

Saara Koivisto

**JULKISTEN HANKINTOJEN TARKASTUKSEN
ERITYISPIIRTEET**
Narratiivinen kirjallisuuskatsaus

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Marraskuu 2022

TIIVISTELMÄ

Saara Koivisto: Julkisten hankintojen tarkastus
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Julkinen talousjohtaminen
Marraskuu 2022

Tässä tutkimuksessa tutkitaan julkisten hankintojen tarkastusta. Tutkimuksessa tarkastelun kohteena ovat vuosien 2012-2022 tieteelliset tutkimusartikkelit ja kirjat. Tutkimuskysymys voidaan rajata seuraavanlaiseen lauseeseen: Mitkä ovat julkisten hankintojen tarkastamisen erityispiirteet? Tutkimusteema on aiheellinen, sillä julkiset hankinnat kuuluvat korruption riskialueisiin ja julkiset hankinnat ovat patentti- ja rekisterihallituksen mukaan painopisteitä tänä vuonna (2022) julkishallinnon laaduntarkastuksessa.

Tutkielman teoriapohjana on päämies-agentti-teoria. Tutkielma toteutetaan narratiivisena kirjallisuuskatsauksena. Aineisto koottiin kolmesta tietokannasta. Aineisto koostuu 12 tutkimusartikkelista ja yhdestä kirjasta. Aineisto analysoidaan laadullisen sisällönanalyysin keinoin. Analyysin tulokset jakautuvat kahdeksaan osaan, joista yksi merkittävimmistä on tarkastusorganisaatioiden eri roolit päämies-agentti-teorian näkökulmasta. Muita keskeisiä erityispiirteitä ovat hankintamuodot ja arviointikriteerit.

Tutkimusaineistossa tarkastusorganisaatiot näyttäytyvät ulkopuolisina varmennepalvelun tarjoajina, mutta joissain tilanteissa ne toimivat agenteina. Hankintamuodot voivat paljastaa tarkastajalle mahdolliset väärinkäytökset. Sisäinen tarkastus toimii tukitoimintona tarkastusorganisaatioille ja hankintayksiköille. Muita julkisten hankintojen tarkastamiseen liittyviä erityispiirteitä ovat tarkastajien osaaminen ja koulutus, lainsäädäntö ja periaatteet koskien julkisia hankintoja sekä sähköisten apuvälineiden hyödyntäminen julkisissa hankinnoissa.

Avainsanat: Tarkastus, julkiset hankinnat

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällys

1. Johdanto.....	3
2. Teoreettinen viitekehys.....	5
2.1. Julkiset hankinnat.....	5
2.2. Tilintarkastus.....	6
2.3. Agenttiteoria.....	7
3. Tutkimuksen toteuttaminen.....	9
3.1. Kirjallisuuskatsaus.....	9
3.2. Hakuprosessi.....	9
3.3. Analyysi.....	10
4. Tulokset ja analyysi.....	16
4.1. Tuloksien sisällöstä.....	16
4.2. Puutteelliset ja olemattomat hankintasuunnitelmat.....	16
4.3. Tarkastusorganisaatioiden merkitys.....	17
4.4.1. Hankintatyyppit.....	18
4.4.2. Tarjouskilpailut.....	18
4.5. Arviointikriteerit.....	19
4.6. Sisäinen tarkastus.....	20
4.7. Lainsäädäntö ja periaatteet.....	20
4.8. Osaaminen ja koulutus.....	21
4.9. Sähköisten välineiden hyödyntäminen julkisissa hankinnoissa.....	22
5. Johtopäätökset.....	23
5.1. Johtopäätösten sisältö ja jatkotutkimusaiheet.....	23
5.2. Tutkimuksen rajoitteet.....	24
Lähdeluettelo.....	26

Kuviot

Liite 1. Kuvio 1. Kirjallisuuskatsauksen vaiheet.....	10
Liite 2. Kuvio 2. Sisäänotto- ja poissulkukriteerit.....	12
Liite 3. Kuvio 3. Aineistorajaus vaiheina.....	13
Liite 4. Kuvio 4. Tutkimusaineisto.....	14

1 Johdanto

Kandidaatintyön aiheena on tilintarkastaja julkisten hankintojen tarkastajana. Julkiset hankinnat muodostavat suuren osan Euroopan unionin sisämarkkinoista. Julkisilla hankinnoilla on suuri taloudellinen merkitys, sillä julkisten hankintojen vuosittaiseksi kokonaisarvoksi on Suomessa arvioitu yli 30 miljardia euroa. Taloudellisen merkityksen lisäksi julkiset hankinnat kuuluvat korruption riskialueisiin. (Korruptiotorjunta.fi 2022) Tutkielman teema on ajankohtainen, sillä julkiset hankinnat kuuluvat julkishallinnon laaduntarkastuksen painopisteisiin vuonna 2022. (Patentti- ja rekisterihallitus 2022). Kandidaatintyön tutkimuskysymyksenä on, mitkä ovat julkisten hankintojen tarkastamisen erityispiirteet. Tarkoituksena on selvittää, mihin tilintarkastajan kannattaa kiinnittää huomiota julkisia hankintoja tarkastaessa. Haluan keskittyä tutkielmassa julkisten hankintojen tarkastamiseen ja siihen millaista tutkimusta julkisten hankintojen tarkastuksesta on tehty.

Tutkielman teoriapohjan muodostaa agenttiteoria. Tilintarkastajat toimivat agenttimallin mukaisesti. He pyrkivät lieventämään informaatiokuilua julkisten organisaation johdon ja erisidosryhmien välillä. (Jensen & Meckling 1976) Avaan teorian tarkemmin toisessa luvussa. Esitän tutkimuksen toteutuksen tutkielman kolmannessa luvussa. Käyn tutkimuksen tulokset ja tulosten analyysin läpi neljännessä luvussa. Viidennessä luvussa esitän tutkimuksen johtopäätökset, arvioin tutkimuksen luotettavuutta ja kerron jatkotutkimusaiheista.

Julkisuuteen on noussut esimerkkejä tilanteista, joissa huonosti hoidetut julkiset hankinnat ovat aiheuttaneet ongelmia. Yhtenä esimerkkinä on Helsingin kaupungin palkanmaksuongelmat, jotka ovat kestäneet useamman kuukauden. Palkanmaksuongelmista alettiin kertoa toukokuun alussa. Helsingin kaupunki oli hankkinut uuden palkanlaskentaohjelman Sarastian. Oikeusoppineet ovat epäilleet, että kaupunki on kiertänyt hankintalakia ostamalla pienen osuuden Sarastiasta, jolloin hankintalakia ei tarvinnut noudattaa, sillä hankintalakia ei tarvitse noudattaa hankintayksikön sidosyksikköön. Palkanmaksuongelmien keskellä kaupunki hankki konsulttipalveluita Big 4 -yhtiö Deloitteelta 1,8 miljoonalla eurolla ilman kilpailutusta. (Valtanen 2022)

Toinen tuore esimerkki huonosti hoidetuista hankinnoista oli huoltovarmuuskeskuksen epäonnistuneet maskikaupat. Pandemia-aikana huoltovarmuuskeskus osti Tiina Jylhältä ja Onni

Sarmasteelta viidellä miljoonalla eurolla suojamaskeja. Jylhällä oli taustalla talousrikostuomioita ja Onni Sarmasteella oli taustallaan talousepäselvyyksiä. Lopulta selvisi, että kasvomaskeja eivät olleet standardien mukaiset ja ettei tilattuja tuotteita voida käyttää sairaalakäytössä. (Teittinen, Manner & Gustafsson 2020) Poikkeusoloissa oli vaikea tilata maskeja ja kaikista tarvikkeista oli pulaa. Pochynok, Muravskyi ja Farion (2021) selvittivät tutkimuksessaan sähköisten kommunikaatiovälineiden hyödyntämistä kirjanpidossa. Ehkä tältä tilanteelta olisi välttytty, jos olisi tehty kauppakumppaneille jotkin taustatarkastukset ja hankinnat olisi suunniteltu paremmin.

2 Teoreettinen viitekehys

2.1 Julkiset hankinnat

Hankintalaki pyrkii julkisten varojen käytön tehostamiseen, laadukkaiden innovatiivisten ja kestävien hankintojen edistämiseen. Hankintalain tarkoituksena on edistää yritysten ja muiden yhteisöjen tasapuolisia mahdollisuuksia osallistua julkisiin hankintoihin. Hankintayksikköjen on huomioitava taloudellisuuden vaatimus toiminnassaan, joten niiden on järjestettävä hankintalain mukainen tarjouskilpailu. Taloudellisuus on huomioitava myös tarjouskilpailujen toteuttamisessa. Hankintojen on oltava laadukkaita. Hankintojen teossa on huomioitava sekä ympäristö että sosiaaliset näkökulmat. Hankintayksikköjen on tehtävä hankintasuunnitelma ja noudattaa menetelmäsäännöksiä. (Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017, 23-36)

Hankintayksikköjen on noudatettava julkisten hankintojen periaatteita, joita ovat avoimuus, suhteellisuus sekä tasapuolinen ja syrjimätön kohtelu. (Eskola ym. 2017, 33-37)

Hankintasopimuksella tarkoitetaan kirjallista sopimusta, joka on tehty yhden tai useamman hankintayksikön ja yhden tai useamman toimittajan välillä ja jonka sisältönä on hankintalain tarkoittaman rakennusurakan toteuttaminen, tavaran hankinta tai palvelun suorittaminen taloudellista vastiketta vastaan. (Eskola ym. 2017, 39-48) Yksinkertaistettuna julkiset hankinnat tarkoittavat tavaroiden ja palveluiden ostamista, vuokraamista tai siihen rinnastettavaa toimintaa sekä urakalla teettämistä.

Suomessa hankintayksiköt kuuluvat hankintalainsäädännön mukaisen kilpailuttamisveloitteen piiriin. Lain julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (2016/1397 §5) mukaan hankintayksiköitä ovat seuraavat tahot:

- valtion, kuntien ja kuntainliittojen viranomaiset
- evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkko sekä niiden seurakunnat ja muut viranomaiset
- valtionliikelaitokset
- julkisoikeudelliset laitokset

Ongelmat julkisissa hankinnoissa voivat johtaa julkisten varojen huolimattomaan käyttöön ja jopa terveyttä uhkaaviin tilanteisiin. Siksi ongelmiin julkisissa hankinnoissa on syytä suhtautua vakavasti.

New Public Management -johtosuuntaus on vaikuttanut siihen, että julkista sektoria pyritään johtamaan yritysmäisesti ja se on aiheuttanut ulkoistamisia. Julkiset hankinnat ovat herkkiä korruptiolle sekä kehittyneissä että kehittyvissä maissa. Läpinäkyvyys vähentää korruptiota. Läpinäkyvyys kaventaa informaatiokuilua agentin ja päämiehen välillä. Agentit eivät syyllisty niin todennäköisesti väärinkäytöksiin, kun kiinnijäämisen riski on suuri. Läpinäkyvyys antaa päämiehelle paremmat mahdollisuudet havaita väärinkäytöksiä ja vaatia agentilta vastuuta. Valvonta julkisten hankintojen hankintaprosessin alussa on paljon tehokkaampi kuin hankintaprosessien jälkeinen valvonta/tarkastus. (Bauhr ym. 2019)

2.2 Tilintarkastus ja laaduntarkastus

Tilintarkastaja varmentaa taloudellisten tietojen luotettavuuden ja eikä lähtökohtaisesti tuota uutta tietoa. Tarkastuksen lähtöpiste on tilintekovelvollisuus. Se voi perustua myös julkisen velvoitteeseen. Tilintekovelvollisuutta ja tilintarkastuksen tarpeellisuutta selitetään agenttiteorian avulla. Agenttiteoria tarkastelee agentin ja päämiehen välisen sopimuksen tekemistä, toteuttamista sekä valvontaa. Agenttisuhteeseen liittyy tavoiteristiriitoja sekä informaatiokuilua. Tehokas valvonta tarkoittaa, että valvonta on pidettävä erillään johtamisesta. (Horsmanheimo ja Steiner 2017)

Tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen (Tilintarkastuslaki 622/2016, §1)

Tilintarkastusvalvonta vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien valvonnasta. Patentti- ja rekisterihallitus vastaa tilintarkastuksen laaduntarkastuksesta. (Tilintarkastuslaki 1141/2015 §1, §2).

Laki julkisista hankinnoista käsittelee julkisten hankintojen pelisääntöjä. Lain tavoitteena on tehostaa julkisten varojen käyttöä, edistää laadukkaiden, innovatiivisten ja kestävien hankintojen tekemistä sekä turvata yritysten ja muiden yhteisöjen tasapuoliset mahdollisuudet tarjota tavaroita, palveluja ja rakennusurakoita julkisten hankintojen tarjouskilpailuissa. (Tilintarkastuslaki 1141/2015)

2.3 Agentti-päämiesteoria

Jensen ja Meckling (1976) määrittelevät agenttisuhteen sopimukseksi päämiehen ja agentin välillä, jossa agentti hoitaa päämiehen asioita päämiehen puolesta. Molemmat osapuolet pyrkivät hyötyjen maksimointiin, minkä takia on todennäköistä, että agentti ei toimi aina päämiehen etujen mukaisesti. Joissain tilanteissa kannattaa maksaa agentille ”bondausmaksuja”, ettei hän tee tekoja, jotka saattavat haavoittaa päämiestä. Päämies voi vaatia kompensatiota, jos agentti toimii päämiehen etujen vastaisesti. Ei ole mahdollista päästä tilanteeseen, jossa agentti tekee optimaalisia päätöksiä päämiehen näkökulmasta, nolla kustannuksilla. Yleensä agenttisuhteissa ilmenee positiivista valvontaa sekä rahallisia kannustimia. (Jensen & Meckling 1976)

Julkisella sektorilla agentti-päämiessuhteet eivät ole niin suoria. Ministerit voivat olla päämiehiä ja virkamiehet ovat agenteja, jotka toimeenpanevat ministerin määräykset. Toisaalta hallitus voi olla agentti parlamentille. (Leruth & Paul 2006, 4-6) Julkisissa hankinnoissa hankintayksikkö voi olla sekä päämies että agentti. Hankintasopimuksissa hankintayksikkö toimii päämiehenä ja sopimuskumppanin agenttina. Toisaalta hankintayksiköt toimivat esimerkiksi kunnan valtuustoille agentteina.

Tilintarkastus ja tarkastus toimivat varmennepalveluna päämiehen ja agentin välillä. Päämies on agentin antaman tiedon varassa. Tämän vuoksi hän voi palkata varmennepalvelun. Tarkastuksen ydintehtävä on varmentaa tilityksen oikeellisuus. Perusmuodossaan tarkastus varmennuspalveluna on vastaavuuden (compliance) tarkastusta: ovatko tosiasiat toteutuneet sovittujen pelinsääntöjen mukaan. Tarkastuksen pelkistetty tehtävä on todeta, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toimista ”oikeat ja riittävät tiedot”. (Meklin 2009)

Valvontaa voidaan jaotella eri tavoin. Valvonta voidaan jakaa ulkoiseen ja sisäiseen kontrolliin. Sisäiset tarkastajat huolehtivat sisäisestä valvonnasta. Ulkoinen tarkastus varmentaa tosiasiat sidosryhmille kuten päämiehelle. Tarkastus voidaan jakaa Ex-ante ja ex-post kontrolliin. Ex-ante kontrolli tapahtuu useammassa vaiheissa. Valvojilta pitää antaa hyväksyntä tiettyjen menojen tekemiseen. Tilintarkastus on ex-post kontrollia eli asioiden varmentamista. Anglofoninen malli luottaa enemmän tilintarkastajien tekemiin ex-post tarkastuksiin. (Leruth & Paul 2006, 12-23)

Tieteen termipankissa moraalikato määritellään tilanteeksi, jossa ”taloudenpitäjä saattaa käyttäytyä eri tavoin olleessaan riskiltä suojassa kuin olleessaan riskille alttiina. Se syntyy, kun taloudenpitäjä ei joudu vastaamaan kaikista toimiansa seurauksista ja toimii siksi varomattomasti”. Agentit saattavat käyttää informaatioepäsymmetriaa hyväkseen. Agentti voi käyttää vähäistä vaivaa ja

tuottaa alhaista tehoa ja väittää samaan aikaan, että tämä alhainen teho tai tuotos johtuu ulkoisista tekijöistä. Eli agentit saattavat tarjota huonoja palveluita tai hyödykkeitä, koska päämies kantaa niistä riskin. (Gjesdal 2007, 97-100)

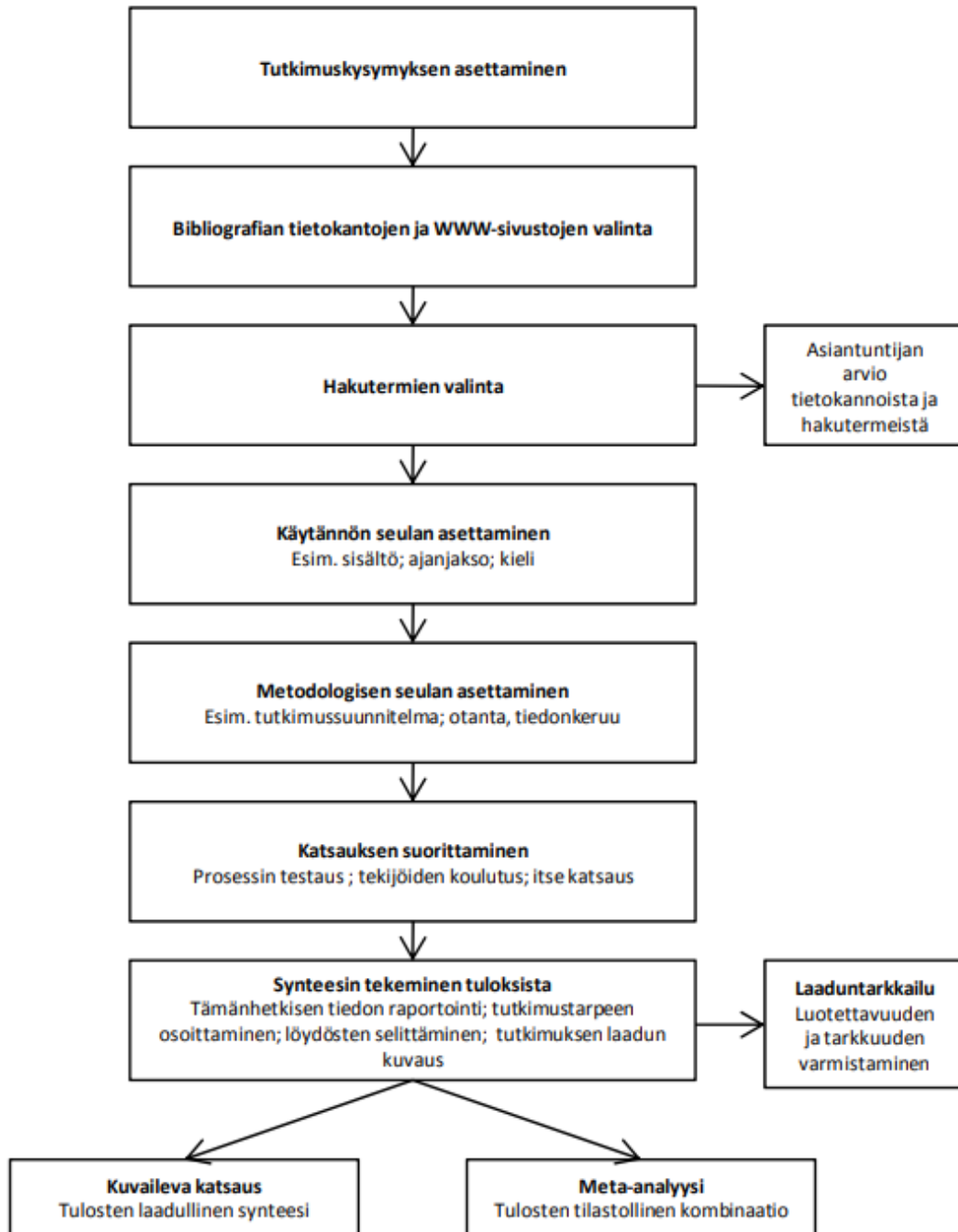
3 Tutkimuksen toteuttaminen

3.1 Tutkimuskysymys ja tutkimusmetodi

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, mitkä ovat julkisten hankintojen tarkastamisen erityispiirteet. Pyrkimyksenäni on selvittää, mihin pitää kiinnittää huomiota julkisia hankintoja tarkastaessa. Tutkielman metodina toimii narratiivinen kirjallisuuskatsaus. Kirjallisuuskatsaus on metodi- ja tutkimustekniikka, jossa tutkitaan jo tehtyä tutkimusta ja kootaan tutkimuksien tuloksia, jotka ovat perustana uusille tutkimustuloksille. Kirjallisuuskatsaus kuuluu kvalitatiivisten ja kvantitatiivisten metodien yhdistelmään. (Salminen 2011)

3.2 Kirjallisuuskatsaus

Kirjallisuuskatsauksia on kolmea eri tyyppiä: kuvaileva, systemaattinen ja meta-analyysi. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus jaetaan narratiiviseen ja integroivaan kirjallisuuskatsaukseen. Toteutan tutkielman narratiivisena kirjallisuuskatsauksena. Narratiivinen kirjallisuuskatsaus on metodologisesti kevyin menetelmä, jonka avulla pyritään antamaan laaja kuva käsiteltävästä aiheesta, tai kuvailla käsiteltävän aiheen historiaa ja kehityskulkua. Narratiivinen katsaus pyrkii helppolukuiseen lopputulokseen. Lähtökohtaisesti narratiivisen kirjallisuuskatsauksen tutkimusaineisto ei ole käynyt läpi erityisen systemaattista seulaa. (Salminen 2011, 7) Jotta tutkielma olisi luotettava, olen pyrkinyt systemaattiseen aineistonhakuun. Kuvailevan kirjallisuuskatsauksen tarkoituksena on usein etsiä vastauksia kysymyksiin, mitä ilmiöstä tiedetään tai mitkä ovat ilmiön keskeiset käsitteet ja niiden väliset suhteet. Tarkoitus on saada laaja kuva tutkittavasta ilmiöstä. (Salminen 2011)



Kuvio 1. Kirjallisuuskatsauksen vaiheet (Fink 2005:54, viitattu lähteessä Salminen 2011, 11).

3.3 Analyysi

Analyysityylinä on laadullinen sisällön analyysi. Sisällön analyysi toimii yksittäisen metodin lisäksi myös väljänä teoreettisena kehyksenä. Laadullinen sisällönanalyysi voi olla hyvin vapaamuotoinen.

Siihen voi soveltaa monenlaisia teoreettisia ja epistemologisia lähtökohtia. Analyysi voidaan tehdä noudattaen seuraavia vaiheita:

- Kiinnostavien asioiden poimiminen aineistosta
- Kiinnostavien asioiden merkitseminen aineistosta ja muiden jättäminen ulkopuolelle
- Teemoita aineisto
- Yhteenveto

Ongelmaksi voi tulla se, että paljon kiinnostavia asioita, eikä niitä voi yhdessä tutkimuksessa käydä läpi. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 103-137)

3.4 Hakuprosessi ja hakusanat

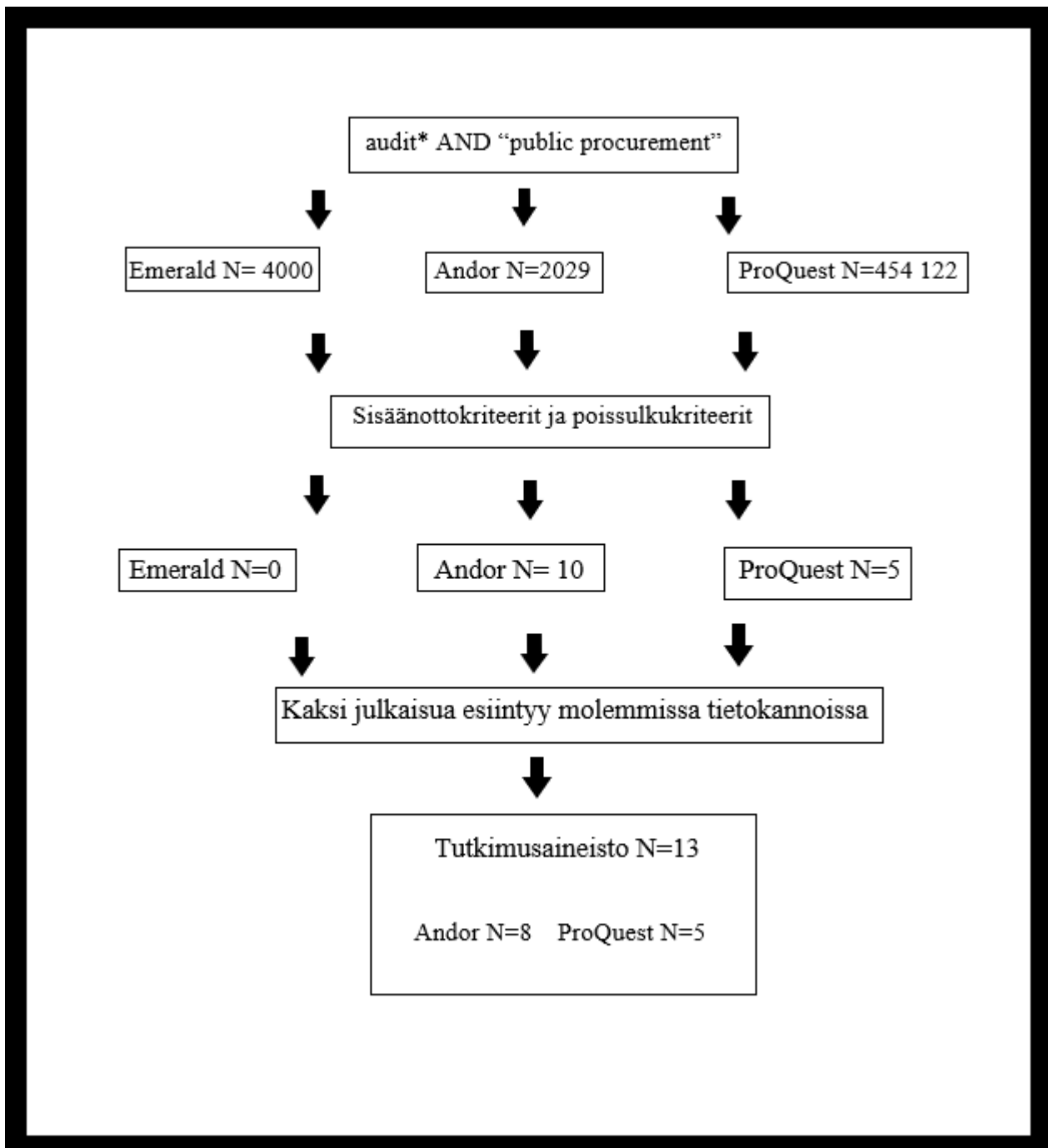
Tutkimusprosessin rajallisten aikaresurssien johdosta tietoa haettiin kolmesta tietokannasta, joita olivat Abi/Inform (ProQuest), Andor ja Emerald. Aineiston kokoamisessa käytettiin sisäänottokriteereitä ja poissulkukriteereitä. Aineiston tuli olla mm. vertaisarvioitua ja molempien hakusanojen piti esiintyä otsikossa, abstraktissa tai avainsanoissa Tietokannat valittiin niiden helppokäyttöisyyden, hyvän maineen ja selkeiden rajaustoimintojen vuoksi.

Tutkimuskysymyksestä johtuen hakusanat olivat audit* ja public procurement. Aineisto hakiessa käytettiin Boolean parametreja, jotta löytyy audit-sanasta kaikki muodot. Ensimmäinen haku tuotti tuloksia yhteensä yli 460 000 tulosta. Sisäänottokriteereillä tuli lopulta 13 tulosta. Yhteensä 15 tulosta, mutta kaksi julkaisua esiintyi kahdessa tietokannassa. Lopulliset haut tehtiin heinäkuun puolessa välissä. Sen jälkeen tietokantoihin tulleet aineistot eivät ole tulleet mukaan tutkielmaan.

Sisäänottokriteerit	Poissulkukriteerit
<ul style="list-style-type: none">• julkaisu on kirja tai artikkeli• otsikossa esiintyvät molemmat hakusanat• julkaisu on korkeintaan 10 vuotta vanha• julkaisu on kokonaan saatavilla• julkaisu on saatavilla englanniksi• julkaisu käsittelee tutkittavaa ilmiötä• julkaisu on vertaisarvioitu	<ul style="list-style-type: none">• julkaisu ei ole kirja tai artikkeli• otsikossa ei esiinny molemmat hakusanat• julkaisu on yli 10 vuotta vanha• julkaisu ei ole kokonaan saatavilla• julkaisu ei ole saatavilla englanniksi• julkaisu ei käsittele tutkittavaa ilmiötä• julkaisu ei ole vertaisarvioitu

Kuvio 2. Sisäänotto- ja poissulkukriteerit

Tutkimusprosessin rajallisten aikaresurssien johdosta ei ollut mahdollista käydä läpi kymmenittäin julkaisuja. Subjektiiivisen arvion sijasta sisäänottokriteerit ovat tehneet aineiston karsinnan. Sisäänottokriteereitä hyödyntämällä tuli sen verran vähän artikkeleita, joten kaikki sisäänottokriteerit läpäisseet artikkelit otettiin mukaan tutkimukseen. Tämä tekee tutkimuksesta systemaattisempaa, ja tutkielma olisi mahdollista toistaa. Aineisto koostuu yhteensä 13 julkaisusta, joista 12 on tutkimusartikkeleita ja yksi on kirja. Gerardinon, Litschigon ja Pomeranzin Can audits backfire? -kirja tuli näiden hakuheitojen mukana, vaikka sillä ei ollut vertaisarvioinnin leimaa. Otin sen silti mukaan tutkimukseen. Aineiston rajaus vaiheittain esitetään alla olevassa kuviossa.



Kuvio 3. Aineistorajaus vaiheina

Haku ja sisäänottokriteereillä muodostui seuraavanlainen aineisto, joka koostuu yhdestä kirjasta ja 12 tutkimusartikkelista.

1.	Drozd, I., Pysmenna, M., Pohiribna, N., Zdyrko, N. & Kulish, A. (2021). Audit assessment of the effectiveness of public procurement procedures. <i>Independent Journal of Management & Production</i> .
2.	Efremova, E., Fedchenko, E., Kurashova, A., Shevereva, E. & Bondarchuk, N. (2019). Methods of Assessing Feasibility of Involvement of the Audit Organization in the Public Procurement. <i>Journal of Advanced Research in Law and Economics</i>
3.	Gál, N., Bodánszky, N., Székely, Z. & Mészáros, L. (2016) Utilisation of the Hungarian SAO's Work in the Light of Auditing Public Procurements. <i>Public Finance Quarterly</i>
4.	Gerardino, M., Litschig, S. & Pomeranz, D. (2017) Can audits backfire? Evidence from public procurement in Chile. <i>National Bureau of economic research</i>
5.	Azmi, S. & Ismail, S. (2022) Weaknesses of Malaysian public procurement: a review of auditor general's reports. <i>Journal of Financial Reporting and Accounting</i>
6.	Arifin, J. & Hartadi, T. (2020). The implementation of probity audit to prevent fraud in public procurement of goods and services for government agencies. <i>Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia</i>
7.	Veller, M.G., Brand, M., Kruger, D. & Buttergill, B. (2018). Suture material use and procurement : an audit of a public hospital surgical system in Gauteng, South Africa. <i>South African Journal of Surgery</i>
8.	Albano, G.L. & Santocchia, M.G. (2022). A case study on bid rigging in centralized procurement of audit consulting services in Italy. <i>Journal of public procurement</i>
9.	Tagesson, T., Glinatsi, N. & Prahl, M. (2015). Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition. <i>Public money & management</i>
10.	Pochynok, N., Muravskiy, V. & Farion, V. (2021). Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. <i>Technology audit and production reserves</i>

11.	Sian, S. & Smyth, S. (2022). Supreme emergencies and public accountability: the case of procurement in the UK during the Covid-19 pandemic. <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>
12.	Aguado-Romero, J. López-Hernández, A.M. & Vera-Ríos, S. (2014). Auditing procurement contracts for defense material in Spain: In the footsteps of the U.S. model. <i>Journal of public procurement</i>
13.	Antoniuk, O., Kuzyk, N., Zhurakovska, I., Sydorenko, R. & Sakhno, L. (2020). The role of «big four» auditing firms in the public procurement market in Ukraine. <i>Independent Journal of Management & Production</i>

Kuvio 4. Tutkimusaineisto

4 Tulokset ja analyysi

4.1 Tuloksien sisällöstä

Aineistosta nousi esiin seuraavanlaisia havaintoja. Aineistosta nousi esiin tapoja julkisissa hankinnoissa, mitkä johtavat huonoon lopputulokseen. Useampi artikkeli sivusi hankintamuotoja ja erityisesti tarjouskilpailuja. Aineistossa käsiteltiin myös lainsäädännön merkitystä hankinnoissa. Myös sisäisestä tarkastuksesta oli useampi maininta. Aineisto myös kyseenalaisti tarkastusten merkitystä julkisissa hankinnoissa. Käyn läpi keskeisimmät havainnot.

4.2 Puutteelliset ja olemattomat hankintasuunnitelmat

Suomalainen sananlasku sanoo, että hyvin suunniteltu on puoliksi tehty. Tämä näyttää pätevän myös julkisten hankintojen suunnitteluun. Huonot tai olemattomat hankintasuunnitelmat ovat yksi keskeisimmistä syistä, miksi julkiset hankinnat epäonnistuvat. Azmi ja Ismail (2022) havaitsivat, että Malesiassa tyypillinen ongelma julkisissa hankinnoissa oli puutteellinen hankintojen suunnittelu Vähäinen ja olematon suunnittelu oli ongelma myös Unkarissa. Siellä puutteellinen hankintojen suunnittelu ja myöhässä lähetetyt hankintasuunnitelmat olivat yksi tyypillisimmistä epäsäännöllisyyksistä, mitkä olivat tulleet valtion tarkastusviraston tietoon. (Gál ym. 2016)

Sian ja Smyth (2020) käsitelivät tilivelvollisuutta koskien julkisia hankintoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa kriisiaikana. Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli ennen koronapandemiaa harjoitus (Exercise Cygnus) koskien maailmanlaajuista pandemiaa. Harjoituksen aikana havaittiin, että kansallisella terveydenhuollolla (NHS) oli liian vähän suojarusteita. Vaikka koronapandemiasta ei vielä tiedetty, niin olisi harjoituksen tulosten pitänyt tehdä selväksi, että Yhdistyneet kuningaskunnat eivät ole valmistautunut riittävästi tuleviin kriiseihin. Sian ja Smyth (2020) kertoivat tutkimuksessaan Frowden, Doven, ja Laurien (2020) havainnon, että koronapandemian iskiessä hallinnon vastaus oli lähinnä reaktiivinen sen sijaan, että sillä olisi suunnitelmallinen toimintamalli. Kriisiaikana annettiin asetuksia, jotka helpottivat hankintojen tekemistä, mutta siitä huolimatta kansalaisjärjestöt havaitsivat viranomaisten tekemiä sääntöjen rikkomuksia. Tyypillinen ongelma oli tuoda esiin sopimuksien sisällöt määräaikaan mennessä.

Kriisiaikanakaan ei ollut välttämätöntä selviytyäkseen tuhлата ylettömästi rahaa. Hallinnolla olisi ollut mahdollista selvitä kriisistä taloudellisemmin ja hoitaa hankinnat järkevämmiin. (Sian & Smyth 2020)

4.3 Tarkastusorganisaation merkitys

Yhtäältä tarkastuspalveluja hankintaan julkisina hankintoina ja toisaalta tarkastusorganisaatiot ja erityisesti tarkastajat toimivat varmennepalvelun tarjoajina eli agentin-päämiehensuhteen ulkopuolisina tarkkailijoina. Efremova, Fedchenko, Kurashova, Shevereva ja Bondarchuk (2019) käsittelivät tutkimuksessaan, mitä tarkastusorganisaatioiden pitäisi huomioida ennen kuin he ilmoittautuvat kilpailuun tarkastuskohteesta. He huomasivat, että tarkastusorganisaatiot jakavat riskitekijät asiakastekijöihin ja sisäisiin tekijöihin. Tarkastusorganisaatiot joutuivat tekemään sisäistä valvontaa arvioidessaan heikkouksia ja vahvuuksia.

Big 4 viittaa neljään suurimpaan tilintarkastusyhtiöön, joita ovat EY, KPMG, PwC ja Deloitte. Antoniuk, Kuzyk, Zhurakovska, Sydorenko ja Sakhno (2020) viittasivat Financial Reporting Council:in raporttiin (Antoniuk ym. 2020, s. 2), jonka mukaan Big 4-yhtiöt tarkastivat 81,8% Yhdistyneessä kuningaskunnassa pörssilistatuista yrityksistä. Ukrainassa Big 4-tarkastusyhtiöillä ei ollut täyttä oligopolia, mutta ne vastasivat silti suurimmasta osasta tarkastuksia. Indeksit kuitenkin indikoivat kehitystä tehokkaaseen kilpailuun myös tarkastusmarkkinoilla. Kilpailu pakotti pitämään laadun kunnossa. (Antoniuk ym. 2020)

Tarkastusorganisaatiot toimivat siis varmennepalvelun tarjoajan lisäksi myös agentteina. Tarkastusorganisaatioilla on siis intresseinä saada tarkastustehtäviä. Yksittäisten tarkastajien tulee olla riippumattomia, mutta organisaatiot saattavat toimia hyvinkin epäeettisesti. Albanon ja Santochhian (2022) tutkimus oli case-tutkimus Italiasta, missä tarkastusorganisaatiot olivat toimineet kartelleina saadakseen työtarjouksia. Tämä ei tietenkään tarkoita, että tarkastustyötä tekevät tarkastajat ovat tietoisia kartellisopimuksista. On silti aiheellista pohtia, miten tarkastusorganisaatiot saataisiin toimimaan eettisemmin. Tarkastusorganisaatiot voivat toimia agentteina eikä pelkästään ulkopuolisena varmennepalvelun tarjoajana.

4.4.1 Hankintatyypit

Aineistossa oli havaittavissa erilaisia hankintatyyppejä. Näitä ovat tarjouskilpailut, suora hankinnat ja puitesopimukset. Eri hankintatyyppejä käytetään erilaisissa tilanteissa ja eri hankintamuodoilla on erilaiset tarkoitukset. Yleensä lainsäädäntö vaatii kilpailuttamista. Kaikissa tilanteissa hankintojen kilpailuttaminen ei ole mahdollista. Puitesopimuksia käytetään hankinnoissa, kun ei ole mahdollista tehdä niin yksityiskohtaista hankintasopimusta esimerkiksi nopean teknologisen kehityksen vuoksi (Azmi & Ismail 2022).

Suoria ostoja tehdään kiiretilanteessa tai tilanteessa, jossa on vain yksi palvelun tarjoaja (Gerardino, Litschig & Pomeranz 2016). Aguado-Romero, López-Hernández ja Vera-Ríos (2014) huomauttivat tutkimuksessaan, että puolustusvälinemarkkinoilla ei ole aina mahdollista kilpailuttaa hankintoja. Joitain komponentteja varten voi olla vain yksi tehtailija, jolloin kilpailuttaminen ei ole mahdollista. Aguado-Romero, López-Hernández ja Vera-Ríos (2014) viittasivat tutkimuksessaan Kirat, Bayon ja Blancin (2003) sekä Murphyn (2009) havaintoon, että epätäydellisten markkinamekanismien täydentämiseksi on kehitetty vaihtoehtoisia menettelyjä ja analyysejä, jotta voidaan määrittää maksetun hinnan oikeudenmukaisuus ja näin varmistaa julkisten varojen tehokas käyttö.

Azmi ja Ismailin (2022) havaitsivat, että vähiten ongelmia oli suorissa ostosmenettelyissä. Sen sijaan heikkoja hankintamuotoja olivat suorat neuvottelut/puitesopimukset ja tarjouskilpailut. Toisaalta Chilessä hankintayksiköt suosivat tai tekevät mieluummin suoria ostoja, sillä tarjouskilpailuihin kohdistuu enemmän valvontaa (Gerardino, Litschig & Pomeranz 2016). Tarjouskilpailuista poikkeavat hankintamuodot saattavat olla ihan legitiimeistä syistä. Kuitenkin hankintamuotoon pitää kiinnittää huomiota. Tarkastaja voi arvioida hankintamuodoista, onko hankintalakia noudatettu.

4.4.2 Tarjouskilpailut

Tarjouskilpailut olivat yleisin hankintatyyppi. Albano ja Santochhia (2022) havaitsivat, että huonosti järjestetyt tarjouskilpailut ja liian ankarat vaatimukset saattavat edesauttaa kartellien etuja. Kilpailun ei pidä olla ”laatikkomallinen”. He huomauttivat, että hyväkin tarjouskilpailu tulee seuloa jälkikäteen hankintaviranomaisen toimesta, että kartellit saadaan kiinni. Heidän tutkimus havaitsi, että liian tiukat taloudelliset kriteerit sulkevat pääsyn julkisille hankintamarkkinoille pienemmiltä kilpailijoilta.

Gerardino, Litschig ja Pomeranz (2016) havaitsivat, että Chilessä tarkastus johti tarjouskilpailujen vähenemiseen, sillä tarjouskilpailuihin kohdistui suurempi valvonta. Tästä johtuen hankintayksiköt tekivätkin suoraostoja erinäisten tekosyiden varjolla. Vähenevät tarjouskilpailut johtavat vähempään kilpailuun. Vähäinen kilpailu taas nostaa hintoja. Olisi kiinnostavaa tutkia mahdollisuutta, jos kaikki hankintatyypit ovat yhtä raskaan tarkastelun ja tarkastuksen alla, niin suositaanko silloinkin muita hankintatyyppejä tarjouskilpailujen sijasta. Kun kaikki hankintatyypit ovat tasaveroisessa kohtelussa tarkastuksen silmissä, niin tarkastusten välttäminen ei onnistu tarjouskilpailuja välttelemällä.

4.5 Arviointikriteerit julkisille hankinnoille

Malesian valtionvarainministeriö linjasi, että yksi viidestä päämäärästä julkisille hankinnoille oli taattava tehokkaat, vaikuttavat ja eettiset hankintakäytännöt edesauttamaan hallintoa saavuttamaan parasta vastinetta rahoille. (Azmi & Ismail 2022) Julkisia hankintoja tehdessä yhtenä suurimpana arviointikriteerinä on ollut raha. Julkiset säästöt eivät ole kuitenkaan riittävä kriteeri arvioidessa hankintojen onnistumista. (Drozd ym. 2021) Tagesson, Glinatsi & Prahl (2015) havaitsivat, että kunnat tekevät valinnan tilintarkastajista hinnan perusteella, vaikka hankintakriteerit sallisivat hankinnan myös muilla perusteilla. He pitivät syynä, että kunnat halusivat noudattaa hankintalakia ja toisin kuin muut kriteerit, niin hinta on objektiivinen fakta. Lisääntyvä kilpailu vähensi hinnan merkitystä hankintojen teossa. Silloin kunnat kiinnittivät huomiota enemmän myös muihin kriteereihin.

Huono laatuinen työ, palvelu ja hyödykkeet olivat yksi yleisimmistä ongelmista julkisissa hankinnoissa (Siti & Suhaitza 2022) Huonosti hoidetut hankinnat voivat johtaa huonoihin lopputuloksiin ja tulla loppupeleissä kalliiksi. Esimerkiksi geneerinen suturaatiolanka ei pitänyt ommelta niin hyvin paikallaan kuin kalliimmat langat. Tämä saattoi johtaa potilaiden terveydentilan romahdukseen, jonka seurauksena olivat pidentyneet sairaalassaolopäivät ja pahimmillaan jopa kuolema. (Puttergill ym. 2018) Aineistot kuvaavat, että tilintarkastajan arvioidessa julkisten hankintojen onnistumista on hänen huomioitava rahan ja julkisten säästöjen lisäksi muitakin ulottuvuuksia.

Tehokkuus oli indikaattori prosessin tuloksen ja sen toimeenpanon välillä. Julkisissa hankinnoissa tehokkuutta piti ajatella monimutkaisena konseptina, joka koostui eri osista kuten kohdetehokkuudesta, taloudellisesta tehokkuudesta, julkisten hankintojen budjettimenojen tehokkuudesta ja organisatorisesta tehokkuudesta. Julkisten hankintojen voitiin katsoa olevan tehokkaita, jos hyödyt tarpeiden täyttämistä on korkeammat kuin hankintakustannukset, niin silloin projektia voitiin pitää mahdollisesti tehokkaana. (Drozd ym. 2021)

4.6 Sisäinen tarkastus

Julkisten hankintojen yksi tukipilareista. Sisäisellä tarkastuksella voidaan identifioida heikkouksia hankinta prosessissa. Sisäinen tarkastuksen on tarkoitus tunnistaa ongelmat aikaisessa vaiheessa, että tarkastajat voivat raportoida niistä johdolle. (Gál ym. 2016) Arifin & Hartadin (2020) havaitsivat tutkimuksessaan, että väärinkäytökset organisaatioissa voidaan estää ja havaita sisäisen tarkastuksen avulla. ”Sisäinen tarkastus on riippumaton hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto. Sen tehtävänä on objektiivisella arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminnallaan tukea organisaation kehittämistä ja tavoitteiden saavuttamista. Sisäisen tarkastuksen työ kohdistuu koko organisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin.” (Institute of Internal Auditors Finland 2022) Myös sisäisillä tarkastajien on noudatettava kansainvälistä ammatillista ohjeistusta. Ohjeistus sisältää ammattistandardeja, eettisiä sääntöjä ja käytännön ohjeita. (Institute of Internal Auditors Finland 2022)

Tarkastusorganisaatioiden pitää myös suorittaa sisäiset tarkastukset ennen osallistumista tarjouskilpailuun. Tämä johtuu siitä, että he ovat tietoisia riskeistä. Sisäinen tarkastus auttaa organisaation johtoa arvioimaan yrityksen heikkoudet ja vahvuudet. (Efremova ym. 2019)

4.7 Lainsäädäntö ja periaatteet

Arifin & Fartadi (2020) käsitelivät todenmukaisuuden tarkastusta (probit audit). He havaitsivat, että pitäisi olla standardimenettely, joka kattaa kaikkien tarkastukseen osallistuvien vastuut ja velvollisuudet, jotta tarkastukset saadaan hoidettua hyvin. Unkarin valtion tilintarkastusvirasto havaitsi, että tyypillisiä epäsäännöllisyyksiä on lain välttely ja sen noudattamatta jättäminen. Esimerkiksi yhdistelysäännöksiä jätettiin huomioimatta lain vastaisesti. Yhdistelysäännöksen koskevat tilanteita, joissa hankinnat yksinään eivät ylitä raja-arvoja, jolloin hankinnat on tehtävä

hankintalain mukaan, mutta hankinnat ovat samaa sarjaa tai liittyvät samaan asiaan ja niiden summat pitäisi laskea yhteen/yhtenä hankintana, jolloin ne ylittivät julkisia hankintoja koskevat raja-arvot, minkä jälkeen ne olisi pitänyt kilpailuttaa. Toinen tapa kiertää laki oli se, että hankintayksikkö muokkasi muuten lain mukaan tehtyjä hankintasopimuksia lain vastaisiksi. (Gál ym. 2016)

Aguado-Romero, López-Hernández ja Vera-Ríos (2014) havaitsivat, että puolustusvälineiden tarkastusta voitiin parantaa seuraavilla tavoilla. Ensinnäkin piti olla objektiivista sääntelyä koskeva standardit siitä, miten sopimusvoitot päätetään sekä mekanismit, joilla tarkastusviranomaiset voivat tarkistaa tämän parametrin. Toinen tapa oli päivittää hintastandardit (NODECOS) harmonisoida sen sanamuodot espanjalaisten kirjanpitostandardien mukaisesti. Tarkastusta oli mahdollista parantaa luomalla olemassa olevien resurssien sallima laajempi ja tarkempi sääntely koskien sopimusten tarkastusta.

4.8 Osaaminen ja koulutus

Efremova ym. (2019) esittivät tutkimuksessaan näkökulman tarkastusinstituutioiden osaamisesta. Valvonta oli tarpeellista henkilöstön valinnassa sekä myöhemmässä koulutuksessa ja jatkokoulutuksessa. Koulutus tapahtui seminaareissa tai itseopiskeluna. Tarkastusorganisaation oli punnittava ennen osallistumista tarjouskilpailuun, että oliko niillä riittävät resurssit tarkastamiseen. Venäjällä valtionvarainministeriö voi laittaa tarkastusorganisaatiot ristitarkastelun alle. (Efremova ym. 2019) Arifin ja Hartadi (2020) havaitsivat, että kaikilla tarkastajilla ei ollut ammatillista todistusta todenmukaisuustarkastuksesta. Jatkossa on odotettava, että kaikilla julkisten hankintojen tarkastajilla on ammatillinen todistus todenmukaisuustarkastuksesta

Tilintarkastajien osaaminen on erittäin tärkeää. Suomessa tilintarkastajilla on pitkä koulutus ennen kuin saa patentti- ja rekisterihallinnon myöntämän HT-tutkinnon ja vielä myöhemmin JHT-tutkinnon tai KHT-tutkinnon. HT-tutkinto on perustutkinto ja JHT-tutkinto ja KHT-tutkinto ovat erikoistutkintoja. Tilintarkastaja voi erikoistua julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksiin ja tenttiä JHT-tutkinnon. (Patentti- ja rekisterihallitus 2022) Julkiset hankintojen tarkastus on hyvin

erilaista kuin tilinpäätösten tutkiminen. Tilintarkastajan erityisosaaminen koskien julkisia hankintoja on välttämätöntä.

4.9 Sähköisten kommunikaatiovälineiden hyödyntäminen julkisissa hankinnoissa

Pochynok ym. (2021) selvittivät, että ostajat ja toimittajat voivat hyödyntää sähköisiä kommunikaatiovälineitä julkisia hankintoja tehdessä. Sähköiset kommunikaatiovälineet mahdollistivat nopeamman kommunikoinnin hankintayksiköiden ja tarjouskumppanien välillä. Niiden avulla pystyi tehdä mahdollisia taustaselvityksiä sopimuskumppaneille taustatarkastukset koskien oikeudellisia, laillisia, verollisia ja pankkitietokantoja sekä etsiä yhteisrahoitusta. Sopimukset oli mahdollista virallistaa käyttäen sähköisiä kommunikaatiovälineitä. (Pochynok, Muravskyi & Farion 2021)

Pochynok ym. (2021) havaitsivat, että sähköisen kommunikaatiovälineiden vahvuus oli informaatioprosessien optimointi. Ne varmistivat automatisoidun kirjanpitoinformaation prosessoinnin ja siirtymisen yksinomaan sähköiseen asiakirjavirtaan, näin vähentäen kirjanpidon ja johdon työajan kustannuksia. Poliittisilla päättäjillä ei ollut kiinnostusta edistää sähköistämistä. Poliittisen tuen puute vaikeutti julkisten hankintajärjestelmän täytäntöönpanoa. Uhkakuvana oli kirjanpitoinformaation vaarantuminen kyberuhkien alla. (Pochynok, Muravskyi & Farion 2021)

5 Johtopäätökset

5.1 Johtopäätösten sisältö ja jatkotutkimus

Tutkimuksen tavoitteena oli tarkastella julkisten hankintojen tarkastamisen erityispiirteitä. Tutkimuksen ajankohtaisuutta perusteli viimeaikaiset ongelmat julkisissa hankinnoissa ja se, että julkiset hankinnat kuuluivat Patentti ja rekistelihallituksen laatimiin painopistealueisiin tänä vuonna (2022). Julkisten varojen käyttöä on myös aina syytä vahtia huolellisesti ja etenkin nykyisessä taloustilanteessa, jossa valtio on velkaantunut.

Tutkimusaineiston kiinnostavimmista havainnoista oli päämies-agentti-suhteiden monimuotoisuus ja etenkin tarkastuspalvelujen monet muodot. Tilintarkastajat pyrkivät minimoimaan informaatiokuilua agentin ja päämiehen välillä toimimalla tiedon varmentajana. Toisaalta kansalaiset ovat päämiehiä, sillä heidän maksamista verovaroista tehdään julkiset hankinnat. Toisaalta päämiehiä ovat myös demokraattisesti valitut edustajat niin paikallisella kuin valtakunnallisella tasolla. Agentteina taas toimivat henkilöt, jotka tekevät hankinnat. Pelkästään jo tieto, että hankintoja varmennetaan voi saada agentit toimimaan paremmin päämiesten intressien mukaisesti. Toisaalta taas liian voimakas valvonta voi johtaa siihen, että tarjouskilpailuja vältellään ja suora hankintoja perustellaan tekosyillä.

Tutkimusaineisto antaa ajattelemisen aihetta, että kannattaako varmennepalvelut ottaa osaksi hankintaprosesseja jo aiemmassa vaiheessa. Ex ante läpinäkyvyyttä pidetään tehokkaampana kuin ex post läpinäkyvyyttä. (Bauhr ym. 2018) Heikot hankintasuunnitelmat johtavat huonoihin hankintoihin. Heikkoihin hankintasuunnitelmiin puuttuminen aikaisemmassa vaiheessa mahdollistaa rahan säästämisen ja pitää huolen, että kilpailutukset tehdään oikeaoppisesti. Tilintarkastajan pitää kiinnittää huomiota, mitä hankintatyyppiä on käytetty ja etenkin kun kilpailutusta ei ole tehty, niin on hyvä selvittää, että miksi on käytetty muuta hankintatyyppiä. Muille hankintatyypeille voi olla validit perustelut, mutta ne voivat kertoa myös epäonnistuneista hankintaproseduureista. Tulevaisuudessa varmennepalvelut voivat olla hankintayksikköjen tukena hankintaprosessien alusta asti.

Yksi julkisten hankintojen tarkastamiseen liittyvä erityispiirre oli sisäinen tarkastus. Aineiston mukaan sisäinen tarkastus oli sekä hyödyksi hankintayksiköille ja tarkastusorganisaatioille.

Ulkoiset tarkastajat voisivat mahdollisesti hyödyntää sisäisen tarkastuksen havaintoja tehdessään ulkoista tarkastusta. Tämä saattaisi tehostaa tarkastamista ja mahdolliset väärinkäytökset tulisivat siten aikaisemmin esiin. Sisäinen tarkastus tunnisti mahdolliset ongelmat aiemmassa vaiheessa ja sen tarkoitus oli ohjata toimintaa oikeaan suuntaan.

Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota myös arviointikriteereihin. Pelkät julkiset säästöt tai halvin mahdollinen hankinta ei ole aina ideaalisin vaihtoehto. Objektiiviset mittarit ovat hankintayksiköiden silmissä houkuttelevia, sillä ne ovat helppo todentaa. Tarkastajien voikin olla vaikea havaita muiden kriteerien merkitystä, vaikka hankintalaki sellaiset sallisi. Eri kriteerien tunnistaminen vaatii tilintarkastajalta erityistä osaamista.

Aiheen tärkeys korostui tutkimusta tehdessä. Julkisten hankintojen tarkastaminen vaatii jatkotutkimusta, jotta alaa voitaisiin kehittää. Hankintaprosessien kehittäminen läpinäkyvämmäksi saattaisi pienentää korruptioriskiä. Julkisista hankinnoista voisi tulla taloudellisempia ja tehokkaampia, kun tarkastus tuotaisiin aiemmassa vaiheessa osaksi hankintamenettelyjä.

Tutkimuksen kuva on hyvin yleislaajuinen, niin jatkotutkimus voisi keskittyä yksittäisempään osaan julkisten hankintojen tarkastuksessa. Ensinnäkin kiinnostava jatkotutkimusaihe olisi tutkimus, mitä ongelmia esiintyy Suomessa julkisten hankintojen tarkastamisessa. Tämä antaisi hyödyllistä tietoa tilintarkastajille ja hankintayksiköille. Hankintayksiköt pystyisivät mahdollisesti välttämään tyypillisimpiä ongelmia ja olisi mahdollista laatia menettelyjä, joiden avulla yleisimpiä ongelmia pystyisi välttämään. Toinen kiinnostava jatkotutkimusaihe olisi miten tarkastusorganisaatioita voitaisiin hyödyntää jo julkisten hankintojen aikaisemmassa vaiheessa. Olisi kiinnostavaa selvittää, vähenisivätkö ongelmat julkisissa hankinnoissa, kun tarkastus olisi aikaisemmin osana hankintaprosessia.

5.2 Tutkimuksen rajoitteet ja luotettavuus

Tutkielma on tehty narratiivisena kirjallisuuskatsauksena. Vaikka narratiivinen kirjallisuuskatsaus on metodologisesti kevyin menetelmä, niin toteutin haun ja aineiston valinnan mahdollisimman systemaattisesti, jotta tutkimus olisi toistettavissa. Tämä tukee tutkimuksen reliabiliteettia.

Tutkimuksessa on nähtävissä rajoitteita. Tutkimus on toteutettu pienestä aineistosta, johtuen tutkimukseen varatusta ajasta. Käytin tutkimuksen teossa vain kolmea tietokantaa. Aineiston valintaan on voinut vaikuttaa hakulausekkeen joustamattomuus. Käytin tutkimuksessa vain yhtä

kiinteää hakulauseketta, ja se on saattanut rajata potentiaalisia tutkimuksia tarkastelun ulkopuolelle. Vaikka laadullinen tutkimus ei pyri tekemään tilastollisia yleistyksiä tuloksesta, vaan kuvaamaan tutkittua ilmiötä, niin suurempi aineisto kuvailisi tutkittua ilmiötä laajemmin. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 176-177). Tutkimuksen luotettavuutta olisi voinut parantaa käyttämällä useampia tietokantoja ja kokoamalla suuremman aineiston.

Lähdeluetelo

- Aguado-Romero, López-Hernández, A. M., & Vera-Ríos, S. (2014). Auditing procurement contracts for defense material in Spain: In the footsteps of the U.S. model. *Journal of Public Procurement*, 14(2), 252–282. <https://doi.org/10.1108/jopp-14-02-2014-b004>
- Albano, & Santocchia, M. G. (2022). A case study on bid rigging in centralized procurement of audit consulting services in Italy. *Journal of Public Procurement*, 22(2), 145–163. <https://doi.org/10.1108/JOPP-08-2021-0050>
- Antoniuk, Kuzyk, N., Zhurakovska, I., Sydorenko, R., & Sakhno, L. (2020). The role of “big four” auditing firms in the public procurement market in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 11(9), 2483–2495. <https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i9.1432>
- Arifin, & Hartadi, T. (2020). The implementation of probity audit to prevent fraud in public procurement of goods and services for government agencies. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 24(1), 11–21. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol24.iss1.art2> Indonesia
- Azmi & Ismail, S. (2022) Weaknesses of Malaysian public procurement: a review of auditor general’s reports. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2021-0132>
- Bioethics Review. Vol. 12 No. 4, pp. 459-480.
- Drozd, Pysmenna, M., Pohribna, N., Zdyrko, N., & Kulish, A. (2021). Audit assessment of the effectiveness of public procurement procedures. *Independent Journal of Management & Production*, 12(3), S85-S107. doi:<https://doi.org/10.14807/ijmp.v12i3.1522>
- Efremova, Fedchenko, E., Kurashova, A., Shevereva, E. & Bondarchuk, N. (2019). Methods of Assessing Feasibility of Involvement of the Audit Organization in the Public Procurement. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 10(8), 2327-2334. doi:[https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8\(46\).11](https://doi.org/10.14505/jarle.v10.8(46).11)
- Eskola, Kiviniemi, E., Krakau, T., & Ruohoniemi, T. 2017. Julkiset hankinnat. (3., uudistettu painos.). Alma Talent.
- Frowde, R., Dove, E.S. and Laurie, G.T. (2020). Fail to prepare and you prepare to fail: the human
- Gál, Bodánszky, N., Székely, Z. & Mészáros, L. (2016) Utilisation of the Hungarian SAO's Work in the Light of Auditing Public Procurements. *Public Finance Quarterly Public Finance Quarterly*, 61(2), 154-169.
- Gerardino, Litschig, S. & Pomeranz, D. (2017). Can audits backfire? Evidence from public procurement in Chile. National Bureau of economic research

Gjesdal, F. (2007). Moral hazard with hidden information. Teoksessa Antle, P. J. Liang, & F. Gjesdal (toim.) *Essays in Accounting Theory in Honour of Joel S. Demski* (s.97-122) Springer US. <https://doi.org/10.1007/978-0-387-30399-4>

Hirsjärvi, Remes, P., & Sajavaara, P. (2007). Tutki ja kirjoita (13. osin uud. laitos.). Tammi.

Korruptiotorjunta.fi. (5.5.2022). Julkiset hankinnat ja reilut kilpailutukset. <https://korruptiontorjunta.fi/julkiset-hankinnat>

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 2016/1397, §5: Hankintayksiköt. Viitattu 16.9.2022 <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2016/20161397#O1L1P5>

Leruth, & Paul, E. (2006). A principal-agent theory approach to public expenditure management systems in developing countries. International Monetary Fund.

Meklin, P. (2009) Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa J. Heiskanen, L-A. Kihn & S. Näsi (toim.), *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen* (s. 56-69). Tampere University Press. https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/95428/nakokulmia_laskentatoimeen_ja_tilintarkastukseen_2009.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Patentti- ja rekisterihallitus. (5.5.2022) Laaduntarkastusten painopistealueet. https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/laaduntarkastusten_painopistealueet_0.html

Patentti- ja rekisterihallitus. (5.9.2022) Tietoa tilintarkastajatutkinnoista ja ohjeet ilmoittautumiseen. https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmoittautumiseen.html

Pochynok, Muravskiy, V., & Farion, V. (2021). Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. *Technology Audit and Production Reserves*, 4 (4 (60)), 6–10. doi: <http://doi.org/10.15587/2706-5448.2021.238858>

rights consequences of the UK government’s inaction during the COVID-19 pandemic. *Asian*

Salminen, A. (2011). Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin. Vaasan yliopiston julkaisu.

Sian, & Smyth, S. (2022). Supreme emergencies and public accountability: the case of procurement in the UK during the Covid-19 pandemic. *Accounting auditing & accountability journal*, 35(1), 146–157. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4860>

Tagesson, Glinatsi, N., & Prah, M. (2015). Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition. *Public Money & Management*, 35(4), 273–280. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1047270>

Teittinen, Manner, M., & Gustafsson, M. (9.4.2020). Tiina Jylhän kauneus-klinikka markkinoi suoja-maskeja väärennetyllä sertifikaatilla – rikos-tausta ja ulosotto eivät pysäyttäneet viiden miljoonan euron kauppoja Huoltovarmuuskeskuksen kanssa. Helsingin Sanomat.

The Institute of Internal Auditors Finland (5.9.2022). Sisäinen tarkastus. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/>

Tieteen termipankki (15.9.2022). Moraalikato.
<https://tieteentermipankki.fi/wiki/Taloustiede:moraalikato>

Tilintarkastuslaki 622/2016, §1: Tilintarkastuksen sisältö. Viitattu 14.2.2022
<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151141#Lidm45237815992096>

Tilintarkastuslaki 1141/2015, §1: Tilintarkastusvalvonta. Viitattu 6.9.2022
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141#L7P1>

Tilintarkastuslaki 1141/2015, §2, Tilintarkastusvalvonnan tehtävät. Viitattu 6.9.2022
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141#L7P2>

Tuomi, & Sarajärvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi (Uudistettu laitos). Tammi.

Valtanen, T. (25.8.2022). Kansliapäällikkö Sami Sarvilinna kiistää väitteet hankintalain kiertämisestä – valtuutetut grillasivat Helsingin johtoa palkkafiaskosta. Yle

Veller, Brand, M., Kruger, D., & Puttergill, B. (2018). Suture material use and procurement: an audit of a public hospital surgical system in Gauteng, South Africa. *South African Journal of Surgery*, 56(2), 45–49. <https://doi.org/10.17159/2078-5151/2018/v56n2a2384>