartoituksen toteutustavat

- a) Pyydetään yleiskommentteja tarjouspyyntöön
- b) Pyydetään kommentteja tai käydään keskustelua yksittäisistä asiakohdista
- c) Pyydetään toteutusvaihtoehtoja ja käydään varhaisia keskusteluja toimintamallista

Markkinakartoituksen malleja

Dokumenttien
lähettäminen
luettavaksi

Toimittajien
tapaaminen
yksitellen

Toimittajien
tapaaminen
yhteisesti

Hankintojen
markkinointipäivät

Verrokkiyksiköiden
hyödyntäminen

Ulkoisen asiantuntija
avun hyödyntäminen

Kehittämistyöpajat
ja pichaukset



Vertailukriteerit

Vertailukriteerit ja tarjousten vertailu

- Tarjoajan valinta tehdään vertailukriteerien perusteella
 - Vertailuperusteena kokonaistaloudellinen edullisuus
 - a) Pelkkä hinta
 - b) Pelkkä laatu (kiinteä hinta)
 - c) Hinnan ja laadun yhdistelmä
- Vertailukriteerit tulee ilmoittaa tarjouspyynnössä
 - Vertailun tulee perustua tarjouspyynnössä ilmoitettuihin kriteereihin

Esimerkki hinnoittelusta

	Kerroin	Eur (alv 0 %)/ tarkastuspäivä
a) Päävastuullinen tilintarkastaja	20	0,0 €
b) Avustava tilintarkastaja	70	0,0 €
laajuus on enintään 90 tarkastuspäivää		
TYTÄRYHTEISÖT (Liite Tytäryhteisöt)		
laajuus on yhteensä enintään 90 tarkastuspäivää		
a) Tilintarkastaja (KHT)	10	0,0 €
b) Avustava tilintarkastaja, vähintään HT	5	0,0 €
Tytäryhteisöt enintään 15 tarkastuspäivää		

Mahdollisia laatukriteerejä

- Yrityksen referenssit
- Tarjotun asiantuntijan/tiimin aikaisempi kokemus ja osaaminen
- Tarjottujen henkilöresurssien haastattelu/testaaminen
- Kirjallisen tuotoksen arviointi (esim. alustava suunnitelma)

Ranskalainen urakka: HY
ilmoittaa hinnan ja
tarjoaja tarjoaa laadulla

Esimerkki laatukriteeristä

- Vastuullisella tilintarkastajalla tulee olla vähintään kolme (3) vuotta tilintarkastuskokemusta vastuullisena tilintarkastajana yli X asukkaan kunnassa/kunnissa (kuntayhtymissä, hyvinvointialueilla, kunta- tai kuntayhtymäkonseminen tytäryhteisöissä tehtyä aikaa ei lasketa mukaan kokemukseen).
- Kokemus arvioidaan täysinä vuosina tilintarkastustutkinnon suorittamisen jälkeen.
- Tarkastuskokemusta voi olla kertynyt useammasta ehdot täyttävästä kunnasta samanaikaisesti.
- Pisteitä saa tarkastuskokemuksesta tältä ylittäviltä osin. Kokemuksen tulee olla kertynyt tilivuosi 2020-2025 tilintarkastuksesta.

3 vuotta 0 pistettä
5 vuotta 3 pistettä
6 vuotta 4 pistettä
7 vuotta 5 pistettä
8+ vuotta 10 pistettä

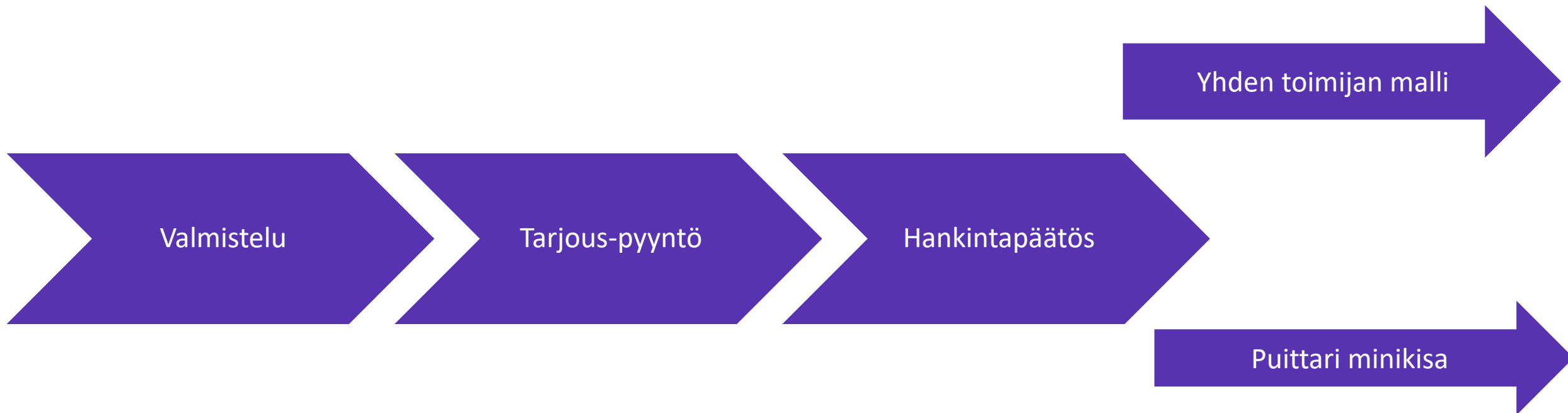
Vähimmäis- ja soveltuvuusvaatimuksia

- Vastuullisella tilintarkastajalla tulee olla vähintään kolmen (3) tarkastusvuoden kokemus energiatoimialan tilintarkastuksesta. Kokemuksen tulee olla kertynyt tilivuosien 2020-2025 tilintarkastuksesta.
- X:n vastuullisella tilintarkastajalla tulee olla yhdistelmäauktorisointi KHT/JHT
- Yrityksen liikevaihdon tulee olla vähintään X euroa
- Vastuullisella tilintarkastajalla tulee olla vähintään X vuotta kokemusta

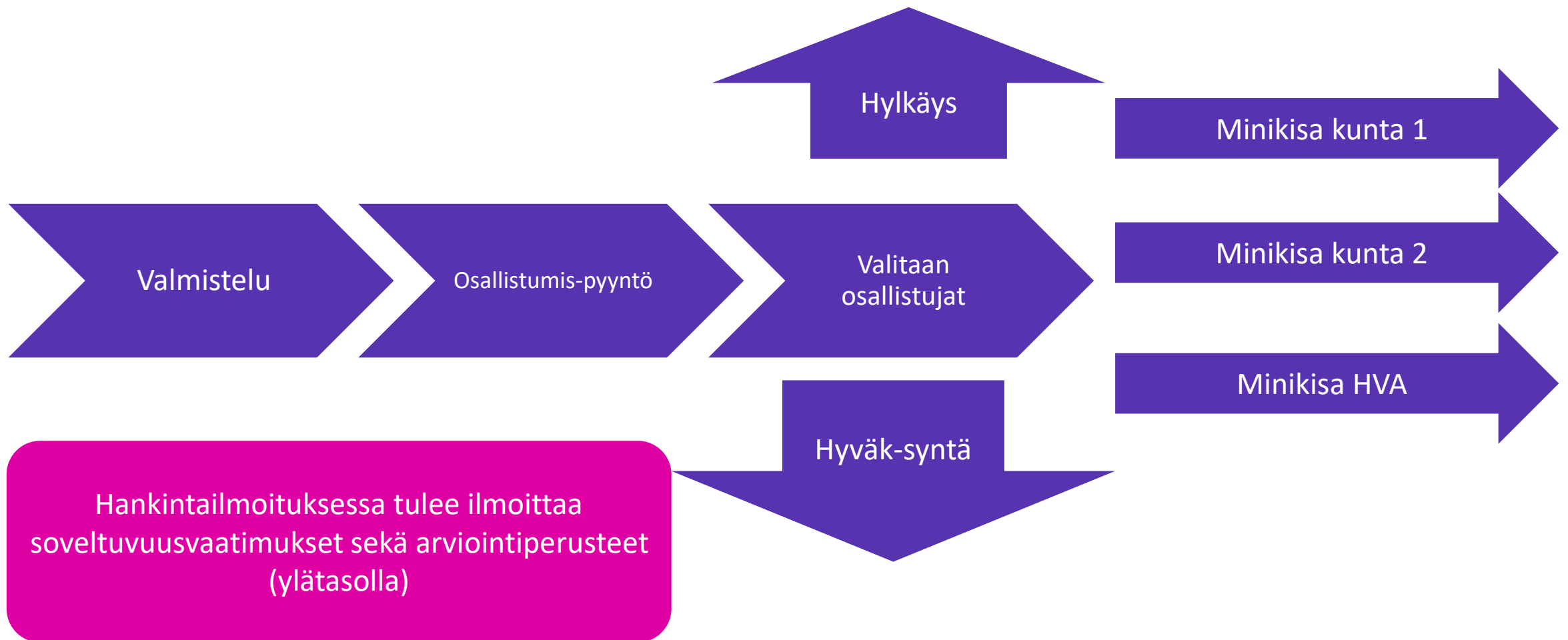


Yhteishankinnat

Yhteishankintayksikön kilpailutus



Yhteishankintayksikön DPS



Yhteishankinta

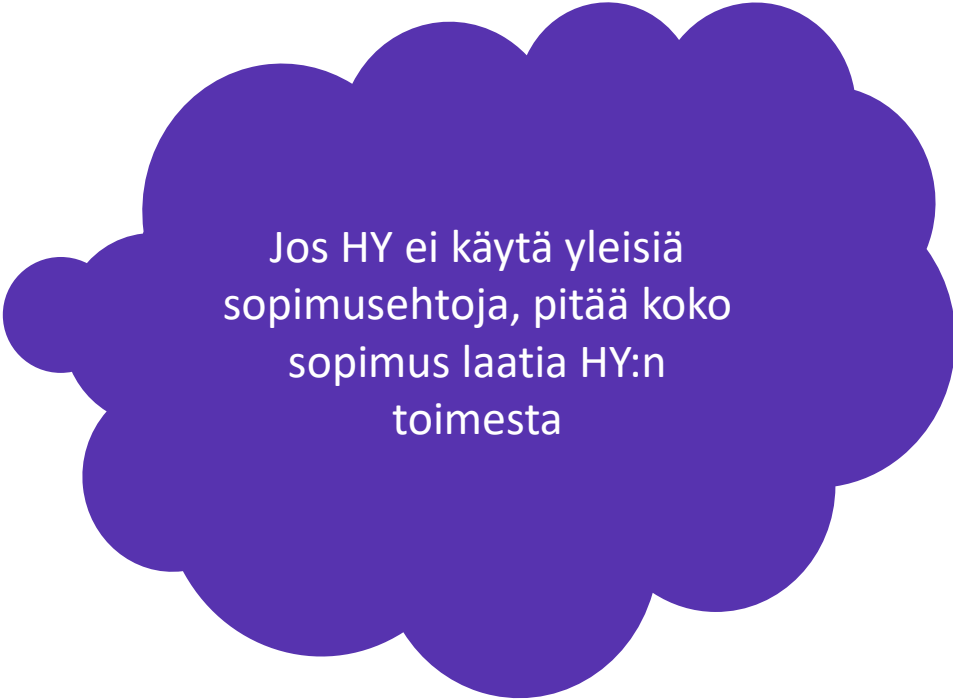
- ✓ Valittujen toimijoiden taustat tarkistettu
 - ✓ Yhteishankintayksikkö tekee kilpailutuksen tai kilpailutuksen osan hankintayksikön puolesta
 - ✓ Yhteishankintayksiköllä on laajemmat resurssit hankintojen toteuttamiseksi (esim. mallisopimus)
 - ✓ Saattaa kiinnostaa yksittäistä hankintayksikköä useampia toimijoita
 - ✓ Yleensä vakioidut kilpailutuspohjat
-
- ❖ Ei volyymietua (jos DPS)
 - ❖ Palvelumaksut yhteishankintayksikölle
 - ❖ Vaatimukset yhteishankintayksikön ”muotin” mukaisesti
 - ❖ Yleensä rajattu määrä toimijoita



Sopimusehdot ja optiot

Yleiset sopimusehdot

- JYSE: Julkisten hankintojen yleiset sopimusehdot (2025)
- JIT: Julkisen hallinnon IT-sopimusehdot (2025)
- YSE: Rakennusurakan yleiset sopimusehdot (1998)
- KSE Konsulttitoiminnan yleiset sopimusehdot (2013)
- Alakohtaiset yleiset ehdot
- Tilintarkastuspalveluissa yleisesti käytössä JYSE



Jos HY ei käytä yleisiä sopimusehtoja, pitää koko sopimus laatia HY:n toimesta

Pohdittavia asioita

- Tilintarkastajan riippumattomuus
 - Miten valmistetaan riittävä määrä tarkastuspäiviä ja tilintarkastajan näkemyksen mukainen tarkastuksen kaari, ilman ”iltalypsyä”? Muiden tarkastus/konsultointipalveluiden hankinta?
- Tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät
 - Suostuisiko kukaan näitä hoitamaan erillisenä kisana? Nousisiko hinta? Onko mahdollista toteuttaa niin että sihteeri on etänä?
- Sopimusehtojen soveltaminen
 - Tilintarkastajan vaihtaminen? Hinnanmuutokset sopimuskaudella? Konsultoinnin rajoittaminen?
- Suhtautuminen uusiin teknologioihin
 - Pitääkö AI:n käyttämisestä/tiedosta kirjata tarjouspyyntöön?

Yhteenveto

- Markkinakartoituksella markkinoiden arvio vaatimuksista ja pisteytyksestä
- Teknologian kehittymisen merkitys tarkastuspalveluiden suorittamisessa
- Arvio siitä onko hinta valintaperuste vai lisätäänkö laadullisia valintaperusteita
- Omana tekemisenä vai yhteishankintayksikön kautta?
- ”Mestari-kisälli”-malli (ei vaadita 100% työpanosta ensisijaiselta tilintarkastajalta)
- Sopimusehtojen arviointi ja mahdolliset poikkeukset yleisistä sopimusehdoista



Yhteenveto

- Markkinakartoituksella markkinoiden arvio vaatimuksista ja pisteytyksestä
- Teknologian kehittymisen merkitys tarkastuspalveluiden suorittamisessa
- Arvio siitä onko hinta valintaperuste vai lisätäänkö laadullisia valintaperusteita
- Omana tekemisenä vai yhteishankintayksikön kautta?
- ”Mestari-kisälli”-malli (ei vaadita 100% työpanosta ensisijaiselta tilintarkastajalta)
- Sopimusehtojen arviointi ja mahdolliset poikkeukset yleisistä sopimusehdoista

Kiitos osallistumisesta!

Marja-Liisa Ylitalo

marja-liisa.ylitalo@kuntaliitto.fi

Puh. 050 410 0054



www.kuntaliitto.fi

www.kommunforbundet.fi

