

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

KUNTIEN TILINTARKASTUKSEN HANKINTA

Finanssihallinto ja julkiyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Maaliskuu 2011
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Elina Hietämäki

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	HIETAMÄKI, ELINA
Tutkielman nimi:	Kuntien tilintarkastuksen hankinta
Pro gradu -tutkielma:	81 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Maaliskuu 2011
Avainsanat:	tilintarkastus, kunta, päämies-agenttimalli, kilpailutus

Kuntien tilintarkastusjärjestelmä on uudistettu vuonna 1997. Tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen jälkeen kuntien tilintarkastuksen on suorittanut kuntaorganisaatioon kuulumaton auktorisoitu JHTT -tilintarkastaja. Tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen myötä kuntien tilintarkastuksen hankintaan on tullut mukaan kilpailutus. Kunnat suorittavan tilintarkastuksen kilpailutuksen yleensä, kuten kuntalaki määrää, valtuustokauden mittaiseksi ajaksi, eli neljäksi vuodeksi kerrallaan. Tutkimusajankohtaan mennessä tilintarkastajien kilpailutus oli suoritettu neljä kertaa.

Tässä tutkimuksessa selvitettiin 37:n asukasluvultaan erikokoisen Suomen kunnan avulla, mikä on kuntien hankinnan tarkastuksen laajuus ja sisältö, ja onko kunnille neljän tilintarkastusostokierroksen aikana muodostunut yhtenevä käsitys tarvittavan JHTT -tilintarkastuksen määrästä. Lisäksi selvitettiin, mitkä olivat muotoutuneet kunnilla tärkeimmiksi tilintarkastajan valintakriteereiksi, sekä perehdyttiin siihen, millaiselta kuntien tilintarkastajan tuottajamarkkinat näyttävät ja esiintyykö kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta kilpailua. Tutkimustuloksia verrattiin aina, mikäli vertailupohjaa oli olemassa, myös aiempaan tutkimukseen. Tutkimustuloksia aiempaan tutkimukseen vertaamalla pyrittiin selvittämään, mitä muutoksia tutkittavissa asioissa on tapahtunut kilpailutusmenettelyllä hankitun tilintarkastuksen vakiintuessa kuntien tilintarkastuksen hankintamenetelmänä.

Tutkimuksen perusteella kunnille ei ole muodostunut yhtenevää käsitystä tarvittavan tilintarkastuksen määrästä, vaan kuntien ostaman lakisääteisen tilintarkastuksen määrä vaihtelee paljon. Muita palveluita, joita kunnat ovat halukkaita lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajilta tai tarkastusyhteisöiltä ostamaan, ovat tarkastuslautakunnan avustamistehtävät ja erityishankkeiden tarkastustehtävät. Pääasiassa näistä muista tehtävistä esitettiin optioluontoinen tarjouspyyntö, eivätkä kunnat sitoutuneet näitä palveluita välttämättä lopulta ostamaan. Kuntien tilintarkastajan valintaan eniten vaikuttava tekijä on tarkastuksen hinta. Kokemus on toiseksi tärkein kuntien tilintarkastajan valintaan vaikuttava tekijä. Kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta ei tutkimuskuntien saamien tarjousten määrän perusteella ole niin kovaa kuin mitä se voisi olla auktorisoitujen JHTT -tilintarkastajien määrän ja auktorisoitujen JHTT -yhteisöjen määrän perusteella. Kaikki auktorisoidut tarkastusyhteisöt eivät myöskään ole aktiivisia hankkimaan itselleen kunnallisia asiakkaita. Kuntiin valittujen tarkastusyhteisöjen perusteella yksi tarkastusyhteisö näyttäisi hallitsevan kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoita ja näillä markkinoilla on vain kolme suurta ja aktiivista toimijaa.

Sisällys

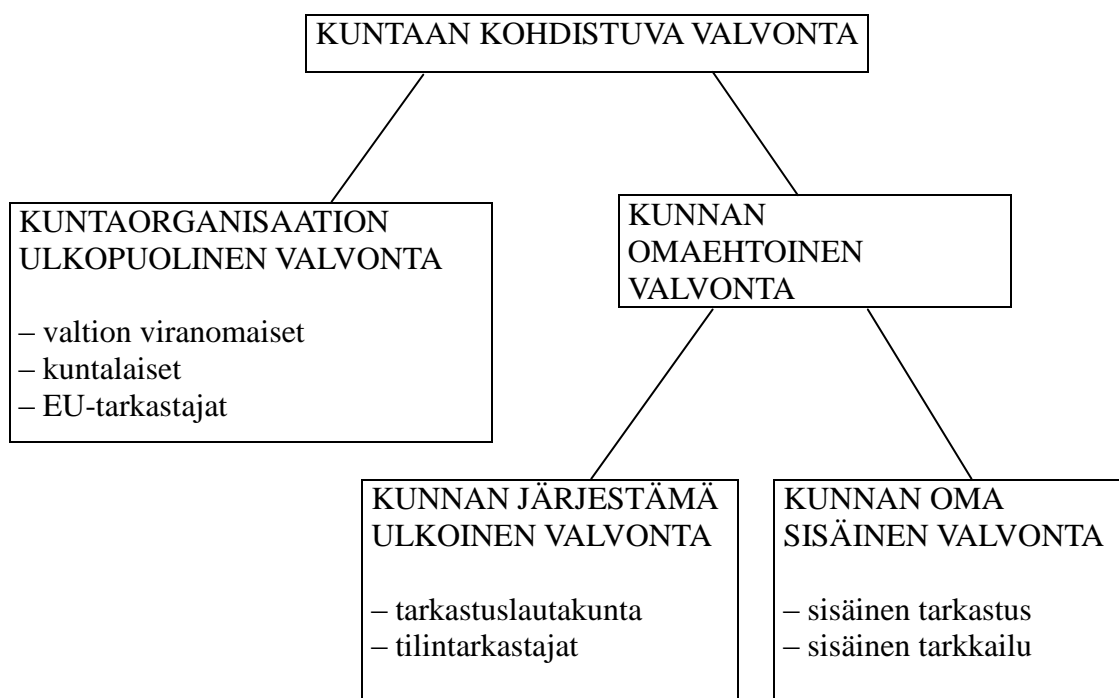
1. JOHDANTO	1
1.1 Aiheesta yleisesti	1
1.2 Tutkimustehtävä ja tutkimuksen tavoite	2
1.3 Aiempi tutkimus aiheesta.....	3
1.4 Tutkimusmenetelmät ja aineisto	6
1.5 Tutkimuksen rakenne.....	7
2. TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS	9
2.1 Päämies-agenttimalli	9
2.2 Päämies-agenttimalli kunnan tilintarkastuksen teoreettisena viitekehysenä.....	10
2.3 Muut tilintarkastusta selittävät teoriat	11
2.3.1 Informaatioteoria	11
2.3.2 Motivaatioteoria	12
2.3.3 Vakuutusteoria	12
2.3.4 Sidosryhmäteoria	12
2.4 Keskeiset käsitteet ja niiden merkitys tilintarkastuksessa	13
2.4.1 Tilivelvollisuus eli tilintekovelvollisuus.....	13
2.4.2 Objektiivisuus.....	14
2.4.3 Riippumattomuus	14
2.4.4 Luotettavuus ja luottamuksellisuus	18
2.4.5 Avoimuus	18
3. KUNNAN TILINTARKASTUS JA SEN HANKINTA SEKÄ MUUT TILINTARKASTAJALTA TAI TARKASTUSYHTEISÖLTÄ OSTETTAVAT PALVELUT	20
3.1 Kunnan tilintarkastus.....	20
3.2 Muut tilintarkastajalta tai tarkastusyhteisöltä ostettavat palvelut.....	25
3.2.1 Tarkastuslautakunnan avustaminen	26
3.2.2 Sisäisen tarkastuksen palvelut	27
3.2.3 Konsultointi- ja neuvontapalvelut	28
3.3 Julkishallinnon auktorisoidut tilintarkastajat ja tarkastusyhteisöt.....	28
3.4 Kuntien tilintarkastuksen hankinta	30
3.4.1 Kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta	34
4. TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET	36
4.1 Tarkastustehtävien laajuus ja sisältö.....	36
4.1.1 Lakisääteinen JHTT -tilintarkastus.....	36
4.1.2 Lakisääteisen tilintarkastuksen määrän vertailua aiempaan tutkimukseen ...	43
4.1.3 Muut tarkastusyhteisöiltä ostettavat palvelut	45
4.2 Kunnan tilintarkastajan valintakriteerit	52

4.2.1 Hintatekijä valintakriteerinä	55
4.2.2 Laatutekijät valintakriteereinä	58
4.2.3 Yhteenvedoa valintakriteereistä ja vertailua aiempaan tutkimukseen.....	64
4.2.4 Valintapäätös.....	67
4.3 Kilpailu kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta	68
4.3.1 Kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta saadut tarjoukset	69
4.3.2 Tarkastusyhteisöjen aktiivisuus kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla	71
4.3.3 Kuntien tilintarkastajiksi valitut tarkastusyhteisöt	72
4.3.4 Vertailua aiempaan tutkimukseen kuntien tilintarkastuksen kilpailun osalta	73
5. PÄÄTELMÄT	75
LÄHTEET	80
LIITTEET	82

1. JOHDANTO

1.1 Aiheesta yleisesti

Kuntaan ja kunnan toimintaa kohtaan kohdistuu valvontaa usean eri tahon toimesta. Kuntaan kohdistuva valvonta voidaan jakaa kuntaorganisaation ulkopuoliseen valvontaan, kunnan järjestämään ulkoiseen valvontaan ja kunnan omaan, sisäiseen valvontaan. Kuviossa 1 on esitetty kuntaan kohdistuva valvonta sekä valvonnan pääasialliset suorittajat.



Kuvio 1. Kuntaan kohdistuva valvonta. (Perustuu muokattuna lähteisiin Martikainen ym. 2002, 32, Kaasalainen, 2008.)

Kunnan tilintarkastus on siis yksi kunnan valvontajärjestelmän osa. Se on kunnanvaltuuston alaisuudessa tapahtuvaa toimintaa (Martikainen ym. 2002, 32). Tilintarkastuksen tehtävänä kunnan valvontajärjestelmässä on tarkastaa ja arvioida kunnan toimintaa laillisuuden näkökulmasta. Tilintarkastuksen avulla pyritään varmistamaan toiminnan säädöstenmukaisuus ja se, että tilivelvollisten raportit antavat asioista oikeat ja riittävät kuvat. Laillisuus- ja oikeellisuusvalvonnan lisäksi tilintarkastajan tulee ottaa kantaa kunnan sisäisen valvonnan asianmukaisuuteen. (Kaksonen & Kotonen 2002). Tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan

ohjeisiin ja suosituksiin sekä hyvään tilintarkastustapaan (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa).

Kunnan tilintarkastusjärjestelmä on uudistettu perusteellisesti vuonna 1997. Siihen asti kunnallisen tilintarkastuksen suorittivat luottamushenkilötilintarkastajat, jotka kuuluivat kuntaorganisaatioon. Apunaan heillä oli yksi ammattitilintarkastaja. Vuoden 1997 uudistuksen jälkeen kuntien tilintarkastuksen on suorittanut kuntaorganisaation ulkopuolinen auktorisoitu ammattitilintarkastaja, jolta kunta on siis ostanut palvelun. Ulkoistamisen seurauksena kuntien tilintarkastuspalvelun hankintaan on tullut mukaan kilpailuttaminen. (Martikainen ym. 2002, 9.)

1.2 Tutkimustehtävä ja tutkimuksen tavoite

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus selvittää missä laajuudessa tarkastuspäivillä mitattuna kunnat haluavat lakisääteistä tilintarkastusta ostaa ja mitä muita palveluita kunnat haluavat lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisöltä ostaa. Periaatteena on, että kunnan tulee ostaa riittävä määrä tilintarkastusta, mutta mikä on riittävä määrä, sitä ei ole yksityiskohtaisemmin ohjeistettu. Tutkimuksen avulla pyritäänkin selvittämään, onko kunnille muotoutunut jokin yhteinen käsitys riittävästä tilintarkastuksen määrästä. Lisäksi tutkimuksen avulla pyritään selvittämään, millä perusteella kunnat valitsevat tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön. Tutkimuksen avulla pyritään myös kartoittamaan, esiintyykö tilintarkastusmarkkinoilla todellista kilpailua kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta, eli ovatko kunnat haluttuja tilintarkastuskohteita.

Tutkimusteemat voidaan täsmentää kolmeen pääkysymykseen, joiden jokaisen alle voidaan liittää apukysymyksiä tarkentamaan tutkittavaa teemaa sekä selventämään, mihin asioihin tutkimuksessa on keskitytty hakemaan vastauksia. Tutkimuksen pääkysymykset apukysymyksineen ovat seuraavat:

1. Mikä on kuntien hankkiman tarkastuksen laajuus ja sisältö?

- Paljonko kunnat hankkivat tarkastuspäivillä mitattuna lakisääteistä tilintarkastusta?
- Onko hankittavien päivien määrä verrattavissa kuntakokoon?

- Mitä lisäpalveluita lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tarkastusyhteisöltä halutaan ostaa?
- Ovatko lisäpalvelut, joita halutaan ostaa yhteydessä kunnan kokoon?

2. Mitkä ovat kunnilla tilintarkastajan valinnan kriteerit?

- Mitkä ovat kunnilla tärkeimmät tilintarkastajan valintaan vaikuttavat tekijät?
- Onko valintakriteereissä eroja kuntakokoluokittain tarkasteltuna?
- Miten selkeästi valintakriteerit on tarjouspyynnöissä tuotu esille?

3. Onko kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta todellista kilpailua?

- Millaiselta näyttävä kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinat?
- Miten paljon tarjouksia kunnat ovat tarkastuspalvelujensa tuottamisesta saaneet?
- Onko saatujen tarjousten määrällä yhteyttä kunnan kokoon?
- Miltä kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinat näyttävät kuntien tilintarkastajavalintojen perusteella?

Markkinaperäiset tilintarkastuspalvelut ovat olleet kunnissa käytössä nyt reilut kymmenen vuotta. Kun tilintarkastaja valitaan kuntaan yleensä, kuten kuntalaki määrää, valtuustokauden mittaiseksi ajaksi, eli neljäksi vuodeksi kerrallaan, on tilintarkastajat valittu markkinapohjaisesti nyt neljä kertaa. Jonkinlaista vakiintumista tutkimuksessa tutkittavien asioiden suhteen voisikin uskoa näiden neljän valintakierroksen aikana tapahtuneen.

1.3 Aiempi tutkimus aiheesta

Tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen, vuoden 1997 jälkeen Martikainen, Meklin, Oulasvirta ja Vakkuri ovat selvittäneet tutkimuksen avulla (Martikainen ym. 2002) moninaisesti kuntien näkemyksiä tilintarkastuksen ulkoistamisen toteuttamisesta, tarkastustoiminnan lisäarvosta kunnille, kunnan toimijoiden tyytyväisyydestä tarkastukseen sekä tarkastuksen kehittämistarpeista. Tutkimuksen ajankohtana olivat valtuustokaudet 1997–2000 ja 2001–2004, eli siis kaksi ensimmäistä valtuustokautta tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen jälkeen.

Kunnallistalouden puolella Riitta Havanka on pro gradu -tutkielmassaan ”Ostopalvelujen laadun arviointi – Esimerkkinä lasten päivähoito ja tilintarkastuspalveluiden kilpailuttaminen vuonna 2006” käsitellyt tähän käsillä olevaan tutkimukseen liittyen muiden muassa kuntien tilintarkastuksen hankintaan vaikuttavia valintakriteerejä ja kilpailua kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla.

Mainituissa aiemmissa tutkimuksissa on osittain paljonkin yhtäläisyyksiä tähän tutkimukseen verrattuna, mutta tällä tutkimuksella on myös uutuusarvoa. Martikainen ym. tekemän tutkimuksen sisällöstä osa on yhteneväistä aluetta tämän tutkimuksen kanssa mutta tilintarkastuksen ulkoistamisesta ja kilpailulle avaamisesta on tämän tutkimuksen tutkimusajankohtaan mennessä kulunut kaksi valtuustokautta lisää: tuolloin tilintarkastajat oli valittu kuntiin markkinaperusteisesti kaksi kertaa ja nyt tilintarkastajien valinta markkinaperusteisesti on puolestaan tehty jo neljä kertaa. Muutoksia tutkittavissa asioissa on siis ehtinyt tapahtua, mikäli niitä on tapahtuakseen. Havanka puolestaan käsitteli myös osin samoja asioita, joita tässä tutkimuksessa tarkastellaan (tilintarkastajan valintakriteerit ja kilpailu markkinoilla), mutta hän rajasi tutkimuksensa Pirkanmaan kuntiin. Tässä tutkimuksessa on puolestaan mukana kuntia ympäri Suomea.

Aiempi tutkimus antaa yhtymäkohtiensa kautta mainion perustan vertailulle. Toisaalta voidaan verrata, mitä muutoksia on ehtinyt kahden valtuustokauden aikana tapahtua kuntien tilintarkastajien valintakriteereissä, tarkastuksen määrässä ja tilintarkastuksen tuottamisen kilpailussa. Toisaalta voidaan verrata, miten yhteneviä tai eroavia tulokset ovat Pirkanmaan ja satunnaisesti valittujen Suomen kuntien kesken. Luomalla jo tässä vaiheessa lyhyt katsaus aiemman tutkimuksen tuloksiin, saadaan tuotua esiin lähtökohtia tätä tutkimusta varten.

Aiemman tutkimuksen mukaan tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen jälkeen kuntien hankkiman tilintarkastuksen määrä vaihteli erittäin paljon, vaikka otettiin huomioon kuntakoko asukasmäärällä mitattunakin. Hankittujen JHTT -tarkastuspäivien määrää voitiin pitää alhaisena etenkin pienimpien kuntien osalta. Vähäisten tarkastuspäivien johdosta tilintarkastusalan ammattilainen saattaa kokea, ettei tarkastuspäivien määrä riitä asianmukaisen tarkastuksen suorittamiseen. (Martikainen ym. 2002, 54–55.) Mielenkiintoista onkin selvittää, onko edelliseen tutkimukseen nähden kaksi uutta

tarjouspyyntökierrosta tilintarkastuspalvelujen tuottamisesta saanut kunnille muotoutumaan jonkin yhteisen käsityksen riittävästä tai sopivasta tilintarkastusmäärästä.

Tilintarkastajan valinnan kriteereistä tärkeimmiksi Martikainen ym. tutkimuksen mukaan kahdella ensimmäisellä tilintarkastajan valintakierroksella nähtiin tilintarkastajan kokemus kuntakentästä, kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä sekä kunnan aiempi kokemus tilintarkastajasta. Tällaisten valintakriteerien painottaminen on tutkimuksen tekijöiden mukaan kuntien aiempia tilintarkastajia suosivaa ja vaikeuttaa osaltaan uusien yritysten alalle tuloa. Muita tarkastusyhteisön valintaan vaikuttavia tekijöitä olivat tarkastusyhteisön tunnettavuus, tarkastuksen hinta, tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus, tarkastusyhteisön laatujärjestelmä, tarkastusyhteisön koko ja tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla. (Martikainen ym. 2002, 40–42). Pirkanmaan kuntien kyseessä ollessa valtuustokaudella 2005–2008 tärkeimmäksi tilintarkastajan valinnan kriteeriksi puolestaan nousi tarkastuksen hinta. Laatutekijöistä kunnat antoivat tärkeimmän painoarvon tilintarkastajan kokemukselle ja koulutukselle. (Havanka 2006, 60–61.) Aiemman tutkimuksen tulokset valintakriteerien tärkeiden suhteen eroavat siis toisistaan.

Kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla ei ole ollut kovinkaan suurta kunnan tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen ja kunnan tilintarkastuksen kilpailulle avaamisen jälkeen (ks. Martikainen ym. 2002 ja Havanka 2006). Erityisesti pienten kuntien osalta oli aiempien tutkimusten mukaan havaittavissa, että heidän mahdollisuutensa saada tilintarkastuspalvelujensa tuottamisesta useita tarjouksia olivat heikommalla kuin isommilla kunnilla. Tähän nähtiin yhdeksi syyksi se, että pienten kuntien tilintarkastuksen tarkastusyhteisölle tuoma kassavirta on pieni, eivätkä ne täten ole tilintarkastusyhteisön kannalta houkuttelevia kilpailukohteita (Martikainen ym. 2002, 100–101).

Tässä tutkimuksessa selvitetään, mikä on tämän päivän tilanne: onko kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta yhtään koventunut, eli ovatko kaikki potentiaaliset tuottajat löytäneet tiensä kuntien tilintarkastusmarkkinoille, vai onko käynyt jopa niin, että kilpailutusten ”häviäjät” ovat hävinnet kuvioista ja kuntien saamien tarjousten määrät ovat pudonneet vielä entisestäänkin. Kilpailua heikentävänä tekijänä nähtiin

aiemmassa tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002, 101) muiden muassa se, että tarkastusyhteisön vaihtaminen aiheuttaa transaktiokustannuksia, ja heikentää siten osaltaan kilpailua, minkä voisi ajatella puoltavan jopa kilpailun heikkenemistä entisestään.

1.4 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tutkimuskysymyksiin haetaan vastauksia empiirisellä aineistolla. Keskeisintä aineistoa ovat tutkimuskuntien julkiset tarjouspyynnöt koskien kunnan tilintarkastuksen hankintaa valtuustokaudelle 2009–2012 sekä valtuustojen pöytäkirjat koskien kunnan tilintarkastusyhteisön valintapäätöksistä. Aineistosta tilintarkastuksen tarjouspyynnöt ovat tarkastuspalvelun ostajan, hankintayksikön, lähettämiä tarjouspyyntöjä tilintarkastuspalvelun tuottamiseksi. Tarjouspyyntöjen sisällöstä on annettu tarkat ohjeet, ja näin ollen tarjouspyynnöt sisältävät yleensä tiedot samoista, tutkimuksessa tarvittavista asioista. Valtuustojen pöytäkirjoista puolestaan selviää tiedot kunnan tilintarkastuksen tuottamiseksi saaduista tarjouksista sekä kunnan tilintarkastajan valinnasta.

Tutkimuskunnat on valittu sattumanvaraisesti, sen mukaan, mitä kuntien tarjouspyyntöjä oli verkossa saatavilla aineiston valintahetkellä. Valinta on tehty ottamalla mukaan kaikki kunnat, jotka olivat kansallisten hankintailmoitusten, HILMA, www-sivuilla aineistoa valittaessa. Lisäksi googlattiin kuntien tilintarkastuksen hankinta eri hakusanoja käyttäen, jolloin saatiin aineiston hankintahetkellä HILMA -sivuilla olevien tarjouspyyntöjen lisäksi kuntien kotisivuilla olleita, jo HILMA -sivuilta poistettuja tarjouspyyntöjä. Aineistona käytettävät tarjouspyynnöt ovat siis peräisin joko kansallisten hankintailmoitusten www-sivustolta tai kuntien omilta www-sivuilta. Tutkimuksessa käytettävät valtuustojen pöytäkirjat on poimittu tutkimuskuntien omilta www-sivuilta.

Tutkimuksessa on mukana 37 kuntaa. Tutkimuskunnat on luokiteltu tutkimustulosten analysointia varten kuuteen kuntakokoluokkaan asukasluvun mukaan. Tutkimustuloksia analysoidaan sekä kuntakokoluokittelua käyttäen että ilman kuntakokoluokittelua. Tutkimuksessa käytetyt kuntien asukaslukutiedot ovat väestörekisterikeskuksen tilaston mukaisia asukaslukuja 1.2.2009. Tutkimuskunnat on esitetty kuntakokoluokittain

taulukossa 1.

Alle 3000 asukasta	3001–6000 asukasta	6001–10000 asukasta	10001– 20000 asukasta	20001– 45000 asukasta	Yli 45000 asukasta
Humppila	Jokioinen	Ii	Akaa	Iisalmi	Kuopio
Isojoki	Pielavesi	Inari	Alajärvi	Kirkko- nummi	Pori
Karjajoki	Savitaipale	Karkkila	Eura	Raahe	Seinäjoki
Kuhmoinen	Vimpeli	Kemijärvi	Forssa	Vihti	
Pomarkku	Vähäkyrö	Muhos	Kauhava		
Soini		Mäntyharju	Laukaa		
Vesanto		Nummi- Pusula	Lieto		
Ypäjä		Somero			
		Tammela			
		Virrat			

Taulukko 1. Tutkimuskunnat kuntakokoluokittain.

Tutkimuskunnista asukasluvultaan pienin kunta on Karjajoki vajaa 1600 asukkaallaan ja suurin kunta on Kuopio, jossa asukkaita on noin 92000. Tutkimuksen otoksessa on mukana kuntakokoluokittain 6–18 % Suomen kunnista.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakaantuu viiteen lukuun. Tämän johdanto-osan jälkeen tulee tutkimuksen teoriaosa. Luvut kaksi ja kolme liittyvät teoriaosaan. Niissä selvitetään tutkimuksen teoreettinen viitekehys sisältäen keskeiset tilintarkastusta kuvaavat teoriat, tutkimuksen keskeiset käsitteet sekä kunnan tilintarkastuksen ja sen hankinnan pääperiaatteet ja lainsäädännöllinen tausta. Tutkimuksen teoriaosa luo perustan tutkimukselle ja sitä

tullaan käyttämään tutkimuksen apuvälineenä.

Teoriaosan jälkeen seuraa tutkimuksen empiirinen osa. Luku neljä muodostaa tutkimuksen empiirisen osan, jossa tutkimusaineiston avulla haetaan vastauksia tutkimusongelmiin. Empiirisessä osassa pyritään taulukoiden avulla helpottamaan keskeisten tutkimustulosten luettavuutta. Empiirisessä osassa tutkimustuloksia verrataan myös aiemman tutkimuksen tuloksiin.

Tutkimuksen empiiristä osaa seuraa vielä päätelmät, luku viisi, jossa tehdään yhteenvetoa ja päätelmiä tutkimuksesta. Lähteet ja liitteet on koottu tutkimuksen loppuun.

2. TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tilintarkastuksessa keskeisenä teoreettisena viitekehysenä voidaan pitää päämies-agenttimallia (Martikainen ym. 2002, 15). Tässä luvussa esitellään ensin päämies-agenttimalli yleisesti ja sen jälkeen kytketään malli kunnan tilintarkastukseen. Lisäksi tässä luvussa tehdään lyhyt katsaus myös muihin teorioihin, joiden avulla tilintarkastusta ja sen tarpeellisuutta voidaan selittää. Tällaisia päämies-agenttimallin lisäksi tässä käsiteltäviä muita teorioita ovat informaatioteoria, motivaatioteoria, vakuutusteoria ja sidosryhmäteoria. Luvussa tulee selvennettyä myös tilintarkastukseen keskeisesti liittyvät käsitteet tilivelvollisuus, objektiivisuus, riippumattomuus, luotettavuus ja avoimuus.

2.1 Päämies-agenttimalli

Tilintarkastuksen keskeisen teoreettisen viitekehksen, päämies-agenttimallin, perusajatus on, että päämies valitsee agentin ja antaa agentille jonkun tehtävän omasta puolestaan suoritettavaksi sekä maksaa korvauksen tehtävän suorittamisesta. Agentin velvollisuus on hoitaa päämiehen hänelle antama tehtävä sovitusti. Agentti on tehtävän suorittamisesta tilivelvollinen päämiehelleen. (Meklin 2000, 136.) Agentin tulee siis antaa päämiehelle tilitys, informaatioreportti, tehtävän suorittamisesta.

Päämiehen ja agentin välisiin suhteisiin liittyy useita oletuksia ja ongelmia. Ongelmia päämiehen ja agentin välisiin suhteisiin tuovat esimerkiksi tavoiteristiriidat päämiehen ja agentin välillä sekä se, että molemmat, päämies ja agentti tietävät eri asioita, joita voivat käyttää toiminnassaan hyväkseen. Yksi päämiehen ja agentin välisen suhteen oletuksista on, että molemmat, päämies ja agentti, maksimoivat toiminnassaan omaa etuaan. (Meklin 2000, 136.) Agentti ei siis välttämättä olekaan halukas suorittamaan päämiehen hänelle antamaa tehtävää päämiehen toiveen mukaisesti vaan saattaakin olla halukas suorittamaan tehtävän tavalla, joka on hänen oman etunsa mukainen tai palvelee parhaiten hänen omia tavoitteitaan eikä päämiehen tavoitteita.

Mahdolliset tavoiteristiriidat päämiehen ja agentin välillä ja oletus päämiehen ja agentin oman edun maksimoinnista toiminnassaan sekä se, että päämies ja agentti

tietävät eri asioita, joita voivat käyttää toiminnassaan hyväkseen, saavat aikaan päämiehen tarpeen kontrolloida agentin toimintaa. Agentin toimintaa kontrolloimalla päämies voi varmistua, että agentin antama tieto on luotettavaa ja agentti suorittaa tehtävän sovitusti, sääntöjen mukaan, eikä riko sopimusta tai maksimoi vain omaa etuaan.

Koska päämies ei siis voi olla varma agentin kyvystä ja halusta toteuttaa päämiehen hänelle antama tehtävä sovitusti, tarvitaan kolmas, ulkopuolinen osapuoli todentamaan, että agentti toimii päämiehen haluamalla tavalla (Myllymäki & Vakkuri 2001, 17). Tilintarkastus on yksi tällainen kolmas osapuoli, jonka avulla voidaan päämiehen kannalta katsottuna varmentaa, että agentti on toiminut päämiehen haluamalla tavalla ja että agentti antaa toiminnastaan päämiehelle oikean ja riittävän kuvan. Tilintarkastuksen perustehtäväksi nähdäänkin päämies-agenttimallin mukaisesti agentin päämiehelle raportoiman informaation oikeellisuuden varmentaminen (Martikainen ym. 2002, 19). Koska päämies joutuu toimimaan pitkälti agentin antaman informaation varassa, on päämiehen kannalta tärkeää, että hän voi luottaa agentin antaman informaation oikeellisuuteen (Meklin 2000, 136).

2.2 Päämies-agenttimalli kunnan tilintarkastuksen teoreettisena viitekehystenä

Päämies-agenttimalli voidaan kytkeä kuvaamaan myös erityisesti kunnan tilintarkastusta. Kunnan tilintarkastukseen päämies-agenttimallia sovellettaessa tulee aluksi miettiä, ketkä ovat päämiehiä ja ketkä agenteja. Kunnan tilintarkastuksen kannalta voidaan nähdä ainakin kaksi selkeää päämies-agenttisuhdetta. Edellä kerrotun päämies-agenttimallin mukaisesti päämiehet siis antavat jotain toisten hoidettavaksi ja vastuulle. Näin ollen päämiehenä voidaan nähdä ensinnäkin olevan kuntalaisten eli veronmaksajien ja agenttina valtuutettujen. Tässä päämies-agenttisuhteessa päämiehet eli kuntalaiset, valitsevat vaaleilla agentit eli valtuutetut, käyttämään päämiehen varoja (verot) ja heille kuuluvaa valtaa. Toisessa päämies-agenttisuhteessa voidaan valtuutetut nähdä päämiehinä, jolloin agenteina toimivat eri toimintayksiköt. Tällöin päämiehet eli valtuutetut jakavat kuntalaisiltaan saamansa varat edelleen eri toimintayksiköille, joiden tehtävänä on käyttää varat sovitun tehtävän suorittamiseen. Molemmissa näissä päämies-agenttisuhteissa agentit ovat tilivelvollisia toiminnastaan päämiehelleen, eli heidän tulee antaa tehtävän suorittamisesta informaatiota päämiehelleen. (Meklin 2000,

138.)

Tilintarkastaja toimii kolmantena osapuolena sekä hyödyntäen päämiestään kuntalaista tai veronmaksajaa että päämiestään valtuustoa varmistamaan, että agentti antaa toiminnastaan oikean ja riittävän kuvan. Kuntalaisten tai veronmaksajien ollessa päämiehenä voivat päämiehet tilintarkastuksen avulla varmentua siitä, että se laskentaja tili-informaatio, mitä heille verovarojen käytöstä annetaan, antaa oikean ja riittävän kuvan siitä, miten verovarot on käytetty. Valtuuston ollessa päämiehenä tilintarkastus palvelee valtuustoa saamaan varmuuden, että agentit eli eri toimintayksiköt ovat hoitaneet tehtävänsä sovitusti ja sääntöjä noudattaen sekä antaneet toiminnastaan totuudenmukaisen kuvan. Valtuusto voi siis tilintarkastuksen avulla varmistua, että toimintayksiköt ovat toimineet sovitusti ja annettuja valtuuksia noudattaen, ja että toimintayksiköt ovat antaneet toiminnastaan oikean ja riittävän kuvan.

2.3 Muut tilintarkastusta selittävät teoriat

Päämies-agenttiteorian lisäksi tilintarkastusta ja sen tarpeellisuutta voidaan jäsentää myös muiden teorioiden avulla. Seuraavaksi käsitellään lyhyesti informaatioteoria, motivaatioteoria, vakuutusteoria ja sidosryhmäteoria tilintarkastusta selittävinä teorioina.

2.3.1 Informaatioteoria

Informaatioteoria perustelee tilintarkastuksen merkitystä organisaation antaman informaation oikeellisuuden varmistajana (Vuorinen 1995, 128). Informaatioteorian mukaan yleinen etu edellyttää sijoittajien (potentiaaliset omistajat) saavan riittävää ja oikeaa informaatiota organisaation (agentin) tilasta (Valkama 2007). Sijoittajilla on liikeriskin lisäksi olemassa informaatoriski, eli riski siitä, että heidän päätöksenteon perustaksi saamansa informaatio ei olekaan luotettavaa ja/tai se on riittämätöntä. Tilintarkastajan suorittama arviointi agentin antamasta informaatiosta pienentää sijoittajien informaatoriskiä. (Vuorinen 1995, 106.) Kunnan tilintarkastuksen ollessa kyseessä yleinen etu edellyttää, että kuntalaiset veronmaksajina (vrt. edellä sijoittajat) saavat oikeaa ja riittävää informaatiota verorahojen käytöstä ja kunnan tilasta. Ja

toisaalta valtuuston toimintayksiköitä ohjaavana tahona on yleisen edun mukaista saada oikeaa ja riittävää informaatiota toimintayksiköiden toiminnasta. Tilintarkastaja varmentaa, että sekä kuntalaiset että kunnan ylin päättävä elin saavat luotettavaa informaatiota. Tilintarkastajan suorittaman tarkastuksen ansiosta kuntalaisten ja valtuuston sekä yleensäkin kunnan sidosryhmien informaatoriski pienenee.

2.3.2 Motivaatioteoria

Motivaatioteorian mukaan tieto tulevasta tarkastuksesta motivoi agenttia huolelliseen työhön ja tilintarkastajan kirjoittama positiivinen lausunto puolestaan motivoi jatkamaan huolellista työtä. Toisaalta on esitetty myös vastakkainen näkemys, jonka mukaan tarkastus koetaan synnäämiseksi, joka laskee agentin motivaatiota tehdä työ huolellisesti. (Valkama 2007.) Vuorisen mukaan tarkastuksen motivoiva vaikutus riippuukin tarkastajan ja tarkastettavan välisistä suhteista. Olosuhteet tarkastuksen motivoivalle vaikutukselle ovat hyvät, kun sekä tilintarkastajan riippumattomuuteen että ammattitaitoon luotetaan ja tarkastustilanteessa vallitsee ristiriidaton ja avoin ilmapiiri. Tämä motivoiva vaikutus on havaittu organisaation kaikilla tasoilla, ja jo ennen tarkastuksen suorittamista, kun tieto tulevasta tarkastuksesta on olemassa. (Vuorinen 1995, 107–108.)

2.3.3 Vakuutusteoria

Vakuutusteorian mukaan omistaja ja tilintarkastaja sopivat vastuun riskin jaosta. Omistajan tilintarkastajalle maksama palkkio hänen suorittamasta tarkastuksesta toimii vakuutusmaksuna, jonka myötä tilintarkastaja tarkastaa organisaation tuottaman informaation oikeellisuuden. Tilintarkastaja osallistuu riskinjakoon, mikäli hänellä on korvausvelvollisuus (Valkama 2007). Tilintarkastajalle maksettu korvaus ei vakuutusteorian mukaan olekaan vain korvaus tehdystä työstä vaan se on korvaus myös osallistumisesta riskin jakamiseen ja kantamiseen. (Vuorinen 1995, 107.)

2.3.4 Sidoryhmäteoria

Sidosryhmäteorian mukaan organisaation tehtävänä on palvella organisaation

sidosryhmiä. Voidakseen tehdä investointeja yhtiöön, tarvitsevat sidosryhmät tarkistettua tietoa yhtiöstä. Tilintarkastaja voidaan nähdä tämän tarkistuksen suorittajana. (Valkama 2007.) Kunnan ollessa organisaationa, sidosryhminä voidaan nähdä muiden muassa kunnan jäsenet, järjestöt, kunnan luottamuselimet, valtio, elinkeinoelämä, hankkijat, raha- ja luottolaitokset, kuntayhtymät, muut kuntien yhteisöt ja naapurikunnat (Sarja 1999, 18).

2.4 Keskeiset käsitteet ja niiden merkitys tilintarkastuksessa

Seuraavaksi käsitellään tilintarkastukseen keskeisesti liittyviä käsitteitä ja niiden merkitystä tilintarkastuksessa. Tilintarkastukseen keskeisesti liittyviä käsitteitä ovat tilivelvollisuus, objektiivisuus, riippumattomuus, luotettavuus ja avoimuus. Käsitteistä tilivelvollisuus kuuluu oleellisena osana päämies-agenttimalliin, ja on käsitteenä tullut esille jo päämies-agenttimallin yhteydessä. Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain (myöhemmin JHTT -laki) mukaan noudatettava tarkastuksessa hyvää tilintarkastustapaa (JHTT -laki, 6 §). Käsitteet objektiivisuus, riippumattomuus, luotettavuus ja avoimuus kuuluvatkin hyvään tilintarkastustapaan sekä tilintarkastusta ja tilintarkastajaa ohjaaviin eettisiin periaatteisiin.

2.4.1 Tilivelvollisuus eli tilintekovelvollisuus

Tilintarkastuksen lähtökohtana on tilintekovelvollisuus (Riistama 1999, 26). Kunnan organisaatiossa toimivat ovat toimistaan tilintekovelvollisia eli tilivelvollisia, mikä tarkoittaa, että he ovat vastuussa toimistaan. (Vuorinen 1995, 15). Julkishallinnon, eli siis myös kunnallishallinnon agentit ovat tilivelvollisia veronmaksajille toiminnan toteuttamisesta taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti (Meklin 2009, 64). Toisaalta julkisen vallan piirissä tilintekovelvollisuuden voidaan ajatella olevan osittain myös välillistä. Virkamiehet ovat tilintekovelvollisia vaaleilla valituille edustajille eli kunnallishallinnossa valtuustolle. Valtuusto taas on puolestaan tilintekovelvollinen valitsijoilleen eli kuntalaisille ja samalla valtuusto on vastuussa myös siitä, että virkamiesten tilintekovelvollisuus toteutuu. (Riistama 1999, 27.) Päämies-agenttiteoriaan peilaten agentti on velvollinen vastaamaan päämieheltään saamiensa

resurssien käytöstä ja tilasta, eli agentti on toiminnastaan päämiehelle tilintekovelvollinen. Päämies edellyttää agentilta tietoa niistä kohteista, joihin hänen antama raha on käytetty. Kunnan veronmaksaja haluaa tietää, miten hänen kunnallisverona antamat rahat on käytetty, ja sen agentti on siis velvollinen päämiehelle selvittämään. (Myllymäki & Vakkuri 2001, 17–18.)

Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen -teoksessa Martikainen ym. toteavat tilivelvollisuuden sisältävän nykyään tehokkuus- ja tuloksellisuusvaatimuksen korostamisen myötä aiemman resurssien laillisen käytön lisäksi myös velvollisuuden käyttää resursseja tehokkaasti, taloudellisesti sekä kuntalaisten toiveita ja tarpeita vastaavasti (Martikainen ym. 2002, 30).

2.4.2 *Objektiivisuus*

Tilintarkastajan on noudatettava tarkastuksessa objektiivisuusperiaatetta. Objektiivisuusperiaatteen mukaan tarkastuksella tuotettavan tiedon on oltava sekä oikeaa, riittävää että puolueetonta. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7.) Mauri Polvi kirjoittaa Tilintarkastus -lehdessä tilintarkastajan toiminnan uskottavuutta arvioitaessa objektiivisuuden olevan välttämätön periaate. Objektiivisuuden edellytykset puuttuvat, mikäli tilintarkastajalla on tarkastamassaan yhtiössä tai asiassa oma intressi. (Polvi 2010, 26–29.) Objektiivisuusperiaatteeseen ja puolueettoman tiedon tuottamisen vaatimukseen kietoutuukin riippumattomuuden periaate.

2.4.3 *Riippumattomuus*

Riippumattomuuden periaate on kirjattu tilintarkastajaa ohjaaviin normeihin. Kuntalain ja JHTT -lain mukaan tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tarkastuksen suorittamiseen. Jos riippumattomuuden vaatimus ei täyty, on tilintarkastajan kieltäydyttävä tehtävän vastaanotosta tai luovuttava siitä. (Kuntal, 72 § ja JHTT -laki, 4 §.)

Kuntalain tausta ja tulkinnat -teoksessaan Heikki Harjula ja Kari Prättälä taustoittavat tilintarkastajan riippumattomuutta ja sen merkitystä tilintarkastuksessa seuraavasti:

”Tilintarkastus on keino saada luotettava ja asiantunteva lausunto kunnan tilikauden hallinnosta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä”. Hyvä tilintarkastustapa vaatiiikin tehtävän suorittamista riippumattomana eli vapaana ulkopuolisista vaikutteista. Riippumattomuus on edellytys sille, että tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädettyt tehtävät. (Harjula & Prättälä 2007, 557.)

Mikko Sarja toteaa tilintarkastajan riippumattomuutta käsittelevässä teoksessaan, että riippumattomuutta voidaan pitää ehkä tilintarkastuksen tärkeimpänä elementtinä. Käsitteenä riippumattomuus ei kuitenkaan ole Sarjan mukaan yksinkertainen, eikä sitä ole laissa tai kirjallisuudessa määritelty yksiselitteisesti, joskin usein tilintarkastajan riippumattomuus määritellään Sarjan mukaan ”tilintarkastajan valmiudeksi vastustaa asiakkaan painostusta tai kyvyksi toimia lahjomattomasti tai objektiivisesti”. Sarjan mukaan voidaankin ajatella, että ”tilintarkastuksessa on kyse riippumattoman asennoitumisen toteuttamisesta käytännön toiminnassa. Käytännön päätöksenteon tasolla kyse on puolueettomuudesta.” (Sarja 1999, 79–81.)

Veijo Riistama määrittelee tilintarkastajan riippumattomuuden merkitsevän muiden muassa sitä, että tilintarkastajan toimia eivät rajoita tai niihin eivät vaikuta mitkään hänen omat etunsa eivätkä taloudelliset tai sosiaaliset vaikutussuhteet. Tilintarkastajan tulee vapaasti lausua käsityksensä kustakin tehtävästä ulkopuolisten seikkojen sitä estämättä tai siihen vaikuttamatta. (Riistama 2000, 20.) Tilintarkastajan riippumattomuus on täydellistä riippumattomuutta tarkastettavana olevasta organisaatiosta ja sen jäsenistä, eikä tilintarkastaja saa olla alistus- tai käskyvaltasuhteessa organisaatioon tai sen jäseniin. Tilintarkastajalla ei saa olla myöskään muuta sellaista suhdetta tarkastettavaan organisaatioon, joka voisi vaikuttaa tarkastustehtävän suorittamiseen tai siitä raportointiin. Riistaman mukaan tilintarkastajan riippumattomuus merkitsee lisäksi tilintarkastajan vapautta valita itse tarkastuskohteensa, tarkastuksen laajuus ja käytettävät tarkastusmenetelmät, eli tilintarkastajan on voitava suunnitella tarkastustoimenpiteensä hankkimansa tiedon, omien havaintojen ja oman harkinnan perusteella. Tilintarkastajan riippumattomuus merkitsee myös riippumattomuutta tarkastuksen lopputuloksesta, eli tarkastuksen lopputulos ei saa vaikuttaa tilintarkastuksen suoritukseen eikä tilintarkastajan raportointiin. Riistaman mukaan tilintarkastajan riippumattomuus voidaan nähdä ensisijaisesti tilintarkastajan henkilökohtaisena asenteena, joka perustuu tarkastustyössä

noudatettavaan rehellisyyteen ja objektiivisuuteen. (Riistama 1999, 31.)

Maj-Lis Saarikiven tilintarkastajan riippumattomuutta käsittelevän väitöskirjan mukaan tilintarkastajan riippumattomuus ei kuitenkaan koskaan ole absoluuttista. Tilintarkastaja on aina toiminnassaan osittain riippuvainen muista henkilöistä tai asioista, esimerkiksi tilintarkastajan palkkion maksaa tarkastettava kohde, tarkastuskohteen johto antaa tietoja tarkastuskohteesta, ja tilintarkastajan tiedonsaanti riippuu kohteen henkilöstöstä, kohteen kirjanpidosta ja muusta aineistosta. Saarikivi määrittelee riippumattomuuden merkitsevän sitä, että henkilö ei ole riippuvainen muista henkilöistä tai asioista tai ole näiden määräysvallan alla ja myös sitä, että muut henkilöt eivät tosiasiallisesti vaikuta kielteisellä tavalla henkilön toimintaan, eikä heillä myöskään ole mahdollisuutta vaikuttaa siihen kielteisellä tavalla. Näin ollen Saarikivi määrittelee tilintarkastajan riippumattomuuden tiivistäen seuraavasti: ”Tilintarkastajan riippumattomuus on vapautta sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan perustellusti epäillä vaikuttavan tilintarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti.” Tilintarkastajan riippumattomuudessa onkin Saarikiven mukaan kysymys siitä, että ulkopuolinen voi luottaa siihen, että tilintarkastaja toimii objektiivisesti. (Saarikivi 1999, 44–46.)

Tilintarkastajan riippumattomuuden tavoitteena on tilintarkastajan riippumattomuus kaikista intressiryhmistä. Vaikka tilintarkastajalla on olemassa taloudellinen intressi toimeksiantajansa, tulee tilintarkastajan olla tilintarkastusta suorittaessaan ja tilintarkastuskertomusta kirjoittaessaan riippumaton myös toimeksiantajastaan. Tilintarkastaja suorittaa yhteisölle laissa määrättyä velvollisuutta tilintarkastuksen toimituttamisesta, eikä näin varsinaisesti edusta toimiessaan ketään tahoa erityisesti, vaan kaikkiin tahoihin on suhtauduttava puolueettomasti ja neutraalisti. (Sarja 1999, 97–108.)

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -ohjeistus ohjaa riippumattomuuden noudattamiseen muistuttamalla, että tilintarkastuksen on oltava sekä muodollisesti että asiallisesti riippumatonta. Tilintarkastajan tekemä yhteistyö tarkastuskohteen henkilöstön kanssa on tärkeää, mutta se ei kuitenkaan saa vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuutta. Tilintarkastaja voi noudattaa toimeksiantajansa ohjeita, mikäli ne ovat lain ja tilintarkastajaa ohjaavien eettisten periaatteiden mukaisia. Yhteistyöstä

riippumatta tilintarkastajan on tehtävä kaikki tarkastuksen johtopäätökset itsenäisesti, ilman tarkastuskohteen henkilöstön vaikutusvaltaa. Myöskään poliittiset ryhmät, luottamuselimet tai tarkastuskohteen sidosryhmät eivät saa vaikuttaa tilintarkastajan tehtävien priorisointiin, toteutukseen tai päätelmien tekoon. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7.)

Tilintarkastajan riippumattomuus on tärkeää sekä tarkastuskohteen, eri intressiryhmien että myös tilintarkastajan itsensä kannalta. Tilintarkastus on keino saada riippumaton ja asiantunteva lausunto tilintarkastusvelvollisen organisaation johdon laatimasta tilinpäätöksen sisällöstä ja yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta tilasta (Sarja 1999, 98). Ulkoiselle intressiryhmäläiselle riippumattoman informaation saaminen on tärkeää hänen muodostaessaan omaa toimintaansa varten tarpeellisen kuvan tarkastettavan kohteen tilasta. Tarkastuskohteen kannalta on puolestaan tärkeää säilyttää ulkopuolisten luottamus tarkastuskohteen toimintaan. Tilintarkastajan itsensä kannalta riippumattomuuden sääntelyllä on merkitystä muiden muassa työrauhan luomisessa. Riippumattomuuden sääntelyllä pyritään turvaamaan koko tilintarkastusinstituution luotettavuus. Tilintarkastajan ja tilintarkastuksen riippumattomuus kehittyy ajan kanssa tilintarkastajan oman oikean toiminnan myötä. (Sarja 1999, 100–101.) Tilintarkastajan riippumattomuus on edellytys sille, että tilintarkastuksella ja tilintarkastuksen perusteella lausutulla käsityksellä tilinpäätöksen luotettavuudesta on päämiehelle arvoa (Saarikivi 1999, 37).

Riippumattomuuden voidaan katsoa olevan edellytys myös sille, että tilintarkastajan muille keskeisille ominaisuuksille, kuten arvovalta ja kompetenssi, voidaan antaa merkitystä. Tilintarkastaja pätevydestä, taidoista ja kokemuksesta riippumatta tilintarkastajalla ei ole ulkopuolisten silmissä arvovaltaa, jos hänen riippumattomuutensa kohdistuu epäilyksiä. Epäilykset tilintarkastajan riippumattomuutta kohtaan kyseenalaistavat myös tilintarkastajan kyvyn hoitaa tarkastustehtävä. Tilintarkastajan onkin huolehdittava viime kädessä itse omasta riippumattomuudestaan, ja luovuttava tarkastustehtävästä tai olla vastaanottamatta sitä, mikäli hänellä ei ole edellytyksiä riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. (Sarja 1999, 80–81.)

2.4.4 Luotettavuus ja luottamuksellisuus

Tilintarkastajan toiminnan tulee eettisten periaatteiden mukaan olla myös luotettavaa ja se on luottamuksellista. Tilintarkastajan tulee tehdä tarkastus, ratkaisut ja johtopäätökset tosiasioihin perustuen. Tilintarkastajan tulee varmistua tarkastuksissa apuna käytettävien tietolähteiden luotettavuudesta. Tarkastuksen luotettavuuden varmistamiseksi tilintarkastajan on dokumentoitava käytetyt tiedonhankintamenetelmät ja lähteet. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 6.)

Luotettavuuteen kuuluu tilintarkastuksen tulosten luotettavuuden lisäksi se, että tilintarkastaja ei käytä saamiaan tietoja väärin. Luotettavuuden käsitteeseen kietoutuukin tilintarkastajaa koskeva salassapitovelvollisuus. Julkishallinnon tilintarkastajia koskee laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 8), jossa määritellään vaitiolovelvollisuudesta ja hyväksikäyttökiellosta, että salassa pidettävää sisältöä tai tietoa eikä muutakaan vaitiolovelvollisuuden piiriin kuuluvaa tietoa saa paljastaa. Salassa pidettäviä tietoja ei saa myöskään käyttää omaksi tai toisen hyödyksi tai haitaksi. Salassapitovelvollisuus jatkuu työsuhteen päättymisen jälkeen. (Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta, 23 §.) Salassapitovelvollisuus on kirjattu myös JHTT -lakiin seuraavasti: ”Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleva ei saa yksityisesti hyödyntää eikä sivulliselle ilmaista, mitä hän tehtävänsä perusteella on saanut tietää tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tai jonkun muun taloudellisesta asemasta, liike- tai ammattisalaisuudesta taikka yksityisen henkilökohtaisista oloista, ellei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, suostu tietojen antamiseen.” (JHTT -laki, 18 §.) Salassapitovelvollisuus ei koske tilintarkastuksen laadunvarmistusta ja valvontaa varten annettavia tietoja (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 9), eikä muita erikseen laissa (JHTT -laki, 18 § ja laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta, 23 §) määriteltyjä tahoja tai asioita.

2.4.5 Avoimuus

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu avoimuuden periaate. Tilintarkastajan on hyvä kertoa tarkastuskohteelle tarkastuksen tavoitteista, toimintaperiaatteista ja alustavista tuloksista. Tarkastettaviin on suhtauduttava asiallisesti ja arvostavasti. Avoimuus ja asiallinen suhtautuminen yleensä myös helpottavat tarkastuksen suorittamista.

Riippumattomuus ja puolueettomuus eivät saa kuitenkaan missään tilanteessa vaarantua.
(Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7.)

3. KUNNAN TILINTARKASTUS JA SEN HANKINTA SEKÄ MUUT TILINTARKASTAJALTA TAI TARKASTUSYHTEISÖLTÄ OSTETTAVAT PALVELUT

Kunnan tilintarkastus on lakisääteinen tarkastusmuoto. Kuntien tilintarkastusta ja sen hankintaa ohjataan usean eri lain puolesta. Keskeisimmät kuntien tilintarkastusta ja sen hankintaa ohjaavat lait ovat kuntalaki, laki julkisista hankinnoista (myöhemmin hankintalaki) ja laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista. Tilintarkastuksessa tulee huomioida myös julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -ohjeistus.

Tässä luvussa perehdytään kunnan tilintarkastukseen ja sitä ohjaaviin lakeihin. Tarkoituksena on antaa kokonaiskuva siitä, mitä kunnan tilintarkastus on, ketkä sitä tekevät ja miten se hankitaan. Lisäksi tässä luvussa perehdytään siihen, mitä muita palveluita kunnat tilintarkastajaltaan tai tarkastusyhteisöltään haluavat ostaa.

3.1 Kunnan tilintarkastus

Tilintarkastuksen perusidea Mikko Sarjan mukaan on seuraava: on tietyt tehtävät, joiden hoitamista varten on tietty organisaatio, joka käyttää tiettyjä varoja niiden tehtävien hoitamiseen. Tätä kokonaisuutta tilintarkastaja valvoo. (Sarja 1999,11.)

Heikki Harjula ja Kari Prättälä kiteyttävät Kuntalaki - tausta ja tulkinnat -teoksessaan kunnan tilintarkastuksen tehtävän seuraavasti: ”Tilintarkastuksen tehtävä kunnan valvontajärjestelmässä on järjestelmällisen, asiantuntevan, riippumattoman ja eri intressitahojen edut huomioon ottavan ulkoisen valvonnan suorittaminen. Tilintarkastuksen avulla saadaan luotettava ja asiantunteva lausunto kunnan hallinnosta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.” (Harjula & Prättälä 2007, 541.)

Kuntalaki (73 §) määrittää kunnan tilintarkastajien tehtävistä seuraavasti:

”Tilintarkastajien on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on tarkastettava:

1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;

2) onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;

3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä

4) onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, kunnan johtosäntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajien on ilmoitettava viipymättä tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle.”

Tilintarkastajan tarkastaessa, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, hänen tulee tarkastaa muiden muassa organisaation toimivuutta, päätösten ja lakisääteisten velvoitteiden ”hyvää” täytäntöönpanoa, riskien hallintaa ja asiakirjojen säilyttämistä. Tämä liittyy nimenomaan toiminnan laillisuuden valvontaan eikä niinkään toiminnan taloudellisten puolten selvittämiseen. (Harjula & Prättälä 2007, 559.) Kunnan hallinnon hoitoa lain ja valtuuston päätösten mukaisesti tarkastettaessa selvitetään, onko päätökset tehty kuntalain, hallintolain, johtosäntöjen ja muiden määräysten mukaisesti ja onko esimerkiksi delegointi- ja hankintavaltuuksia noudatettu. Kunnanvaltuuston, kunnanhallituksen, lauta- ja johtokuntien sekä johtavien viranhaltijoiden tekemien päätösten laillisuus sekä keskeisten päätösten toimeenpano tarkastetaan. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.)

Tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimista säännösten ja määräysten mukaisesti sekä niiden tietojen riittävyttä tarkastaessaan tilintarkastaja antaa oman arvionsa tilinpäätöksen ja siihen liittyvän konsernitilinpäätöksen tietojen riittävydestä ja oikeellisuudesta. Samalla tilintarkastajan tulee myös tarkastaa ja arvioida, antavatko tilinpäätös ja konsernitilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot taloudellisista vastuista. (Harjula & Prättälä 2007, 260.)

Valtionosuuksien perusteiden ja tietojen oikeellisuuden tarkastus on tärkeää, kun

valtionosuusjärjestelmä on muuttunut laskennalliseksi. (Harjula & Prättälä 2007, 560–561.) On tärkeää ulkopuolisen tahon toimesta tarkastaa, että valtionosuuksien perusteet ja käytöstä annetut tiedot ovat oikeita.

Sisäisen valvonnan arvioinnilla tilintarkastaja varmistuu sisäisen valvonnan olemassa olosta, toimivuudesta ja tehokkuudesta (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa). Valtionhallinnon tarkastajien käsityksen mukaan todetaan sisäisen valvonnan toimivuuden huomioon ottamisen olevan erittäin tärkeää myös ulkoisessa tarkastuksessa. Tilintarkastajan on tarvittaessa reagoitava sisäisen valvonnan ongelmiin ja sisäisen tarkastuksen riittävyyteen. (Valtionhallinnon tarkastajat ry lausunto 12.2.2009.) Sisäisen valvonnan toimivuus vaikuttaa koko tilintarkastajan suorittaman tarkastustehtävän laajuuteen ja yksityiskohtaisuuteen (Harjula & Prättälä 2007, 559–561). KHT, JHTT Tiina Lind toteaa Tilintarkastus -lehdessä kirjoittamassaan artikkelissa sisäisen tarkastuksen tekemän työn toimivankin parhaimmillaan erinomaisena tietolähteenä ja suurena apuna tilintarkastuksessa (Lind 2009, 42–45).

Tilintarkastaja voi myös tarkastaa toiminnan tarkoituksenmukaisuutta, eli arvioida, miten valtuuston asettamat tavoitteet ovat toteutuneet. Tarkoituksenmukaisuustarkastus ei kuitenkaan ole tilintarkastajan ydintehtäviin lukeutuvaa toimintaa, vaan päävastuu tarkoituksenmukaisuustarkastuksen suorittamisesta on tarkastuslautakunnalla. (Harjula & Prättälä 2007, 559). Julkishallinnon tarkastuksissa huomioitavan kansalaisnäkökulman täyttäminen voi kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja joutuu suorittamaan myös tuloksellisuustarkastusta, jolloin tilintarkastaja tarkastaa toiminnan tuloksellisuutta toimeksiantonsa mukaisessa laajuudessa (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa).

Tilintarkastuksen tehtävänä on siis tarkastaa ja arvioida kohdettaan nimenomaan laillisuuden näkökulmasta. Laillisuuden tarkastus on tavoitteita ja keinoja koskevien normien sekä muiden tahdonilmausten noudattamisen varmistamista, ja se muodostaa tilintarkastuksen perustan. Havainnoistaan raportoimalla tilintarkastus palvelee erityisesti ylimpien päätöksentekijöiden, eli kunnissa valtuuston tiedontarpeita. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.) Tilintarkastuksen näkökulmana voidaan valtuutetun näkökulman lisäksi ajatella olevan lähinnä myös kuntalaisen ja ulkopuolisen

intressitahon näkökulma (Harjula & Prättälä 2007, 542). Osaltaan tilintarkastuksen tehtävänä on myös hyödyttää tarkastuskohteen johtoa toimittamalla sille tarkastuksessa esiin tullutta johtamisen kannalta oleellista tietoa. Lisäksi tilintarkastus edistää julkishallinnon ja taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja tilivelvollisuuden toteutumista. Julkishallinnon tarkastuksessa onkin huomioitava aina myös ns. kansalaisnäkökulman kannalta se, että avoimuuden ja läpinäkyvyyden periaatteet täyttyvät dokumentoidussa tiedossa. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.)

Kuntien tilintarkastuksen tuottamasta tiedosta ovat siis kiinnostuneet useat eri intressiryhmät. Tilintarkastus palvelee erityisesti ylimpiä päätöksentekijöitä ja heidän tiedon tarpeitaan. Myös tarkastuskohteiden johtoporras sekä veronmaksajat, kuntalaiset ja muut intressiryhmät hyötyvät tilintarkastuksesta. Ylimmät päätöksentekijät asettavat tavoitteita ja määrittävät keinoja, joilla asetettuihin tavoitteisiin tulee pyrkiä. Tilintarkastuksen tehtävänä on tavoitteita ja keinoja koskevien normien noudattamisen tarkastaminen, sekä ylimpien päätöksentekijöiden tahdonilmausten noudattamisen tarkastaminen. Tilintarkastus palvelee ylintä päätöksentekijää varmentamalla muiden tuottaman tiedon todenperäisyyden sekä toimittamalla ylimmille päätöksentekijöille analysoitua tietoa organisaation sisältä. Tilintarkastajan tuottama tieto on puolueetonta, koska tilintarkastajalla ei saa olla omia intressejä organisaatioon. Puolueettoman analysoinnin ansiosta tilintarkastus lisää tuottamansa tiedon arvoa ylimmille päätöksentekijöille. Muilla seuranta- ja valvontatietoja tuottaville tahoilla on yleensä jokin yhteys organisaatioon, mutta koska tilintarkastajalla ei saa olla tilintarkastuksen lisäksi muuta yhteyttä organisaatioon, poikkeaa tilintarkastajien tuottaman tiedon ”arvo” puolueettomuuden suhteen muiden seuranta- ja valvontatietoja tuottavien tahojen tuottamista tiedoista. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 5.)

Kunnan tilintarkastus palvelee siis erityisesti kunnanvaltuustoa tuottamalla sille analysoitua ja puolueetonta tietoa kunnan eri ”yksiköistä” ja varmistamalla eri yksiköiden tuottaman tiedon todenperäisyyden. Tilintarkastuksen avulla valtuusto saa myös varmistuksen sille, että sekä lakia, että heidän antamia tahdonilmauksia on noudatettu. Toisaalta kunnan eri yksiköiden johto voi hyötyä tilintarkastajien työstä saamalla heille oleellista tietoa, jota tilintarkastuksessa on tullut esille. Lisäksi tilintarkastuksen avulla kunnan hallinnon ja taloudenhoidon yleinen luotettavuus paranee puolueettoman tahon varmennuksen ja analysoinnin ansiosta sekä kuntalaisten,

veronmaksajien että muiden intressiryhmien silmissä. Samalla toteutuu myös kunnan (ja valtuuston kunnan päättävänä elimenä) tilivelvollisuus veronmaksajia ja kuntalaisia kohtaan sekä kunnan toimintayksiköiden tilivelvollisuus valtuustoa kohtaan.

Mikko Sarja näkee kunnallinen tilintarkastuksen olevan erityisesti kuntalaisen edunvalvontaa. Kyse on kunnallisen demokratian toimivuudesta. Kunnan tilintarkastus on kuntalaiselle merkittävä informaatiolähde kunnan asioiden laadun seuraamisesta. Kuntalainen tarvitsee tiedon siitä, että hänen maksamat verot käytetään asiallisella tavalla. Tosin tavallisen kansalaisen tietämys tilintarkastuksesta on vähäistä, yleensä vain virheet tilintarkastuksessa nousevat tavallisen kansalaisen tietoisuuteen. Sarja myös toteaa, että kunnan tilintarkastuksessa korostuu viime kädessä myös poliittisuus valtuuston antaessa vastuuvapautuspäätöksellään poliittisen legitimitetin julkisten varojen käytölle. (Sarja 1999, 3–30.)

Tilintarkastuksen tulokset esitetään tilikausittain tilintarkastuskertomuksessa, joka on julkinen asiakirja. Kuntalaki velvoittaa tilintarkastajaa antamaan kunnan valtuustolle kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomuksen, jossa kerrotaan suoritetun tarkastuksen keskeiset tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulee esittää myös kantansa siihen, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastajan havaitessa kunnan hallintoa tai taloutta hoidetun lain tai valtuuston päätösten vastaisesti, eikä tästä seurannut virhe tai vahinko ole vähäinen, on tilintarkastajan annettava tilintarkastuskertomuksessa tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. (Kuntal, 75 §.) Huomaamansa vähäiset asiat tilintarkastaja raportoi joko suullisesti tai kirjallisesti suoraan tarkastuskohteessa tarvittavien korjausten aikaansaamiseksi (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 8). Mikäli tilintarkastaja havaitsee kesken tilikauden merkittävää huomauttamista tarkastettavan yhteisön hallinnosta tai taloudesta, on hänen viipymättä ilmoitettava asiasta tarkastettavan yhteisön hallitukselle tai muulle vastaavalle toimielimelle. (JHTT -laki, 9 a §).

Tilintarkastajan ja tarkastuskohteen keskinäinen riittävä vuorovaikutus on tärkeää, sillä se voi johtaa epäkohtien korjaamiseen jo tarkastuksen aikana. Tilintarkastajan onkin hyvä olla avoin tarkastuksen tavoitteista, toimintatavoistaan ja alustavista tuloksista. Avoimuus ja vuorovaikutus lisäävät yleensä tarkastuskohteen yhteistyövalmiutta, helpottavat tilintarkastajan tiedonsaantia sekä saavat tarkastuskohteessa aikaan

vastaanottavan ilmapiirin korjausehdotusten toteuttamiseksi. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastusta, 8.)

Jarmo Lohi muistuttaa Tilintarkastus -lehden kolumnissaan, että tilintarkastaja ei voi koskaan tarkastaa kaikkea, vaan tarkastus on aina pistokokeellista. Tilintarkastajan työ kohdistuu lähinnä vain siihen aineistoon, joka on päätetty liittää kirjanpitoon ja esittää tilintarkastajalle. Julkishallinnon tilintarkastaja onkin usein sen haasteen edessä, että hänen odotetaan tarkastavan kaiken ja lausuvan tilintarkastuskertomuksessa ehdottoman totuuden kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tilintarkastajan tuoma varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta on kuitenkin aina rajattua ja korkeintaankin vain kohtuullista. (Lohi 2009, 32.)

3.2 Muut tilintarkastajalta tai tarkastusyhteisöltä ostettavat palvelut

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi kunta saattaa olla halukas ostamaan tilintarkastajalta tai tarkastusyhteisöltä myös muita palveluja. Tilintarkastajilla on yleensä laaja asiantuntemus muustakin kuin tilintarkastuksesta ja tästä johtuen tarkastettava taho voi olla halukas tarjoamaan tilintarkastajalle tilintarkastuksen lisäksi myös muita tehtäviä. Usein tilintarkastajat ovat myös kiinnostuneita vastaanottamaan muita tehtäviä asiantuntemuksensa rajoissa. (Sarja 1999, 146–149.) Osa tällaisista muista tehtävistä liittyy suoraan tarkastukseen ja siihen liittyvien tehtävien hoitamiseen ja osa muista tehtävistä puolestaan liittyy kunnan taloushallintoon ja kehittämiseen (Martikainen ym. 2002, 38).

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi muita palveluita, joita kunnat haluavat tilintarkastajalta tai tarkastusyhteisöltä ostaa, ovat tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut, sisäinen tarkastus sekä konsultointi- ja neuvontapalvelut. Etenkin pienten kuntien henkilöstöressurssien vähyys saattaa aiheuttaa pienille kunnille tarpeen hankkia tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluita. (Martikainen ym. 2002, 38.) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -oppaassa muistutetaan siitä, että tilintarkastajan ei kuitenkaan saa osallistua tehtäviin, jotka voivat heikentää hänen riippumattomuuttaan tilintarkastuksen suorittamisessa. Omaa työtä ja sen vaikutuksia ei yleisen periaatteen mukaan saa tarkastaa. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7.) Maj-Lis Steiner kirjoittaaakin Tilintarkastus-lehdessä Euroopan komission olevan Vihreän kirjan mukaan

sitä mieltä, että tulisi tarkastella lähemmin erityisesti tilintarkastajien riippumattomuutta sen selvittämiseksi, ovatko tilintarkastajat todella riippumattomia ja kriittisiä tarkastaessaan niiden yhtiöiden tilinpäätöksiä, jotka ovat myös oheispalvelujen (mahdollisia) asiakkaita (Steiner 2010, 40–42).

Tarkastusyhteisöiltä ostettujen muiden palveluiden katsotaan yleensä olevan kuntaa paljon hyödyttäviä (Martikainen ym. 2002, 64–65). Voisi siis olettaa, että sellaiset kunnat, jotka ovat aiemmin näitä palveluja ostaneet, ostavat niitä mielellään jatkossakin niiden tuoman lisäarvon johdosta. Muiden tehtävien suorittaminen voi hyödyttää myös tilintarkastajaa tilintarkastuksen suorittamisessa. Tilintarkastajan suorittama konsultointi, kouluttaminen ja osallistuminen erilaisiin työryhmiin voivat lisätä tarkastustoiminnalle tärkeitä käytännön yhteyksiä hallintoon sekä parantaa tarkastustoiminnan vaikuttavuutta (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7).

3.2.1 Tarkastuslautakunnan avustaminen

Tarkastuslautakunnan avustaminen, eli lähinnä tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeritehtävien hoitaminen ovat yksi tarkastusyhteisöiltä ostetuista palveluista. Aiemman tutkimuksen (Martikainen ym. 2002, 51–60) mukaan 38 % kunnista esitti tarjouspyynnössään erittelyn tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeritehtävien palveluista. Yhtään pienimmän kuntakokoluokan, alle 3000 asukkaan, kuntaa ei eritellyt tarjouspyynnössään näitä palveluja, vaikka juuri heidän olisi uskonut näitä palveluja tarvitsevan. Sitä vastoin kaikissa muissa kuntakokoluokissa oli mukana kuntia, jotka pyysivät tarjoustaan kyseistä palvelua kunnan ulkopuolisena toimintana. Kuitenkin, tutkimuskunnista vain 17 % oli lopulta hankkinut nämä palvelut kunnan lakisääteisen tilintarkastuksen tuottavalta tilintarkastusyhteisöltä, loput kunnat olivat tuottaneet palvelun omana toimintana.

Tarkastuslautakunnalta ostettujen valmistelu- ja sihteeripalvelujen arvioitiin aiemmassa tutkimuksessa tuoneen niille tutkimuskunnille, jotka olivat palvelua hankkineet, joko melko paljon tai erittäin paljon lisäarvoa. 60 % palvelun hankkineiden kuntien vastaajista piti palvelun tuomaa lisäarvoa melko suurena ja 30 % vastaajista piti tästä palvelusta kuntien saamaa lisäarvoa erittäin suurena (Martikainen ym. 2002, 64–65.)

Silvo Kaasalainen arvioi Tilintarkastus-lehdessä kirjoittamassaan artikkelissa tarkastuslautakunnan avustustyön haittaavan tilintarkastajan itsenäisen päätyön toteutusta. Kaasalainen kirjoittaa, että vain suurilla kunnilla on tarkastuslautakunnilla oma avustaja, ja usein juuri siitä syystä, että tarkastuslautakunnalla ei ole omaa avustajaa, JHTT -tilintarkastaja joutuu myös lautakunnan sihteerintehtäviin. (Kaasalainen 2010, 59–61.)

3.2.2 Sisäisen tarkastuksen palvelut

Osa kunnista on halukkaita ostamaan sisäisen tarkastuksen palveluja kunnan ulkopuolisena toimintana. Kunnan lakisääteisen tilintarkastusyhteisön suorittaessa myös sisäisen tarkastuksen tehtäviä, saattaa tilintarkastusta ajatellen muodostua oman työn tarkastamisen uhka. Tällaisen tilanteen kyseessä ollessa tulisi tarkkaan punnita mahdolliset uhat ja käyttää tarkoituksen mukaisia varotoimia. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, 7.) Saattaisikin olla aiheellista pohtia, olisiko tarkastuksen uskottavuuden kannalta tarkoituksenmukaisempaa hankkia sisäiseen tarkastukseen liittyvät palvelut muualta kuin lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavalta tilintarkastusyhteisöltä (Martikainen ym. 2002, 59).

Sisäisen tarkastuksen palvelut ovat aiemman tutkimuksen mukaan hankituin tilintarkastusyhteisöltä ostettu muu palvelu. Sisäisen tarkastuksen alueeseen kuuluvia palveluja ovat mm. EU-projektien tarkastus ja ATK-tarkastus. Sisäisen tarkastuksen palveluja kunnan ulkopuoliselta palveluntuottajalta oli aiemman tutkimuksen mukaan hankkinut 29 % tutkimuskunnista. Näistä kunnista suurin osa oli hankkinut sisäisen tarkastuksen tehtäviin liittyviä palveluja kunnan lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavalta tarkastusyhteisöltä, mutta osa oli hankkinut palvelun muulta kuin kunnan lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavalta tarkastusyhteisöltä. (Martikainen ym. 2002, 59–60). Niiden kuntien vastaajista, jotka olivat ostaneet sisäisen tarkastuksen palveluja kunnan ulkopuolelta, arvioi sisäisen palvelun oston tuoman lisäarvon erittäin suureksi 24 % vastaajista ja melko suureksi 57 % vastaajista. (Martikainen ym. 2002, 64–65.)

3.2.3 Konsultointi- ja neuvontapalvelut

Tilintarkastajalle kertyy tilintarkastustoiminnan yhteydessä yleensä laaja tietämys tarkastuskohteestaan, ja siksi kunnan tilintarkastaja on kunnalle yleensä tehokkaampi vaihtoehto neuvonantotoiminnan suorittajaksi kuin ulkopuolinen konsultti. Maj-Lis Saarikiven mukaan neuvontatoiminnan sallittavuutta voidaankin perustella sekä tarkastuskohteen tarpeilla ja sen neuvonantotoiminnasta saamalla hyödyillä että tilintarkastajan saamalla hyödyillä tietojen kautta, jotka hän saa neuvonantotoiminnan yhteydessä tilintarkastustehtävän suorittamista ajatellen. Toki Saarikivikin korostaa, että tilintarkastajan riippumattomuus tilintarkastustehtävän suorittamiseen ei saa kuitenkaan vaarantua. Saarikiven tutkimuksessa tehdyn selvityksen mukaan ”samassa tarkastuskohteessa suoritettu tilintarkastus ja neuvonantotoiminta eivät sinänsä aiheuta tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantumista edellyttäen, että tilintarkastaja ei omaksu tarkastuskohteen johdon tai työntekijän roolia eikä osallistu tarkastuskohdetta koskevaan päätöksentekoon. Neuvonantotoiminnassa tuleekin arvioida yleisesti aina myös se, johtaako tietyn neuvon antaminen tilintarkastuksen suorittamisen kannalta riippumattomuuden vaarantumiseen. (Saarikivi 1999, 403–420.)

Konsultointi- ja neuvontapalveluita hankittiin aiemman tutkimuksen mukaan (Martikainen ym. 2002, 60) jonkin verran kunnan ulkopuolisena palveluna. 14 % tutkimuskunnista hankki tämän palvelun kunnan ulkopuolelta. Pääasiassa näitä palveluita hankkineet kunnat hankkivat ne tilintarkastusyhteisöltään, mutta mukana oli myös yksi kunta joka oli hankkinut palvelun muulta kuin lakisääteisen tilintarkastuksen tuottavalta tarkastusyhteisöltä.

Tarkastusyhteisöltä ostetun konsultointi- ja neuvontapalvelujen tuomaa lisäarvoa kunnalle pidettiin valmistelu- ja sihteeripalvelujen tuomaa lisäarvoakin korkeampana. Kaikissa kunnissa, jotka tätä palvelua olivat ostaneet, katsottiin tämän palvelun ostamisen tuoman lisäarvon olevan joko melko suurta (yli 2/3 vastaajista) tai erittäin suurta (lopun vastaajista). (Martikainen ym. 2002 64–65.)

3.3 Julkishallinnon auktorisoidut tilintarkastajat ja tarkastusyhteisöt

Kunnan tarkastusjärjestelmän uudistamisen, vuoden 1997, jälkeen kunta on ostanut

tilintarkastuksen kuntaorganisaation ulkopuoliselta tilintarkastajalta (Martikainen ym. 2002, 9). Kuntalain mukaan kuntaan valittavan tilintarkastajan on oltava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö tai yhteisö, eli joko auktorisoitu JHTT -tilintarkastaja tai JHTT -yhteisö. Mikäli kunnan tilintarkastajaksi valitaan vain yksi JHTT -tilintarkastaja, on valittava myös vähintään yksi varatilintarkastaja. Mikäli kunnan tilintarkastajaksi valitaan JHTT -yhteisö, on yhteisön ilmoitettava vastuulliseksi tarkastajaksi JHTT -tilintarkastaja. (KuntaL, 72§.) Yhteisön on ilmoitettava myös vastuulliselle tilintarkastajalle varahenkilö, jonka tulee niin ikään olla JHTT -tilintarkastaja (JHTT -laki, 11 §).

Tullakseen auktorisoiduksi JHTT -tilintarkastajaksi, on tilintarkastajan täytettävä tilintarkastajan yleinen kelpoisuus ja suoritettava JHTT -tutkinto sekä annettava JHTT -lautakunnalle kirjallisena tilintarkastajan toimintaperiaatteita koskeva vakuutus (JHTT -laki, 7 §). Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (3 §) määrittelee tilintarkastajan yleisen kelpoisuuden seuraavasti: ”Tilintarkastaja ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, hänen toimintakelpoisuuttaan ei saa olla rajoitettu eikä hän toiminnallaan saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastukseen”. Ennen JHTT -tutkintoon osallistumista on omattava tietty määrä työkokemusta sekä oltava suoritettuna tietyt opinnot. Kokemuksesta ja opinnoista määrätään mm. seuraavasti: ylempi korkeakoulututkinto ja muut vaadittavat opinnot täytyy olla suoritettuna, täytyy olla toiminut sekä julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään kolme vuotta, että lisäksi tilintarkastustehtävissä tai Valtiontalouden tarkastustehtävissä vähintään kolme vuotta. Laissa on määritelty myös joitain poikkeuksia siihen, millä edellytyksillä JHTT -tutkintoon saa osallistumisoikeuden. (JHTT -laki, 9 §.)

Auktorisoiduksi JHTT -yhteisöksi hyväksyttävän vaaditaan myös täyttävän tietyt edellytykset: yhtiön kaupparekisteriin merkittynä toimialana tulee olla tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta, yli kahden kolmasosan avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli kahden kolmasosan kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä on vain julkisyhteisöjä, yli kahden kolmasosan

osakeyhtiön hallituksen jäsenistä tulee olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. (JHTT -laki, 10 §).

JHTT -lautakunta valvoo JHTT -tilintarkastajien ammattitaidon ja auktorisoinnin edellytysten säilymistä sekä sitä, että JHTT -tilintarkastajat toimivat lain ja säännösten mukaan. JHTT -lautakunta valvoo myös sekä JHTT -tilintarkastajien että JHTT -yhteisöjen laadunvarmistusta määräämällä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön laadunvarmistukseen tietyin väliajoin. (JHTT -laki, 15 §.)

Valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva JHTT -lautakunta pitää luetteloa auktorisoiduista JHTT -tilintarkastajista ja JHTT -yhteisöistä. Vain luetteloon merkityt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt saavat käyttää JHTT -tilintarkastaja tai JHTT -yhteisö -nimikettä. (JHTT -laki, 14 §.) 1.1.2010 auktorisoituja JHTT -tilintarkastajia oli 226 kappaletta ja 1.1.2011 auktorisoituja JHTT -yhteisöjä oli 11 kappaletta (Luettelot JHTT -tilintarkastajista 1.1.2010 ja JHTT -tarkastusyhteisöistä 1.1.2011.) Kunnan tilintarkastusta suorittavia auktorisoituja JHTT -tilintarkastajia tai JHTT -yhteisöjä ei siis ole järin suuri määrä, ottaen huomioon, että kuntien lisäksi monet muutkin julkishallinnon yhteisöt vaativat tilintarkastajan olevan auktorisoitu JHTT -tilintarkastaja.

3.4 Kuntien tilintarkastuksen hankinta

Kunnan tarkastustoiminnan uudistamisen myötä, vuoden 1997 jälkeen, kuntien tilintarkastuksen on siis suorittanut kuntaorganisaation ulkopuolinen auktorisoitu JHTT -tilintarkastaja tai JHTT -yhteisö, joilta kunta on ostanut palvelun. Ulkoistamisen seurauksena kuntien tarkastuspalvelun hankintaan on tullut mukaan kilpailuttaminen. (Martikainen ym. 2002, 9.)

Kuntalain mukaan kunnan valtuuston tulee valita toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yksi tai useampi tilintarkastaja (KuntaL, 72 §). Kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä on puolestaan valmistella valtuustossa päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat (KuntaL, 71 §). Eli kunnan tilintarkastajien valinnan valmistelee kunnan tarkastuslautakunta ja valtuusto tekee

tarkastuslautakunnan valmistelun pohjalta päätöksen tilintarkastajan valinnasta.

Tarkastuspalvelujen hankinnassa on noudatettava julkisista hankinnoista annettua lakia (myöhemmin hankintalaki) ja valtioneuvoston asetusta julkisista hankinnoista. Hankintalain tavoitteena on tehostaa julkisten varojen käyttöä, edistää laadukkaiden hankintojen tekemistä, sekä turvata tarjoajien tasapuoliset mahdollisuudet julkisia hankintoja tehtäessä (Hankintalaki, 1 §). Tilintarkastusta hankkiessaan hankintayksikön on käytettävä hyväkseen olemassa olevat kilpailuolosuhteet, toimittava avoimesti sekä kohdeltava osapuolia tasapuolisesti ja syrjimättä. Hankintatoiminta on pyrittävä järjestämään siten, että hankintoja voidaan toteuttaa mahdollisimman taloudellisesti ja suunnitelmallisesti ja mahdollisimman tarkoituksenmukaisina kokonaisuuksina. Hankintayksiköt voivat tarjouskilpailua toteuttaessaan käyttää puitejärjestelyjä, tehdä yhteishankintoja tai hyödyntää muita yhteistyömahdollisuuksia. (Hankintalaki, 2 §.)

Hankintalain mukaan kunnan on kilpailutettava kynnsarvojen ylittävien tilintarkastuspalvelujen hankinta. EU:n kynnsarvo on 206 000 euroa ja se ylittyy tarkastuspalveluissa vain suurimmissa kaupungeissa. Hankintalain 15 § muutoksen voimaantulon jälkeen 30.4.2010 kansallinen kynnsarvo on ollut 30 000 euroa. Ennen 30.4.2010, eli tämänkin tutkimuksen tarkastuspalveluiden hankintahetkellä, kansallinen kynnsarvo oli 15 000 euroa, joka ylittyi tarkastuspalvelujen hankinnassa useimmissa kunnissa. Kynnsarvot ylittäviin hankintoihin sovelletaan siis hankintalakia ja kynnsarvot alittaviin hankintoihin sovelletaan hyvää hankintamenettelyä ja kuntien omia hankintaohjeita (Tarkastuslautakuntien toiminta ja tilintarkastajien valinta valtuustokauden vaihtuessa). Hankinnan arvo määräytyy aina koko hankinta-ajanjakson tarkastuspalveluista, eli yleensä siis neljän vuoden tarkastuspalvelujen arvioidusta hinnasta. Hankinnat on ilmoitettava työ- ja elinkeinoministeriön ylläpitämässä sähköisessä ilmoituskanavassa, eli sähköisillä HILMA -sivuilla. Lisäksi hankintailmoitukset voi ilmoittaa myös muussa tiedotusvälineessä tai muilla internet-sivuilla. (Valtioneuvoston asetus julkisista hankinnoista, 4 § ja 6 §.)

Kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastus on perusteltua kilpailuttaa tarkastuslautakunnan toimesta samanaikaisesti kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen yhteydessä. Kunnan tai kuntayhtymän ja sen tytäryhteisöjen tarkastuspalveluja käsitellään kuitenkin erillisinä hankintoina kynnsarvon ylittymistä

arvioitaessa ja tytäryhteisöt myös valitsevat itse tilintarkastajansa. Kuntalain mukaan kunnan vastuullisen tilintarkastajan valitsemista tytäryhteisöön ei edellytetä, toisin kuin tilintarkastuslaissa, jossa tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastajista. Konsernitarkastuksen yhtenäisyyden kannalta on kuitenkin perusteltua valita mahdollisuuksien mukaan kunnan JHTT -tilintarkastaja tai JHTT -tarkastusyhteisö myös tytäryhteisöjen tilintarkastajaksi. (Tarkastuslautakuntien toiminta ja tilintarkastajien valinta valtuustokauden vaihtuessa.)

Hankinnan kilpailuttamisen toteuttamiseen on olemassa useita eri menetelmiä. Hankintalain mukaan hankinnoissa on käytettävä ensisijaisesti avointa tai rajoitettua menettelyä (Hankintalaki, 24 §). Palvelua hankittaessa voidaan käyttää myös suoraankintaa esimerkiksi silloin, jos kansallinen kynnyisarvo ylittyy ja hankintailmoitus on jätetty, mutta jos avoimessa tai rajoitetussa menettelyssä ei ole saatu lainkaan tarjouksia (Hankintalaki, 27 §).

Avoimessa hankintamenettelyssä kaikki halukkaat toimijat voivat tehdä tarjouksen palvelun tuottamisesta. Tässä menettelytavassa palvelun hankkija julkaisee hankinnasta hankintailmoituksen, ja kaikki halukkaat voivat tehdä tarjouksen. Lisäksi hankintayksikkö voi hankintailmoituksen ohella lähettää tarjouspyyntöjä sopiviksi katsomilleen toimittajille. (Hankintalaki, 5 §.)

Rajoitettu menettely on hankintamenettely, jossa hankintayksikkö julkaisee hankintailmoituksen ja halukkaat toimittajat voivat pyytää saada osallistua tarjouskilpailuun, mutta ainoastaan hankintayksikön valitsevat ehdokkaat voivat tehdä tarjouksen palvelun tuottamisesta (Hankintalaki 5 §). Rajoitettua hankintamenettelyä käytettäessä tarjouskilpailuun kutsuttavia ehdokkaita on kutsuttava riittävä määrä todellisen kilpailun varmistamiseksi, kuitenkin vähintään viisi, mikäli soveltuvia ehdokkaita ei ole vähemmän (Hankintalaki, 24 §).

Kunta-alan tarkastuspalvelujen tarjoajien vähäisen lukumäärän vuoksi tarkastuspalveluja kilpailutettaessa on perusteltua noudattaa avointa hankintamenettelyä, vaikka hankintalaki antaa mahdollisuuden soveltaa myös rajoitettua menettelyä. (Tarkastuslautakuntien toiminta ja tilintarkastajien valinta valtuustokauden vaihtuessa.)

Hankinnan tarjouspyynnöt on tehtävä kirjallisesti ja ne on laadittava niin selkeiksi, että niiden perusteella voidaan antaa keskenään vertailukelpoisia tarjouksia. Tarjouspyyntöjen sisältö on tarkasti määritelty hankintalaissa. Tarjouspyynnöissä on esitettävä muiden muassa hankinnan sisältö, tuottajan valintaperuste ja kokonaistaloudellista edullisuutta valintaperusteena käytettäessä sekä kokonaistaloudellisen edullisuuden vertailuperusteet että eri tekijöiden suhteelliset painotusarvot. (Hankintalaki, 40–41 §.)

Kuntalain mukaisen tilintarkastuksen suorittamiseen tarvittavien tarkastuspäivien määrään ei ole olemassa mitään kuntakokoheitaisia ohjetaulukoita. Kunnat voivat itse päättää, paljonko tarkastuspäiviä tarvitsevat, että kunnan hallinnon ja talouden tarkastus tulee riittävän kattavasti suoritettua. Kuntaliiton suosituksena on, että pienimmillään kunnilla tulisi olla vähintään kahdeksan tarkastuspäivää vuodessa. Kunnan koon kuvaaminen tarkastukseen tarvittavan työmäärän kannalta on vaikeaa (Martikainen ym. 2002, 55). Tarkkojen tarvittavien tarkastuspäivien määrän antaminen esimerkiksi kuntakoon mukaan olisikin vaikeaa eikä huomioisi kuntien erilaisuutta. Aiempien vuosien tarkastuksen määrä ja riittävyys lienevätkin kunnalle paras mittari tarvittavista tarkastuspäivistä.

Kunnan tarkastuslautakunnan tulisi Kuntaliiton julkaiseman Kuntataloustiedotteen mukaan päättää, moneltako tarkastuspäivältä tarjous pyydetään. Mitä täsmällisempi tarjouspyyntö on, sitä helpommin tarjousten vertailu voidaan suorittaa. Pyydetyt päivät voidaan arvioida käyttämällä aiemmin toteutuneita lukuja sekä päättelemällä kokemuksen perusteella, onko tilintarkastus tullut asianmukaisesti suoritetuksi toteutuneilla tarkastuspäivillä. Tarjoaja voi tietenkin esittää myös oman käsityksensä asianmukaisen tarkastuksen vaatimasta ajasta. (Kuntataloustiedote 6/2000, 23.) Tarkastusalan ammattilainen saattaa kokea, että kuntien hankkiman lakisääteisen JHTT -tarkastuksen määrä ei ole riittävä asianmukaisen tarkastuksen suorittamiseksi (Martikainen ym. 2002, 54), mikä puoltaa sitä, että tarjoaja esittää myös oman näkemysensä tarvittavasta tarkastuksen määrästä.

Kuntaliitto on julkaissut tarjouspyyntöohjeet ja tarjouspyyntömallit kunnat.net -sivustolla tätäkin tutkimusta koskevien vuosien 2008–2011 tarkastuspalvelujen

kilpailuttamisesta. Kuntaliiton julkaisemia tarjouspyyntöohjeita ja tarjouspyyntömalleja kunnat voivat käyttää hyväkseen tarkastuspalvelujen tarjouspyyntöasiakirjoja tehdessään.

Hankintalain mukaan tarjouksista on hyväksyttävä joko kokonaistaloudellisesti edullisin tai hinnaltaan halvin tarjous. Mikäli valitaan kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous, on vertailuperusteet ja niiden suhteelliset painotukset ilmoitettava hankintailmoituksissa tai tarjouspyynnöissä. (Hankintalaki, 62 §.)

3.4.1 Kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta

Tilintarkastuksen ulkoistaminen on tuonut tilintarkastuksen hankintaan mukaan kilpailutuksen. Toimivan kilpailun edellytyksenä on, että toimialalla toimivilla yrityksillä on tarve ja halu kilpailla asiakkaista. Tilintarkastusyhteisöillä täytyy olla olemassa todellinen kilpailun uhka, pelko siitä, että joku toinen tilintarkastusyhteisö vie heidän asiakkaansa, vaikka todellista kilpailua ei juuri kyseisellä hetkellä esiintyisikään. (Martikainen ym. 2002, 18.) Oulasvirran mukaan liiallinen kilpailu voi kuitenkin osaltaan johtaa liian tiukkoihin puristettuihin tarkastus toimeksiantoihin ja sitä kautta vaarantaa tilintarkastuksen laatua (Oulasvirta 2009, 91).

Kilpailu tilintarkastuspalvelujen tuottajamarkkinoilla ei ole ollut kovinkaan suurta kuntien tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen ja kilpailulle avaamisen jälkeen, mikäli katsotaan asiaa kuntien saamien tarjousten määrän perusteella. Martikainen ym. tutkimuksen mukaan peräti kolmasosa kunnista sai vain yhden tarjouksen tilintarkastuspalvelujensa tuottamisesta. Tämän kolmasosan osalta ei siten kilpailua tarkastuspalvelujen tuottamisesta ollut syntynyt lainkaan. Erityisesti pienten kuntien osalta oli ollut havaittavissa, että heidän mahdollisuutensa saada tilintarkastuspalvelujensa tuottamisesta useita tarjouksia olivat heikommalla kuin isommilla kunnilla. Tähän nähtiin yhdeksi syyksi se, että pienten kuntien tilintarkastuksen tarkastusyhteisölle tuoma kassavirta on pieni, eivätkä ne täten ole tilintarkastusyhteisön kannalta houkuttelevia kilpailukohteita. Kilpailuna heikentävänä tekijänä nähtiin se, että tarkastusyhteisön vaihtaminen aiheuttaa transaktiokustannuksia, ja heikentää siten osaltaan kilpailua. (Martikainen ym. 2002.)

Kilpailun puutteeseen kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla päätyi myös Havanka tutkiessaan Pirkanmaan kuntien tilintarkastusmarkkinoiden kilpailua: jopa 52 % kunnista oli saanut vain yhden tarjouksen tarkastuspalvelujen tuottamisesta. Kaikki nämä kunnat olivat alle 10000 asukkaan kuntia. Alle 5000 asukkaan kunnista jopa 92 % oli saanut vain yhden tarjouksen tarkastuspalvelujensa tuottamisesta. (Havanka 2006, 57.)

Aiemmassa tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002) ilmeni siis, että tilintarkastuksen ulkoistaminen ei kilpailullisesta näkökulmasta ollut tuonut kaikilta osin toivotunlaista tulosta. Muiden muassa pienet kunnat eivät olleet saaneet tarjouksia yhtä paljon kuin isommat kunnat, ja tarkastusyhteisön vaihdosta koituvien transaktiokustannusten arvioitiin haittaavan todellista kilpailua. Tieto mahdollisista kilpailijoista tilintarkastusmarkkinoilla kuitenkin pakottaa tilintarkastusyhteisöt pitämään tilintarkastuksen laadun ja hinnan kohtuullisena. (Martikainen ym. 2002, 100–101.) Kuntien tilintarkastuksen kilpailun huonon toimivuuden syyksi Silvo Kaasalainen näkee sen, että yhdellä tilintarkastusyhteisöllä on jo historiallisten lähtökohtien vuoksi määräävä markkina-asema kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla (Kaasalainen 2010, 60).

4. TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET

Tutkimuksen empiirisessä osassa käsitellään tutkimuksen keskeiset tulokset. Jokaiseen tutkimusongelmaan annetaan vastaus vuorollaan. Tutkimustulokset esitellään seuraavassa järjestyksessä: 4.1 Tarkastuspalvelujen laajuus ja sisältö, 4.2 Kuntien tilintarkastuksen valintakriteerit, 4.3 Kilpailu alalla. Tutkimustuloksia pyritään analysoimaan siinä määrin kuin tutkijalla on kirjallisuuden ja osaamisensa puitteissa mahdollista. Tässä osassa tehdään myös vertailua tämän tutkimuksen tulosten ja aiempien tutkimusten tulosten välillä. Taulukoiden avulla tutkimustuloksia pyritään esittämään havainnollisesti ja lukijaystävällisesti. Taulukoiden toivotaankin auttavan keskeisten tutkimustulosten hahmottamisessa ja esille nostamisessa.

4.1 Tarkastustehtävien laajuus ja sisältö

Tässä luvussa kuvaillaan tutkimuskuntien tarkastustehtävien laajuutta ja sisältöä. Aluksi selvennetään, paljonko kunnat tarjouspyyntöjen perusteella ostavat lakisääteistä JHTT -tilintarkastusta ja onko kuntien kesken havaittavissa yhteinen linja ostetuissa JHTT -tarkastuspäivissä. Lisäksi luvussa selvennetään, mitä muita palveluita kunnat haluavat lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tarkastusyhteisöiltä ostaa. Tarkastustehtävien laajuutta ja sisältöä vertaillaan sekä kaikkien tutkimuskuntien kesken että kuntakokoluokittelun avulla. Vertailua tehdään myös teoriaosassa esitettyjen aiempien tutkimusten tuloksiin.

4.1.1 Lakisääteinen JHTT -tilintarkastus

Kaikissa tutkimuskuntien tarjouspyynnöissä oli valmiiksi määritelty JHTT -tarkastuksen laajuus tarkastuspäivinä. Halutun JHTT -tarkastuksen määrä oli yleensä muotoiltu tarjouspyyntöihin seuraavasti: ”Kuntalain mukaisen tilintarkastuksen laajuus, josta tarjous pyydetään ja jonka perusteella tarjoukset vertaillaan on n päivää vuodessa.” 35 kunnassa oli annettu tarkka tarkastuspäivien lukumäärä, jonka mukaan tarjouspyynnöt tuli laatia. Näistä yhdessä tarjouspyynnössä oli ilmoitettu varattavaksi viisi varatarkastuspäivää vuosittain tarpeen vaatiessa ja kahdessa tarjouspyynnössä oli mainittu tarkastuspäivien määrän olevan suunta-antavia. Yhdessä tutkimuskunnassa tarkastuspäivien määrä oli annettu tietyn rajan puitteissa (8–10 päivää). Näin ollen

tarjouspyynnöissä oli siis ostettavan palvelun määrä valmiiksi annettu, eikä tarjoajalla ollut pakkoa tarjouksentekovaiheessa ilmaista omaa kantaansa sopivasta palvelun määrästä.

Yhdessä tutkimuskunnassa kuitenkin pyydettiin tarjouspyynnön mukaisten tarkastuspäivien lisäksi tarkastusyhteisöiltä arvio kunnan tarvitsemista tilintarkastuspäivien määrästä, vaikka tarjoukseen oli tarvittavat päivien määrät arvioitu aiempien vuosien perusteella. Lisäksi yhdessä tarjouspyynnössä oli maininta, että lopullinen tarkastuspäivien määrä määritellään sopimusta tehtäessä. Yhden kunnan tarjouspyynnössä oli puolestaan maininta, että mikäli tarjoajan mielestä täytyy tarkastuksen suorittamiseksi olla huomattavasti enemmän työpanosta kuin mitä tarjouspyynnössä on esitetty, on tarjoajan esitettävä perustelut poikkeavaan työarvioon. Ilmeisesti ainakin näissä kunnissa myös tarkastuksen suorittavalla JHTT -yhteisöllä oli siis mahdollisuus lausua mielipiteensä tarkastuspäivien sopivasta määrästä ja antaa oma arvionsa laajuudesta, jolla kuntalain mukainen kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös saadaan tarkastettua hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Toisaalta tilintarkastajan suorittaman tilintarkastuksen määrään vaikuttaa niin moni asia, kuten teoriaosasta kävi ilmi (esimerkiksi kunnan oman sisäisen valvonnan toimivuus ja riittävyys), että tarkastusyhteisöjen saattaa olla vaikeaa antaa oma arvionsa tarvittavan tarkastuksen määrästä saamatta käsiinsä kaikkia tarkastuksessa käytössä olevia tietoja, jotka ovat myöhemmin käytettävissä valitulla tarkastusyhteisöllä.

Kuntaliiton toive mahdollisimman hyvästä tarjousten vertailtavuudesta ainakin tarkastuspäivien määrän suhteen toteutui hyvin, kun kaikki kunnat yhtä lukuun ottamatta (joka oli antanut tarkastuspäivien määräksi 8-10 päivää/vuosi) olivat antaneet tarkan tarkastuspäivien määrän, jota tarjousten tulee koskea.

Tutkimustulosten kannalta on vielä aiheellista mainita, että kahden tutkimuskunnan tarjouspyynnössä oli tarkastuspäivien määrän arvioitu selvästi pienenevän tarkastusajanjakson aikana (toisessa kunnassa ensimmäisen vuoden jälkeen johtuen kunnan toimintojen supistumisesta ja tiettyjen tehtävien siirtymisestä uuden kuntayhtymän vastattavaksi ja toisessa kunnassa kolmen vuoden jälkeen ensimmäisen vuoden jälkeen). Näissä tapauksissa tutkimustuloksia analysoitaessa on käytetty ensimmäisen vuoden tarkastuspäivien määrää, koska se oli tarjouspyynnössä

vertailuperusteeksi annettu. Siinä tutkimuskunnassa, jossa päivien määrät oli annettu tietyn rajan puitteissa, on tutkimuksessa huomioitu kuntien tarkastuspäivien määriä analysoitaessa keskiarvo. Mahdollisia varapäiviä (joita oli tarjouspyynnössä varattu kunnalle tarpeen vaatiessa) ei tutkimuksessa ole tarkastuspäivien määriä analysoitaessa huomioitu.

Tarjouspyynnöissä esitettyjen tarkastuspäivien määrät vaihtelivat paljon kunnittain. Pienimmillään tarkastusyhteisöltä haluttiin ostaa viisi tarkastuspäivää vuodessa ja suurimmillaan 125 tarkastuspäivää vuodessa. Kuntaliiton suosituksen (vähintään kahdeksan vuotuista tarkastuspäivää) alle jäi tässä tutkimuksessa kuusi kuntaa eli 16 % tutkimuskunnista. Näistä kunnista viisi oli pienimmän kuntakokoluokan (alle 3000 asukasta) kuntia, ja yksi kunta kuului seuraavaan (3001–6000 asukasta) kokoluokkaan. Pienistä alle 3000 asukkaan kunnista peräti 63 % jäi alle Kuntaliiton suosittaman kahdeksan vuotuisen tarkastuspäivän.

Taulukossa 2 esitetään JHTT -tarkastuspäivien määrän vaihtelu kuntakokoluokittain. Taulukossa on esitetty tutkimuskuntien lakisääteisen tilintarkastuspäivien määrä tarjouspyyntöjen perusteella kuntakokoluokittain, eriteltynä aina kunkin kuntakokoluokan kohdalla vuosittaisten tarkastuspäivien pienin ja suurin arvo sekä kuntakokoluokan laskennallinen keskiarvo.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Pienin arvo	Suurin arvo	Keskiarvo
Alle 3000	5	11	7
3001–6000	5	15	9
6001–10000	9	30	17
10001–20000	15	40	28
20001–45000	30	80	60
Yli 45000	50	125	92

Taulukko 2. Kuntien tarkastuspäivien määrä tarjouspyyntöjen perusteella kuntakokoluokittain.

Taulukosta 2 selviää, että kuntakokoluokittain tarkastuspäivien määrä lisääntyy aina kuntakokoluokan kasvaessa, mikä on ihan luonnollista - isompi kunta, enemmän tarkastettavaa. Huomionarvoista kuitenkin on se, että vaihteluväli kuntakokoluokittaisessakin jaottelussa on melko suurta. Tosin kunnat ovat kuntakokoluokkien sisälläkin vielä hyvin erikokoisia. Ja toisaalta myös kunnat ovat tarvittavan tarkastuksen määrän suhteen hyvin erilaisia, kuten jo aiemmin on käynyt ilmi.

Koska kunnat kuntakokoluokkien sisälläkin voivat olla vielä hyvin erikokoisia, on tarjouspyyntöjen perusteella ostettavan tilintarkastuksen määrästä tarkemman kuvan saamiseksi tarpeellista suhteuttaa tarkastuspäivien määrät kunnan asukaslukuun. Kunnan koon kuvaaminen tarkastuksen työn määrän kannalta on vaikeaa, mutta asukasluku ja kunnan talouden koko korreloivat kuitenkin melko voimakkaasti keskenään (Martikainen ym. 2002, 55). Edellisen seurauksena on seuraavassa tarkastelussa vertailun pohjana JHTT -tarkastuspäivien määrä kuntakokoluokittain tuhatta asukasta kohden. Myös tässä taulukossa 3 on eriteltyä aina kuntakokoluokan pienin arvo, suurin arvo sekä laskennallinen keskiarvo.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Pienin arvo	Suurin arvo	Keskiarvo
Alle 3000	2,1	4,2	2,9
3001–6000	1,4	2,9	1,9
6001–10000	1,4	2,9	2,1
10001–20000	1,4	2,5	1,8
20001–45000	1,1	3,6	2,3
Yli 45000	0,9	1,6	1,2

Taulukko 3. JHTT -tarkastuspäivät kuntakokoluokittain tuhatta asukasta kohden.

Tutkimuskuntien tarjouspyyntöjen perusteella tarkastuspäivien määrä vaihtelee paljon käytettäessä vertailuna tarkastuspäivien määrää 1000 asukasta kohti, kuten yllä olevasta taulukostakin voidaan havaita. Vaihtelu jo kuntakokoluokkien sisällä on suurta, ja vielä suurempaa vaihtelu on ilman kuntakokoluokittelun huomiointia.

Tutkimuskuntien keskiarvo oli 2,2 tarkastuspäivää tuhatta asukasta kohti, pienin tarkastuspäivien määrä oli 0,9 tarkastuspäivää/1000 asukasta ja suurin tarkastuspäivien määrä oli 4,2 tarkastuspäivää/1000 asukasta. Suurin tarkastuspäivien määrä tuhatta asukasta kohti oli siis yli neljä kertaa suurempi kuin pienin tarkastuspäivien määrä tuhatta asukasta kohti.

Pienissä, alle 3000 asukkaan kunnissa vaihteluväli tarkastuspäivien määrässä oli viiden ja yhdentoista päivän välillä. Vastaavasti vaihteluväli tarkastuspäivien määrässä tuhatta asukasta kohti oli 2,0–4,2, keskiarvon ollessa 2,9 tarkastuspäivää/1000 asukasta. Pienimmästä kuntakokoluokasta löytyikin kaikki suurimmat arvot tarkastuspäivien määrässä suhteutettuna asukaslukuun: sekä suurin pienin arvo, suurin keskiarvo että suurin arvo olivat kaikki löydettävissä tästä pienimmästä kuntakokoluokasta. Vaikka siis pienistä kunnista 63 % jäi alle Kuntaliiton kahdeksan tarkastuspäivän suosituksen, oli tarkastuspäiviä asukaslukuun suhteutettuna tässä kuntakokoluokassa eniten.

Suurimmassa kuntakokoluokassa, yli 45000 asukkaan kunnissa, tarkastuspäivien määrä vaihteli 50 ja 125 päivän välillä. Tässä kuntakokoluokassa tarkastuspäivien määrä oli vähäisin asukaslukuun suhteutettuna. Suurimmassa kuntakokoluokassa oli asukaslukuun suhteutettuna kaikki tutkimuksen pienimmät arvot tarkastuspäivien määrässä: sekä pienin arvo 0,9 tarkastuspäivää/1000 asukasta että tutkimuksen pienin kuntakokoluokittainen keskiarvo 1,2 tarkastuspäivää/1000 asukasta, että tutkimuksen pienin suurin arvo 1,6 tarkastuspäivää/1000 asukasta.

Yhtenä syynä suurimman kuntakokoluokan kuntien vähäisiin tarkastuspäivien määriin asukaslukuun suhteutettuna voisi olettaa olevan kuntien oman sisäisen valvonnan laajuuden. Isoimmilla kunnilla kunnan oma valvonta saattaa olla tehokkaampaa ja laajempaa kuin pienemmillä kunnilla, joilla ei välttämättä ole niin paljon resursseja sisäiseen valvontaan. Suurimmissa kunnissa on usein myös oma sisäisen tarkastuksen yksikkö, mitä puolestaan pienillä kunnilla ei useinkaan ole. Tässä tutkimuksessa ei

perehdytty kuntien sisäiseen valvontaa ja mahdolliseen sisäisen tarkastusyksikön olemassa oloon, joten edellä olevat päätelmät perustuvat teoriaosan kirjallisuuteen. Niin ikään tutkimuksen alueeseen ei kuulunut selvittää, mitä toimintoja kukin kunta hoitaa esimerkiksi kuntayhtymiin kuulumalla, mikä osaltaan saattaa vaikuttaa paljonkin tarkastuspäivien määrään. Esimerkiksi yksi tutkimuskunnista ilmoitti tarkastuspäivien määrän vähentyvän huomattavasti ensimmäisen vuoden jälkeen johtuen kunnan toimintojen supistumisesta ja tiettyjen tehtävien siirtymisestä uuden kuntayhtymän vastattavaksi. Sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymään liittymisen oletettiin pienentävän tarkastuspäivien määrää 80:stä 60:neen.

Mietittäessä tutkimustulosten yleistettävyyttä tutkimuskuntien ulkopuolelle on huomioitava, että kuntakokoluokkien sisälläkin vaihtelu ostettavien JHTT - tarkastuspäivien määrässä on melko suurta kaikissa kuntakokoluokissa. Tästä johtuen täytyy ottaa huomioon mahdollisuus, että mikäli tutkimukseen olisi valikoitunut eri kunnat, voisivat tutkimustuloksetkin olla sitä kautta huomattavan erilaiset. Myös tutkimuskuntien tarjouspyynnöistä ilmeni asioita, jotka vaikuttavat siihen millaiseksi tilintarkastuksen laajuus tarjouspyynnössä oli päivien määrällä mitattuna määritelty ja siihen, että vertailu kuntien välillä tarjouspyyntöjen mukaisen tilintarkastuspäivien määrän hankinnassa ei ole täysin yhteismitallista. Seuraavaksi käsitellään nämä tarjouspyynnöissä ilmoitettujen tarkastuspäivien määriin vaikuttavat tekijät.

Yhden kunnan tarjouspyynnössä ilmoitettiin tilintarkastuspäivien jo sisältävän kunnan hallinnoimien EU-projektien tarkastuksen, minkä ei voida katsoa kuuluvan kunnan lakisääteiseen JHTT -tilintarkastukseen. Tarjouspyynnössä ei ollut kuitenkaan mainintaa EU-projekteista tarkemmin tai siitä, paljonko niiden arvioitiin tilintarkastuspäiviä kuluttavan. Tässä tapauksessa siis myös EU-projektien tarkastus on tutkimuksessa mukana lakisääteisissä JHTT -tilintarkastuspäivissä.

Yhden kunnan tarjouspyynnössä mainittiin tarkastuspäivien sisältävän tarkastuslautakunnan sihteerintehtävät. Tarkastuslautakunnan sihteerintehtävien määrästä ei ollut kuitenkaan esitetty arviota. Näin ollen tämän kunnan osalta myös tarkastuslautakunnan sihteerintehtävien hoitaminen on tässä tutkimuksessa tullut lasketuksi mukaan JHTT -tarkastuksen päiviin.

Yhden kunnan tarjouspyynnössä tilintarkastuspäivät sisälsivät myös konserniyhtiöiden tilintarkastuksen. Tarjouspyynnössä ei ollut jaoteltu, paljonko tarkastuspäivistä suuntautuu kunnan lakisääteiseen tilintarkastukseen ja paljonko konserniyhtiöiden tilintarkastukseen. Tämän kunnan osalta JHTT -tarkastuspäiviin on siis tässä tutkimuksessa tullut lasketuksi mukaan myös konserniyhtiöiden tarkastus.

Yhden kunnan tarjouspyyntöön oli puolestaan määritelty kuntalain mukaisen tilintarkastuksen laajuudeksi 15 + 4 päivää, joista varsinaisia tarkastuspäiviä sanottiin olevan 15. Muut neljä päivää koostui kokouksiin osallistumisesta ja arviointikertomuksen laadinnasta. Tarjouspyynnössä oli kuitenkin eritelty lisäksi tarjouspyyntö sihteerintehtävistä. Tutkimustulosten analysointiin on kunnan tarkastuspäiviksi otettu huomioon 15 päivää, koska ne oli mainittu olevan varsinaisia tarkastuspäiviä. Useassa tarjouspyynnössä oli myös maininta, että tilintarkastajan edellytetään olevan läsnä tarkastuslautakunnan kokouksissa tarvittaessa tai pyydettyä tai esimerkiksi silloin, kun tilintarkastajan raportteja käsitellään. Näistä tarjouspyynnöistä ei kuitenkaan käynyt ilmi, sisältyivätkö tällaiset pakolliset kokouksissa läsnäolot JHTT -tarkastuspäivien määrään mukaan vai tulevatko nämä ylimääräisenä työnä, eivätkä kuluta varsinaisia tarjouspyynnöissä määriteltyjä tarkastuspäiviä.

Kahdella kunnalla oli tarjouspyynnössään maininta kunnan henkilöstön kanssa tehtävästä yhteistyöstä tarkastuksissa. Yhden kunnan tarjouspyynnössä mainittiin kunnan oman tarkastustoimiston avustavan tilintarkastajaa 70–100 tarkastuspäivällä/vuosi. Toisen tutkimuskunnan tarjouspyynnössä oli maininta, että osa tilintarkastajan työskentelystä on työskentelyä yksin ja osa yhdessä tarkastuslautakunnan kanssa. Näin ollen nämä kunnat halusivat ilmeisesti keventää tilintarkastajalle maksettavaa palkkiota tarjoamalla tilintarkastajan käyttöön kunnan omaa henkilökuntaa. Tässä yhteydessä täytyy kuitenkin mainita jo teoriaosassa esiin nostettu asia sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämisestä tilintarkastuksessa. KHT, JHTT Tiina Lindin kirjoitti Tilintarkastus-lehdessä artikkelissaan Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa, voivan syntyä ristiriitaisia tilanteita johdon halutessa pienentää tilintarkastuspalkkioita tarjoamalla sisäisen tarkastuksen resursseja tilintarkastuksen käyttöön (Lind 2009, 42–45) .

Kaikki edellä mainitut seikat tarjouspyynnöissä vaikuttavat siihen, millaiseksi kunta on tarjouspyynnöissään määritellyt lakisääteisen tilintarkastuksen laajuuden tarkastuspäivien määrällä mitattuna. Tutkimustuloksia analysoitaessa on huomioitu vain tarjouspyynnöissä ilmoitetut tarkastuspäivien määrät antamalla edellä mainittujen asioiden vaikuttaa tarkastuspäivien määrään. Tulosten analysoinnit on siis tehty tarjouspyynnöissä esitettyjen tarkastuspäivien määrän mukaan, vaikka osalla tutkimuskunnista ilmoitetut tarkastuspäivien määrät sisältävät selvästi muutakin kuin lakisääteistä JHTT -tilintarkastusta.

Tarjouspyynnöissään suurin osa tutkimuskunnista, kaikki neljää lukuun ottamatta, oli määritellyt kuntalain mukaisen tilintarkastuksen laajuuden lisäksi myös väliraporttien määrä, joita tilintarkastajan edellytettiin antavan vuoden aikana toiminnastaan ja tarkastushavainnoistaan. Tilintarkastuskertomuksen lisäksi kunnat edellyttivät tilintarkastajilta pääosin vähintään yhtä tai kahta väliraporttia vuodessa. Yksitoista kuntaa edellytti vähintään yhtä ja yksitoista kuntaa edellytti vähintään kahta väliraporttia vuodessa. Kaksi kuntaa oli maininnut, että väliraportteja ei edellytetä, neljä kuntaa edellytti saavansa neljä väliraporttia ja yksi kunta edellytti saavansa vähintään kymmenen väliraporttia vuoden aikana. Lisäksi kolme kuntaa oli maininnut, että väliraportteja tulee antaa tarpeellinen määrä tai tarkastuslautakunnan päättämin ajoin. Halutulla väliraporttien määrällä ei ollut minkäänlaista yhteyttä kunnan kokoon.

4.1.2 Lakisääteisen tilintarkastuksen määrän vertailua aiempaan tutkimukseen

Seuraavaksi tehdään vertailua kuntien ostaman lakisääteisen JHTT -tilintarkastuksen määrässä verraten tämän tutkimuksen tuloksia ja aiempien tutkimusten tuloksia keskenään. Kuntakokoluokittainkin tarkasteltuna vaihtelu tarjouspyyntöjen mukaisissa tarkastuspäivien määrässä oli tässä tutkimuksessa suuri. Sama oli havaittu aiemmassa tutkimuksessakin (Martikainen ym. 2002, 54–55) vuosien 1997 ja 2000 tilintarkastuspäivien määriä analysoitaessa. Taulukkoon 4 on uskallettu koota vertailu kuntien tilintarkastuspäivien määrän kehittämisestä aiempaan, Martikainen ym. tutkimukseen verrattuna. Taulukkoon on aiemman tutkimuksen tuloksista poimittu vuosien 1997 ja 2000 arvot ja tästä tutkimuksesta on siis peräisin vuoden 2009 arvot.

Vuosi	Pienin arvo	Suurin arvo
1997	3	220
2001	5	160
2009	5	125

Taulukko 4. Kuntien tilintarkastuksen määrä aiempaan tutkimukseen verrattuna.

Vuosien 1997 pienin hankittu tarkastuspäivien määrä oli kyseisen tutkimuksen tutkimuskunnilla ollut kolme JHTT -tarkastuspäivää ja suurin määrä 220 JHTT -tarkastuspäivää vuodessa. Vastaavasti vuonna 2000 tarjouspyynnöissä määritelty JHTT -tarkastuksen laajuus oli pienimmillään viisi ja suurimmillaan 160 päivää. Verrattaessa aiemman tutkimuksen tarkastuspäivien määriä tämän tutkimuksen, vuoden 2009–2012 tarjouspyyntöjen määriteltyyn JHTT -tarkastuksen laajuuteen (pienin viisi päivää ja suurin 125 päivää) voisi kai jonkinlaista lähentymistä ääripäiden välillä ajatella edelleen tapahtuneen, kuten oli havaittu aiemmassa tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002) myös tapahtuneen vuosien 1997 ja 2000 välillä. Harmillista on kuitenkin huomata se, että lähentyminen on tapahtunut nimenomaan suurimpien tarkastuspäivien määrän pienentymisen kautta. Pienimmät tarkastuspäivien määrät eivät puolestaan näytä olevan kasvaneet vuoden 2000 tilanteen jälkeen esimerkiksi edes lähemmäksi Kuntaliiton suosituksen kahdeksaa päivää, vaan iso osa pienistä kunnista jää edelleen kauas tuosta suosituksesta.

Vuosien 1997 ja 2000 tarkastuspäiviä verrattaessa oli tutkimuksessa todettu myös, että erot tarkastuspäivien lukumäärässä saman kuntakokoluokan kunnissa olivat lähentyneen toisiaan. Osaltaan tähän oli oletettu vaikuttavan kokemuksen, jota oli karttunut uudistuksen jälkeen tarkastuspäivien määrän riittävydestä. (Martikainen ym. 2002, 56.) Tämän tutkimuksen valossa lähentymisen kuntakokoluokkien sisällä ei voida yksiselitteisesti sanoa jatkuneen. Kolmessa kuntakokoluokassa erot suurimman ja pienimmän tarkastuspäivien määrän välillä olivat lisääntyneet ja kolmessa kuntakokoluokassa erot olivat pienentyneet verrattaessa vuoden 2000 (Martikainen ym. tutkimuksen) tarkastuspäivien määrään. Tässä tutkimuksessa kuntakokoluokajaottelu poikkesi kahden kuntakokoluokan osalta hieman aiemmasta tutkimuksesta. Hieman

poikkeavasta kuntakokoluokka jaottelusta johtuen tarkemman vertailun tekeminen aiempaan tutkimukseen nähden kuntakokoluokittain ei ole perusteltua, vaan tyydytään vain toteamaan, että kuntakokoluokkien sisällä erot tarkastuspäivien määrissä eivät näytä lähentyneen vuoden 2000 jälkeen.

On myös huomautettava, että aiemmassa tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002) vuonna 1997 ja 2000 kyseessä olivat keskenään samat tutkimuskunnat, kun taas tässä tutkimuksessa oli mukana eri tutkimuskunnat (vain kolme samaa kuntaa 1997 ja 2000 tutkimuskuntien kanssa on valikoitunut mukaan tähän tutkimukseen). Tästä syystä johtuen on suhtauduttava edellä esitettyyn vertailuun varoen. Koska jonkinlaisen yleiskuvan tilintarkastuspäivien määrän kehityksestä uskoisi kuitenkin eri tutkimuskunnista huolimatta saatavan, päädyttiin vertailu esittämään ja hahmottamisen helpottamiseksi myös vertailutulokset taulukoimaan.

4.1.3 Muut tarkastusyhteisöiltä ostettavat palvelut

Kuntien hallinnon ja talouden tarkastuksen tarjouspyynnöissä pyydetään lakisääteisen JHTT -tarkastuksen lisäksi usein tarjousta myös muista palveluista, joita tarkastusyhteisöiltä halutaan ostaa. Tällaisia muita palveluita tässä tutkimuksessa olivat tarkastuslautakunnan kokousten sihteerintehtävien tai valmistelu- ja sihteerintehtävien hoitaminen, erityistehtävien tarkastus, sisäinen tarkastus ja kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden tarkastus. Seuraavaksi luodaan katsaus siihen, miten halukkaita kunnissa oltiin tarjouspyyntöjen perusteella näitä palveluita tarkastusyhteisöiltä ostamaan. Taulukkoon 5 on aluksi koottu yhteenveto kuntakokoluokittaisista prosenttiosuuksista siitä, mikä määrä kuntakokoluokan kunnista oli tarjouspyynnössään maininnut muun tarkastustehtävän mahdollisesta hankinnasta. Taulukon jälkeen käsitellään jokaista tehtäväryhmää tai palvelua tarkemmin.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Tarkastuslautakunnan avustaminen	Erityishankkeet	Tytäryhteisöjen tilintarkastus
Alle 3000	75 %	63 %	50 %
3001–6000	100 %	60 %	100 %
6001–10000	80 %	80 %	70 %
10001–20000	100 %	86 %	100 %
20001–45000	75 %	75 %	100 %
Yli 45000	0 %	33 %	67 %

Taulukko 5. Kuntien kiinnostus tarjouspyyntöjen perusteella ostaa lakisääteisen JHTT -tilintarkastuspalvelujen lisäksi tarkastusyhteisöiltä myös muita palveluita.

Tarkastuslautakunnan avustaminen

Tutkimuskunnat olivat sisällyttäneet tarjouspyynnöt käsittämään lakisääteisen JHTT -tarkastuksen lisäksi usein myös tarkastuslautakunnan avustamisen. Tarkastuslautakunnan avustamisesta oli tarjouspyynnöissä yleensä oma kohtansa. Pääasiassa tarjous pyydettiin tarkastuslautakunnan tehtävien hoidosta erikseen, mutta yksi kunta oli sisällyttänyt tehtävän hoitoon tarvittaviksi arvioidut päivät jo lakisääteisen tilintarkastuksen päiviin.

Useimmiten tarkastuslautakunnan avustaminen oli tarjouspyynnössä otsikoitu tarkastuslautakunnan sihteerintehtävien tai valmistelu- ja sihteerintehtävien hoitamiseksi. Yhdessä tarjouksen tästä palvelusta pyytäneessä kunnassa varsinaiset tarkastuslautakunnan kokousten sihteerintehtävät hoidettiin kunnan omana työnä, mutta arviointikertomuksen valmistelutehtävän arvioitiin vievän tilintarkastajalta aikaa yhden päivän verran lakisääteisen JHTT -tarkastuksen lisäksi.

Kaikkiaan 29 kuntaa, eli 78 % tutkimuskunnista oli sisällyttänyt kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen tarjouspyyntöön maininnan koskien myös tarkastuslautakunnan

avustamista jossain laajuudessa. Luku sisältää myös kunnan, joka oli sisällyttänyt sihteerintehtävät jo JHTT -tarkastuspäiviin. Kuntakokoluokittain tarkasteltuna ei voitu havaita selkeää eroa siinä, oliko tarjouspyyntöön eritelty tarkastuslautakunnan avustaminen vai ei. Suurimman kuntakokoluokan kunnista yksikään ei kuitenkaan ollut sisällyttänyt tarjouspyyntönsä mainintaa koskien tämän palvelun ostoa, kuten taulukosta 6 voidaan havaita. Isoimmilla kunnilla on ilmeisesti resursseja ja osaamista hoitaa tarkastuslautakunnan avustamisen tehtävät omana työnään. Kun suurin kuntakokoluokka otetaan pois, oli tarjouspyynnön tästä palvelusta jättänyt jopa 85 % alle 45000 asukkaan kunnista. Suurinta kuntakokoluokkaa lukuun ottamatta siis tarve, halukkuus tai ainakin kiinnostus ostaa tarkastuslautakunnan avustamiseen kuuluvia palveluja ja siksi pyytää siitä tarjous oli varsin suurta.

Pääasiassa tarkastuslautakunnan avustamisesta/sihteerintehtävistä tarjouspyynnön jättäneet kunnat ilmoittavat tarjouspyynnöissä myös mitä sihteerintehtävän hoitaminen heidän kohdallaan sisältää. Sihteerintehtäviin oli ilmoitettu kuuluvaksi seuraavia asioita:

- pöytäkirjan pitäminen
- pöytäkirjan kirjoittaminen
- kokouskutsun ja esityslistan laatiminen
- asiantuntijoiden kutsuminen kokouksiin (ja muut kokousjärjestelyt)
- kokouksen ja esityslistan valmistelu
- kokouskutsun lähettäminen
- arviointikertomuksen valmistelu ja kokoaminen tai kokoamisessa avustaminen
- asiantuntijana toimiminen tai asiantuntija-avun antaminen
- tarkastuslautakunnan arvioinnin työohjelman laatiminen vuosittain
- tarkastuslautakunnan arviointityötukena toimiminen
- päätöksistä tiedottaminen/toimenpiteiden tekeminen

Osalla kunnista sihteerintehtävät pitivät sisällään vain tarkastuslautakunnan kokouksissa pöytäkirjan pidon, osalla kunnista puolestaan lähes kaikki yllä mainitut tehtävät sisältyivät valmistelu- ja sihteerintehtävien hoitamiseen.

Tehtävät, joita kunnat liittivät kuuluvaksi valmistelu- ja sihteerintehtävien hoitamiseen vaihtelivat siis paljon. Paljon vaihteli myös se määrä, miten paljon kyseistä palvelua

haluttiin ostaa. Kaikki kyseisen palvelun tarjouspyyntöön liittäneet kunnat eivät olleet edes määritelleet tämän palvelun laajuutta tuntimääräisesti vaan tarjouspyynnössä oli kerrottu vain vuosittainen tarkastuslautakunnan kokousten määrä.

Niiden kuntien kesken, jotka tarkastuslautakunnan avustamiseen liittyvää palvelua halusivat ostaa ja jotka olivat arvioineet tarjouspyyntöön tuntimääräisen tarpeen, oli vaihtelu suurta siinä määrässä, jota haluttiin ostaa, vaihteluvälin ollessa 10–112,5 tuntia vuodessa. Vaihtelu tässä määrässä oli suurta myös kuntakokoluokittelu huomioden, esimerkiksi 10001–20000 asukkaan kunnissa vaihteluväli oli 15–83 tuntia vuodessa. Tästä suuresta vaihtelusta halutussa palvelun laajuudessa voidaan olettaa, että tarkastuslautakunnan avustamistehtävä todellakin pitää sisällään hyvin eri asioita kunnista riippuen. Toisissa kunnissa on osaamista ja resursseja hoitaa tämä palvelu omana työnä ja toiset kunnat ovat kiinnostuneita ostamaan tarkastusyhteisöiltä laajasti tähän palveluun kuuluvaa osaamista.

Tarkastuslautakunnan avustamistehtävän sisältö ja laajuus on kirjavaa, eikä palvelua aina osteta tarjouspyynnöstä huolimatta lainkaan. Tämän palvelun osalta tarjouspyyntöön oli usealla kunnalla sisällytetty maininta, että kunta ei välttämättä tarjouspyynnöstään huolimatta tule palvelua ostamaan. Tällaisia mainintoja olivat muiden muassa seuraavat: kunta pidättää itsellään oikeuden järjestää palvelu kunnan omana tuotantona, tai kunta päättää myöhemmin erikseen ostetaanko palvelu vai järjestetäänkö se kunnan omana toimintana. Suurimmaksi osaksi kunnat, joilla oli edellä kuvatun kaltainen maininta, olivat yli 6000 asukkaan kuntia. Toisaalta tutkimuksessa oli myös kuntia, jotka tarjouspyyntönsä mukaan käytännössä velvoittavat tarjoajan tuottamaan myös tämän palvelun kunnalle tuottaessaan heille lakisääteisen tilintarkastuksen. Kunnat saattoivat esimerkiksi velvoittaa, että valitun tarkastusyhteisön tai tilintarkastajan tulee toimia tarkastuslautakunnan kokouksissa sihteerinä tarpeen mukaan erikseen sovittaessa ja yhdessä kunnassahan tämä palvelu sisältyi jo JHTT - tarkastuspäiviinkin. Nämä kunnat, joissa oli käytännössä veloitettu tilintarkastaja/tarkastusyhteisö toimimaan myös tarkastuslautakunnan avustamistehtävissä, olivat suurimmaksi osaksi alle 6000 asukkaan kuntia. Alle 6000 asukkaan kunnat näyttäisivätkin isompia kuntia paremmin tietävän jo tarjouspyyntöä jättäessään, onko heillä tarvetta ostaa tätä palvelua kunnan ulkopuolisena toimintana vai ei.

Tämän tutkimuksen perusteella ei voida sanoa, miten paljon tarkastuslautakunnan avustamispalvelua kunnissa lopulta ostetaan ulkopuolelta ja miten usein kunnat hoitavat palvelun itse. Kiinnostus palvelun ostoa kohtaan on joka tapauksessa suurta tai ainakin palvelun tuottamisesta halutaan tarjoukset, että voidaan myöhemmin päättää ostetaanko palvelu ulkopuolelta vai tuotetaanko se kunnan omana toimintana. Tarjouspyynnöillä varaudutaan mielellään siihen, että tarkastuslautakunnan avustamispalvelua voidaan ostaa tarvittaessa, mutta toisaalta ei haluta tarjouspyyntövaiheessa vielä sitoutua ostamaan sitä.

Aiemmassa tutkimuksessa (Martikainen ym. 2002, 51–60) oli havaittu, että valmistelu- ja sihteerintehtävät hoidettiin useammin kunnan omana työnä kuin ostopalveluna. Ostopalveluna tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalvelut oli vuosina 1997–2000 hankkinut vain vajaat 17 % tutkimuskunnista. Tarjouspyyntöön vuoden 2000–2004 tarkastuspalvelujen tuottamisesta oli 38 % kunnista tehnyt erittelyn koskien tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluita. Yhdenkään alle 3000 asukkaan kunnan tarjouspyyntöön ei tuolloin ollut sisällynyt valmistelu- ja sihteeripalvelua koskevaa erittelyä, mitä pidettiin huomiota herättävänä, koska nimenomaan pienimpien kuntien oli ajateltu tätä palvelua omien resurssien niukkuuden vuoksi ulkopuolisen tuottamana tarvitsevan. Nytemmin näyttäisi siltä, että tarjouspyyntöjen mukaan kiinnostus ostaa tarkastuslautakunnan avustamispalveluja on kasvanut, kun tässä tutkimuksessa palvelun oli tarjouspyyntöön sisällyttänyt 78 % tutkimuskunnista. Mutta kuten jo todettu, lopullisesta palvelun ulkopuolelta oston määrästä tämän tutkimuksen tarjouspyyntöjen erittelyt eivät kerro.

Erityistehtävien tai hankkeiden tarkastus

Kuntien hallinnon ja talouden tarkastuspalvelujen tarjouspyyntöihin oli tutkimuskunnilla usein sisällytetty maininta myös mahdollisten erityistehtävien ja hankkeiden tarkastamisesta. Tällaisia erityistehtäviin tai hankkeisiin liittyviä tarkastuskohteita tutkimuskunnissa olivat seuraavat:

- EU-rahoitteisten hankkeiden tarkastus
- palkkahallinnon tarkastus
- loma-asuntomessuhankkeen tarkastus yhtenä vuonna

- tietoturvatarkastus
- PARAS -hankkeeseen liittyvien kuntayhtymien purkamisten sekä uuden kuntayhtymän perustamiseen liittyvien transaktioiden tarkastus
- muu erityinen tarkastustehtävä
- sisäinen tarkastus

Yllä mainituista yksittäisistä tarkastustehtävistä voitaisiin ainakin osa sisällyttää kunnan sisäisen tarkastuksen tehtäväaluekokonaisuuteen. Yksi EU-hankkeen tai muun erityistehtävän tarjouspyynnössä maininnut kunta oli pyytänyt vielä erikseen tarjouspyynnön sisäisen tarkastuksen tuottamisesta. Mutta koska sisäisen tarkastuksen kokonaisuuden oli maininnut vain yksi kunta, on se tutkimuksessa liitetty tähän erityistehtävien ja palveluiden kohtaan, jossa muutenkin osan tehtävistä voitaisiin katsoa kuuluvaksi sisäisen tarkastuksen toimialueeseen.

Useimmissa tarjouspyynnöissä, jotka sisälsivät erityistehtävien tai hankkeiden tarkastuksen, oli se määritelty seuraavasti: ”EU-hankkeen tai muun erityisen tarkastustehtävän laajuus, josta tarjous pyydetään...”. Osalla kunnista oli selkeästi projekteja tai EU-rahoitteisia hankkeita, joita varten tiedettiin jo tätä palvelua ostettavan ja ostettava määräkin oli tarkasti tarjouspyynnössä ilmoitettu. Pääasiassa kunnat kuitenkin varasivat vain mahdollisuuden hankkia palvelua tarvittaessa ja tarjouspyynnöissä olikin saatettu mainita myös, että tällä hetkellä erityistehtäviä tai hankkeita ei ole menossa. Haluttiin kuitenkin selvittää ja varata mahdollisuus ostaa erityistehtävien tarkastus samalla tarjouspyynnöllä, jos tarvetta tällaiselle tarkastukselle tulisi. Niissä tarjouspyynnöissä, joissa erityistehtävien tarkastuksen tuntimäärät tai määrät päivissä oli ilmoitettu, olivat ilmoitetut määrät pääasiassa melko pieniä vuosittain, enimmillään kuitenkin seitsemän tarkastuspäivän luokkaa.

Tulosten analysointia vaikeutti muutama seikka. Tarjouspyyntöjen mukaisen erityistehtävien tai hankkeiden tarkastuksen määrän arviointia vaikeutti se, että palvelun määrät ilmoitettiin usein epämääräisesti. Palvelun osto oli myös epämääräistä, joten tutkimusaineiston perusteella ei voida sanoa mitään siitä, paljonko erityistehtävien tai hankkeiden tarkastusta kuntiin lopulta ostetaan. Lisäksi muutamalla kunnalla oli tarjouspyynnössä maininta, että tarjoajalta voidaan ostaa mahdollisia erillistarkastuspalveluja tai tarjoajaa oli pyydetty ilmoittamaan lisätuntihinnan

mahdollisesti tarvittavia lisätunteja varten. Mahdollisen lisätuntihinnan tarjouspyynnössään pyytäneitä kuntia ei kuitenkaan ole tässä tutkimuksessa laskettu erityistehtäviin optiota varaaviksi kunniksi, koska kunnat eivät olleet maininneet, mihin lisätunnit kohdistuvat. Toki lisätunnit voivat kohdistua myös erityistehtäviin tai hankkeisiin, mutta yhtä hyvin ne voivat kohdistua esimerkiksi lakisääteiseen JHTT - tarkastukseen. Tutkimustulosten analysoinnissa on tämän palvelun tarjouspyynnössä maininneisiin kuntiin sisällytetty vain ne kunnat, jotka olivat selvästi kohdistaneet tarjouspyynnön koskemaan myös erityistehtävien tai hankkeiden tarkastusta.

Kuntakokoluokittain erityistehtävien tarkastuksia tutkittaessa, ei voida havaita olevan selvää eroa siinä, onko tarjouspyyntöön sisällytetty maininta myös erityistehtävien tarkastuksesta vai ei. Kaikissa kuntakokoluokissa tarjouspyyntöjä oli pyydetty koskien tätä tarkastustehtävää. Yhteenvetona erityistehtävien tai hankkeiden tarkastuksesta voidaankin todeta, että kaikissa kuntakokoluokissa oli mukana kuntia, joiden tarjouspyyntöihin oli sisällytetty maininta tätä tarkastustehtävää koskien ja kaikista tutkimuskunnista 70 % oli selkeästi maininnut tämän tarkastustehtävän tarjouspyynnössään. Yhdellä tämän tarkastustehtävän maininneella tutkimuskunnalla kunnan hallinnoimien EU-projektien tarkastus sisältyi jo lakisääteisen JHTT - tarkastuksen tarkastuspäiviin. Erityistehtävien tarkastusta koskien voisi sanoa, kuten tarkastuslautakunnan avustamistehtävistäkin, että halutaan varata mahdollisuus ostaa palvelua tarvittaessa, mutta ei sitouduta ostamaan palvelua, koska tarvetta ei välttämättä ole.

Tytäryhteisöjen tarkastus

Kuntien tytäryhteisöjen tarkastus suositellaan ostettavaksi samalta tilintarkastusyhteisöltä kuin kunnan tilintarkastuskin. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan perehdytty tytäryhteisöjen tilintarkastuksen hankintaan tai siihen, ostettiinko se samalta tarkastusyhteisöltä kuin lakisääteinen JHTT -tilintarkastus. Tytäryhteisöjen tilintarkastuksen kilpailutus samalla tarjouspyynnöllä kunnan tilintarkastuksen kanssa osoittautui kuitenkin oleelliseksi osaksi kunnan tarkastuspalvelujen tarjouspyynnön sisältöä, joten tässä luodaan pieni katsaus myös siihen, monenko kunnan tarjouspyyntöön oli sisällytetty maininta tytäryhteisöjen tilintarkastuksen tuottamisesta.

Tutkimuksessa 29 kunnan eli tutkimuskunnista 78 %:n tarjouspyynnössä oli kuntien tilintarkastuksen kanssa samalla tarjouspyynnöllä kilpailutettu myös kuntakonserniin kuuluvien yhteisöiden tilintarkastus. Yhden tällaisen kunnan tarjouspyynnössä ilmoitettiin tytäryhteisöjen tilintarkastuksen kuuluvan jo JHTT -päiviin. Lisäksi kolmen kunnan tarjousten vertailussa oli mukana tytäryhteisöjen tilintarkastus. Yhden kunnan, jonka tarjousten vertailussa oli mukana tytäryhteisöjen tilintarkastus, tarjouspyynnössä oli maininta, että tytäryhteisöjen tarjouspyyntö rajataan koskemaan kaupungin tilintarkastajan osuutta tytäryhteisöissä siten, että toisen ja sitä useamman muun tilintarkastajan nimeäminen tapahtuu tästä kilpailuttamisesta riippumatta. Kahden kunnan tarjouspyynnössä oli puolestaan vaatimus, että kuntaan valittavan tilintarkastajan on toimittava myös tytäryhteisöjen tilintarkastajana. Kuitenkin suurimmassa osassa niiden kuntien tarjouspyyntöjä, joissa oli pyydetty tarjousta koskien myös tytäryhteisöjen tilintarkastusta, oli tarjouspyynnössä maininta, että tarkastuslautakunta toimittaa tarjoukset tytäryhteisöille, joiden päättävät elimet valitsevat itse tilintarkastajansa. Tällöin tarjoukset tuli toimittaa kunnan tarkastuslautakunnalle, joka toimitti ne edelleen tytäryhteisöille.

Kuntakokoluokittain aiemmin esitetystä taulukosta (taulukko 5) voidaan havaita, että tytäryhteisöjen tilintarkastuksen samalla tarjouspyynnöllä kunnan tilintarkastuksen kanssa kilpailuttaneita oli kaikissa kuntakokoluokissa vähintään puolet kuntakokoluokan kunnista. Osassa kuntakokoluokista kilpailutuksen samalla tarjouspyynnöllä oli tehnyt kaikki kuntakokoluokan kunnat. Tämän tarkempaan analysointiin ei tässä tutkimuksessa ole aihetta, koska kuntien tytäryhteisöiden tilintarkastus sinänsä rajautuu tutkimuksen ulkopuolelle.

4.2 Kunnan tilintarkastajan valintakriteerit

Seuraavaksi tehdään katsaus kuntien tilintarkastajan valintaan esittelemällä tarjouspyyntöjen mukaiset kuntien tilintarkastajan valintakriteerit. Tässä esitellään myös se, miten selkeästi valintakriteerit oli kuntien tarjouspyynnöissä tuotu esille.

Kilpailullista valintamenettelyä käytettäessä voidaan siis valita joko hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous. Kuntiin talouden ja hallinnon

tarkastuspalvelua valittaessa näyttäisi kokonaistaloudellinen edullisuus ratkaisevan tuottajan. Kaikissa tutkimuskunnissa hallinnon ja talouden tarkastuspalveluiden valintaperusteena ilmoitettiin olevan kokonaistaloudellinen edullisuus. (Mainittakoon, että yhdessä kunnassa, jossa arvioitiin erillisenä sihteerin tehtävät, oli sihteerintehtävien hoidon valintakriteerinä vain hinnaltaan halvin, mutta tälläkin kunnalla JHTT - tarkastuksen osalta valintakriteerinä oli kokonaistaloudellinen edullisuus.)

Kokonaistaloudellista edullisuutta arvioidaan sekä hinta että laatutekijöin. Valintaan vaikuttavia tekijöitä oli tutkimuskunnilla tarjouspyyntöihin määritelty yleensä 3-5 kappaletta. Kaikilla tutkimuskunnilla yksi valintatekijä oli hinta, jonka yleensä ilmoitettiin olevan kokonaishinta sopimuskauden aikana. Osa kunnista jakoi hintatekijän alakohtiin. Laatutekijät olivat hintatekijöitä moninaisemmat. Yleisimmät laatutekijät, joita otettiin mukaan tarjousten vertailuun, olivat tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien tai julkisyhteisöjen tarkastuksesta, vastuullisen tilintarkastajan työn osuus, vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen sekä tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus.

Valintakriteerit oli tarjouspyynnöissä tuotu esille pääosin selkeästi ja tarkasti. Yleensä kunnat ilmoittavat tarjouspyynnöissään myös painoarvot eri valintakriteereille. Kuntia, jotka olivat tarjouspyynnöissään ilmoittaneet tarkasti eri valintakriteerit painoarvoineen, oli 89 % tutkimuskunnista. Näistä kunnista kaksi oli ilmoittanut painoarvot pisteinä ja loput prosentiosuuksina. Yhtä kaikki, jokaisen tällaisen tarjouspyynnön perusteella sai selkeän kuvan siitä, millä valintakriteereillä ja millaisilla valintakriteerien painotuksilla tarkastuspalvelujen tuottaja kuntaan valitaan. Tällaisten tarjouspyyntöjen perusteella tuottajien on helppo tehdä tarjouksensa ja he tietävät, mitä kunnassa arvioidaan tarjouksia vertailtaessa. Myös kunnissa tarjousten vertailun tekevät tietävät, miten vertailun tekevät ja kuinka eri arviointikriteerejä painottavat. Seuraavassa on esimerkki sellaisen tarjouspyynnön valintakriteeriosiosta, jossa valintakriteerit painoarvoineen on tuotu selkeästi esille.

Kokonaistaloudellista edullisuutta arvioidaan seuraavin perustein ja prosentuaalisin painoarvoin:

- Kokonaishinta sopimuskaudella sisältäen mahdolliset sihteerintehtävät ja erityistehtävien/hankkeiden tarkastuspalvelut 50 %
- Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus lakisääteisestä tarkastuksesta 15 %
- Tilintarkastajan ja/tai tilintarkastusyhteisön kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien tarkastuksesta 25 %
- Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus 10 %

Osaan niiden kuntien tarjouspyyntöihin, joissa oli tarjouspyynnöissä tuoneet selkeästi esille valintakriteerit painoarvoineen, oli edelliseen tarkennuksena lisätty vielä selvennyksenä, miten vertailupisteitä annetaan. Esimerkiksi tilintarkastajan kokemukselle, jolle oli annettu 25 % painoarvo vertailussa, saatettiin antaa vertailupisteitä seuraavasti:

- alle 3 vuotta 1 piste
- 3–5 vuotta 4 pistettä
- yli 5–8 vuotta 12 pistettä
- yli 8–10 vuotta 18 pistettä
- yli 10–12 vuotta 22 pistettä
- yli 12 vuotta 25 pistettä

Tutkimuksessa oli mukana kuitenkin myös sellaisia kuntia, joiden tarjouspyyntöjen vertailuperusteet oli ilmoitettu sanallisesti kovin ympärilyöreästi, ilman eri tekijöiden painoarvoja, esimerkiksi seuraavasti:

Valintaperusteena käytetään kokonaistaloudellista edullisuutta käyttäen seuraavia tärkeysjärjestyksessä ilmoitettuja valintaperusteita.

Hinta

Hintavertailu tehdään arvioidun vuosihinnan perusteella. Vuosihintaan sisällytetään n määrä vastuullisen tarkastajan tarkastuspäivää.

Asiantuntemus ja kokemus

Asiantuntemus arvioidaan tarjouksen liitteenä toimitettujen selvitysten perusteella. Tarjousten vertailussa arvioidaan vastuullisen tarkastajan ja tarjoaja yhteisön kokemuksen ja asiantuntemuksen laajuutta.

Tällaisia ympäripyöreitä tarjousten vertailukriteereitä sisältäneitä tarjouspyyntöjä oli kuitenkin vain kahdella tutkimuskunnalla eli vain 5 %:lla tutkimuskunnista. Lisäksi yksi kunta oli ilmoittanut prosentuaalisen välin painoarvoille seuraavasti: Kokonaishinta sopimuskaudella 40–60%, Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus 10–15 %, Tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien tarkastuksesta 10–15 %, tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus 10–15 %, vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen 10–15 %. Yksi kunta oli ilmoittanut painoarvon hinnalle ja laadulle, mutta ei ollut tarkemmin eritelty, mitkä ovat hinnan ja laadun alla olevien tekijöiden painoarvot.

Jos tarjouspyynnöissä valintakriteerejä painoarvoineen ei ole täsmällisesti ilmoitettu, jää kunnilla pelivaraa, miten lopulta arvioida eri tarjoajia tai miten painottaa eri kriteereitä. Tällöin kilpailutus ei välttämättä ainakaan tunnu kaikista tarjoajista yhtä reilulta kuin mitä se tuntuisi jos kaikki valintakriteerit painoarvoineen olisi jo tarjouspyynnöissä ilmoitettu selvästi. Tarjouspyynnöissä epätarkkoja valintakriteereitä esitettäessä voi jälkikäteen herätä kysymys, että haluttiinko suosia tiettyä tarjoajaa ja asetettiin lopulliset painotukset tiettyä yhteisöä suosivaksi.

4.2.1 Hintatekijä valintakriteerinä

Kaikki tutkimuskunnat olivat tarjouspyynnöissään määritelleet hinnan yhdeksi kunnan tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Hintatekijä-valintakriteeriin kunnat ottivat mukaan kokonaishinnan sopimuskaudella. Suurimmalla osalla kunnista kokonaishinta sopimuskaudella oli ainut hintatekijä, joka oli valintakriteerinä ilmoitettu. Osa kunnista jakoi kuitenkin hintatekijän alakohtiin. Tutkimuksessa tällaisia kuntia, joilla sopimuskauden kokonaishinnan lisäksi oli valintakriteerinä mukana myös muita hintatekijöitä, oli kaikkiaan vain kolme kappaletta eli 8 %. Näistä kunnista kaksi ilmoitti valintakriteereikseen mukaan sopimuskauden kokonaishinnan lisäksi tarkastuspäivän keskimääräisen hinnan. Molemmille hintatekijöille oli tällöin annettu myös painoarvot, jotka niillä oli tarkastusyhteisöä valittaessa. Yhdellä kunnalla hintatekijä oli jaettu neljään eri alakohtaan: kokonaishinta sopimuskaudella, tarkastuspäivän hinta, erityistehtävien tai -hankkeiden tarkastuspalvelut, hinnanmuutosperusteet. Tällä kunnalla neljälle eri hintatekijälle ei ollut eritelty painoarvoja vaan oli annettu vain

hinnan painoarvo kokonaisuudessaan.

Se, mitä valintakriteerinä mainittu sopimuskauden kokonaishinta piti sisällään, vaihteli. Yleisimmin kokonaishintaan laskettiin mukaan kaikki tarjouspyynnössä esitetyt palvelut esitetyssä laajuudessa lukuun ottamatta tytäryhteisöjen tilintarkastusta. Yleensä tytäryhteisöjen tarkastuspalvelut eivät sisältyneet mukaan hintaan, koska niiden tilintarkastajien valintakin tehtiin eri tahon toimesta. Neljällä kunnalla kokonaishintaan sisältyi kuitenkin mukaan myös tytäryhteisöjen tarkastuspalvelujen hinta. Seitsemän kunnan kokonaishinta sisälsi vain JHTT -tarkastuksen ilman mahdollisia tarkastuslautakunnan sihteerintehtäviä ja erityistehtävien- ja hankkeiden tarkastuspalveluja. Yhdellä kunnalla erityishankkeiden tarkastus sisältyi kokonaishintaan, mutta sihteerintehtävät eivät sisältyneet.

Tarkastuspalveluita kuntiin valittaessa tarkastuspalvelun hinnalle annettava painoarvo vaihtelee tutkimuksen mukaan 30 % ja 65 % välillä (liite 1). Kaikista tutkimuksessa mukana olleista kunnista 49 % oli tarjouspyynnön mukaan antanut hintatekijän painoarvoksi tarjouspyyntöjen vertailuun 50 %. Näissä kunnissa hinta ja laatu olivat yhtä merkittäviä valintakriteereitä kunnan tilintarkastajan valinnassa. Yli 50 %:n painoarvon hinnalle oli antanut 30 % tutkimuskunnista. Näissä kunnissa hinta oli laatua merkittävämpi valintakriteeri. 19 % tutkimuskunnista oli antanut alle 50 %:n painoarvon hinnalle, jolloin näissä kunnissa laatu oli hintaa merkittävämpi valintakriteeri. Yhdessä kunnassa hinnalle oli määritelty painoarvoksi 40–60 %, eli tämän kunnan osalta ei voida sanoa, oliko hinta vai laatu merkittävämpi valintakriteeri.

Taulukosta 6 voidaan nähdä kuntakokoluokittain, mikä määrä kunkin kuntakokoluokan kunnista on arvioinut hinnan olevan laatua merkittävämpi (yli 50 %), yhtä merkittävä (50 %) ja laatua vähemmän merkittävä (alle 50 %) valintakriteeri. Taulukosta näkyy myös kuntakokoluokittain hinnalle annetun painoarvon keskiarvot. Taulukosta on jätetty pois kunta, joka oli ilmoittanut hintatekijän painoarvoksi 40–60 %, koska kyseinen kunta olisi voitu liittää mihin luokkaan tahansa. Taulukosta on pois myös kunnat, jotka eivät olleet ilmoittaneet eri valintakriteerien painoarvoja. Näin ollen taulukon tarkastelussa kuntien kokonaismäärä on 34.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Hinnan painoarvo alle 50 %	Hinnan painoarvo 50 %	Hinnan painoarvo yli 50 %	Hinnan painoarvolle annettu keskiarvo
Alle 3000	33 % (2)	50 % (3)	17 % (1)	48 %
3001–6000	50 % (2)	50 % (2)	0 %	43 %
6001–10000	10 % (1)	60 % (6)	30 % (3)	52 %
10001–20000	29 % (2)	57 % (4)	14 % (1)	48 %
20001–45000	0 %	50 % (2)	50 % (2)	56 %
Yli 45000	0 %	33 % (1)	67 % (2)	57 %
Kaikki	19 % (7)	49 % (18)	30 % (9)	50 %

Taulukko 6. Hintatekijän painoarvo valintakriteereissä prosentteina ja kappalemäärinä kuntakokoluokittain.

Kuntakokoluokittain hintatekijää taulukon 6 avulla tarkasteltaessa voidaan havaita, että isommissa kunnissa hinnalle annettiin enemmän painoarvoa kuin pienemmissä kunnissa. Hinta oli kaikilla yli 20000 asukkaan kunnilla vähintään yhtä merkittävä tai merkittävämpi valintakriteeri kuin laatu. Isommista, yli 20000 asukkaan kunnista yksikään ei ollut antanut valintaperusteena hinnalle laatua pienempää painoarvoa (taulukossa sarake hinnan painoarvo alle 50 %). Alle 20000 asukkaan kunnissa hinnalle alle 50 %:n painoarvon eli laatutekijöitä vähemmän painoarvoa, oli antanut kuntakokoluokittain 10–50 % kuntakokoluokkien tutkimuskunnista. Alle 20000 asukkaan kuntakokoluokissa hintatekijöille annetut painoarvot jakaantuivatkin eri painoarvoluokkiin isompia kuntia tasaisemmin.

Yhden syyn siihen, että isommat, yli 20000 asukkaan kunnat antavat hintatekijöille

vähintään yhtä suuren painoarvon kuin laatutekijöille voisi ajatella olevan tarkastuspalveluiden aiheuttaman kokonaiskustannusten määrän. Kaikista isoimmilla tutkimuskunnilla tilintarkastuksen hinnan sopimuskaudella oli arvioitu voivan ylittää EU-kynnysarvon eli 206 000 euroa, kun se pienemmillä kunnilla saatujen tarjousten perusteella saattoi jäädä alle kymmeneen prosenttiin isoimpien kuntien sopimuskauden hinnasta. Tämän voisi ajatella olevan yksi selitys sille, että isommilla kunnilla suhteessa pienempiin kuntiin hintatekijät ovat keskeisemmässä asemassa.

4.2.2 Laatutekijät valintakriteereinä

Hintatekijän lisäksi tarkastuspalveluiden tarjouspyyntöjen vertailuun otettiin mukaan yleensä 2–4 eri laatutekijää. Yleisimmät laatutekijät, joita otettiin mukaan arviointiin, olivat tilintarkastajan (ja/tai tarkastusyhteisön) kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien tai julkisyhteisöjen tarkastuksesta, vastuullisen tilintarkastajan työn osuus, vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen sekä tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus.

Taulukkoon 7 on koottu hieman yhdisteltynä eri laatuun vaikuttaneet valintakriteerit ja niiden esiintymismäärät. Liitteestä 2 on luettavissa kaikki tutkimuskuntien tarjouspyynnöissä ilmoitetut laatuun liittyvät valintakriteerit. Valintakriteereistä yleisimmät käsitellään taulukon jälkeen tarkemmin kuntakokoluokittain.

Tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus	37	100 %
– kokemus kuntien/kuntayhtymien tarkastuksesta	23	
– kokemus kuntien/kuntayhtymien sekä näiden tytäryhteisöjen tarkastuksesta	6	
– kokemus julkisyhteisöjen tarkastuksesta	5	
– asiantuntemus ja kokemus	3	
– kokemus, koulutus ja erityisosaaminen (sekä riittävä kielitaito)	2	
Avustavan tarkastajan kokemus	11	30 %
Valmistelupalveluita tuottavan henkilön kokemus kunnallisista valmistelutehtävistä	3	8 %

Vastuullisen tilintarkastajan HTM /KHT – pätevyys (kokemus vuosina)	6	16 %
Kokemus tuotteistettujen talousarvioiden ohjauksessa ja tarkastuksessa	1	3 %
Kokemus terveystieteiden tarkastuksesta	1	3 %
Tytäryhteisöjen tilintarkastajan kokemus ja koulutus	1	3 %
Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus	18	49 %
Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus	16	43 %
Laadunvarmistus	19	51 %
– vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen	15	
– tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä	4	
Muut		
– tarkastusten toteuttamis- ja raportointitapa (+ toimintatavat)	2	
– tarkastusryhmä	1	
– tarkastuspalvelujen toiminnan laajuus ja kattavuus	1	
– muut palvelut: sihteerintehtävät	1	

Taulukko 7. Eri laatutekijöiden esiintymismäärät tilintarkastajan valintakriteereinä.

Kokemus

Tutkimuskuntien tarjouspyynnöissä jokaisen kunnan tarkastuspalveluiden tarjousten valintakriteerinä oli mukana kokemus. Lähes kaikkien kuntien tarjouspyynnöissä oli valintakriteerinä mukana tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien/julkisyhteisöjen tarkastuksesta. Niillä kunnilla, joilla ei ollut yllä mainittua kuntien/ kuntayhtymien/julkisyhteisöjen tarkastuskokemus -kriteeriä, oli kuitenkin yleisesti ottaen kokemus -kriteeri, jonka voi olettaa sisältävän myös kokemuksen kuntien tarkastuksesta. Sellaisia valintakriteereitä, joihin myös kuntien tarkastuskokemuksen voitiin katsoa kuuluvan, olivat esimerkiksi asiantuntemus ja kokemus tarkastustehtävissä tai vastuullisen JHTT -tarkastajan kokemus ja muut ansiot. Kokemuksen alle kuuluvia valintakriteereitä on kuitenkin hyvin monia. Kokemuksen alle kuuluvat valintakriteerit selviävät tarkemmin liitteestä 2, johon on koottuna kaikki

tutkimuskuntien tarjouspyynnöissä laatutekijänä ilmoitetut valintakriteerit.

Joillain tutkimuskunnilla ainut tarjousten vertailuun mukaan otettava laatutekijä oli tässä tutkimuksessa kokemuksen alle kuuluvaksi määritelty tekijä. Tällöin kokemus oli määritelty joko väljästi esimerkiksi asiantuntemus ja kokemus tarkastustehtävissä tai se oli jaettu alakohtiin, esimerkiksi seuraavasti: vastuullisen tilintarkastajan kokemus julkisyhteisöjen tarkastuksesta, vastuullisen tarkastajan HTM/KHT pätevyys (kokemus vuosina), valmistelupalveluita tuottavan henkilön työkokemus kunnallishallinnon valmistelutehtävistä, avustavan tarkastajan työkokemus kuntien taloushallinnosta ja kuntien tilintarkastuksesta, antaen kullekin alakohdalle omat painoarvonsa.

Kokemukselle valintakriteerinä annettiin painoarvoa 10–60 %. Pääasiassa valintakriteereissä kokemukselle annettiin vähintään yhtä suuri painoarvo kuin muille yksittäisille laatutekijöille. Yhden kunnan merkittävin yksittäinen valintakriteeri oli alakohtiin jaettu kokemus kokonaisuudessaan, sen painoarvon ollessa 60 % tarjouspyyntöjen vertailussa. Mutta tutkimuksessa oli myös kuntia, jossa kokemus ei ollut edes merkittävin laatutekijä. Seuraavassa taulukossa, taulukossa 8 on koottuna kokemukselle annettujen painoarvojen vaihteluväli kuntakokoluokittain.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Kokemuksen valintakriteerinään maininneiden kuntien % -osuudet	Kokemukselle annetun painoarvon vaihteluväli
Alle 3000	100 %	10–60 %
3001–6000	100 %	15–60 %
6001–10000	100 %	15–40 %
10001–20000	100 %	15–60 %
20001–45000	100 %	10–40 %
Yli 45000	100 %	25–35 %

Taulukko 8. Kokemukselle annettujen painoarvojen keskiarvo kuntakokoluokittain.

Kuten taulukosta 8 voidaan havaita, annettiin kokemukselle valintakriteerinä painoarvoa 10–60 %. Kuntakokoluokittainkin tarkasteltuna kaikille kokemustekijöille annettujen painoarvojen vaihteluväli oli suuri. Mitään selkää eroa ei ollut havaittavissa isompien ja pienempien kuntien suhteen kokemukselle annetuissa painoarvoissa.

Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus

Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden oli yhtenä valintakriteerinään tarjouspyynnössä maininnut 18 kuntaa eli 49 % tutkimuskunnista. Lisäksi tämän valintakriteerin voisi ajatella sisältyvän valintakriteeriin tarkastusten toteuttamis- ja raportointitapa (+ toimintatavat), jonka oli arviointikriteerinä maininnut kaksi kuntaa. Tässä on oletettu, että tarkastusten toteuttamistapaan kuuluvaa on tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus, ja näin ollen nämä kaksi kuntaa, jotka olivat sen maininneet valintakriteerikseen, on laskettu mukaan seuraavaan tarkasteluun. Taulukkoon 9 on koottu tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden tarjousten vertailuperusteena maininneiden kuntien määrät ja prosenttiosuudet kuntakokoluokittain.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden valintakriteerinään maininneet kunnat	Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden painoarvon vaihteluväli
Alle 3000	75 % (6)	10–25 %
3001–6000	60 % (3)	10–15 %
6001–10000	50 % (5)	10–20 %
10001–20000	43 % (3)	5–15 %
20001–45000	50 % (2)	5–15 %
Yli 45001	33 % (1)	5 %

Taulukko 9. Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden valintakriteeriksi maininneiden kuntien prosentuaalinen ja kappalemääräinen erittely kuntakokoluokittain, sekä kyseiselle valintakriteerille annetun painoarvon vaihteluväli.

Tarkastuskohteessa tehtävän työn osuudelle valintakriteerinä oli annettu painoarvoa 5–25 %. Kaikissa kuntakokoluokissa esiintyi tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus -valintakriteeriä. Kuten taulukosta 9 voidaan havaita, näyttäisi kuitenkin kahden pienimmän kuntakokoluokan kunnilla olleen tämä valintakriteeri mainittu jonkin verran isompia kuntia useammin tarjousten vertailuperusteena. Myös painoarvoa tälle valintakriteerille oli annettu pienissä kunnissa isoimpia kuntia enemmän.

Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus lakisääteisestä tilintarkastuksesta

Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuuden lakisääteisestä tilintarkastuksesta oli yhdeksi valintakriteerikseen maininnut 16 kuntaa eli 43 % tutkimuskunnista. Lisäksi myös tämän valintakriteerin voisi uskoa liittyvän yhtenä alakohtana tarkastusten toteuttamis- ja raportointitapa (+ toimintatavat), joita oli kahden kunnan tarjouspyynnössä. Tässä tutkimuksessa onkin katsottu tarkastuksen toteuttamistapaan kuuluvaksi se, miten paljon työstä tekee vastuullinen JHTT -tarkastaja ja miten paljon avustava tarkastaja. Niinpä myös tämä väljempi valintakriteerit on mukana tässäkin kohdin tutkimustulosten tarkastelua. Kuntakokoluokittainen tarkastelu vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus -valintakriteerin osalta on taulukossa 10.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuuden valintakriteerinä maininneet kunnat	Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuudelle annetun painoarvon vaihteluväli
Alle 3000	50 % (4)	10–15 %
3001–6000	40 % (2)	10 %
6001–10000	50 % (5)	10–20 %
10001–20000	29 % (2)	15–20 %
20001–45000	50 % (2)	15 %
Yli 45000	100 % (3)	10–15 %

Taulukko 10. Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuuden valintakriteeriksi maininneiden kuntien prosentuaalinen ja kappalemääräinen erittely kuntakokoluokittain, sekä kyseiselle kriteerille annetun painoarvon vaihteluväli.

Kuten taulukosta 10 voidaan havaita, myös valintakriteeriä ”vastuullisen JHTT - tarkastajan työn osuus lakisääteisestä tilintarkastuksesta” esiintyi kaikissa kuntakokoluokissa. Suurimmassa kuntakokoluokassa tämä valintakriteeri oli peräti jokaisella kunnalla. Annetuissa painoarvoissa ei kuntakokoluokittain tarkasteltuna ole merkittäviä eroja niiden välillä, jotka olivat ilmoittaneet painoarvon vastuullisen tilintarkastajan työn osuudelle.

Laadunvalvonta

Useimmat kunnat olivat tarjouspyynnössään ilmoittaneet vaatimuksenaan tarkastusyhteisöllä oltavan olemassa laadunvarmistusjärjestelmän, mutta varsinaisena valintakriteerinä vastuullisen tilintarkastajan osallistumisen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen oli ilmoittanut 15 kuntaa. Lisäksi neljän muun kunnan valintakriteereihin kuului tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä. Näin ollen tämän laadunvalvonta -valintakriteerin katsotaan sisältyneen tarjouspyyntöjen mukaisiin valintakriteereihin 19 kunnalla, eli 51 %:lla tutkimuskunnista.

Asukasluvun mukainen kuntakokoluokka	Laadunvalvonnan valintakriteerinään maininneet kunnat	Laadunvalvonnalle annetun painoarvon vaihteluväli
Alle 3000	38 % (3)	10–15 %
3001–6000	60 % (3)	10 %
6001–10000	70 % (7)	10–20 %
10001–20000	43 % (3)	5–10 %
20001–45000	75 % (3)	5–10 %
Yli 45001	0 %	

Taulukko 11. Laadunvalvonnan esiintyminen valintakriteerinä kuntakokoluokittain, sekä laadunvalvonnalle annettujen painoarvojen vaihteluväli.

Kuntakokoluokittain 38–75 % tutkimuskunnista oli ilmoittanut laadunvalvonnan

tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Vaikka jonkin verran eroja kuntakokoluokittain oli havaittavissa siinä, montako prosenttia kunnista oli ilmoittanut laadunvalvonnan tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi, ei voida sanoa, että laadunvalvonnan valintakriteereikseen määritelleet olisivat olleet useammin selkeästi joko isompia tai pienempiä kuntakokoluokan kuntia. Tosin kaikista isoimmassa kuntakokoluokassa yksikään kolmesta kunnasta ei ollut tarjouspyynnössään maininnut tätä tekijää valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Taulukon perusteella voidaan todeta, että isommissa kunnissa laadunvalvonnalle annettu painoarvo on hiukan pienempiä kuntia pienempi. Niiden kuntien joukossa, jotka olivat määrittäneet laadunvalvonnan tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi, oli 10001–45000 asukkaan kunnissa laadunvalvonnalle annettu painoarvoksi maksimissaan kymmenen prosenttia, kun pienemmissä kunnissa puolestaan painoarvoksi tälle tekijälle oli annettu vähintään 10 %.

4.2.3 Yhteenvetoa valintakriteereistä ja vertailua aiempaan tutkimukseen

Tämän tutkimuksen perusteella tarkastuspalveluiden tuottajaa kuntiin valittaessa on tarkastuksen hinta valintaan eniten vaikuttava tekijä. Hinnan jälkeen seuraavaksi tärkein valintaan vaikuttava tekijä on kokemus. Nämä kaksi valintakriteeriä, hinta ja kokemus, erottuivat tässä tutkimuksessa selvästi muista tarjouspyynnöissä ilmoitetuista valintakriteereistä sekä tilintarkastajan valintakriteereiksi ilmoitetuilla määrillään (kaikki kunnat ilmoittivat nämä arviointikriteereinään), että myös tutkittaessa eri valintakriteereille annettuja prosentuaalisia painoarvoja. Muut kolme usein ilmoitettua valintakriteeriä ovat tämän tutkimuksen perusteella vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus, tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus ja laadunvarmistus (lähinnä JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen osallistuminen). Vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus, tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus ja laadunvarmistus valintakriteerien esiintyvyyden ja niille annettujen painoarvojen välillä ei tässä tutkimuksessa ollut kovin isoja keskinäisiä eroja. Eri valintakriteerien esiintyvyydestä on tutkimuksen perusteella helpompi sanoa kuin eri kriteereille annetuista painoarvoista, sillä aina annetut painoarvot eivät olleet tarkkoja, tai niitä ei välttämättä ollut edes mainittu.

Kuntakokoluokittain tarkasteltuna voidaan tämän tutkimuksen perusteella kuntien

tilintarkastajan valintaan vaikuttavien tekijöiden yhteenvedona todeta, että isommat kunnat antavat valinnassa hinnalle hieman pienempiä kuntia enemmän painoarvoa. Muiden valintakriteerien osalta kuntakokoluokittain tarkasteltuna erot kuntakokoluokkien kesken eivät ole niin selkeitä. Tutkimuksen perusteella uskaltaa kuitenkin vielä todeta, että tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus -valintakriteerin mainitsevat pienemmät kunnat hieman isompia kuntia useammin ja myös painoarvoa tälle valintakriteerille pienemmät kunnat antavat hiukan isompia kuntia enemmän. Myös laadunvalvonta -valintakriteerille pienemmät kunnat antavat hieman isompia kuntia enemmän painoarvoa, mikäli laadunvalvonnan valintakriteeriksi määrittelevät.

Martikainen ym. (2002, 40–48) tutkimukseen verrattuna kunnan tilintarkastajan valintakriteerit ovat muuttuneet. Tuolloin, kun ulkopuolisen tilintarkastajan valinta oli suoritettu kaksi kertaa, arvioivat luottamushenkilöt kolmeksi eniten merkitseväksi tekijäksi kuntiin tarkastusyhteisöä valittaessa olevan kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä, aiempi kokemus tilintarkastajasta sekä tilintarkastajan kokemus kuntakentästä. Näistä kolmesta merkittävimmästä tekijästä vain tilintarkastajan kokemus kuntakentästä on säilynyt merkittävimpien arviointikriteerien joukossa, kokemuksen ollen tässä tutkimuksessa toiseksi tärkein arviointikriteeri. Martikainen ym. tutkimuksessa oli tultu myös siihen tästä tutkimuksesta eriävään tulokseen, että hinta ei näyttäisi olevan keskeinen peruste tarkastusyhteisöä valittaessa. Tosin tuolloinkin oli ollut havaittavissa, että suurimman kuntakokoluokan kunnilla hinta oli arvioitu muita kuntakokoluokkia enemmän valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Tuolloin suurimmalla kuntakokoluokalla hinta oli toiseksi tärkein tilintarkastajan valintakriteeri tarkastajan kokemuksen jälkeen.

Riitta Havanka oli puolestaan päätenyt pro gradu-tutkimuksessaan (Havanka 2006, 58–62) Pirkanmaan kuntien tilintarkastuksen tarjouspyyntöjä (koskien valtuustokautta 2005–2008) analysoidessaan tämän tutkimuksen kanssa yhtenevään tulokseen, että hinta on merkittävin valintakriteeri kuntien tarkastusyhteisön valinnassa. Seuraavaksi merkittävimiksi valintatekijöiksi oli Havangan tutkimuksen perusteella nähty tilintarkastajan kokemus, tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä ja JHTT - tarkastajan työn osuus. Myös nämä Havangan tutkimuksessa esille tulleet merkittävimmät tilintarkastajan valintaan vaikuttavat tekijät, olivat tämän tutkimuksen tutkimuskunnissa hyvin edustettuina. Tarkastusyhteisön laadunvalvonta tosin tarkentui

tässä tutkimuksessa arviointikriteerinä useimmiten JHTT -tarkastajan osallistumiseen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen, mutta tässä tutkimuksessa oli myös tutkimuskuntia, jotka olivat ilmoittaneet valintakriteerikseen tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmän. Havangan tutkimuksessa myös yksi merkittävä tekijä tarkastusyhteisöä valittaessa oli vielä tarkastuksen käytännön toteutus. Tämän tutkimuksen tarjouspyynnöissä usein esille tulleen tarkastuskohteessa tehtävän työn osuuden voitaneen ainakin osaltaan yhtäläistää Havangan tutkimuksen tarkastuksen käytännön toteutus -valintakriteeriin, ja näin ollen myös tämä aiemmassa tutkimuksessa esille noussut merkittävä valintakriteeri esiintyi merkittävänä valintakriteerinä myös tässä tutkimuksessa..

Tämän tutkimuksen vertailtavuudesta Martikainen ym. tutkimukseen täytyy mainita, että tässä tutkimuksessa eri tekijöiden tärkeys tilintarkastajan valinnassa muodostui tarjouspyynnöissä esitettyjen valintakriteerien pohjalta, kun taas Martikainen ym. tutkimuksen eri tekijöiden tärkeys tilintarkastajan valinnassa perustui kuntien viranhaltijoille ja luottamushenkilöille lähetettyjen kyselylomakkeiden vastauksiin. Edellä mainittu asia voi olla yksi selittävä tekijä tutkimustulosten eroavuudelle. Mutta varmasti kokemus tilintarkastajista ja tarkastusyhteisöistä sekä niistä tekijöistä, jotka on koettu tärkeiksi tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijöiksi, ovat myös osaltaan muokanneet valintakriteereitä. Saattaa olla esimerkiksi mahdollista, että kokemuksen perusteella tilintarkastajat/tarkastusyhteisöt on todettu kaikki asiansa osaaviksi ammattilaisiksi, ja siksi hinta on noussut valintakriteereissä ohi muiden valintakriteereiden.

Havangan tutkimukseen verrattuna tässä tutkimuksessa valintakriteerit oli joissain kohdin ilmoitettu hieman eri tavalla. Tässä tutkimuksessa esimerkiksi kokemuksen alle on liitetty useampia eri tekijöitä, kun taas Havangan tutkimuksessa kukin kokemus -kriteeri oli arvioitu omana tekijänään. Tämän tutkimuksen ja Havangan tutkimuksen tulosten yhteneväisyys valintakriteerien osalta kokonaisuudessaan on kuitenkin selvästi havaittavissa. Näistä hieman eri tavalla yhdistellyistä tekijöistä johtuen ei ole kuitenkaan perusteltua tehdä tarkempaa vertailua tämän tutkimuksen ja Havangan tutkimuksen välillä esimerkiksi sen suhteen, millaisia painotuksia kunnat olivat eri valintakriteereille antaneet, vaikka myös Havangan tutkimuksessa oli painotuksia eri kriteereille mainittu ja laskettukin.

4.2.4 Valintapäätös

Tutkimuskuntien valtuustojen tilintarkastajan valintaa koskevien kokousten pöytäkirjojen mukaan kuntien tilintarkastajan valintapäätös syntyi pääasiassa helposti tarkastuslautakuntien esityksen pohjalta. Tarkastuslautakunnat olivat tehneet kokonaistaloudellisuuden vertailut tarjouspyynnöissä mainittuja vertailuperusteita käyttäen. Tarkastuslautakunnat antoivat valtuustoille tekemänsä vertailun perusteella ehdotuksensa valittavasta tilintarkastusyhteisöstä.

Pääasiassa kuntien valtuustot hyväksyivät tarkastuslautakuntien esitykset yksimielisesti. Yhdellä kunnalla valtuusto ei ollut ensimmäisellä käsittelykerralla päässyt yksimielisyyteen tilintarkastajan valinnasta ja esitys oli otettu uudelleen käsiteltäväksi. Lopulta tarkastuslautakunnan alun perinkin esittämä tarkastusyhteisö valittiin kunnan tilintarkastajaksi. Yhdellä tutkimuskunnalla yksi valtuuston jäsenistä oli jättänyt tilintarkastajan valintaa koskien eriävän mielipiteen, joka ei ollut saanut kannatusta eikä näin ollen ollut aiheuttanut toimenpiteitä. Tämänkin kunnan osalta siis tarkastuslautakunnan esitys hyväksyttiin. Eräs tutkimuskunnista oli valtuuston kokouksessaan valinnut kuntaan tarkastusyhteisön. Valitsematta jäänyt tarkastusyhteisö valitti päätöksestä, ja niinpä kuntaan oli valittu myöhemmässä valtuuston kokouksessaan väliaikaiseksi tilintarkastajaksi tarkastusyhteisö, joka oli alun perin hylätty tarjousvertailussa, koska heidän ehdottama avustava tarkastaja ei täyttänyt kaikkia tarjouspyynnössä vaadittuja ehtoja. Väliaikainen tarkastusyhteisö oli valittu kunnan tilintarkastajaksi siihen asti, kunnes oikeusasia olisi saatu käsiteltyä. Tutkimusaineistoon ei kuulu tietoa siitä, miten oikeusasian käsittelyn jälkeen tarkastusyhteisön valinnassa kävi.

Kokonaistaloudellisuuden vertailussa oli tullut esille joitain ongelmia ja epäselvyyksiä. Eräällä tutkimuskunnalla ilmeni ongelma, johon he eivät olleet löytäneet vastausta tarjouspyynnöstään. Ongelma oli, miten määräytyy tarkastuskokemusvuosi. Mietittiin, kerryttääkö oman toimen ohella muutamassa pienehkössä kohteessa suoritettu tarkastuskokemusvuosia samalla tavoin kuin päätoimisena tarkastajana suoritettu tarkastus. Pääteltiin kuitenkin tarjouspyynnössä tarkoitetun päätoimisesti suoritettua tarkastustyötä ja oto -tarkastus oli otettu mukaan vertailuun suhteuttamalla se päätoimisen tilintarkastajan vuosittaisen työaikaan. Tämä oli vain esimerkki siitä, miten

hyvinkin laaditun tarjouspyynnön pohjalta saattaa kuitenkin ilmetä ongelmia tarjousten vertailussa.

Usean tutkimuskunnan valtuuston tilintarkastajan valintaa koskevan kokouksen pöytäkirjassa oli maininta, että tekninen tarjousvertailu on lain nojalla salassa pidettävää aineistoa kunnes sopimus asiasta on tehty, ja siksi tarjousvertailua ei valtuustojen pöytäkirjoista välttämättä löytynyt. Osassa pöytäkirjoista oli myös maininta, että tarjousvertailu on jaettu paikan päällä tai että se on pöytäkirjan liitteenä (joita ei kuitenkaan kuntien kotisivuilta aina löytynyt). Edellä mainituista seikoista johtuen vertailu tarjouspyyntöjen ja valintapäätösten välillä ei ollut mahdollista, joskin se olisi ollut kovin mielenkiintoista. Olisi ollut mielenkiintoista verrata esimerkiksi sitä, mitkä olivat lopulta ne ratkaisevat tekijät tilintarkastajan valinnassa. Olivatko esimerkiksi hinnat tarjouksen jättäneiden tarkastusyhteisöjen välillä kutakuinkin samoja, jolloin vaikkapa kokemus oli ratkaissut tilintarkastajan valinnan, vaikka hinnalla oli ollut suurin painoarvo tarjousvertailussa. (Näin oli yhden kunnan osalta mainittu käyneen.)

4.3 Kilpailu kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta

Tässä luvussa tarkastellaan kilpailua kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta. Auktorisoitujen JHTT -tilintarkastajien ja JHTT -yhteisöjen määrän perusteella kilpailua kuntien tarkastuspalvelujen tuottamisesta voisi uskoa esiintyvän laajasti, mutta toisaalta aiemman tutkimuksen perusteella kilpailun voi odottaa olevan hyvin rajattua.

Kaikki tässä tutkimuksessa mukana olleet kunnat olivat käyttäneet avointa tarjouskilpailua kuntien tarkastuspalveluita kilpailuttaessaan. Tämä on luonnollista siitä syystä, että tutkimusaineistosta suurin osa on poimittu kansallisten hankintailmoitusten sivuilta, jonne kunnat avoimen kilpailutusmenettelyn kyseessä ollessa tarjouspyyntönsä jättävät. Mutta kaikki nekin kunnat, joiden tarjouspyynnöt poimittiin kuntien kotisivuilta, olivat käyttäneet avointa kilpailutusmenettelyä. Näin ollen siis kaikilla rekisteröidyillä JHTT -tarkastusyhteisöillä ja usein myös rekisteröidyillä JHTT -tilintarkastajilla olisi ollut ainakin teoriassa mahdollisuus tehdä tarjous jokaisen tutkimuskunnan tarkastuspalveluiden tuottamisesta.

Tämän tutkimuksen perusteella kuntien tarkastusmarkkinat eivät ole niin kilpaillut kuin

mitä voisi tuottajien määrästä päätellen olla mahdollista. Kunnat eivät saa välttämättä lainkaan syntymään kilpailua tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Useat kunnat saivat vain yhden tarjouksen jättämäänsä tarjouspyyntöön. Myöskään kaikki tarkastusyhteisöt eivät ole aktiivisia jättämään tarjouksia kuntien tarkastuspalvelujen tuottamisesta. Yksikään kunta, ei edes pienimmät kunnat, olleet saaneet tarjousta yksittäiseltä tilintarkastajalta, vaan kaikki tarjoukset olivat tulleet tarkastusyhteisöiltä. Osa kunnista tosin edellytti tarkastussäännössään, että tilintarkastajaksi valitaan auktorisoitu JHTT -yhteisö. Suurin osa kunnista olisi kuitenkin tarjouspyynnön mukaan sallinut kunnan tilintarkastajaksi valittavan joko yksittäisen JHTT -tilintarkastajan tai JHTT -yhteisön.

4.3.1 Kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta saadut tarjoukset

Tämän tutkimuksen mukaan kunnat saavat tarjouksia tarkastuspalveluiden tuottamista koskien yleensä 1–3 kappaletta. Tässä tutkimuksessa keskiarvo saatujen tarjousten määrälle oli 2,2 tarjousta kuntaa kohden. Kymmenen tutkimuskuntaa, eli 27 % tutkimuskunnista, oli saanut vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Näiden 27 prosentin osalta kilpailua kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta ei ollut syntynyt. Kaksi tarjousta saaneita kuntia oli niin ikään 27 %. Suurin yksittäinen tarjousten saantimäärä oli kolme tarjousta 41 prosentin osuudellaan. Tutkimuksessa vain kaksi kuntaa oli saanut yli 3 tarjousta, näistä toinen oli saanut neljä tarjousta ja toinen viisi tarjousta.

Taulukossa 12 on esitetty saatujen tarjousten määrät kuntakokoluokittain. Taulukossa on jaoteltu kuntakokoluokittain, montako prosenttia kyseisen kuntakokoluokan kunnista on saanut sarakkeittain ilmoitetun määrän tarjouksia. Esimerkiksi 3001–6000 asukkaan kuntakokoluokassa yhden tarjouksen on saanut 20 %, kaksi tarjousta on saanut 60 % ja kolme tarjousta on saanut 20 % kuntakokoluokan tutkimuskunnista.

Kuntakokoluokka	1 tarjous	2 tarjousta	3 tarjousta	4 tarjousta	5 tarjousta
Alle 3000	50 %	25 %	25 %		
3001–6000	20 %	60 %	20 %		
6001–10000	30 %	20 %	30 %	10 %	10 %
10001–20000	29 %	29 %	43 %		
20001–45000		25 %	75 %		
Yli 45000			100 %		

Taulukko 12. Saatujen tarjousten määrät kuntakokoluokittain.

Kuten taulukosta 12 voidaan havaita, kaikki vain yhden tarjouksen saaneet kunnat olivat kooltaan alle 20000 asukkaan kuntia. Pienimmässä kuntakokoluokassa, alle 3000 asukkaan kunnista jopa puolet sai vain yhden tarjouksen tarkastuspalvelujensa tuottamisesta. Mutta muistakin alle 20000 asukkaan kokoisista kunnista merkittävä osa, kuntakokoluokittain 20–30 %, sai vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa tuottamisesta.

Yli 20000 asukkaan kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta kilpailu on saatujen tarjousten lukumäärän perusteella pienempiä kuntia kovempaa. Valtaosa yli 20000 asukkaan kunnista sai kolme tarjousta kuntaa kohden. Kuitenkin kunnat, jotka saivat neljä tai viisi tarjousta tarkastuspalveluidensa tuottamisesta eivät kuulu yli 20000 asukkaan kuntiin vaan ovat kooltaan 6001–10000 asukkaan kuntakokoluokkaan kuuluvia kuntia. Siis myös muilla tekijöillä kuin kunnan koolla on merkitystä saatujen tarjousten määrään.

Tarkasteltaessa kuntakokoluokittain saatujen tarjousten keskiarvomäärää, voidaan saada vielä selkeämpi kuva siitä, onko kuntakoolla merkitystä tarkastuspalvelujen tuottamisesta saatujen tarjousten määrään. Taulukossa 13 on kuntakokoluokittain saatujen tarjousten keskiarvoiset määrät.

Kuntakokoluokka	Keskiarvo saatujen tarjousten määrästä
Alle 3000	1,75
3001–6000	2
6001–10000	2,5
10001–20000	2,1
20001–45000	2,75
Yli 45000	3

Taulukko 13. Keskiarvo saatujen tarjousten määrästä kuntakokoluokittain.

Taulukosta 13 voidaan havaita, että pienimmän kuntakokoluokan kunnat saivat kuntaa kohden vähiten tarjouksia tarkastuspalveluidensa tuottamisesta, keskimäärin 1,75 tarjousta kuntaa kohden, ja suurimman kuntakokoluokan kunnat puolestaan saivat tarkastuspalveluidensa tuottamisesta eniten tarjouksia, keskimäärin 3 tarjousta kuntaa kohden. Tämä osoittaa, että saatujen tarjousten määrän perusteella kilpailu suurempien kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta on kovempaa kuin pienempien kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta.

4.3.2 Tarkastusyhteisöjen aktiivisuus kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla

Saatujen tarjousten määrän perusteella rekisteröityjen JHTT -yhteisöjen halukkuus kilpailla kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta ei näytä olevan kovin suurta. Myöskään kaikki rekisteröidyt tarkastusyhteisöt eivät näytä olevan aktiivisia hankkimaan itselleen kunta-asiakkaita. Tarjouksia kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta oli 37 tutkimuskunnan osalta jättänyt vain kuusi eri tarkastusyhteisöä, kun auktorisoituja JHTT -yhteisöjä on rekisteröitynä yksitoista kappaletta. Kaikki JHTT -yhteisöt eivät siis tutkimuksen mukaan näytä olevan kovinkaan aktiivisia kunnallisten asiakkaiden hankinnassa. Itse asiassa vain kolmen tarkastusyhteisön voidaan tarkastuspalveluiden tarjousten jätön perusteella katsoa olleen todella aktiivisia kuntien tarkastuspalveluiden tarjousten jätössä, ja niistä vielä yksi tarkastusyhteisö oli kahta muutakin huomattavasti aktiivisempi.

Yksi yhteisö oli jättänyt tarjouksen jokaisen tutkimuskunnan tarkastuksesta, eli 37 tarjousta. Seuraavaksi eniten tarjouksia jättänyt yhteisö oli jättänyt tarjouksen 22 kunnan eli tutkimuskunnista 59 %:n tarkastuspalveluista. Kolmanneksi eniten tarjouksia jättänyt yhteisö oli jättänyt tarjouksen 17 kunnan eli 46 %:iin tutkimuskunnista. Loput kolme tarkastusyhteisöä, jotka olivat jättäneet tarjouksensa tutkimuskuntien tarkastuspalveluista, olivat jättäneet tarjouksensa 2–3 kunnan tarkastuspalveluita koskien, eli vain 5–8 %:iin tutkimuskunnista. Tarjousten jätön määrän perusteella voisi siis sanoa, että kuntien tilintarkastusmarkkinoilla on vain kolme suurta/aktiivista toimijaa.

Yhdestätoista rekisteröidystä JHTT -yhteisöistä vain kuusi oli siis jättänyt tarjouksen ainakin jonkun tässä tutkimuksessa mukana olleen kunnan tarkastuspalveluiden tarjouspyyntöön. Täytyy huomioda se, että osa rekisteröidyistä JHTT -yhteisöistä toimii vain alueellisesti eikä heillä välttämättä ole valtakunnallista toimintaa. Mutta koska tutkimuskunnat olivat eri puolilta Suomea, olisi ainakin lähes kaikkien alueellisesti toimivien yhteisöjen ollut mahdollista tehdä tarjouksia tutkimuskuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta, mikäli he olisivat halukkaita aktiivisesti kilpailemaan kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta.

4.3.3 Kuntien tilintarkastajiksi valitut tarkastusyhteisöt

Kuntien tilintarkastajien valintapäätöksiä tarkasteltaessa päädytään samaan päätelmään kuin tarkastusyhteisöjen aktiivisuutta tarjousten jätön perusteella tarkasteltaessa. Myös kuntien valintapäätösten perusteella näyttäisi siltä, että kuntien tilintarkastusmarkkinoilla on yksi toimija ylitse muiden. Yksi tarkastusyhteisö oli valittu tarjouskilpailun perusteella toimijaksi 27 kunnan tilintarkastajaksi eli 73 %:iin tutkimuskunnista. Onnistumisprosentti tällä yhteisöllä oli siis sama 73 %, koska kyseinen JHTT -yhteisö oli jättänyt tarjouksen kaikkien tutkimuskuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta. Näistä kunnista, joihin kyseinen yhteisö oli valittu tuottajaksi, oli se ainut tarjouksen jättänyt JHTT -yhteisö kymmenessä kunnassa. Toiseksi eniten tarjouksia jättänyt JHTT -yhteisö oli valittu tilintarkastuspalveluiden tuottajaksi viiteen kuntaan, eli 14 %:iin tutkimuskunnista. Onnistumisprosentti tällä yhteisöllä oli 23 %. Kolmanneksi eniten tarjouksia jättänyt kunta oli valittu tuottajaksi

neljään tutkimuskuntaan eli 11 %:iin tutkimuskunnista, onnistumisprosentti tällä JHTT -yhteisöllä oli 24 %. Kolmesta muusta yhteisöstä, jotka olivat jättäneet tarjouksia tutkimuskuntien tilintarkastuksen tuottamisesta, vain yksi kunta oli valinnut yhteisön tilintarkastuspalveluidensa tuottajakseen. Onnistumisprosentti tällä JHTT -yhteisöllä oli 33 %, koska yhteisö oli jättänyt tarjouksen vain kolmelle kunnalle.

4.3.4 Vertailua aiempaan tutkimukseen kuntien tilintarkastuksen kilpailun osalta

Auktorisoitujen JHTT -tarkastusyhteisöjen määrä oli vuonna 2011 sama kuin mitä se oli vuonna 2002. Auktorisoituja tarkastusyhteisöjä oli molempina ajankohtina 11 kappaletta. Auktorisoitujen JHTT -tilintarkastajien määrä puolestaan on vähän noussut vuodesta 2002, jolloin JHTT -tilintarkastajia oli 197, vuoteen 2010, jolloin JHTT -tilintarkastajia oli rekisteröitynä 226. Tarkastusyhteisöjen määrän samana pysymisen perusteella kilpailun kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta ei voi odottaa koventuneen.

Tämän tutkimuksen mukaan kilpailu kuntien tarkastuspalveluiden tuottamisesta on saatujen tarjousten määrän perusteella vähäistä. Samaan päätelmään oli päädytty myös aiemmissa tutkimuksissa (ks. Martikainen ym. 2002 ja Havanka 2006). Havangan tutkiessa Pirkanmaan kuntia oli yli puolet Pirkanmaan kunnista saanut vain yhden tarjouksen kunnan tilintarkastuksen tuottamisesta. Enimmillään oli saatu neljä tarjousta, jonka oli saanut vain yksi kunta. (Havanka 2006, 57.) Vain yhden tarjouksen saaneita kuntia oli puolestaan Martikainen ym. tutkimuksessa saanut 24 % tutkimuskunnista. Enimmillään tarkastuspalveluiden tuottamisesta oli Martikainen ym. tutkimuksen mukaan saatu neljä tarjousta. Neljä tarjousta saaneita kuntia oli kaksi. (Martikainen ym. 2002, 47–51.)

Saatujen tarjousten määrän perusteella tarkastusyhteisöt näyttivät aiemmankin tutkimuksen perusteella olevan, kuten näytti olevan myös tämän tutkimuksen perusteella, jonkin verran kiinnostuneempia isompien kuin pienempien kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta. Martikainen ym. tutkimuksen (Martikainen ym. 2002, 47–51) mukaan yli 20000 asukkaan kunnat saivat keskimäärin 2,91 tarjousta kuntaa kohden ja alle 20000 asukkaan kunnat saivat puolestaan keskimäärin 1,93 tarjousta kuntaa kohden. Tässä tutkimuksessa samaa luokittelua käyttämällä päästään seuraaviin lukuihin: yli 20000 asukkaan kunnat 2,86 tarjousta kuntaa kohden ja alle 20000

asukkaan kunnat 2,1 tarjousta kuntaa kohden. Eli saatujen tarjousten määrässä ei ole merkittäviä eroja aiempaan tutkimukseen verrattuna. Mielenkiintoisen lisän tähän vertailuun tuo vielä se, että Martikainen ym. tutkimuksessa oli tutkimuskunnissa yleisimmin, 93 %:ssa tutkimuskuntia, käytetty rajoitettua kilpailutusmenettelyä, eli tarjouspyynnöt oli lähetetty vain muutamalle yhteisölle. Tuolloin avointa menettelyä oli käyttänyt vain seitsemän prosenttia tutkimuskunnista. Näin ollen kilpailutusmenettelylläkään ei näyttäisi olevan merkitystä saatujen tarjousten lukumäärään. Vaikka kilpailutusmenettely on kaikille auktorisoiduille tarkastusyhteisöille ja usein myös yksittäisille auktorisoiduille tilintarkastajille avoin, ei se näytä lisäävän tarjouskilpailuun jätettyjen tarjousten määrää.

5. PÄÄTELMÄT

Tässä tutkimuksessa oli tarkoitus selvittää, missä laajuudessa kunnat tarkastuspäivillä mitattuna haluavat lakisääteistä tilintarkastusta ostaa ja mitä muita palveluita kunnat haluavat lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajalta tai tarkastusyhteisöltä ostaa. Lisäksi tutkimuksessa pyrittiin selvittämään, millä perusteella kunnat valitsevat tilintarkastajan sekä kartoittamaan, onko kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoilla olemassa todellista kilpailua, eli mitkä ovat kuntien tilintarkastuspalvelun valintakriteerit ja miten haluttuja tilintarkastuskohteita kunnat ovat markkinoilla toimiville tilintarkastajille/tarkastusyhteisöille. Tutkimus jaettiin kolmeen pääkysymykseen apukysymyksineen, ja näihin kysymyksiin tutkimuksen avulla saatiin vastaukset.

Tutkimuksen ensimmäinen pääkysymys oli, mikä on kuntien hankkiman tarkastuksen laajuus ja sisältö. Aiemman tutkimuksen perusteella voitiin olettaa, että kuntien ostaman lakisääteisen JHTT -tilintarkastuksen määrässä on suuria kuntakohtaisia eroja. Ajateltiin kuitenkin olevan mahdollista, että kuntien väliset erot ostetuissa JHTT -tarkastuspäivien määrässä olisivat voineet lähentyä toisiaan, kun tilintarkastuksen osto ulkopuoliselta tarkastusyhteisöltä on ollut käytössä jo neljän valtuustokauden ajan ja kokemukset tarvittavasta JHTT -tarkastuksen määrästä ovat lisääntyneet.

Tutkimuksen perusteella kuntien hankkiman tilintarkastuksen määrät vaihtelevat edelleen suuresti. Tutkimuksessa tarjouspyyntöjen perusteella ostettavien JHTT -tarkastuspäivien määrä vaihteli 5–125 tarkastuspäivän välillä vuodessa. Kuntakoryhmittelyä käyttäenkin erot ostettavan lakisääteisen tilintarkastuksen määrässä olivat melko suuria. Jaettuna tarjouspyyntöjen perusteella hankittavat tilintarkastuspäivät tuhatta asukasta kohden, kunnat ostivat lakisääteistä JHTT -tilintarkastusta 0,9–4,2 tarkastuspäivää vuodessa. Aiempaan tutkimukseen verrattuna kuntien ostaman lakisääteisen tilintarkastuksen määrät eivät ole lähentyneet toisiaan.

Tutkimuksen ensimmäisen pääkysymyksen alla selvitettiin myös, mitä muita palveluja kunnat ovat halukkaita lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajilta tai tarkastusyhteisöiltä ostamaan. Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tarjouspyynnöt sisälsivät usein myös option tarkastuslautakunnan avustamistehtävän tai erityishankkeen

tarkastustehtävän ostamisesta, mikäli kunta myöhemmin katsoisi näiden tehtävien oston kunnan ulkopuolelta olevan tarpeellista. Tarjouspyyntöjen mukaan osassa kunnista edellytettiin, että tilintarkastaja tai tarkastusyhteisö toimii myös tarkastuslautakunnan avustajana tarkastuslautakunnan kokouksissa, tai oli määritelty tietyt projektit tai erityistehtävät, joita tarkastusyhteisön haluttiin tarkastavan. Useimmiten kunnat olivat kuitenkin määritelleet nämä muut tehtävät tarjouspyynnöissään mahdollisesti ostettaviksi palveluiksi. Kunnat olivat saattaneet pitää itsellään oikeuden järjestää esimerkiksi tarkastuslautakunnan avustamistehtävät kunnan omana toimintana tai erityistehtävien tarkastusta koskien saattoi olla esimerkiksi mainintana, että tällä hetkellä erityishankkeita ei ole menossa. Myös tytäryhteisöjen tilintarkastuksen kilpailutus tehtiin usein samalla tarjouspyynnöllä kunnan tarkastuspalvelujen kilpailutuksen kanssa. Pääasiassa kunnat kuitenkin toimittivat tytäryhteisöjen tarjoukset tytäryhteisöille heidän omien päättävien elinten päätöstentekoa varten. Mukana oli kuitenkin myös muutamia kuntia, jotka edellyttivät valittavan tarkastusyhteisön toimivan myös tytäryhteisöjensä tilintarkastajana.

Tarjouspyyntöjen perusteella on vaikea sanoa lopulta ostettavista muista palveluista ja niiden määrästä, mutta optio muiden tehtävien hankkimiseen haluttiin usein siis varata. Lisäpalveluiden ostohalukkuudella ei ollut merkittävää yhteyttä kunnan kokoon. Tarkastuslautakunnan avustamistehtävät eivät kuitenkaan sisältyneet yhdenkään suurimman kuntakokoluokan kunnan tarjouspyyntöön, eli ilmeisesti suurimmissa kunnissa on omia resursseja ja osaamista tämän tehtäväalueen hoitoon.

Tutkimuksen toiseen pääkysymykseen, mitkä ovat kunnan tilintarkastajan tai tarkastusyhteisön valinnan kriteerit, oli aiemmassa tutkimuksessa saatu toisistaan eroavia tuloksia. Tämän tutkimuksen mukaan tärkein tilintarkastajan valintaan vaikuttava tekijä on tarkastuksen hinta. Hinnan valintakriteerinään ilmoittivat kaikki tutkimuskunnat. Hinnalle annettava painoarvo vaihteli 30 %:n ja 65 %:n välillä. Tutkimuksen mukaan isommissa kunnissa annetaan hinnalle jonkin verran enemmän painoarvoa tilintarkastajan valintakriteerinä kuin pienemmissä kunnissa. Isommissa, yli 20000 asukkaan kunnissa hinnalle annettiin painoarvoa vähintään 50 % eli hinnalle annettiin yli 20000 asukkaan kunnissa painoarvoa vähintään yhtä paljon kuin laadulle.

Martikainen ym. tutkimuksessa vuodelta 2002, kun takana oli kaksi tilintarkastajien

kilpailutuskierrosta, hinta ei näyttänyt olevan merkittävä kriteeri kunnan tilintarkastajan valinnassa. Tosin tutkimuksessa oli osoittautunut, että hinta oli tuolloinkin suurimman kuntakokoluokan kunnilla arvioitu muiden kuntakokoluokan kuntia merkittävämmäksi valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Havangan pro gradu -tutkimuksen mukaan, Pirkanmaan kuntien vuoden 2005–2008 tarkastuspalveluita valittaessa, hinta osoittautui tärkeimmäksi tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Voisikin ajatella tarkastuksen hinnan tärkeyden kuntien tilintarkastajan valintakriteerinä kasvaneen vuosien saatossa, kun kokemukset tilintarkastajan kilpailutuksesta ovat lisääntyneet.

Toiseksi tärkein kuntien tilintarkastajan valintaan vaikuttava tekijä on tämän tutkimuksen mukaan kokemus. Tarjouspyyntöjen mukaan kaikilla tutkimuskunnilla kokemus, kuten tarkastuksen hintakin, vaikutti kunnan tilintarkastajan valintaan. Kokemukselle annettiin tutkimuskunnissa tilintarkastajaa valittaessa painoarvoa 10–60 %. Kuntakokoluokittain tarkasteltuna kokemukselle annettavan painoarvon määrässä ei ollut havaittavissa eroavaisuuksia, vaan kuntakokoluokkien sisälläkin annetut painoarvot vaihtelivat paljon. Tässä tutkimuksessa kokemus-kriteerin alle liitettiin useita eri kokemus-tekijöitä. Kokemus-tekijä sisälsi kunnilla yleensä tilintarkastajan/tarkastusyhteisön kokemuksen kuntien/kuntayhtymien/julkisyhteisöjen tarkastustehtävistä. Lisäksi valintakriteereinä saattoi olla myös muita kokemus-tekijöitä.

Myös aiemmassa tutkimuksessa kokemus oli nähty tärkeäksi kunnan tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Sekä Martikainen ym. tutkimuksessa että Havangan tutkimuksessa kokemus oli kolmen tärkeimmän tilintarkastajan valintaan vaikuttavan tekijän joukossa. Martikainen ym. tutkimuksessa kokemus tarkentui tilintarkastajan kokemukseen kuntakentästä ja Havangan tutkimuksessa tilintarkastajan kokemukseen. Näin ollen kokemuksen voidaan katsoa säilyneen tärkeänä tilintarkastajan valintaan vaikuttavana tekijänä läpi koko tilintarkastajan kilpailutushistorian.

Kolme muuta kuntien tilintarkastajan valintaan usein vaikuttavaa tekijää ovat tämän tutkimuksen mukaan vastuullisen tilintarkastajan työn osuus lakisääteisestä tilintarkastuksesta, vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen sekä tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus.

Valintakriteerit oli tarjouspyynnöissä tuotu esille pääosin selkeästi, ja oli annettu myös painoarvot, paljonko eri kriteerit vaikuttavat tilintarkastajan valintaan. Mukana oli kuitenkin myös ympäripyöreästi esitettyjä valintakriteereitä ilman painotuksia. Tällaisilla kunnilla, joiden tarjouspyynnöissä valintakriteerit on esitetty ympäripyöreästi, voi olla olemassa vaara siitä, että kilpailutus ei ole kaikille tasapuolinen.

Tutkimuksen kolmas pääkysymys liittyi kilpailuun kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta. Selvitettävänä oli, onko kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta olemassa todellista kilpailua ja millaiselta näyttävät kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinat. Aiemman tutkimuksen mukaan kilpailua kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta ei saatujen tarjousten määrän perusteella esiinny aina lainkaan, ja varsinkin pienemmät kunnat saavat varsin usein vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa tuottamisesta.

Tässä tutkimuksessa oli mielenkiinnon kohteena kilpailutilanne tänä päivänä. Aiemman tutkimuksen mukaan voitiin siis tarkastuspalveluiden tuottamisesta saatujen tarjousten määrän perusteella ajatella, että kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta ei ole niin kovaa kuin se tuottajien määrän perusteella voisi olla mahdollista. Toisaalta nähtiin mahdolliseksi myös se, että kun kuntien tilintarkastajien kilpailutuskierroksia on takana jo neljä, olisivat aiempaa useammat auktorisoidut JHTT -yhteisöt löytäneet tiensä kilpailuun.

Tässä tutkimuksessa tultiin siihen aiemman tutkimuksen kanssa samaan tulokseen, että kunnat saavat edelleen varsin vähän tarjouksia tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Yleisimmin kunnat saivat 1–3 tarjousta tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Saatujen tarjousten keskiarvo oli 2,2 tarjousta kuntaa kohden. 27 % tutkimuskunnista sai vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa tuottamisesta, ja näin ollen näillä vajaalla kolmasosalla tutkimuskunnista tarkastuspalveluiden tuottamisesta ei syntynyt lainkaan kilpailua.

Saatujen tarjousten määrissä oli eroja kuntakokoluokittain. Pienimmässä alle 3000 asukkaan kuntakokoluokassa jopa 50 % tutkimuskunnista sai vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa tuottamisesta ja kaikissa alle 20000 asukkaan kuntakokoluokissa oli mukana kuntia, jotka saivat vain yhden tarjouksen tarkastuspalveluidensa

tuottamisesta. Yli 20000 asukkaan kunnista kaikki tutkimuskunnat puolestaan saivat vähintään kaksi tarjousta tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Suurimman kuntakokoluokan, yli 45000 asukkaan kunnista, kaikki tutkimuskunnat saivat kolme tarjousta tarkastuspalveluidensa tuottamisesta. Kilpailu kuntien tilintarkastuksen tuottamisesta näyttäisi olevan siis kovempaa isompien kuin pienempien kuntien osalta.

Tämän tutkimuksen perusteella tarkastusyhteisöjen aktiivisuudesta hankkia itselleen kuntien tarkastustehtäviä, voidaan sanoa, että yksi tarkastusyhteisö on muita yhteisöjä huomattavasti aktiivisempi. Yksi tarkastusyhteisö oli jättänyt tarjouksen koskien kaikkien tutkimuskuntien tarkastuspalveluita. Lisäksi tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että kaksi muuta tarkastusyhteisöä olivat aktiivisia hankkimaan itselleen kuntien tarkastustehtäviä. Näistä tarkastusyhteisöistä toinen oli jättänyt tarjouksen 59 %:iin tutkimuskunnista ja toinen yhteisö oli jättänyt tarjouksen 46 %:iin tutkimuskunnista.

Tarkasteltaessa tämän tutkimuksen valossa kuntien tilintarkastajan valintaa koskevia valintapäätöksiä, voidaan sanoa yhden tarkastusyhteisön hallitsevan kuntien tilintarkastuksen tuottajamarkkinoita. Tutkimuskunnista 73 %, eli 27 tutkimuskuntaa, oli valinnut tilintarkastajakseen tarkastusyhteisön, joka oli jättänyt tarjouksen jokaisen tutkimuskunnan tarkastuspalveluista. Toiseksi eniten tarjouksia jättänyt tarkastusyhteisö oli valittu tuottajaksi 14 %:iin tutkimuskunnista eli viiteen tutkimuskuntaan ja kolmanneksi eniten tarjouksia jättänyt tarkastusyhteisö oli valittu tilintarkastajaksi 11 % tutkimuskunnista, eli neljään tutkimuskuntaan. Kolmesta muusta tarjouksia jättäneestä tarkastusyhteisöstä vain yksi oli valittu yhden kunnan tilintarkastajaksi.

LÄHTEET

Hallintolaki 6.6.2003/434.

Havanka, Riitta (2006). Ostopalvelujen laadun arviointi – Esimerkkinä lasten päivähoidon- ja tilintarkastuspalveluiden kilpailuttaminen. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. <<http://tutkielmat.uta.fi/tutkielma.php?id=15883>> (luettu 15.2.2011).

Harjula Heikki, Prättälä Kari (2007). Kuntalaki - tausta ja tulkinnat. Jyväskylä. Gummerrus Kirjapaino Oy.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa (2006). Helsinki. Edita Prima Oy.

Kaasalainen Silvo (2008). Luentomoniste 7.11.2008. Kunnan tarkastuksen kokonaiskuva ja organisointi. Tampereen yliopisto.

Kaasalainen, Silvo (2010). Kuntatarkastuksen kummajaisia. Tilintarkastus 3/2010, 59–61.

Kaksonen, Maija & Kotonen, Ulla (2002). Tarkastuslautakunnan asema kunnan organisaatiossa. Kunnallistieteellinen aikakausikirja 1/2002, 22–31.

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Kuntataloustiedote 6/2000. <<http://www.kunnat.net>> (luettu 22.4.2009).

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/467.

Laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348.

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621.

Lausunto tilintarkastusjärjestelmän kokonaisuudistuksesta. Valtionhallinnon tarkastajat ry lausunto 12.2.2009 <<http://www.vhtry.net>> (luettu 15.2.2011).

Lind, Tiina (2009). Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa. Tilintarkastus 4/2009, 42–45.

Lohi, Jarmo (2009). Tuuletusta julkishallinnon tilinpäätös- ja tilintarkastusnormistoon. Tilintarkastus 5/2009, 32–33.

Luettelot JHTT -tilintarkastajista 1.1.2010 ja JHTT -tarkastusyhteisöistä 1.1.2011. <<http://www.vm.fi>> (luettu 15.2.2011).

Martikainen Juha-Pekka, Meklin Pentti, Oulasvirta Lasse, Vakkuri Jarmo (2002). Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Tampere. Tampere University Press.

Meklin, Pentti (2000). Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosoajauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Teoksessa Ryynänen Aimo et al. (toim.). Kunnallisen

itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita alkavalle vuosisadalle, 133–150. Tampere. Tammer-Paino Oy.

Myllymäki Arvo & Vakkuri Jarmo (toim.) (2001). Tulos, normi ja tilivelvollisuus - Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere. Tampere University Press.

Oulasvirta, Lasse (2009). Valtion virastojen ja laitosten tilintarkastus – tarkastuslaatua verovaroin. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne, Näsi, Salme (toim.) (2009). Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen, s.84–93. Tampere. Tampere University Press.

Polvi, Mauri (2010). Eettisyys jokapäiväisessä työssä. Tilintarkastus 3/2010, 26–29.

Riisatama, Veijo (1999). Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Ekonomia-sarja. Helsinki. WSOY.

Riistama Veijo (2000). Tilintarkastus-perusteet. Ekonomia-sarja. 3. uudistettu laitos. Helsinki. WSOY.

Saarikivi, Maj-Lis (1999). Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki. Helsingin kauppakorkeakoulu.

Sarja, Mikko (1999). Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki. Edita.

Steiner, Maj-Lis (2010). EU:n komission vihreä kirja tilintarkastuksesta. Tilintarkastus 6/2010, 40–42.

Tarjouspyyntöohje, JHTT- tarkastus. <<http://www.kunnat.net>> (luettu 22.4.2009).

Tarkastuslautakuntien toiminta ja tilintarkastajien valinta valtuustokauden vaihtuessa. <<http://www.kunnat.net>> (luettu 14.2.2011).

Vakkuri Jarmo (2008). Luentomoniste 31.10.2008. Kuntien tilintarkastuksen ja arvioinnin teoreettinen perusta. Tampereen yliopisto.

Valkama, Pekka (2007). Luentomoniste kevätlukukausi 2007. Valtiontalouden tarkastus, tuloksellisuustarkastus ja -arviointi. Tampereen yliopisto.

Valtioneuvoston asetus julkisista hankinnoista 24.5.2007/614.

Vuorinen, Erkki (1995). Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Sipoo. Vuoricon.

Väestörekisterikeskus (2009). Tilastot, asukasluvut kuukausittain, tilanne 1.2.2009. <<http://www.vaestorekisterikeskus.fi>> (luettu 22.4.2009).

LIITTEET

Liite 1. Tarjouspyyntöjen vertailussa hinnalle annettava painoarvo.

Hinnan painoarvo (%) tarjouspyynnön vertailussa	Kuntien määrä, jotka antaneet hinnalle kyseisen painoarvon
30 %	1 kpl
40 %	6 kpl
50 %	18 kpl
55 %	2 kpl
60 %	6 kpl
40–60 %	1 kpl
65 pst/100pst	1 kpl
Tärkein valintaperuste	2 kpl

Liite 2. Tarjouspyynnöissä valintakriteereinä ilmoitetut laatutekijät.

Tutkimuksessa kokemuksen alle liitetyt valintakriteerit:

- vastuullisen tilintarkastajan kokemus julkisyhteisöjen tarkastuksesta
- tilintarkastajan kokemus kuntien tarkastuksesta
- tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus kuntien ja/tai kuntayhtymien tarkastuksesta
- vastuullisen tilintarkastajan kokemus kuntien ja kuntayhtymien tarkastuksesta
- tilintarkastajan ja/tai tarkastusyhteisön kokemus kunnallisten tytäryhteisöiden tarkastuksesta
- vastuullisen JHTT -tarkastajan kokemus ja muut ansiot
- vastuullisen tilintarkastajan koulutus ja kokemus erityisesti kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastuksesta sekä erityisosaaminen
- kokemus kyseistä kuntaa vastaavien yhteisöjen tarkastuspalvelujen toteuttamisesta
- vastuullisen tilintarkastajan kokemus kuntien ja kuntayhtymien sekä näiden tytäryhteisöiden tarkastuksesta
- tilintarkastajan kokemus tuotteistettujen talousarvioiden ohjauksessa ja tarkastuksessa
- vastuullisen JHTT -tarkastajan ja avustavan tilintarkastajan kokemus, koulutus ja erityisosaaminen ja riittävä kielitaito
- asiantuntemus ja kokemus kunnallisista asiakkaista
- asiantuntemus ja kokemus tarkastustehtävissä
- varalla olevan vastuullisen tarkastajan kokemus
- tytäryhteisön/tytäryhteisöjen vastuullisen tilintarkastajan koulutus ja kokemus tilintarkastuslain alaisesta tilintarkastuksesta kaupunkikonserneissa
- avustavan tarkastajan työkokemus kuntien taloushallinnosta ja kuntien tilintarkastuksesta
- avustavan tilintarkastajan koulutus, kokemus ja osaaminen
- valmistelupalveluita tuottavan henkilön työkokemus kunnallishallinnon valmistelutehtävistä
- tilintarkastajan kokemus terveyskeskusten tarkastuksesta
- tarkastajien tarkastuskokemus, kielitaito, erityisosaaminen, koulutus ja osaaminen
- vastuullisen tarkastajan HTM/ KHT pätevyys (kokemus vuosina)

Muut laatutekijät, joita oli tarjouspyynnöissä ilmoitettu valintakriteereinä:

- tarkastuskohteessa tehtävän työn osuus
- vastuullisen JHTT -tarkastajan työn osuus
- vastuullisen tilintarkastajan osallistuminen JHTT -lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen
- tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä
- tarkastusten toteuttamis- ja raportointitapa (+ toimintatavat)
- tarkastusryhmä
- tarkastuspalvelujen toiminnan laajuus ja kattavuus
- muut palvelut: sihteerintehtävät