

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

KUNTIEN TILINTARKASTUSPALVELUJEN KILPAILUTTAMINEN
TARJOUSPYYNTÖJEN VALOSSA TARKASTELTUNA

Julkinen talousjohtaminen

Pro gradu- tutkielma

Elokuu 2013

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Aleksi Paananen

TIIVISTELMÄ

| | |
|----------------------|--|
| Tampereen yliopisto | Johtamiskorkeakoulu; julkinen talousjohtaminen |
| Tekijä: | PAANANEN, ALEKSI |
| Tutkielman nimi: | Kuntien tilintarkastuspalvelujen kilpailuttaminen tarjouspyyntöjen valossa tarkasteltuna |
| Pro gradu- tutkielma | 86 sivua |
| Aika: | Elokuu 2013 |
| Avainsanat: | tilintarkastus, kilpailuttaminen, kunta, päämies-agentti- malli |

Kuntien tilintarkastustoiminta on muuttunut vuoden 1997 jälkeen merkittävästi. Vuoden 1995 kuntalaki (L 365/1995) ja siihen tehdyt säännökset kahden vuoden siirtymäajalla aiheuttivat merkittäviä uudistuksia kuntien tilintarkastukseen. Ennen lakiuudistuksen voimaansaattamista kunnallista tilintarkastusta suorittivat kuntaorganisaatioon kuuluvat luottamushenkilötilintarkastajat kuntien keskusjärjestöihin kuuluvan ammattitilintarkastajan avustamana. Uudistuksen myötä kunnallinen tilintarkastus jaettiin kahteen osaan: auktorisoituun ammattitilintarkastukseen ja kuntien tarkastuslautakuntien johdolla toteutettaviin valtuustotavoitteiden toteutuma-arviointiin. Ammattitilintarkastus muodostui julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien (JHTT- tarkastajien) auktorisointijärjestelmän kehittämisellä.

Kuntien tilintarkastusuudistuksessa toinen merkittävä uudistus oli auktorisoidun tilintarkastuspalvelun eriyttämisestä aiheutunut ulkoistaminen (contracting out). Kuntien tuli jatkossa hankkia tilintarkastuspalvelu kuntaorganisaation ulkopuoliselta auktorisoidulta tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisöltä. Ulkoistamiseen liittyy olennaisesti lakisääteinen julkisia hankintoja ohjaava kilpailuttamisen velvoite (Laki julkisista hankinnoista 348/2007).

Kunnilla on velvoite järjestää tilintarkastus lakisääteisissä sisällöin (Kuntalaki 73§) ja lakisääteisissä menetelmin (Laki julkisista hankinnoista). Kuitenkaan tarjouspyynnön sisällöstä tai tarkastuspalvelun laadusta tai laajuudesta ei ole lakisääteistä sääntelyä. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tehdä selkoa erilaisten kuntien tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisesta tarjouspyyntöjen antaman informaation valossa tarkasteltuna.

Tutkimuksen empiirinen aineisto muodostui 41 eri kunnan tarjouspyynnöistä. Tarjouspyyntöjen sisältö on analysoitu eri aihepiirien mukaan ja tarjouspyynnöistä on luotu kokonaiskuva miten kunnat ovat kilpailuttaneet tilintarkastuspalveluja uutta tilintarkastuskautta varten.

Tarjouspyyntöjen vertailu toi esille sen havainnon, ettei kuntien tilintarkastuspalveluiden määrälle oli asettunut yhtenäistä linjaa, vaan tarkastuspalvelun laajuus vaihtelee kunnittain. Myös kuntien kilpailuttamiskriteereissä oli suuria eroja. Tilintarkastuspalvelun hinta oli tärkein tarjouspyynnöissä ilmoitettu valintakriteeri, mutta tarjouspyynnöissä oli esitetty myös lukuisia muita tilintarkastuspalvelun laatukriteereitä. Myös tarjouspyyntöjen sisältämät ennakkoehdot palvelusopimuksen pituudesta vaihtelivat kuntakohtaisesti lakimuutoksen vapauttaessa palvelusopimuksen pituutta. Hintojen esittämisestä löytyi erilaisia variaatioita. Tarjouspyynnöt ovat kuntakohtaisesti yksilöityjä, mikä kertoo kuntien vaihtelevista näkemyksistä lakisääteisistä tilintarkastuspalvelua kohtaan.

Sisällys

| | |
|---|----|
| 1 JOHDANTO | 1 |
| 1.1 Tutkimuksen taustaa..... | 1 |
| 1.1.1 Tutkimustehtävän lähtökohdat..... | 2 |
| 1.1.2 Aikaisempi tutkimus..... | 3 |
| 1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma | 5 |
| 1.3 Käytettävä tutkimusaineisto ja lähdekirjallisuus..... | 6 |
| 1.4 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset..... | 7 |
| 1.5 Tutkimuksen metodologiset ja teoreettiset lähtökohdat..... | 9 |
| 1.6 Tutkimuksen rajaus | 9 |
| 1.7 Tutkimuksen eteneminen | 10 |
| 2 KUNTIEN TILINTARKASTUKSEN JA KILPAILUTUKSEN TEOREETTISET LÄHTÖKOHDAT | 11 |
| 2.1 Tilintarkastuksen perusteltavuus ja taustaoletukset agenttiteorian lähtökohdista..... | 11 |
| 2.1.1 Päämies-agenttiteoria julkisessa tilintarkastuksessa..... | 13 |
| 2.1.2 Muita tilintarkastusta tukevia teorioita | 21 |
| 2.2 Julkisyhteisöjen tilintarkastuksen markkinat..... | 23 |
| 2.3 Kuntien tilintarkastuksen kilpailu | 24 |
| 2.3.1 Kilpailun teoriaa | 24 |
| 2.3.2 Kilpailuttamisen haasteet ja markkinoiden ongelmat..... | 27 |
| 3 KUNTIEN TILINTARKASTUS JA JULKINEN HANKINTA | 29 |
| 3.1 Lakisääteinen tilintarkastus osana kunnan valvontaympäristöä..... | 29 |
| 3.1.1 Kuntalaisten suorittama valvonta | 30 |
| 3.1.2 Valtio- ja EU-valvonta..... | 31 |
| 3.1.3 Kunnan sisäinen valvonta | 32 |
| 3.1.4 Sisäinen tarkastus..... | 33 |
| 3.1.5 Kunnan ulkoinen valvonta..... | 34 |
| 3.2 Kuntien tilintarkastuksen lähtökohdat..... | 40 |
| 3.2.1 Tilintarkastusinstituutio ja sen historia..... | 41 |
| 3.2.2 Tilintarkastajan oikeudet ja velvollisuudet..... | 43 |
| 3.2.3 Hallinnon ja taloudenhoidon tarkastus käytännössä..... | 44 |
| 3.2.4 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa..... | 46 |
| 3.3 Tilintarkastus palveluna | 47 |
| 3.4 Kunnallisen tilintarkastuspalvelun sisältö..... | 49 |
| 3.5 Tilintarkastuspalvelun hankinta julkisena hankintana | 53 |
| 3.5.1 Tilintarkastuspalvelujen hankintaa ohjaava lainsäädäntö..... | 53 |
| 3.5.2 Julkinen hankinta..... | 54 |

| | |
|--|----|
| 3.5.3 Kynnysarvot hankintamenettelyn ohjaajina | 55 |
| 3.5.4 Kunnallisen tilintarkastuksen kilpailuttaminen | 58 |
| 4 TARJOUSPYYNTÖJEN TARKASTELU | 60 |
| 4.1 Tilintarkastuspalvelujen laajuus ja sisältö | 60 |
| 4.2 Tarjousten valintakriteerit | 64 |
| 4.2.1 Hinta valintakriteerinä | 65 |
| 4.2.2 Tilintarkastajan kokemus valintakriteerinä | 66 |
| 4.2.3 JHTT- tarkastajan osuus valintakriteerinä | 67 |
| 4.2.4 Muita esille tulleita valintakriteereitä | 68 |
| 4.3 Muut sopimusehdot | 70 |
| 4.3.1 Sopimuskausi | 70 |
| 4.3.2 Hintojen tarkistaminen | 72 |
| 4.3.3 Alihankinta ja tarjouksen jakaminen | 74 |
| 4.4 Tarjouspyyntöjen sisällön vertailu | 75 |
| 5 PÄÄTELMÄT JA JOHTOPÄÄTÖKSET | 78 |
| 5.1 Kuntien tarjouspyynnöt ja niiden erot | 78 |
| 5.2 Tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja tarjouspyyntöjen laadintaan vaikuttavat tekijät | 80 |
| 5.3 Pohdinta ja aiheet jatkotutkimukselle | 81 |
| LÄHTEET | 83 |

Taulukot ja kuvat

| | | sivu |
|------------|--|------|
| Taulukko 1 | Empiirisen aineiston muodostavat tarjouspyyntökunnat | 6 |
| Kuvio 1 | Tarkastuksen asema päämies-agenttisuhteessa | 13 |
| Kuvio 2 | Tilintarkastuskäytäntöjen tutkimuksen käsitteellinen viitekehys | 15 |
| Kuvio 3 | Kilpailun vaikutukset taloustieteellisesti | 25 |
| Kuvio 4 | Kunnan valvontaympäristö | 29 |
| Kuvio 5 | JHTT-yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden ryhmittely | 51 |
| Taulukko 2 | Julkisten hankintojen kynnysarvot ja sovellettavat säännökset | 56 |
| Kuvio 6 | Kuntakoon vaikutus kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrään | 62 |
| Kuvio 7 | Tarjousten vertailuarvojen keskiarvot | 64 |
| Kuvio 8 | Hintakriteerin painoarvo eri kunnissa | 65 |
| Kuvio 9 | Tarkastajan kokemuksen painoarvo eri kunnissa | 66 |
| Kuvio 10 | JHTT-tarkastajan osuuden merkitys arviointikriteerinä | 68 |
| Kuvio 11 | Laadunvarmistuksen ja läsnäolon painoarvot tarkastuskriteerinä | 69 |
| Kuvio 12 | Hintojen kiinteyden määrittelyn jakautuminen | 73 |

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Vuoden 1995 kuntalain uudistus vaikutti suuresti kunnallisen tilintarkastuksen rakenteisiin. Lain nojalla kunnat eivät voineet suorittaa vuoden 1997 jälkeen kunnallista tilintarkastusta virkamiesten tai luottamushenkilöiden toimesta. Kunnallisen tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen myötä kunnilla ja kuntayhtymillä on ollut lakisääteinen velvollisuus järjestää kuntien ja toimintaa ja taloutta koskeva tilintarkastus julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamana palveluna. Tämä velvollisuus tulee täytetyksi auktorisoidun tilintarkastajan tekemällä tarkastustyöllä ja tilintarkastuksen suorittamisesta todentavalla vuosittaisella lausunnolla, tilintarkastuskertomuksen antamisena. Julkisyhteisöjen tilintarkastus on maksullista palvelutoimintaa, joka on useimmissa kunnissa hankintalain piiriin kuuluva kilpailutettava palvelu.

Kuntien tilintarkastuspalveluja kilpailutetaan tämän tutkimuksen aikaan viidettä kertaa. Lakisääteistä tilintarkastusta on kilpailutettu vuodesta 1997 lähtien valtuustokausittain. Vaikka kilpailutuskertoja on takana jo viisi, ei voida täysin olla varmoja siitä, että tilintarkastuspalvelun järjestäminen kilpailuttamalla on täysin yksinkertaista. Tilintarkastuspalvelun hankinnasta, laatutavoitteista, laajuudesta ja hankintamenettelystä päättää tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnantehtävänä määrittää tilintarkastusta koskeva palvelutarve ja suorittaa kilpailutus, jotta lakisääteinen tilintarkastusvelvoite täyttyy. Kilpailutus tehdään joko vanhan valtuustokauden lopussa tarkastuslautakunnan toimesta tai uuden valtuuston ja tarkastuslautakunnan aloittaessa toimintansa. Tähän mennessä valtuustokauden mittaisen tilintarkastuspalvelun kilpailuttaminen on suoritettu kerran neljässä vuodessa, mutta muuttunut lainsäädäntö, koskien tilintarkastuskauden pituutta, voi aiheuttaa tilintarkastussopimuskierrossa muutoksia.

Tarkastuslautakunnissa osa jäsenistä vaihtui valtuustokausien vaihtuessa ja pitkän sopimuskauden jälkeen tilintarkastuksen kilpailuttamiseen on joka kerta perehdyttävä tarkasti, jotta kilpailutus sujuisi laillisesti ja tehokkaasti.

Kuntatalous ja kuntakenttä elävät murrosta säästötoimien keskellä. Samaan aikaan tarkastuspalvelujen laatuun on kiinnitetty entistä enemmän huomiota niin palvelun ostajan ja tarjoajankin osalta. Tehokas ja laadukas tilintarkastuspalvelu on niin tilaajan kuin palvelun tarjoajan

tavoite. Kunnat haluavat tilintarkastuksen olevan mahdollisimman edullista ja kattavaa. Kunnat hakevat säästöjä lähes kaikista toimintamenojen luokista, joten myös tilintarkastuspalvelujen hankintaan on kiinnitetty huomiota. Samalla myös palveluntarjoajat pyrkivät tarjoamaan mahdollisimman kilpailukykyistä ratkaisua kuntien kilpailuttamiin toimeksiantoihin.

1.1.1 Tutkimustehtävän lähtökohdat

Tämän tutkimuksen tehtävänä on selvittää kunnallisen tilintarkastuksen hankintaa tilintarkastuspalvelua koskevien tarjouspyyntöjen avulla. Kuntien tilintarkastusta koskevan kilpailutuksen pääpiirteet ja kuntien julkaisemat tarjouspyyntöasiakirjat ovat tämän tutkimuksen keskiössä. Tilintarkastuksen valtakunnallinen kilpailutus uuden valtuustokauden alkaessa on tätä tutkimusta tehdessä varsin ajankohtainen aihe. Tuoreita tarjouspyyntöasiakirjoja oli hyvin saatavissa empiirisen aineiston kokoamiseksi. Tämän vuoden valtakunnallisesta julkisen tilintarkastuksen kilpailutuskierruksesta ei ole ehditty tekemään tuoretta tutkimusta, joten ajankohtaisesti tällaiselle tutkimukselle on tarvetta ja mielenkiintoa.

Tutkimus tilintarkastuspalvelujen hankinnasta on ajankohtaisuutensa lisäksi myös melko vähän tutkittu aihe Suomessa. Vaikka kunnilla on takanaan useampi tilintarkastuspalvelujen kilpailutuskierrös, ei tilintarkastuspalvelua mielletä samanlaisena kaikissa kunnissa. (Vrt. esim. Martikainen, Meklin, Oulasvirta, Vakkuri. 2002) Myöskään kunnilla ei ole yhtenäistä näkemystä siitä, kuinka auktorisoidun tilintarkastajan palveluja olisi tehokkainta käyttää. Tilintarkastuspalvelujen hinnan, laadun ja määrää ohjaavia tekijöitä on Suomessa tutkittu varsin vähän. Tilintarkastuksen palvelukokonaisuus voi muodostua useasta eri tekijästä ja tarkastusyhteisöt räättälöivät palvelun tilaajan mukaan. Tämä on tuttua esimerkiksi yritysmaailmasta, jossa suurimmat tilintarkastustoimistot voidaan nähdä niin sanottuina tilintarkastustavarataloina, joista rahalla saa melkein mitä tahansa neuvonta-, konsultointi- ja tarkastuspalveluja. Markkinaehtoiset palvelupaketit eivät kuitenkaan vielä ole rantautuneet täydellä voimalla Suomen kuntatarkastuskenttään. Selvää kuitenkin on, että palvelujen määrä tulee kasvamaan ja samalla kilpailu suurista julkistarkastuksen toimeksiannoista tulee kiristymään.

Kunnalliset tilintarkastustoimeksiannot eivät kaikissa kunnissa ole kovin haluttuja, mikä johtaa usein tarjouspyyntöjen vähyyteen. Myös tilattavan palvelun vaikuttavuus saattaa jäädä hyvinkin alhaiselle tasolle. Syynä voi olla epätietoisuus mahdollisuuksista, rajalliset resurssit tai haluttomuus hyödyntää tilintarkastusta muuhun kuin lakisääteiseen vastuuvapauden myöntämiseen. Myös

saavutettavuus voidaan nähdä ongelmana, koska palveluntarjoajat tarjoavat vähemmän palveluitaan syrjäisimmille seuduille (ks. Martikainen ym. 2002 & Hietamäki 2011).

Tämän tutkimuksen lähtökohtana on tutkia uusinta vuoden 2012–2013 kilpailutuskierrosta eri kuntien uusien tarjouspyyntöasiakirjojen valossa. Julkisia palveluhankintoja ohjaavat tietyt menettelyperiaatteet, mutta kunnilla on myös vapauksia käyttää luovuuttaan tarjouspyyntöjen laadinnassa. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan ja vertaillaan tarjouspyyntöjä eri kuntien välillä. Tutkimuksen tavoitteena on avata yleisien tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamista ohjaavien teemojen lisäksi kuntakohtaisia näkemyksiä, koskien palvelun laatua laajuutta ja vertailukriteereitä. Lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan palvelusopimusten keskeisiä ehtoja, esimerkiksi hinnoittelusta tai kilpailutettavan palvelusopimuksen pituudesta.

1.1.2 Aikaisempi tutkimus

Julkisyhteisöjen tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamista ja siihen liittyviä erityiskysymyksiä on tutkittu muutaman kerran aikaisemmilla kilpailutuskiirroksilla. Keskeisenä tutkimuksena voidaan pitää Martikaisen, Meklinin, Oulasvirran ja Vakkurin tutkimusta *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen 2002*. Tutkimus perustui selvitykseen siitä, kuinka tilintarkastuksen kilpailutuksen avautuminen oli vaikuttanut kunnalliseen tilintarkastukseen. Lisäksi tutkimuksessa pyrittiin selvittämään tilintarkastuksen tuomaa mahdollista lisäarvoa ja kuntien tyytyväisyyttä hankkimiinsa tilintarkastuspalveluihin.

Suomalaista tilintarkastuksen tutkimusta on tehty varsin vähän. Tämän vuosituhannen tutkimuksia esimerkiksi tarkastuslautakunnista ja niiden tekemästä arviointityöstä löytyy muutamia (ks. esim. Vuorinen 2000,2005 ja Myllymäki & Vakkuri 2001, Ruostetsaari 2004), mutta suoranaista kunnalliseen tilintarkastukseen kohdistuvia tutkimuksia on huomattavasti vähemmän (ks. esim. Niemi 2002, Viitanen 2000 ja Myllymäki 2007). Yksityisen sektorin tilintarkastusta Suomessa on tutkittu huomattavasti enemmän (ks. esim. Riistama 1999, Sarja 1999 ja Tomperi 2009) Kansainvälisistä tilintarkastusta koskevista tutkimuksista voidaan mainita mm. Rittenberg & Covaleski 1999, Arens & Elder & Bealey 2002.

Kunnallisen tilintarkastuksen kilpailuttamista on tutkittu myös kahdessa Tampereen yliopiston Progradu- tutkielmassa. Riitta Havanka on tehnyt kunnallistalouden pääaineesta pro-gradu- tutkielman aiheesta ostopalvelujen laadun arviointi case tapauksina lasten päivähoito ja tilintarkastuspalvelujen

hankinta. Havangan tutkimuksessa on lähestytty tilintarkastuspalvelua laadun näkökulmasta. Lisäksi Tampereen yliopiston Finanssihallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen pääaineesta Elina Hietämäki on Pro-gradu- tutkielmassaan tutkinut kunnallisen tilintarkastuksen kilpailutusprosessia tarjouspyyntöjen avulla.

Martikainen ym. aloittivat uudenlaisen kunnallisen tilintarkastuksen tutkimushaaran kunnallisen tilintarkastuksen kilpailutuksen ilmiöistä. Riitta Havanka jatkoi tutkimusta omassa gradussaan tuomalla palvelun laadun näkökulman aihepiiriin. Myös Elina Hietämäki otti hyvin esille alkuperäiset tutkimukset ja loi päivitetyn vertailun vanhemmista tilintarkastuskilpailutuksen tutkimustuloksista ja tarkasteli tilintarkastusmarkkinoita ja palvelutarvetta.

Pyrin itse tällä tutkimuksella kunnioittamaan aikaisempaa tutkimusperinnettä ja tuoda uusia näkökulmia ja vertailuja viitaten vanhoihin havaintoihin ja peilaamalla niitä uusimman tilintarkastustarjouspyyntöaineiston kanssa. Tämä tutkimus olkoon historiallisesti seuraava lenkki kunnallisen tilintarkastuksen kilpailutuksen opinnäytetasoisessa arviointityössä. Tämä tutkimus perustuu vain ja ainoastaan tarjouspyynnöissä esiin tulleisiin havaintoihin.

Tarjouspyynnöllä on tärkeä rooli palvelusopimusta muodostaessa, joten tässä tutkimuksessa paneudutaan aikaisempaa tarkemmin tarjouspyynnöissä esitettyihin ehdottomiin vaatimuksiin, koskien tilintarkastuspalvelua. Tarjouspyyntö voidaan nähdä eräänlaisena, esisopimuksena valitun tarjoajan kanssa, koska tarjouspyyntö ei saa olennaisesti poiketa tehdyn palvelusopimuksen kanssa. (Laki julkisista hankinnoista, 30.3.2007/348)

Sekä Havangan, että Hietämäen tutkimukset ovat hyvin läheisesti yhteydessä omaan tutkimukseeni. Pyrin kuitenkin tuoreella empiirisellä aineistolla ja erilaisella lähestymisnäkökulmalla tuomaan oman uuden näkökulman tutkittavaan aihepiiriin. Tiede syntyy usein jo olemassa olevista havainnoista ja tutkitun tiedon jalostamisesta ja tiedossa olevien aukkojen täyttämisestä. Oman panokseni kunnallisen tilintarkastuksen tutkimukselle on lähestymistapa, joka koskee kilpailuttamis- ja tilintarkastuspalveluiden markkinanäkökulmaa ja tarjouspyynnön roolia osana tulevaa palvelusopimusta. Keskiössä on ainoastaan tarjouspyyntöasiakirjat, joiden sisältöä tarkastelemalla, otetaan kantaa edellä mainittuihin näkökulmiin. Keskeistä tutkimuksessa on myös kokonaiskuvan luonti ja keskinäinen vertailu.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että tilintarkastustarpeen määrittelyssä on kuntakohtaisia eroja. Tässä tutkimuksessa on tavoitteena tuoda myös esille uusia havaintoja tarjouspyyntöjen rakenteesta. Tutkimus perustuu uusimpaan tarjouspyyntöaineistoon, joten tutkimus tuo osaltaan uusimman näkökulman tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisen aihepiiriin.

Tämä tutkimus keskittyy myös kuntien tarjouspyyntöasiakirjoihin osana tulevaa palvelusopimusta. Tarjouspyynnöissä määritellään palvelusopimuksen perusehdot, joten tutkimuksessa tuodaan esille hinnoittelumenettelyjä, palvelusopimuksen kaavailtuja pituuksia ja muita keskeisiä tarkastuspalvelua jatkossa ohjaavia tekijöitä.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten kuntien tilintarkastuspalveluja hankitaan julkisena palveluhankintana. Tutkimuksessa selvitetään, kuinka kuntien tarjouspyynnöt ovat laadittu ja kuinka tilintarkastuspalvelun laatu ja laajuus ovat otettu kuntien tekemissä tarjouspyynnöissä huomioon. Lisäksi tutkimuksen tehtävänä on selvittää miten kunnat ovat määritelleet tarpeensa tilintarkastukselle ja millaisin ehdoin kunnat ovat valmiita tilintarkastuspalvelua tilaamaan. Tarjouspyyntöasiakirja on hyvin tärkeä ohjaava tekijä tulevaa palvelusopimusta ajatellen, joten tarjouspyynnön oikeaoppinen laadinta on onnistuneen kilpailutuksen perusedellytys. Tutkimuksessa tullaan liittämään teoreettinen viitekehys ja empiirisen aineisto yhteen ja tutkimusta taustoitetaan ilmiöön vahvasti liittyvillä käsitteillä, joita ovat esimerkiksi kilpailu ja julkinen hankinta.

Tutkimuksen tavoitteena on tehdä selkoa siitä, miksi kunnallinen tilintarkastus on vapautettu kilpailulle ja mitä se käytännössä kuntien kohdalla tarjouspyyntöjen valossa tarkoittaa. Toinen tutkimuksen tavoite on jatkaa kuntien tilintarkastuksen kilpailutusta koskevaa tutkimusperinnettä uusimman kilpailutuskierron esiin tuomilla tuloksilla. Tarjouspyyntöjen laadinnassa ja tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisessa on useita eri menetelmiä. Tämän tutkimuksen tavoitteena on avata kilpailutusmenetelmiä ja tarjouspyyntöjen eroavaisuuksia, sekä hieman pohtia syitä käytetyille menettelytavoille. Tutkimusasetelma koostuu tilintarkastuksen ja sen kilpailuttamisen taustalla vaikuttavista teorioista ja teoriaa tukevan empiirisen aineiston vuoropuhelusta. Teoria taustoittaa aiheen ja empiria, tarjouspyyntöjen tarkastelu johdattaa tutkimusta teoriasta käytännön tasolle..

1.3 Käytettävä tutkimusaineisto ja lähdekirjallisuus

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu otoksesta Suomen kuntien tarjouspyyntöjä. Otos pitää sisällään 41 kunnan tarjouspyyntöasiakirjat. Kuntien valinnassa on käytetty sovellettua satunnaisotantaa. Suuret, yli 30000 asukkaan kunnat ovat rajattu tästä tutkimuksesta tarkoituksella pois, jotta kuntakohtainen vertailtavuus säilyy kohtuullisella tasolla. Tutkimuksen empiirisessä osassa kartoitan tarjouspyyntöjen sisältöä ja vertailen tarjouspyynnöistä ilmiäviä tietoja kuntakohtaisesti toisiinsa.

Kuntien tarjouspyynnöt ovat olleet julkisesti saatavissa julkisten hankintojen tiedotuskanavassa Hilmassa. Tutkimukseeni on valikoitunut seuraavat 41 kuntaa (taulukko1), joiden asukasluku vaihtelee 2000–30000 välillä. Suomessa on tutkimuksen aikaan 284 kuntaa, joiden asukasluku on alle 30 tuhatta. Tällöin tutkimuksen otos vastaa noin 14,4 % koko populaatiosta. Otoskoon suhde koko populaatioon kertoo tulosten yleistettävyydestä. Seuraavaksi esitetty taulukko näyttää tutkimuksessa käytettyjen kuntien nimet ja jaon kokoluokittain asukasluvun mukaan.

| Alle 5000 as. | Alle 10000 as. | Alle 15000 as. | Alle 20000 as. | Alle 25000 as. | Alle 30000 as. |
|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Myrskylä | Sievi | Paimio | Nastola | Valkeakoski | Vihti |
| Rautavaara | Juuka | Kauhajoki | Uusikaupunki | Hollola | Riihimäki |
| Pukkila | Hankasalmi | Lapua | Orimattila | | |
| Hämeenkoski | Pyhäjärvi | | Akaa | | |
| Puumala | Teuva | | Janakkala | | |
| Kärsämäki | Mäntyharju | | | | |
| Lappajärvi | Inari | | | | |
| Salla | Parkano | | | | |
| Vieremä | Virrat | | | | |
| Petäjävesi | Kokemäki | | | | |
| Kaustinen | Kemijärvi | | | | |
| Kärkölä | Asikkala | | | | |
| Taivalkoski | Karkkila | | | | |
| Ruovesi | Somero | | | | |
| | Hattula | | | | |

Taulukko 1. Empiirisen aineiston muodostavat tarjouspyyntökunnat

Tutkimuksen empiirisen aineiston muodostavat siis kunnat joiden tarjouspyynnöt ovat olleet vuoden 2013 alussa saatavissa julkisten hankintojen ilmoituskanavassa, Hilmassa (Taulukko 1). Empiirisen aineiston pääpaino on pienemmissä kunnissa, joiden asukasluku on alle 10 000.

Tarjouspyyntöjen tiedot ovat taulukoitu erilliseen Excel-tilukkuun, jotta tarjouspyyntöjen sisältöjen vertailu olisi helpompaa. Tarjouspyyntöjen vertailu ja koonti erilliseen taulukkuun, jossa on eritelty erilaisia tarjouspyynnön näkökulmia, antaa yhtenäisen vertailukehysten tuleville johtopäätöksille ja tutkimuskysymysten vastauksille. Tarjouspyynnöistä selvitan muun muassa seuraavia seikkoja: palvelusopimuksen pituus, kilpailutuksen perusteena olevat tilintarkastuspäivien määrä/vuosi, kilpailutuskriteerit, tilintarkastuspalvelun sisältö ja muut sopimusehdot.

Empiirisen aineiston tarjouspyynnöt voidaan jaotella monella eri tapaa. Peruslähtökohdiltaan relevantein jako on kuntakoon mukainen luokittelu, jossa tutkittavat kunnat asetellaan koon mukaisiin haarukkaryhmiin. Myös sijainnin mukainen jaottelutapa on relevantti. Sijainti on hyvin vahva tekijä kuntien erilaisissa toimintatavoissa. Tämä näkyy esimerkiksi Martikaisen ym. tutkimuksessa tarjouspyyntöihin saatujen tarjousten lukumäärässä ja sen korrelaatiossa kunnan sijaintia kohtaan.

Lähdekirjallisuus koostuu tilintarkastuksen perusteoksista ja julkisia hankintoja koskevista oppaista. Tilintarkastuksen perusteoksista voidaan luetella ainakin Veijo Riistaman *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö 1999*. Lisäksi aikaisempaa tutkimusta aiheeseen liittyen tullaan hyödyntämään tässä tutkimuksessa. Lisäksi aineistona tullaan käyttämään menetelmäkirjallisuutta ja aiheeseen liittyviä aikaisempia tutkimuksia. Tutkimuksen teoria rakentuu kilpailun ja markkinoiden teorian pohjalle. Kirjallisuus kilpailun teoriasta ja viittaukset tilintarkastuksen perusteoriaan, päämies-agenttiteoriaan, muodostavat teoreettisen kirjallisuuden perustan.

1.4 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tutkielmani keskeisimmäksi tutkimusongelmaksi muodostuu julkisyhteisöjen tilintarkastuspalvelujen kilpailutus julkisena hankintana tarjouspyyntöjen antaman informaation valossa tarkasteltuna. Ongelma jakaantuu kahteen osaan: lakisääteisen tilintarkastuksen perusteltavuuteen ja tilintarkastuspalvelun hankintaan julkisena hankintana kilpailluilta markkinoilta. Tilintarkastuspalvelun määrittelytapoja ja tarjouspyynnön laadintakeinoja on käytössä useita. On mielenkiintoista tutkia tarjouspyyntöjen eroja ja yhtäläisyyksiä. Lisäksi tutkimuksessa

pyritään hahmottamaan tarjouspyyntöjen eroavaisuuksien lisäksi myös mahdollisia syitä, mikäli eroavaisuuksia tarjouspyynnöistä löytyy.

Tarjouspyyntöjen sisältö on hyvin yhtenäinen, johtuen lakisääteisistä velvoitteista. Kuitenkin jokaisen kunnan tarjouspyyntö on oma itsenäinen asiakirja, josta voidaan löytää tiettyjä ominaispiirteitä. Lakisääteinen palvelu on järjestettävä auktorisoidun palveluntarjoajan palveluna, mutta tarkempaa hankintaa koskevaa laatusääntelyä ei ole juurikaan tehty. Myös julkinen hankintamenettely on kunnasta riippuen erilaista. Laki julkisista hankinnoista rajaa tiettyjä käytännön toteutustapoja, mutta itse tarjouspyynnön sisältöön tiettyjä muutoseikkoja lukuun ottamatta laki ei vaikuta. Tutkimusongelmaan pyrin vastaamaan seuraavana esitettyjen tutkimuskysymysten valossa:

1. Miten kunnat ovat laatineet tilintarkastuksen hankintaa koskevat tarjouspyynnöt, ja miten ne eroavat toisistaan?

Tarjouspyyntöjen sisällölle ei suoranaisesti ole asetettu sisältövaatimuksia. Tiedetyt muotovaatimukset ja menettelytavat julkisiin hankintoihin liittyy, mutta tarjousten vertailuperusteet tai ennakkovaatimukset palvelusopimuksen sisällölle on vapaasti kuntakohtaisesti päätettävissä. Kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrissä, palvelusopimuksen pituudessa, hinnoittelussa, vertailukriteereissä tai muissa tarjousten muotovaatimuksissa voi olla suuriakin kuntakohtaisia eroja. Tarjouspyyntö on tilintarkastuspalvelun esisopimus, joten tarjouspyynnön merkitys on hyvin tärkeä ja mahdolliset tarjouspyyntöjen kuntakohtaiset erot on tärkeä tutkimuskysymys. Tutkimuskysymys pohjautuu empiirisen tarjouspyynnöistä koostuvan aineiston tarkastelulle. Tarjouspyyntöjen keskinäinen vertailu ja sisällön analysointi auttaa vastaamaan tähän tutkimuskysymykseen.

2. Mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja tarjouspyyntöjen laadintaan?

Hankintalain raamit, kuntaliiton ohjeistus ja aikaisempi kokemus tilintarkastuspalveluiden järjestämisestä ja kilpailutuksesta ovat tärkeässä asemassa palvelun ostamisen ohjenuorana. Tämä tutkimuskysymys on mielestäni tärkeä tutkimuksen taustoittaja, jotta tiedetään mitkä tekijät ohjaavat kuntia tilintarkastustarjouspyyntöjen laadinnassa. Ohjeistus ja kokemus ovat tärkeää, tarjouspyynnön oikeaoppisen laadinnan ja tasavertaisen vertailuperusteiden luomiseksi ja sitä kautta

kilpailutuksen onnistumiseksi. Myös tilintarkastuksen ja sen hankinnan taustalla vaikuttavat teorit ovat tärkeässä asemassa tätä tutkimuskysymystä käsiteltäessä. Tämä tutkimuskysymys pyrkii selittämään ja taustoittamaan tilintarkastuksen ja sen hankintaa ja antamaan perusteita nykymuotoiselle lakisääteiselle tilintarkastukselle ja palvelun hankintatavalle.

1.5 Tutkimuksen metodologiset ja teoreettiset lähtökohdat

Johdantokappaleen tiivistyksenä voidaan analysoida tutkimuksen menetelmällinen kokonaisuus. Tutkimusstrategiaksi tälle tutkimukselle ominainen on laadullinen tutkimus, jolla tarkoitetaan standardoitujen aineistojen keräämistä otoksena, jostakin joukosta. (Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara 2002) Tässä tutkimuksessa tämä tarkoittaa juuri tiettyjen standardoitujen tarjouspyyntöaineistojen keräämistä otoksena kaikkien Suomen kuntien tarjouspyynnöistä.

Tutkimuksessa käytetään laadullista havainnointia, joka syntyy vertailumenetelmällä ja empiiristen havainnointien peilaamisena vallitsevaa teoriapohjaa vasten. Olennaista laadulliselle tutkimukselle on, että tutkittavaa ilmiötä pyritään ymmärtämään vapaasti ja, että aineistolle annetaan reilusti tilaa ja tulkinnanvaraa. Tämä tutkimusmenetelmä luo uusia näkökulmia ja tuo esiin empiirisen aineiston monipuolisuutta.

1.6 Tutkimuksen rajaus

Tutkimukseni rajautuu julkisyhteisöjen tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamiseen. Rajaukseni perustuu hankintalain raameihin, jotka kohdistuvat julkisyhteisöjen suorittamaan hankintatoimintaan. Tutkimus käsittelee Suomalaisia kuntia, joilla on velvollisuus hankkia lakisääteinen tilintarkastustoiminta lakisääteisesti auktorisoiduilta tilintarkastajilta tai tilintarkastusyhteisöiltä. Tutkimus rajautuu nimenomaisesti kuntien tuottamiin tarjouspyyntöasiakirjoihin, jotka muodostavat tutkimuksen empiirisen aineiston.

Tutkimus ei käsittele mahdollisia tarjouksia tai tarjousten arviointitoimintaa kilpailutusajan jälkeen. Tutkimuksesta on rajattu pois Suomen suurimmat kunnat ja ne kunnat joiden tarjouspyynnöt ovat jaettu kahteen osaan kuntaorganisaation tarkastuksen ja tytäryhtiöiden tarkastuksen kesken. Rajaus on tehty tietoisesti, jotta tarjouspyyntöjen vertailtavuus paranisi.

Vaikka kyse on julkisista hankinnoista, jotka lain mukaan käsittää myös muutkin julkisyhteisöt, kuin kunnat, tämä tutkimus käsittää vain kuntien tarjouspyyntöjen sisältöä koskevaa tutkimusta. Tästä tutkimuksesta on rajattu pois Suomen valtion omistamien hankintayksikköjen tilintarkastustarjouspyynnöt ja kuntien yhteisomistuksessa olevien kuntayhtymien tarjouspyynnöt.

1.7 Tutkimuksen eteneminen

Tutkimukseni etenee kokonaisuudessaan johdantokappaleen jälkeen teoreettiseen pohjustuksen kautta empiirisen aineiston analysointiin, joka liitetään yhtenäiseksi kokonaisuudeksi loppupäätelmien osalta.

Seuraavassa luvussa esitellään tilintarkastuksen teoreettinen viitekehys, joka koostuu tilintarkastuksen perusteorioista ja kilpailun teoriasta. Toisen luvun tarkoituksena on esittää yksinkertaisesti taustalla vaikuttavat teoreettiset tekijät jolla pohjustetaan siirtymää käytännön tarkasteluihin. Luvussa avataan tilintarkastuksen taustalla vaikuttavia ilmiöitä ja oletuksia, joilla tilintarkastusta pyritään selittämään. Teoreettinen viitekehys rakentuu tilintarkastuksen pääteorian, Päämies-agentti- teorian kuvaukseen ja sen soveltuvuusarviointiin koskien kunnallista tilintarkastusta. Lisäksi julkisiin hankintoihin liittyvä kilpailun teoria on avattu luvussa kaksi.

Luvussa kolme käydään läpi tilintarkastuksen roolia, tilintarkastuspalvelujen sisältöä, tilintarkastuspalvelun laatua ja tilintarkastuspalvelujen hankintaa koskevia periaatteita. Lisäksi luvussa käydään läpi julkista hankintaa koskeva lainsäädäntö. Tilintarkastusinstituution historia ja nykyinen asemoituminen kuntakenttään lakisääteisenä velvoitteena on tärkeää taustoitusta siirryttäessä kohti empiriaa.

Luku neljä pitää sisällään empirian, tutkimusaineiston analyysin muodossa. Empiirinen aineisto koostuu tarjouspyynnöistä ja niiden vertailulla tuotetusta informaatiosta. Empiirisen aineiston analyysi pitää sisällään näkökulmia tilintarkastuspalvelun laadusta, laajuudesta ja kuntakohtaisista tarjouspyyntöasiakirjojen eroista koskien tilintarkastuspalvelun kilpailutusta. Viides luku antaa sijan tutkimuksen perusteella nousseille johtopäätöksille ja antaa vastaukset esitettyihin tutkimuskysymyksiin ja pyrkii näin ollen ratkaisemaan tutkimusongelmaa.

2 KUNTIEN TILINTARKASTUKSEN JA KILPAILUTUKSEN TEOREETTISET LÄHTÖKOHDAT

2.1 Tilintarkastuksen perusteltavuus ja taustaoletukset agenttiteorian lähtökohdista

Tilintarkastuksen lähtökohtana voidaan nähdä organisaation omistajien delegeoima työpanos. Sama delegointi perustuu organisaation johtamistoimintojen eriyttämiseen omistavasta tahosta. Organisaation johdon ja omistajuuden ollessa eriytettynä, syntyy tarve ulkoiselle varmennukselle. Näin varmistutaan siitä, että omistajat ja johto hyödyntävät ratkaisuisaan yhtäläistä informaatiota. Tilintarkastus muodostaa suuren osan tätä ulkoista varmenneketjua. Tilintarkastuksen ensisijainen tehtävä on varmentaa lakisääteinen tai erikseen sovittu organisaation toimivan johdon antama informaatio toimintojen taloudesta (Riistama 1999, 15). Tilintarkastuksen perusteltavuuteen voidaan soveltaa useita eri teorioita ja tilintarkastusta voidaan arvioida sen ulottuvuuksien kautta (Ks. Torpo 2012).

Päämies- agenttiteoria muodostaa keskeisimmän teoreettisen perustelun tilintarkastuksen olemassaololle. (Meklin 2000, 135) Päämies-agentti- teoria on muotoutunut ajatuksesta hallinnon ja toimintavallan siirtämisestä pois päätöksentekijän vastuulta. Toisin sanoen päättäjät ja suorittajat ovat eriytetty toisistaan. Kun päätösten teko on eriytetty toimeenpanosta, saadaan aikaan tietynlaista tehokkuutta. Päätöksentekijän voimavarat voidaan kohdistaa organisointiin täysimääräisesti, samaan aikaan, kun joku muu toteuttaa organisoituja päätöksiä.

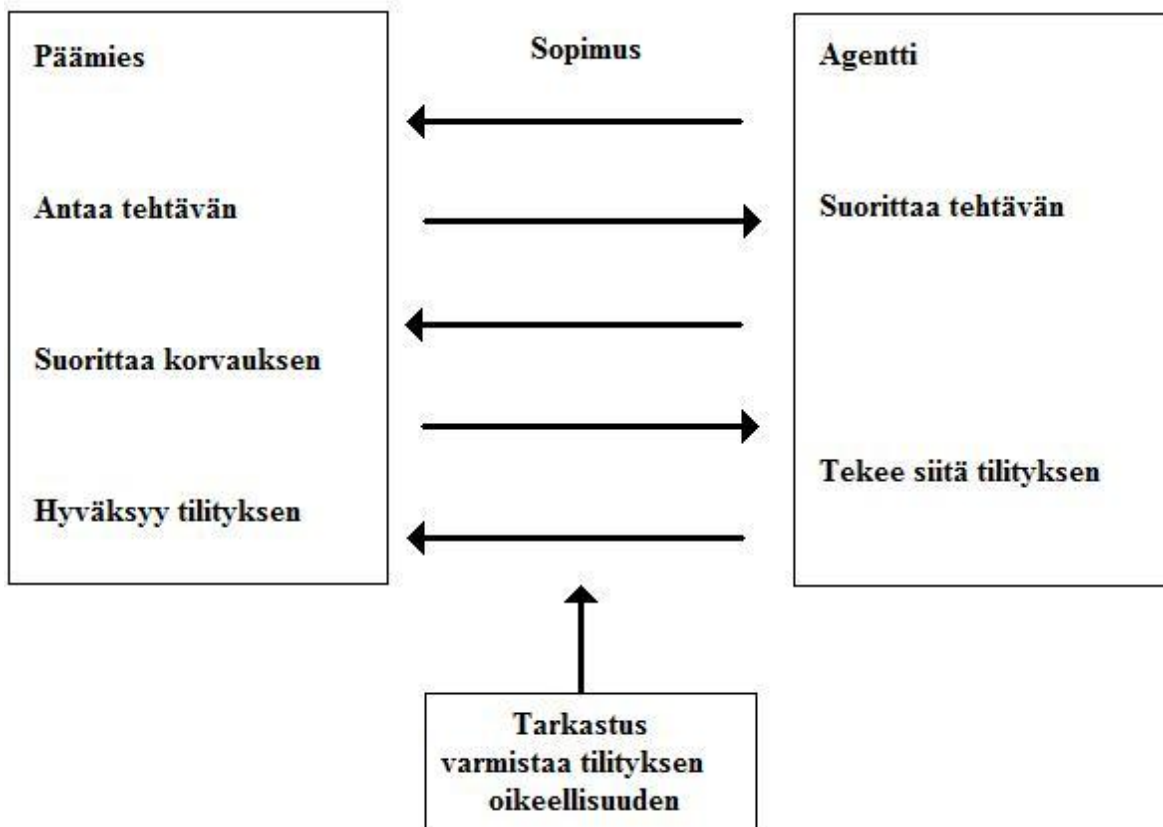
Pelkistetysti päämies valitsee agentin ja antaa tälle tehtävän, esimerkiksi palvelun tuottamisen tietyllä määrärahalta. Agentin velvollisuutena on hoitaa annettu tehtävä, jonka hoitamisesta agentti saa korvauksen. Agentti on samalla velvollinen tekemään tiliä toimistaan, joten agentin ja päämiehen väliin syntyy tilivelvollisuus (Meklin 2000, 136).

Koska päämies ei voi luottaa agentin kykyyn tai haluun tuottaa riittävää informaatiota toiminnastaan, tarvitaan tilintarkastusta kolmanneksi varmentajaksi. Mikäli ulkopuolista varmennetta ei käytettäisi, aiheutuisi päämiehelle omaehtoinen varmentamisvelvoite. Päämiehen oma varmennus veisi muulta toiminnalta resursseja ja siitä aiheutuisi merkittävän suuria

kustannuksia päämiehelle. Varmentamisen tarve säilyy vaikka kukaan ulkopuolinen ei tehtävää hoitaisi, joten ainoaksi vaihtoehdoksi jäisi varmennuksen tekeminen tai järjestäminen kunkin päämiehen toimesta itse. Jos jokainen päämies suorittaisi itse valvontaa tai järjestäisi sen muulla tapaa, aiheutuisi koko organisaatiolle merkittäviä tehottomuuden aiheuttamia tappioita. Lisäksi varmennuspalvelun hankintaan liittyy paljon piileviä kustannuksia, jotka aiheutuvat aikaa vievästä palveluhankintaprosessista ja sopimusten valvonnasta. Tarve keskitettyyn varmennuspalvelun hankintaan voidaan perustella samoin perustein, kuin koko tarkastusprofession asemaa yhteiskunnassa. (Myllymäki & Vakkuri 2001)

Teorian tärkein konkreettinen ulottuvuus on tehtävät sopimukset, joissa sovitaan yksityiskohtaisesti päämiehen ja agentin välisestä suhteesta. Sopimuksen merkitystä korostavat osapuolten roolit rationaalis-taloudellisina toimijoina, mikä tarkoittaa kummankin osapuolen ajavan puhtaasti omaa etuaan. Sopimuksen laatiminen ei ole täysin mutkatonta, koska suhteen välille kehkeytyy helposti tavoiteristiriitaa ja osapuolten välinen tieto ei ole samalla tasolla. Kumpikin osapuoli ajattelee omalla järjellään, eikä tiedä toisen informaatiopääomaa. (Valkama 2004, 42)

Päämiehen tulisi kyetä kontrolloimaan agentin toimia, jotta agentti ei käytä päämiestään hyväkseen laiminlyömällä tehtäviään ja näin pyrkisi maksimoimaan omaa etuaan. Jotta agentti toimisi päämiehen haluamalla tavalla, joutuu päämies rakentamaan kannustinjärjestelmiä, valvontaympäristöjä ja kiinnittämään yksityiskohtaista huomiota laadittavaan sopimukseen. Nämä toimet aiheuttavat kustannuksia, joita kutsutaan agenttikustannuksiksi.



Kuvio 1. Tarkastuksen asema päämies-agenttisuhteessa. (Meklin 2000, 135)

Agenttiteoriassa on kyse myös riskin jakamisesta. (Eisenhardt 1989, 57) Kun päämies delegoi työtä agentille, se ottaa riskin siitä, ettei agentilla on täysin samat intressit toteuttaa samoja päämääriä päämiehen kanssa. Kun päämies ei voi olla varma agentin ajatuksesta, se kaipaa sopimukseen ulkopuolista varmennusta. Tilintarkastaja liittyy juuri ulkopuolisena varmentajana agentin ja päämiehen väliseen suhteeseen. Päämies hankkii tilintarkastuspalvelun varmistamaan, että agentin tekemä tilitys annettujen tehtävien hoidosta on informaatioltaan riittävää ja oikeaa. Informaation riittävydellä ja oikeellisuudella on tärkeä rooli, koska päämies joutuu useissa tilanteissa toimimaan ainoastaan agentin tuottaman informaation varassa. Tämä on keskeisin agenttiteorian peruste tilintarkastuksen olemassaololle (Meklin 2000, 136).

2.1.1 Päämies-agenttiteoria julkisessa tilintarkastuksessa

Päämies-agenttiteoria mielletään yleensä vain yksityisen sektorin teoriaksi. Julkistaloudellisissa organisaatioissa toiminnan rooli on hieman erilainen, joten myös päämiehen ja agentin erottaminen vaatii hieman soveltamista. Mayston (1993) on esittänyt näkemykset keskeisistä julkisyhteisöjä koskevista kysymyksistä sovellettaessa päämies-agenttiteoriaa. Ensimmäinen kysymys käsittelee

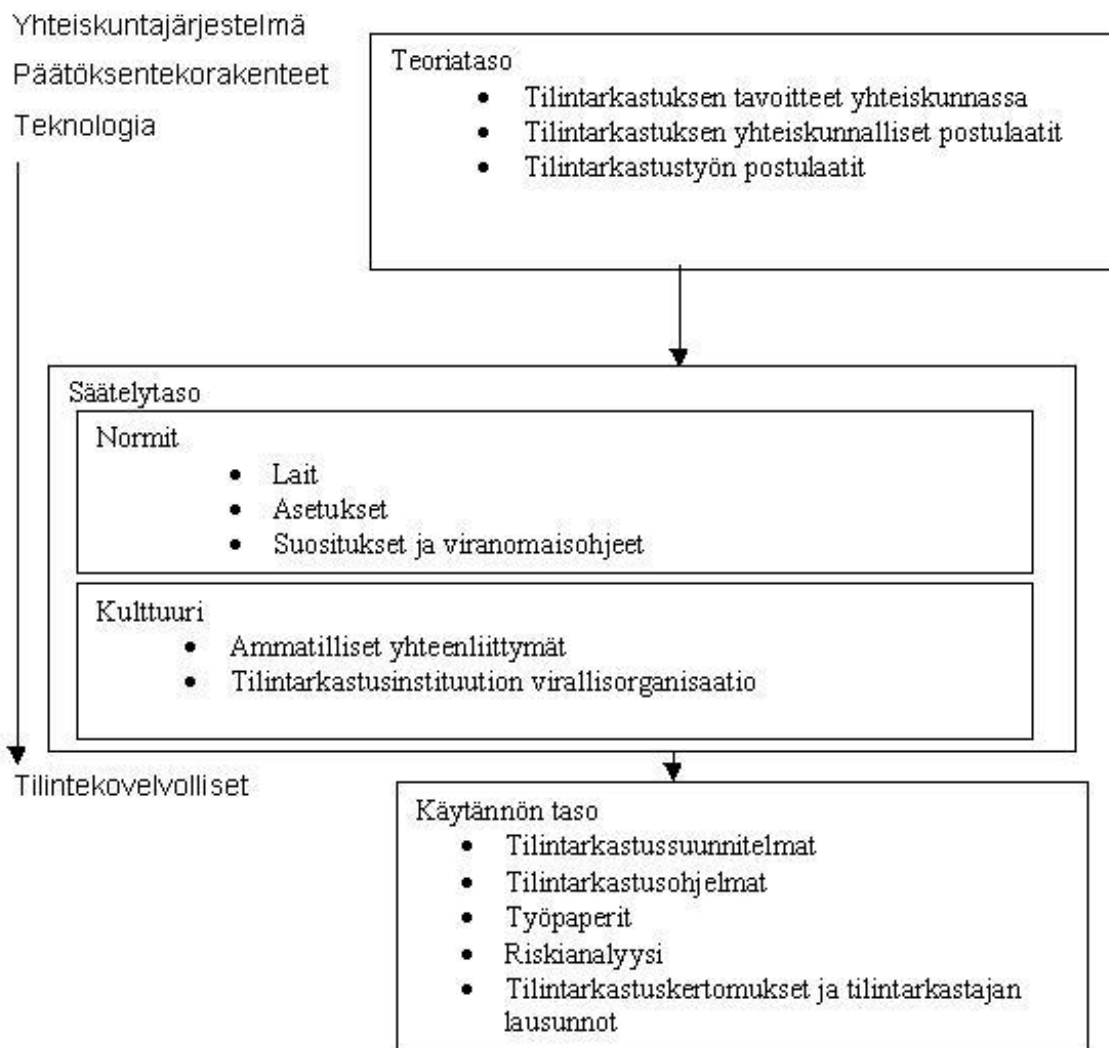
julkisen sektorin päämiehen ja agentin rooleja. Toinen kysymys käsittelee agentin ja päämiehen välisen sopimuksen sisältöä ja agentin tilivelvollisuuden ilmenemistä. Myös kunnallisen tilintarkastuksen lähtökohtana on jonkin tilivelvollisuus jollekin toiselle.

Tilivelvollisuus voidaan julkisyhteisöissäkin kuvata agenttiteorian perusteella päämiehen ja agentin väliseksi suhteeksi. Kunnallishallinnossa tilivelvollisuussuhde voidaan nähdä useampiosaisena. Ensinnäkin toimielinten jäsenet ja toimielinten tehtäviä valmistelevat viranhaltijat ovat tilivelvollisia kunnanvaltuustolle. Päämies on siis kunnanvaltuusto, joka päättää toiminnasta. Suorittavat agentit ovat puolestaan asiaan hoitaessaan tilivelvollisia päämiehelle tehtävien toteuttamisessa. Toisaalta myös valtuusto voidaan nähdä tilivelvollisena agenttina. Päämies on tällöin kuntademokratiassa kunnan jäsen, joka on vaaleilla valinnut itselleen edustajan tai agentin ajamaan valtuustossa omaa asiaansa. Tällöin tilintarkastaja voidaan ajatella ajavan kuntalaisen asemaa ja toimia samalla kuntalaisen edunvalvojana (Kaasalainen 1999, 116). Tilintarkastuksen näkökulmasta tärkein päämies-agentti- suhde syntyy kunnan asukkaiden ja valtuusto agenttina, joka edelleen jakaa tehtäviä ja veronmaksajien rahoja eteenpäin eri toimintayksiköille (Meklin 2000, 138).

Tilintarkastusta voidaan tutkia eri teorioiden lisäksi myös muilla keinoin. Yksi keinoista on jäsentää tilintarkastusta ilmiönä uudelleen. Uudelleenjäsenennyksellä pyritään kuvaamaan tilintarkastus erilaistenviitekehysten muodoissa. Viitekehykset voidaan jakaa tilintarkastuksen sisällön mukaan ja samalla myös osana hyvän tilintarkastustavan toteutumisenä. Rauno Satopää on verkkoaineistossaan jakanut tilintarkastuksen tutkimusta erilaisiin viitekehyksiin erilaisten taustaoletusten mukaan. Nykyaikainen yhteiskunta perustuu omistajuuden ja johtamisen eriytymiseen.

Pääoman käyttö ei ole riippuvaista suoraan omistajasta vaan organisaatioiden omistajista erillään oleva johto tekee osan päätöksistä ja toimeenpanee omistajien taholta annettuja tehtäviä. Nykyinen eriytetty omistus ja johtaminen ovat toimiessaan varsin tehokasta, mutta se vaatii ehdotonta luottamusta omistajien ja toimivan johdon välillä. Luottamusta turvaamaan on kehitetty erillinen kolmas osapuoli, riippumaton tilintarkastusjärjestelmä, joka on edellyttänyt myös tilintarkastusta koskevan teorian ja lainsäädännön luomista. Yhteiskunta on säätänyt pohjan tilintarkastukselle, mutta itse tilintarkastajat ovat luoneet teorian ammatillisten yhteenliittymien kautta, ja näin luoneet omat puitteet ja käytännöt toiminnalleen. Toiminnan puitteista kertoo vallitsevat tilintarkastusalan

standardit ja vakiintunut hyvä tilintarkastustapa. Satopään mukaan tilintarkastuskäytännöt voidaan asettaa eri tasoille käsitteellisen viitekehksen ehdoin. (ks. kuvio 2)



Kuvio 2. Tilintarkastuskäytäntöjen tutkimuksen käsitteellinen viitekehys. (Rauno Satopää. <http://personal.inet.fi/yrittys/talousvastuu/viitekehys.htm>, Luettu 3.2.2013)

Teoriataso

Kuvion ylimmän laatikon muodostaa tilintarkastuksen teoriataso. Teoriataso pitää sisällään tilintarkastukseen olennaisesti sisältyvät tavoitteet ja yleiset olettamukset niin yhteiskunnallisella tasolla, kuin myös käytännön tilintarkastustyön tasolla. Tilintarkastuksen hyödyllisyyttä määriteltäessä on hyvä käydä läpi teoreettista viitekehystä hieman syvällisemmin. Tilintarkastuksen hyödyllisyys itsessään on hyvin monitulkintainen ja vaikeasti mitattava ilmiö, mutta se on havaittavissa useasta eri näkökulmasta. (Flint 1999, 32 ja Satopää 2013).

Tilintarkastuksen hyödyt nähdään eri tavoin eri kulttuureissa, mikä osaltaan selittää erilaiset tilintarkastuskäytännöt kulttuureista riippuen. Esimerkiksi Anglosaksissa maissa tilintarkastuksen pääkohteena ovat pääomamarkkinoilla toimivat yritykset, koska osakkeenomistajat haluavat varmistaa yrityksen johdon antaman tilinpäätösinformaation oikeellisuuden. Tilinpäätöksen oikeellisuus ja riittävä informaatioarvo pyritään varmistamaan tilintarkastuksen keinoin, jotta mahdollisia lainoituspäätöksiä tehdessä voidaan pienentää epätietoisuudesta aiheutuvaa riskiä. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot, ja se on laadittu kaikilta osin hyvän tilinpäätöstavan mukaisesti (Satopää 2013).

Säätelytaso

Säätelytasoon sisältyvät tilintarkastusta ohjaavat normit ja tilintarkastusinstituutiot. Yhteiskunta säätelee tilintarkastusta yhdessä ammatinharjoittajien näkemysten kanssa. Tilintarkastusnormistoa muodostettaessa on pyritty tietynlaiseen kansainväliseen harmonisointiin. Kuitenkin tilintarkastuskulttuurien erilaisuus aiheuttaa joitakin eroja maiden välisissä tilintarkastuskäytännöissä. Tilintarkastus on pohjoismaisessa tilintarkastuskulttuurissa kohdistunut suurten julkisesti noteerattujen sijaan myös pienempiin yhteisöihin, kun taas anglosaksisessa tilintarkastuksessa keskeisenä tarkastuskohteena nähdään ainoastaan julkisesti noteeratut yritykset (Satopää 2013)

Jokaisen maan kulttuuri ja yksilölliset olosuhteet sitovat vahvasti hyvää tilintarkastustapaa ja yhteisöissä vallitseva kulttuuri määrittelee vahvasti tilintarkastuksen olemassaolon. Joissakin kulttuureissa tilintarkastuksen pakollisuus määräytyy ainoastaan tietyn kokoluokan ylittäviin suuryrityksiin, jolloin pienemmät organisaatiot ovat vapautettu täysin tilintarkastuksesta. Suomalaisessa kulttuurissa voidaan havaita tietty tunnollisuus ja tiukka moraalit, joka näkyy laajana tilintarkastusvelvoitteena. Tilintarkastuskulttuureihin vaikuttavat ensisijaisesti eri maissa sijaitsevat ammatilliset yhteenliittymät, jotka muokkaavat tilintarkastusjärjestelmää yhdessä elinkeinoelämän kanssa.

Lainsäädäntö, suositukset ja viranomaisohjeet muodostavat keskeisen osan tilintarkastuksen sääntelystä. Länsimaisessa demokratiassa lainsäädännöstä vastaa parlamentti ja joihinkin päätöksiin ottaa kantaa ylikansalliset yhteenliittymät, esimerkiksi Euroopan unioni. Erilaiset lautakunnat antavat kannanottoja, ohjeita ja suosituksia vallitsevan lainsäädännön täydennykseksi. Sääntelyyn vaikuttavat yleinen talouskehitys tai yksittäiset tapahtumat. Tällaisia voivat olla taloudellisen

taantuman lisäksi laajamittaisten väärinkäytösten ilmeneminen tai suuri konkurssi. Sääntelyn muutos aiheuttaa aina toimenpiteitä ja uusi sääntely herättää usein laajaa yhteiskunnallista keskustelua. (Satopää 2013)

Käytännön taso

Kuvion kolmannen laatikon muodostaa tilintarkastuksen käytännön taso. Käytäntö voidaan nähdä tietyllä tavalla teorian sovelluksena tosiasiallisessa elämässä. Käytäntö on kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamista. Tarkastuksen tulee jättää tietty dokumentaatio tehdystä työstä, jotta tarkastustyö voidaan todentaa. Tilintarkastaja kerää itselleen tarkastuksesta aineistoa omaan arkistoonsa, jonka pohjalta tehdään myöhemmässä vaiheessa johtopäätökset tarkastuksen tuloksista. Tilintarkastusdokumentaatio toimii kuvaajana myös tilintarkastuksen tutkimukselle, kun halutaan tietää, mitä on tarkastettu ja miksi. Olennaisin tilintarkastajan dokumentaatio on tarkastuskohteelle annettavat raportit tehdystä tarkastustyöstä ja keskeisistä tuloksista (Satopää 2013).

Tilintarkastajan raportointi on tärkein informaatiokanava tilintarkastajan ja organisaation johdon välillä. Keskeisin tilintarkastajan raportti on tilintarkastuskertomus, joka annetaan tilikausittain tarkastuskohteelle ja sidosryhmille. Tarkastuskertomus voi olla vakio muotoinen, mikäli suurta huomautettavaa toiminnasta ei ole. Jos tilintarkastuksessa paljastuu vakavia virheitä tai puutteita, joihin tilikauden aikana ei riittävästi puututa, voi tilintarkastaja antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen, joita perustellaan erikseen tarkastuskohteen johdolle annettavilla erillisillä pöytäkirjoilla.

Tilintarkastuskertomus on julkinen dokumentti, mutta tilintarkastaja kommunikoi myös yksityisesti tarkastuskohteen johdon kanssa. Erilaiset ohjeet, muistiot, pöytäkirjat ja suulliset keskustelut auttavat opastamaan yritysjohtoa tilintarkastajan haluamaan suuntaan taloudenhoidossa. Raportointi perustuu tilintarkastussuunnitelmaan, työpapereihin ja riskianalyysiin, joita tilintarkastaja laatii tarkastuskohteen kirjanpito ja pöytäkirja-aineiston pohjalta. Tilintarkastuskäytännöt vaihtelevat tilintarkastajasta riippuen, joten suoranaista yhteyttä tilintarkastusteorioihin on vaikea esittää. Myöskään tilintarkastusteorioiden tietäminen ei ole niin välttämätöntä käytännön tarkastustyössä. Tilintarkastuskäytännöt vaihtelevat jonkin verran tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen yleisten käytäntöjen ja tottumusten kesken. Vaikka teoreettiset perustelut ja ohjeet tilintarkastuksesta voitaisiinkin laatia, ei yksittäistä oikeaa tapaa tarkastaa tilejä voida eriyttää. (Satopää 2013)

Tilintarkastuksen tarpeellisuuden ymmärtämiseksi tilintarkastukselle on kehitetty perusteluja erilaisten taustaoletusten avulla. (ks. Mautz – Sharaf 1985, 42 ja Riistama 1999, 50) Taustalla vaikuttavia oletuksia kutsutaan toiselta nimeltä postulaateiksi, joita on erotettavissa kahdeksan kappaletta:

1. Todennettavuus
2. Etujen ristiriidattomuus
3. Perusteiden saatavuus
4. Sisäisen tarkkailun toimivuus
5. Hyvän kirjanpitotavan riittävyys
6. Oikeellisuuden pysyvyys
7. Tilintarkastajuuden säilyminen
8. Riippumattomuuden säilyminen

Todennettavuus

Tilintarkastuksen keskeinen postulaatti on todennettavuus. Tarkastustyössä tulee osoittaa, että tarkastuskohteessa on toimittu tietyllä tavalla ja tehdyt havainnot tulee pystyä todentamaan. Todennettavuus koostuu todistusaineistosta, evidenssistä, joka on tilintarkastajan havaintoja ja tosiasiallista tietoa. Tosiasiallisella tiedolla tarkoitetaan esimerkiksi luotettavalta viranomaiselta saatuja tilitietoja tai reaalista omaisuutta. Tilintarkastajalla on oltava näyttöä siitä, että toiminta vastaa ennalta suunniteltua ja jälkikäteen dokumentoitua dataa kirjanpidon ja tase-erittelyn muodossa (Riistama 1999, 51). Kaikissa tapauksissa todentaminen ei onnistu täysin yksiselitteisesti, joten tilintarkastaja joutuu ottamaan tietoisia riskejä ja tekemään taustaoletuksia. Juuri näistä syistä tilintarkastaja ei anna koskaan täyttä varmuutta minkään tilinpäätöksen oikeellisuudesta vaan puhutaan tietyistä riskitasoista ja kohtuullisen varmuuden saavuttamisesta riittävän tarkastusevidenssin turvin.

Etujen ristiriidattomuus

Jokaisen organisaation tavoitteena on tavoitteiksi asetettujen tulosten aikaansaaminen. Tavoitteista tai organisaation tyypistä riippumatta organisaation sidosryhmät, mukaan lukien omistajat haluavat toimeenpanevan johdon toimesta tiettyjä tavoitteita. Tilintarkastajan tehtävä tässä yhteydessä on todentaa organisaation taloudellinen informaatio riittäväksi ja oikeaksi. Todentamistehtävä ei muuta millään tavalla kenenkään etuja, joten oletuksena voidaan pitää, että niin organisaation johto, kuin tilintarkastaja ajavat lähtötilanteessa samoja etuja. Tällöin organisaation johdon ja tilintarkastajan pitkän aikavälin tavoitteissa ei voi olla ristiriitaa. Sujuva tilintarkastus perustuu hyvin pitkälle tilintarkastajan ja organisaation johdon väliseen luottamukseen. Tämä on suorastaan välttämätöntä tarpeellisen informaation keräämisen ja todentamisen onnistumisessa (Riistama 1999, 58).

Perusteiden saatavuus

Perusteiden saatavuudella tarkoitetaan oletusta tilintarkastajan rajattomaan pääsyyn sille tärkeäksi katsomaansa tarkastusaineistoon. Tarkastettavan organisaation hallinnon ja talouden toiminnan kannalta oleellinen materiaali muodostaan perusteet tilintarkastukselle. Mikäli perusteisiin ei päästäisi käsiksi, tilintarkastaja ei voisi tehdä tarkastustyötään riittävällä varmuudella. Tähän perustuen tilintarkastajilla on lakisääteinen velvollisuus päästä käsiksi tärkeäksi katsomaansa aineistoon. Suomessa ei ole käytössä kirjallista vakuutusmenettelyä siitä, että tilintarkastajalle on annettu kaikki mahdollinen tarkastusta koskeva tärkeä informaatio, vaan tilintarkastus perustuu tilintarkastajan vilpittömään oletukseen perusteiden saatavuudesta. Tilintarkastaja voi siis työssään olettaa, ettei mitään salaisia sopimuksia ole tilintarkastajan tietämättä tehty, tai mitään asiakirjaa ole vilpillisin tarkoituksin piiloteltu (Riistama 1999, 60).

Sisäisen tarkkailun toimivuus

Sisäisen tarkkailun hyväksikäyttö on yksi ulkoisen tilintarkastuksen todentamismenetelmistä. Kuntalain mukaisissa tilintarkastajan tehtävissä mainitaan tilintarkastajan varmennustehtävä koskien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä (Kuntalaki 73§). Toimiva sisäinen valvonta tukee ulkoista tilintarkastusta. Sisäinen tarkkailu ja muut kontrollitoiminnot ei korvaa ulkoisen tilintarkastuksen merkitystä, mutta hyvin organisoitu sisäinen tarkkailu pienentää virheiden ja väärinkäytösten riskiä. Pienentynyt riski keventää tilintarkastajan tarkastusevidenssin keräämistä. Tämä puolestaan motivoi tilintarkastusta kohdistamaan huomiota organisaation sisäisen

tarkkailujärjestelmän toimivuuteen. Tilintarkastajan tulee mahdollisuuksien mukaan antaa tukea organisaation tarkkailujärjestelmien tukemiseen ja kehittämiseen, sekä niiden toimivuuden varmistamiseen (Riistama 1999, 61).

Hyvän kirjanpitotavan riittävyys

Hyvän kirjanpitotavan noudattaminen johtaa oletuksen mukaan myös oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen organisaation toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Näin ollen tilinpäätös sisältää kaikin puolin oikeat ja riittävät tiedot. Hyvän kirjanpitotavan on säädetty kirjanpitolaissa ja kirjanpitolautakunnan ohjeissa ja muissa periaatteissa. (ks. kirjanpitolaki 1997/1336) Kirjanpitolain yleisiä periaatteita on lueteltu kirjanpitolain kolmannen luvun 3§:ssä pykälässä. Periaatteita ovat muun muassa jatkuvuuden, johdonmukaisuuden ja varovaisuuden periaatteet. Kirjanpidon periaatteiden monimuotoisuus ja monitulkintaisuus voivat aiheuttaa ongelmia tarkastustyössä, jos näkemuserot vaihtelevat suuresti. Esimerkiksi varovaisuuden periaate, jossa sijoitusomaisuus tulee taseessa arvostaa mahdollisimman alas, aiheuttaa suhdanteiden vaihdellessa paljon tulkinnanvaraa. Kaikkiin periaatteisiin ei löydy yksiselitteistä vastausta, joten järkevintä on korostaa tilintarkastusyhteisöjen omien järjestöjen kannanottojen merkitystä tulkinnanvaraisissa periaatekysymyksissä (Riistama 1999, 61–62).

Oikeellisuuden pysyvyys

Tilintarkastajan tulee tarkastustyössään voida olettaa, että tarkastuksen aikaiset havainnot pätevät myös myöhemmässä vaiheessa. Esimerkiksi varaston tarkastusta suoritettaessa tarkastajan täytyy voida luottaa alkuvaraston arvoon varaston käyttöä todennettaessa. Tilintarkastajan vaihtuessa tulee uuden tarkastajan pystyä luottamaan myös aikaisemman tarkastajan tekemiin havaintoihin riittävällä varmuudella. Uudessa tarkastuskohteessa pitää tietyt alkuvarmennukset tehdä, mutta tarkastustyön sujumuuden kannalta vanhan tarkastustyön soveltamiskyky on hyvin tärkeää. Tarkastajan täytyy pystyä luottamaan aikaisempaan huolellisesti tehtyyn inventointiin ja mahdollisiin aikaisempiin puutteisiin täytyy jatkossakin keskittyä, jotta tietojen oikeellisuus pysyy jatkossa (Riistama 1999, 62).

Tilintarkastajuuden säilyttäminen

Tilintarkastajan tulee ymmärtää ja pitää yllä rooliaan juuri tilintarkastajana. Tilintarkastajan tulee toimia asiakasyhteisössä yhteisön edun mukaisesti ja sopeuttaa toimintaansa niin, että tarkastustyöstä aiheutuu kokonaisvaltaista hyötyä. Pelkäämistään tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden varmistaminen ei pelkistetysti riitä kokonaisvaltaisen hyödyn saavuttamiseen. Tilintarkastaja voi tietyin edellytyksin konsultoida ja avustaa asiakasta. Toiminta täytyy pitää sellaisella tasolla, ettei se vaaranna tilintarkastajan aseman riippumattomuutta. Kuntien tilintarkastuspalveluja koskevien tarjouspyyntöjen laadinnassa tulee ottaa huomioon lakisääteisen tilintarkastuksen ja vapaaehtoisten konsultointipalvelujen välinen ero. Näissä tapauksissa tilintarkastajan oheispalvelut ovat vain toissijaisessa asemassa (Riistama 1999, 63).

Riippumattomuuden säilyminen

Riippumattomuus on auktorisoidun tilintarkastuksen kulmakiviä. Tilintarkastusta kohtaan syntyvä luottamus nojaa ensisijaisesti tilintarkastajan ammattitaitoon ja riippumattomuuteen. Tilintarkastajan riippumattomuus luo edellytykset luottamukselle organisaation sidosryhmiä kohtaan ja auttaa myös itse tarkastuskohdetta luottamaan tilintarkastajaan. Tilintarkastusyhteisöt ovat hyväksyneet itseään sitoviksi julkistetut ammattistandardit ja suositukset, joita noudattamalla tilintarkastajat säilyttävät riippumattomuutensa ja suorittavat ammattitaitoaan puolueettomalla tavalla (Riistama 1999, 63–64). Suomessa sitoutuminen näkyy esimerkiksi JHTT-lautakunnan kontrolloiman rekisterin ylläpidolla ja JHTT-tilintarkastajien sitoutumisvelvoitteina vallitseviin yleisohjeisiin ja ammattistandardeihin.

2.1.2 Muita tilintarkastusta tukevia teorioita

Motivaatioteoria

Tilintarkastuksella on vaikutus motivoimaan työyhteisöä parempaan taloudelliseen työskentelyyn. Tieto tilintarkastuksesta saa työyhteisön tekemään asiat tarkemmin ja näin kiinnittämään entistä paremmin huomiota mahdollisiin virheisiin. Tilintarkastuksen luoma suoriutumispaine motivoi organisaatiota työskentelemään tehokkaammin. Lisäksi hyvä suhde tilintarkastajaan ja ammattitaitoinen varmennus hyvin hoidetusta taloudenhoidosta motivoi työyhteisöä kokonaisvaltaisesti. (Vuorinen 1995, 108) Kunnallisessa tilintarkastuksessa tilintarkastajan käynti

saattaa lisätä mielenkiintoa työyhteisössä taloutta kohtaan. Tilintarkastajan kannustava ja auttava ote voi välittää onnistumisen tunteita ja näin ollen motivoida tarkastuskohteena olevaa organisaatiota.

Sidosryhmäteoria

Sidosryhmäteoria lähestyy tilintarkastuksen teoriaa tilintarkastuksen muille aiheuttamien intressien valossa. Tilintarkastuksen yhteiskunnallisen tarpeellisuuden kannalta on tärkeää ymmärtää ne sidosryhmät, jotka hyötyvät ja ovat kiinnostuneita tilintarkastuksesta. Tilintarkastustyö kiinnostaa useita eri organisaation sidosryhmiä ja monet sidosryhmät tuntevat hyötyvänsä tilintarkastuksen olemassaolosta. Kuntaorganisaatiolla on useita eri sidosryhmiä kuten esimerkiksi:

- kunnan asukkaat
- valtiovalta
- työntekijät
- tavaran toimittajat
- asiakkaat
- rahoitussektori

Tilintarkastus kasvattaa luottamusta sidosryhmien keskuudessa, joten riskikynnys yhteistyölle madaltuu tilintarkastuksen ansiosta. Yrityksen ja julkisyhteisöjen tulee antaa sidosryhmille tietoja toiminnastaan ja taloudestaan. Sidosryhmille annetut tiedot herättävät suurempaa luottamusta kohdeorganisaatiota kohtaan, kun tiedot ovat tarkastettu etukäteen ulkopuolisen tahon toimesta. Luottamus herättää jatkossa sidosryhmissä suurempaa halua tehdä yhteistyötä ja solmia sopimuksia. Tämä luo perusteet tilintarkastusjärjestelmälle. (Satopää 2013)

Informaatioteoria

Tilintarkastuksen keskeinen tehtävä on tilinpäätösinformaation oikeellisuuden toteaminen ja sen eteenpäin välittäminen. (Sarja 1999, 7) Organisaation päämiesten ja sidosryhmien kannalta on ensiarvoisen tärkeää että organisaatiosta välittyvä tilinpäätösinformaatio on riittävää ja oikeaa.

Oikea ja riittävä tilinpäätösinformaatio on useissa tapauksissa ainoa keino saada tietoa organisaation tilasta varsinkin niissä tapauksissa, joissa organisaation johto ja omistajat ovat eriytyneet kauas toisistaan. Informaation oikeellisuuden varmistajana tilintarkastajalla on tärkeä merkitys.

2.2 Julkisyhteisöjen tilintarkastuksen markkinat

Julkishallinnon tilintarkastusta koskeviin tarjouspyyntöihin voi vastata vain JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt. Käytännössä kuntaorganisaation tarkastuksesta tulee vastata vastuullinen tilintarkastaja, jolle on esitettävä varatilintarkastaja. Useissa tapauksissa kyse on tilintarkastusyhteisöjen tuottamasta palvelusta ja tällöin yksittäisen tarkastajan oma palvelutoiminta on kuntien tilintarkastuksessa harvinaisempaa. Valtiovarainministeriön listauksen mukaan Suomessa toimii 13 rekisteröityä JHTT- yhteisöä. Tarjontaa julkisyhteisöjen tilintarkastukselle on paljon, mutta tilintarkastusyhteisöt toimivat hyvin eri lähtökohdista. Julkisen tilintarkastuksen markkinoita dominoivat yksityiseltäkin sektorilta tuttu nelikko (Big Four) ja yksi julkistarkastukseen erikoistunut entinen kuntaliiton omistama tarkastusyhteisö.

Kansainväliset tilintarkastustoimistot ovat mukana julkisessa tilintarkastuksessa julkistarkastukseen erikoistuneiden yksiköidensä ja tytäryhtiöidensä kautta. Suurempien kaupunkien ja kuntien ja sijainniltaan keskeisten kuntien tilintarkastuksista käydään kilpailua pääosin suurimpien tilintarkastustoimistojen kesken. Pienemmillä julkistarkastusyhteisöillä on omat erityisosa-alueensa, joilla ne pyrkivät saamaan osan toimeksiannoista. Pienempien tilintarkastusyhteisöjen profiloituminen perustuu esimerkiksi sijaintitekijöihin tai kielikysymyksiin. Lapin ja Kainuun alueella toimii pienempiä tilintarkastuspalveluiden tuottajia, koska suuremmat tarkastustoimistot eivät ole niin kiinnostuneita pienistä ja syrjäisistä tarkastuskohteista. Samoin ruotsinkielisille kunnille tarjotaan profiloitua palvelua omalla äidinkielellään pienempien tilintarkastustoimistojen toimesta.

Tämä tutkimuksen tarkoituksena ei ole käsitellä tilintarkastuksen tarjouspyyntöihin saatuja vastauksia tai valintamenettelyä. Aikaisempien tutkimusten mukaan pienemmillä ja syrjäisemmällä kunnilla on ollut vaikeuksia saada tarjouksia tarjouspyyntöihinsä. Syynä näihin on esitetty muun muassa kiinnostuksen puutetta ja rahallisen arvon vähyyttä verrattuna aiheutuvaan vaivaan. Tilintarkastusmarkkinoiden pieni koko saattaa vaikuttaa alentavasti halukkuuteen kilpailuttaa tilintarkastuspalveluita, mikä voi näkyä tarjouspyynnön laadinnassa.

JHTT- yhteisöiden välinen kilpailu julkisen tilintarkastuksen markkinoilla on saanut jonkin verran kritiikkiä monopolistisuudesta. Martikaisen ym. tutkimuksen mukaan koko Suomen laajuisilla markkinoilla toimiminen edellyttää alueellisia organisaatioita, joten pienimmillä yhteisöillä on vaikea kilpailla koko maan kattavasti. Kilpailua on kuitenkin esiintynyt isojen yhteisöjen välillä myös koko Suomen alueella suurimpien toimeksiantojen osalta. Julkisen tilintarkastuksen markkinoilla kilpailee tälläkin hetkellä muita selvästi suurempi julkisten tilintarkastuspalvelujen tuottaja, joka hallitsee asiakaskuntien määrässä, ja jolla on mahdollisuus vaikuttaa markkinatilanteisiin (Martikainen ym. 2002, 36–37).

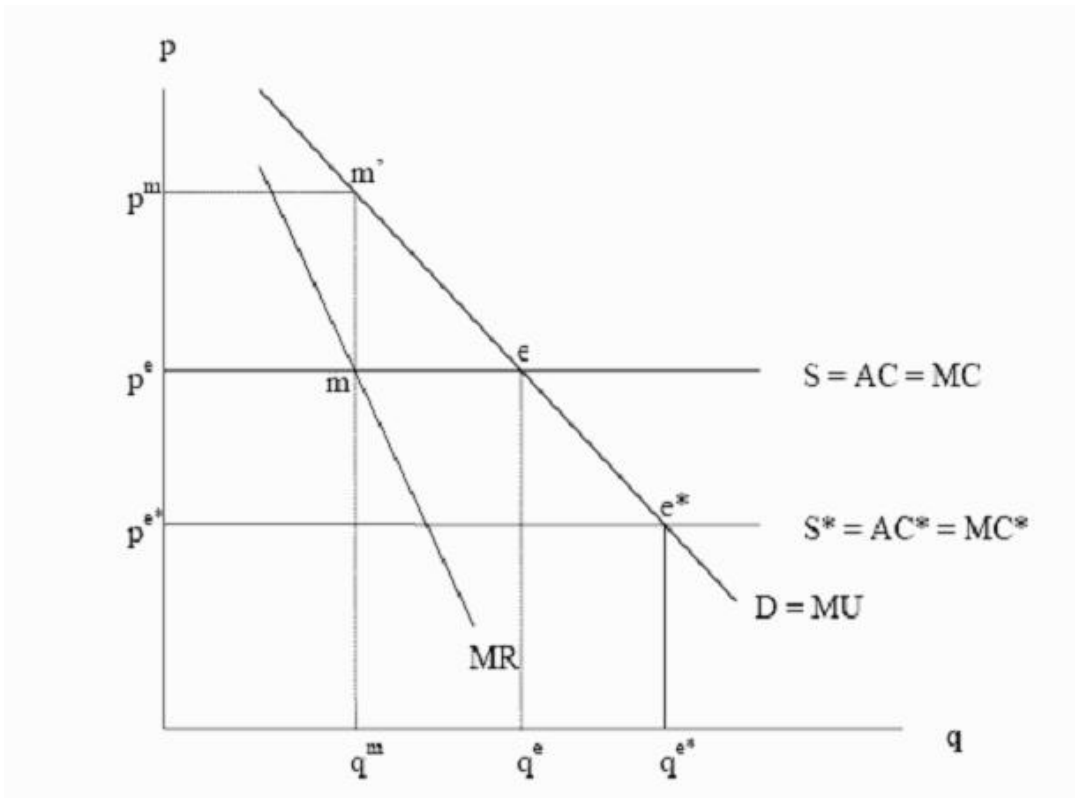
2.3 Kuntien tilintarkastuksen kilpailu

Kuntien tilintarkastus on markkinaehtoista toimintaa, jossa markkinoilla toimivat palveluntarjoajat kilpailevat kuntien tarkastustoimeksiannoista. Tilintarkastuksen kilpailuttamista ja kilpailua voidaan ymmärtää helpommin tarkastelemalla aluksi markkinatalouden toimintaa. Seuraavaksi esitetään kilpailun teoreettiset lähtökohdat taloustieteellisestä näkökulmasta ja avataan kunnallista kilpailun järjestämistä kilpailuttamisen keinoin julkisena hankintana.

2.3.1 Kilpailun teoriaa

Kilpailun tavoitteena on tila, jossa kaikilla kilpailijoilla on yhdenvertainen asema tuottaa hyödykkeitä markkinoille. Kilpailutilanne, jossa kaikki toimijat ovat yhdenvertaisia, estävät yhtä toimijaa määrittämästä hyödykkeiden hintatasoa, vaan hintataso muodostuu kysynnän ja tarjonnan mukaan. Myös tuottajien tuotantokustannukset vaikuttavat hintaan, teoriassa alin järkevä tuotteen hinta on sen tuotantokustannuksista aiheutuva summa. Tällöin tuottaminen tapahtuu ilman tuottajan tappiota. Kilpailutilanne ohjaa tarjoajia tehostamaan toimintojaan siten, että markkinoille saadaan edullisempia tai laadukkaampia tuotteita (Valkama ym.2008).

Julkipalveluiden kilpailuttamisella tavoitellaan kokonaistehokkuuden kasvua, mikä tapahtuu pääasiallisesti tuotantopuolen tehokkuuden kasvuna kilpailutilanteessa. Kilpailun tehokkuusetuja voidaan verrata tilanteeseen jossa markkinoilla olisi ainoastaan yksi toimija, eli monopolimarkkinoihin. Seuraavassa kuviossa on esitetty kilpailun teoriaa. (Valkama ym.2008, 31 & Bailey 1999,98)



Kuvio 3. Kilpailun vaikutukset taloustieteellisesti (Valkama ym.2008, 31)

Kuvio X kuvaa kysynnän, jossa pystyakseli p kuvaa hintaa ja vaaka-akseli q on tuotantomäärä. Kysyntä on kuvattu laskevana suorana $D = MU$, joka kuvaa markkinoiden rajahyötyä. Kysyntä laskee hinnan noustessa ja päinvastoin hinnan laskiessa kysyntä kasvaa. Markkinoiden tarjonta perustuu lyhyen aikavälin tehokkaiden tuotantokustannusten perusteella.

Tässä yksinkertaisessa esimerkissä tehdään oletus, että markkinoilla vallitsee vakioskaalatuotot, jossa yksikkökustannukset ja rajakustannukset ovat samat riippumatta tuotannon määrästä. Tällöin markkinoiden tarjontakäyrää voidaan kuvata vaakasuoralla kuvaajalla $S = AC = MC$

Piste e kuvaa markkinoiden tehokkainta ratkaisua jossa $MU = MC$. Kaikki tarjoajat toimivat ilman voittoa, jolloin myynnistä saatava tuotto käytetään kokonaisuudessaan tuotannontekijäkorvauksiin. Ratkaisu on tehokkain koska se maksimoi yhteiskunnan hyvinvointia, kuluttajan ylijäämää, joka muodostuu kysyntäkäyrän D , tarjontakäyrän S ja pystyakselin väliin jäävän kolmion pinta-alasta.

Monopolistisilla markkinoilla yksi yritys reagoi vallitsevaan kysyntään. Yritys voi selvittää kysyntäkäyrän ja huomioimalla kysyntäkäyrän laskevan muodon, voi se vaikuttaa vapaasti

myyntituloihin myyntimäärän sääntelyllä ja hinnoittelulla. Tästä johtuen monopolin rajatulokuvaaja MR sijaitsee kysyntäkäyrän $D = MU$ alapuolella.

Ehto, jossa tarjoajan voitto on maksimissaan $MC = MR$, toteutuu pisteessä m . Tällöin tuotantomäärä q_m ja kysyntäkäyrän $D = MU$ mukainen hinta p_m ovat optimaalisia. Monopolitoimialan ylimääräistä voittoa kertyy alueen $p^e p^m m'$ verran. Tämä ylimääräinen voitto on pois kuluttajan ylijäämästä, mutta luetaan yhteiskunnan hyvinvointiin asianomaisessa taloudessa tuloutettaessa. Yhteiskunnallinen hyvinvoinnin määrä on kuitenkin pienempi, kuin kilpailluilla markkinoilla. Alueen $mm'e$ pinta-ala kertoo monopolin tehokkuustappiosta. Tehokkuustappiota kasvattaa myös voittojen tuloutus talouden ulkopuolelle.

Tehokkuustappion lisäksi kilpailun puuttuminen aiheuttaa voimakkaita muutoksia, jotka voivat pitkällä aikavälillä käydä ongelmallisiksi. Kuviossa X muutoksia esitetään tarjontakäyrän siirtymisellä alaspäin kuvaajan $S^* = AC^* = MC^*$ tasolle. Tämä johtuu oletuksesta, jossa teknologinen kehitys tehostaa tuotantoa ja organisaatioita, jolloin alhaisemmalla hinnalla voidaan tuottaa enemmän hyödykkeitä.

Kilpailu pakottaa yrityksiä kannattamattomuuden uhalla uudistaa organisaatioita ja tehostamaan toimintatapoja. Tämä johtaa markkinatasapainon siirtymistä pisteeseen e^* . Monopoliyrityksellä ei ole kilpailun tuomaa pakotetta alentaa tuotantokustannuksia ja se voi vapaasti säädellä hintaa tuotantokustannusten ehdoilla. Tämä aiheuttaa pitkällä aikavälillä monopolin aikaisemman tehokkuustappion lisäksi hyvinvointimenetystä joka on alueen $p^{e*} p^e e^*$ suuruinen. Jos monopoliyritys tulouttaa voittonsa kyseisen talouden ulkopuolelle, kasvaa hyvinvointimenetys maksimissaan alueen $p^{e*} p^m m' e^*$ suuruiseksi (Valkama ym.2008, 32).

Vaikka esitetty kuvio kuvaakin yksityistalouden mekanismeja, on kilpailun eduilla vaikutusta myös julkistalouteen. Julkisyhteisöjen etuna on että kuntapalvelut on kilpailtuja ja tuottajapuolen markkinavoimat pysyvät kilpailtuna kurissa

Baileyn (1995) mukaan kilpailusta ja etenkin kilpailusta on monia hyötyjä julkisyhteisöille. Kilpailuttaminen rakentaa verkostoja yksityisen sektorin ja kolmannen sektorin, muun muassa järjestökentän välillä. Hankinnat monipuolistuvat kartoitettaessa laajempaa tarjoajakenttää ja kilpailuttaminen voi synnyttää uusia toimijoita markkinoille. Kilpailuttaminen kasvattaa monissa tapauksissa taloudellista tehokkuutta (Valkama ym.2008, 33).

2.3.2 Kilpailuttamisen haasteet ja markkinoiden ongelmat

Tilintarkastuspalveluiden hankinta kilpailuttamalla ei aina ole täysin yksinkertaista. Tilintarkastuspalveluita koskevissa hankinnoissa sekä markkinoiden toiminnassa on havaittu olevan ongelmia, joita on hyvä huomioida tutkittaessa tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamista. Julkiset hankinnat ovat olleet kunnille ja kuntayhtymille säännöllisiä kompastuskiviä. Markkinaoikeuden ratkaisuja tutkittaessa voidaan havaita useita pelkästään tilintarkastusta koskevia riitoja. Langettavia päätöksiä, joissa hankinta joudutaan perumaan tai kilpailuttamaan uudestaan on pienellä katselmuksella enemmän, kuin vapauttavia ratkaisuja.

Tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamista koskevat menettelyvirheet ovat syntyneet muun muassa tarjousten arviointikriteeristöjen epäselvyyksistä. Esimerkiksi tarjouspyynnössä on jätetty yksilöimättä, mitä tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön kokemukseen luetaan, ja millä perusteilla kokemuksesta mitataan ja arvioidaan tarjousvertailussa. Lisäksi hankintapäätöksen perusteluissa valintaperuste on jätetty ilmoittamatta. (Ks. MAO 604/2009).

Myös kynnysarvot ovat viime kilpailutuskiertoilla aiheuttaneet ongelmia. Hankintayksikkö ei ole tarkasti määritellyt palvelukokonaisuuden arvoa, ja näin ollen jättänyt julkisen kilpailuttamisen suorittamatta. Hankintayksikössä on oletettu, ettei hankinnan arvo ylitä kansallista kynnysarvoa, jolloin julkinen hankintamenettely on harkinnanvaraista. Tarkemmissa tutkimuksissa markkinaoikeus on kuitenkin laskenut kynnysarvon ylittyväksi, jolloin mahdollisesti muustakin syystä riitautettu hankinta on mitätöity (Ks. MAO 575/09, MAO 597/09, MAO 606/09).

Tarjouspyyntöjen tulkinta tarjoajienkin osalta on mahdollista. Markkinaoikeuden käsittelemät oikeustapaukset korostavat tarjouspyynnön merkitystä juuri näissä tulkintatilanteissa. Mikäli tarjoaja on ymmärtänyt tarjouspyynnön väärin, on kilpailuttavan kunnan hylättävä tarjous. Tarjouspyyntö tulee laatia selkeäksi ja tarjouspyynnössä esitettyjä menettelytapoja tulee noudattaa koko kilpailuttamisprosessin ajan. Käytännössä tämä tarkoittaa erittäin tarkkaa panostusta tarjouspyyntöjen oikeaoppiseen laadintaan ja huolellisuuteen kilpailuttamismenettelyissä. Erityisesti tarjouspyyntöjen pisteytystavat ja vertailukriteeristö tulee esittää mahdollisimman selkeästi, jotta monitulkintaisuudelta vältyttäisiin. Tarjoajien kelpoisuuden määrittely ja laadun arviointiperusteet aiheuttavat useimmat tulkintaepäselvyydet palveluhankintojen kilpailuttamisessa (Komulainen 2010, 357).

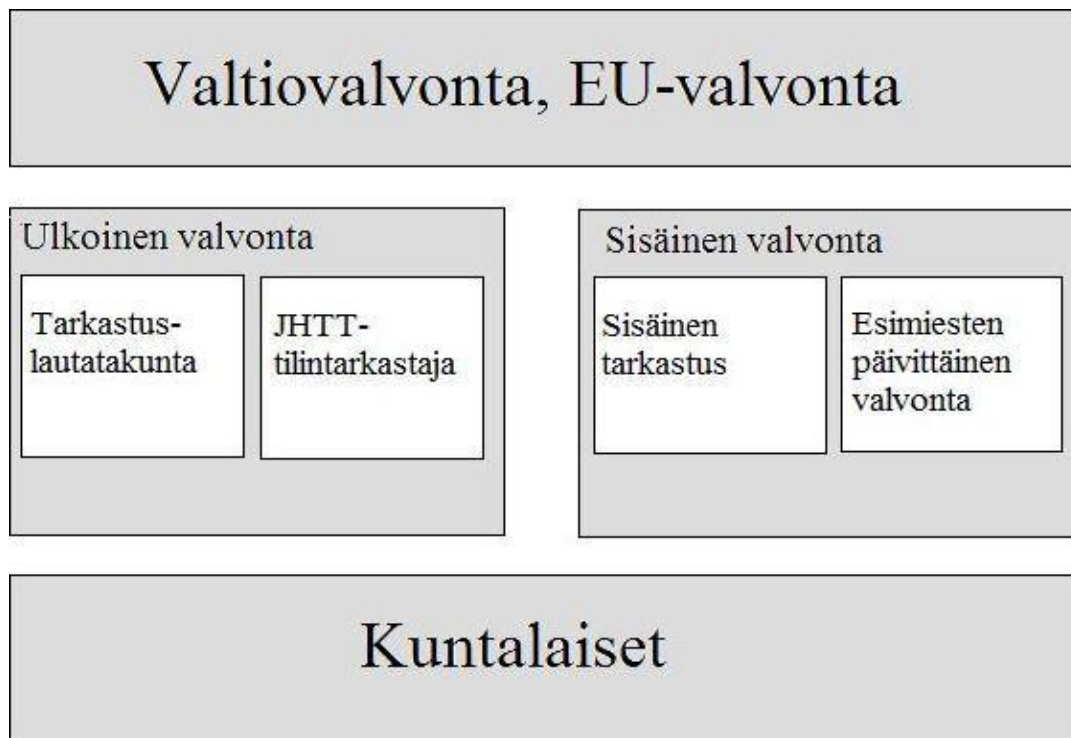
Myös kunnallisen tilintarkastuksen markkinat voidaan nähdä ongelmallisina. Markkinoiden rakenne on ollut pitkään yksipuolinen, johtuen paikoittaisesta kilpailun puuttumisesta. Myös tarjoajien määrään kasvu aiheuttaa markkinarakenteissa heilahteluja. Tämä ilmenee esimerkiksi Suomen pohjoisten alueiden tilintarkastusmarkkinoiden kilpailun heräämisestä. Uusien toimijoiden mukaantulo markkinoilla muuttaa paikallista hankintakulttuuria. Markkinoiden tasapainon muutos ja kilpailutuksen ongelmat selittyvät osaltaan markkinarakenteen muutoksella (Pasula 2011).

3 KUNTIEN TILINTARKASTUS JA JULKINEN HANKINTA

3.1 Lakisääteinen tilintarkastus osana kunnan valvontaympäristöä

Kuntalain voimaantulo antoi kunnille aikaisempaa suuremman vastuun hoitaa itsenäisesti talouttaan ja tehtäviään. Samalla hyväksyttiin myös kuntien mahdollisuus erottua toisistaan ja järjestää palveluita ja ratkaista ongelmia omin edellytyksin. Samalla myös valtionvalvonnan heikentyessä, kasvoi myös kunnan omaehtoisen valvonnan ja sitä kautta lakisääteisen ulkoisen valvonnan merkitys. Omaehtoisen valvonnan kasvattaminen on ollut edellytyksen valtiovalvonnan kaventumiselle (Vuorinen 2000, 19).

Kuntien valvontaympäristö on tilintarkastuslain päivityksen myötä laajentunut merkittävästi. Mitä suurimmasta kuntaorganisaatiosta on kyse, se suurempi on myös valvontaorganisaatio. Valvontaa suoritetaan usealta eri organisaation tasolta ja valvonta voidaan profiloida sen mukaan, mistä suunnasta valvontaa kohdistetaan. Nykyinen perusjaottelu voidaan tehdä ulkoisen ja sisäisen valvonnan kesken. (Holopainen ym. 2010)



(Kuvio 4. Kunnan valvontaympäristö, Perustuu lähteeseen: Holopainen etc. Sisäinen tarkastus, 141)

Tässä luvussa on tarkoitus avata hieman kuntavalvontaan kohdistuvia valvontaorganisaatioita ja niiden rakennetta kunnan valvontaympäristökaavion mukaisissa osissa. Vaikka tämän tutkimuksen pääpaino on lakisääteisen ulkoisen tilintarkastuksessa ja sen järjestämisessä, kunnan valvontaympäristön kokonaisuuden hahmottaminen auttaa jäsentämään ulkoisen tarkastuksen paikkaa kunnan valvontaympäristössä.

3.1.1 Kuntalaisten suorittama valvonta

Kuntalaiset muodostavat päätöksentekuelimen ja sitä kautta myös valvontaelimen kuntademokratiaa toteutettaessa. Kunnan kirjoilla olevat täysi-ikäiset jäsenet valitsevat keskuudestaan kuntiin valtuuston suoralla kansanvaalilla. Kuntalaisilla on oikeus ilmaista tyytymättömyytensä kunnan toimintaan valituksin ja oikaisuvaatimuksin. Tämä kuntalaisten omaehtoinen valvonta muodostaa kunnan valvonnan perustason. Kuntalaisella on lakisääteinen oikeus saada perehtyä kunnan päätöksentekoon. Kuntalaisen on oikeus saada selville kunnan päätöksentekoa koskevat asiat päätöksenteon julkisuusperiaatteen nojalla. Kuntien hallinto-organisaatioita muokataan jatkuvasti. Toimivaltaa ja vastuuta hajautetaan eri organisaatiotasolle ja toimielimille. Hajauttamisessa on muistettava, että kuntalaiselle tulee olla helposti saatavilla tieto siitä, mikä kunnan viranomaisen käyttää toimivaltaansa missäkin asiassa.

Kuntalaisen pääasiallinen keino valvoa toimintaa on ilmoittaa tyytymättömyys laatimalla oikaisuvaatimuksella tai kunnallisvalituksella. Oikaisuvaatimus koskee kunnanhallituksen ja lautakunnan, niiden jaoston sekä niiden alaisen viranomaisen päätökseen tyytymättömän henkilön tekemää kirjallista vaatimusta oikaisusta, koska päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla. Oikaisuvaatimus kohdistetaan suoraan väärin menetelleelle toimijalle ja oikaisuvaatimus on käsiteltävä vaatimuksen yllämainituissa organisaatioissa viipymättä. (Kuntalaki 365/89§)

Oikaisuvaatimuksen tuloksena annettuihin päätöksiin tai valtuuston tai kuntayhtymän päätöksiin haetaan muutosta kunnallisvalituksella. Kunnallisvalitus osoitetaan suoraan hallinto-oikeudelle ja tarvittaessa asia etenee korkeampaan oikeusasteeseen. Kunnallisvalitukselle syntyy peruste jos:

- 1) päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä;
- 2) päätöksen tehnyt viranomainen on ylittänyt toimivaltansa; tai
- 3) päätös on muuten lainvastainen.

Valittajan tulee esittää 2 momentissa tarkoitetut valituksen perusteet ennen valitusajan päättymistä. (Kuntalaki 365/90§)

3.1.2 Valtio- ja EU-valvonta

Kuntien valvontakentän ylimmän tason muodostavat Euroopan unioni ja Suomen valtio. Euroopan unioni käsittelee mahdollisia valituksia ja virheitä, joita unionin jäsenmaat sille esittävät. Euroopan unionin paikallistason valvonta perustuu yleensä vain Euroopan unionin tuomioistuimeen tai ihmisoikeustuomioistuimeen kohdennettuihin erityisiin valituksiin. Lisäksi Euroopan unionin Suomen kunnille myöntämiä investointitukia ja muita avustuksia voidaan valvoa suoraan Euroopan unionin toimesta. Valtio voidaankin nähdä paremmin kuntien ylimmän tason valvojana. Kunnilla on perustuslain 121§ nojalla itsehallinnollinen asema. Valtio kuitenkin valvoo kuntien taloutta ja toiminnan laillisuutta. Lisäksi valtio voi valvoa valtionosuuksien jakoperusteiden toteutumista. Kuntalain 8§ pykälä säätelee valtion ja kunnan välisestä suhteesta seuraavaa:

Valtiovarainministeriö seuraa yleisesti kuntien toimintaa ja taloutta sekä huolehtii, että kuntien itsehallinto otetaan huomioon kuntia koskevan lainsäädännön valmistelussa.

Aluehallintovirasto voi kantelun johdosta tutkia, onko kunta toiminut voimassa olevien lakien mukaa. (Kuntalaki 8§).

Kuntalaki jakaa vielä valtiovalvonnan kaksi tärkeää teemaa erillisiksi lainkohdiksi. Näistä ensimmäinen on peruspalveluohjelmamenettely, jolla tarkoitetaan kuntien palvelutoiminnan ja palvelukysynnän muutoksien arviointia. Esimerkiksi kunnassa, jossa väestönkasvu on pitkään negatiivista, voidaan joutua tekemään leikkauksia kunnalliseen palvelurakenteeseen. Lisäksi menettelyssä arvioidaan muidenkin kuntien lakisääteisten tehtävien laajuutta ja rahoitustarvetta. Näitä kysymyksiä pyritään ratkomaan yhdessä valtion kanssa mitattaessa valtionosuustarvetta tuleville vuosille. Valtio saa neuvotteluista tietoa tuleviin peruspalvelumenoihin, jotka taas vaikuttavat valtion budjetin laadintaan. (Kuntalaki 8a§)

Toinen valtion valvonta- ja ohjauskeino on Kunnallistalouden ja hallinnon neuvottelukunta. Peruspalveluohjelman lisäksi valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva neuvottelukunta arvioi kuntatalouden kokonaiskehitystä ja talousarvioesityksen vaikutusta kuntatalouteen. Lisäksi se laatii

peruspalveluohjelmaan liittyvän kehitysarvion ja varmistaa peruspalveluohjelman huomioimisen kuntia koskevassa lainsäädäntövalmistelussa ja muussa päätöksenteossa. (Kuntalaki 8b§)

3.1.3 Kunnan sisäinen valvonta

Suoraan kuntatasolla tapahtuva valvonta voidaan jakaa nykyisin kahteen osaan. Syynä tähän on vuoden 1995 kuntalaki uudistus ja vuonna 1997 voimaantullut asetus ulkopuolisen ja auktorisoidun tilintarkastajan käyttämisestä kunnan tilintarkastuspalvelun suorittajana. Sisäisen valvonnan muodostavat organisaation johdon, esimiesten ja luottamushenkilöiden suorittamat omat valvontatoimet, joita kutsutaan yhteisesti sisäiseksi valvonnaksi. Sisäisen valvonnan rooli on vielä melko uusi ja avoin, koska suoraa lainvoimaista ohjeistusta sisäisestä tarkastuksesta ei ole tehty.

Sisäisen valvonnan merkitys on kuitenkin viime vuosina korostunut kunnallishallinnossa tapahtuneiden muutosten johdosta (Myllymäki 2007). Sisäisen valvonnan merkitystä ovat kasvattaneet: kunnallishallintoa koskevan sääntelyn purkautuminen ja väljentyminen, toimivallan siirtyminen, uudet talousarvioasetelmat ja tulosbudjetointimallit, liikelaitosten nettobudjetoinnit, kunnallishallintoon kohdistuvat tulosodotukset ja kuntien ja yksityisen sektorin välisten palvelusopimusten määrän kasvu. Tämän vuosituhannen keskeisimmäksi valvonnan kohteeksi on muodostunut talousarvion määrärahojen riittävyys suhteessa kunnan lakisääteisiin sosiaali- ja terveydenhuollon, sekä peruskoulutuksen järjestämistehtäviin. Kuntien palvelurakenteiden muuttuessa tilintarkastajan jälkikäteen suorittama valvonta ei enää täytä riittävän valvonnan tasoa vaan tarvitaan reaaliaikaista valvontaa. Lisäksi ulkoisen tilintarkastajan tehtäväksi määritellään kuntalain 73§ mukaan tarkastaa, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti. Ulkoisen tilintarkastuksen tehtäviin palataan myöhemmissä luvuissa. Asianmukaista sisäistä valvontaa ovat rasittaneet sisäisen valvonnan heikko arvostus ja resurssipula sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi. (Myllymäki 2007, 306)

Kuntalain pykälää tulkitsemalla voidaan sisäinen valvonta kuitenkin perustella varsin helposti. Kuntien eri valvontamuodot on laissa määritelty ja myös kunnanhallituksen asemasta valvontaelimenä on säädetty kuntalaissa: *Kunnanhallitus vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä valtuuston päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta.* (Kuntalaki 23§) Myös kunnanjohtajan asemasta valvontaviranomaisena on säädetty kuntalaissa: *Kunnanjohtajalla tai pormestarilla on oikeus käyttää puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta sekä saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, jollei salassapittoa*

koskevista säännöksistä muuta johdu. (Kuntalaki 24.1§) ja kuntakonsernivalvontavelvoite on myös säädetty: *Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä.* (Kuntalaki 25 a§) Vaikka kuntalaki ei tarkemmin sääntelekään muiden kuntaorganisaation toimielinten valvontavaltaa, voidaan olettaa että sisäisen valvonnan tulee ulottua koko kuntakonsernin hallintoon (Myllymäki 2007, 306)

Sisäinen valvonta voidaan nähdä kokonaisuutena, joka muodostuu tarkkailusta, mahdollisista korjaustoimista ja pyrkimyksestä varmistua siitä, että valvonnan kohteena oleva toiminta etenee edellytetyllä tavalla. (Myllymäki 2007, 307) Toiminnalle asetetut tavoitteet ja normit asettavat toiminnalle sisällön, jota sisäinen valvonta todentaa ja samalla tuottaa tietoa ohjauksen noudattamisesta ja toiminnan tuloksellisuudesta. Valvonta voidaan nähdä johtamisen osana, koska se liittyy tiiviisti johtamiseen ja valvontaan. Toisin sanoen se on kiinteä osa organisaation suunnittelua, päätöksentekoa ja toimeenpanoa. Sisäiseen valvontaan liittyy vahvasti oikeudellinen näkökulma, jolla se voidaan erottaa päivittäisestä tarkkailusta ja seurannasta. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että valvontaan liitetään vahvasti sanktitoimet valvonnan esille tuomien väärinkäytösten johdosta. Rikoslain mukaan kunnan johtavat viranhaltijat toimivat virkavastuulla. (Rikoslaki 40:11).

3.1.4 Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on nimensä mukaisesti tarkastustyötä, joka tapahtuu kuntaorganisaation sisällä. Sisäistä tarkastusta määrittelee suunnitelmallisuus ja aktiivinen tarkastustoiminta tietyille kuntaorganisaation osa-alueille. Sisäinen tarkastus voi kunnissa koostua esimerkiksi rahoitus-, vaihto- ja käyttöomaisuuden tarkastustoimeksiannoista. Tarkastettavat kohteet voivat näin ollen koostua esimerkiksi rahavaroista, arvopapereista, vakuuksista tai palvelusopimuksista. Sisäistä tarkastusta suorittavat joko esimiehet ja ylin johto itse, tai tarkastustyö voidaan vaihtoehtoisesti ulkoistaa ulkopuoliselle tarkastajalle tai tarkastusyhteisölle. Suurimmissa kaupungeissa sisäistä tarkastusta hoitamaan on perustettu omia sisäisen tarkastuksen yksiköitä (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikkola, Vehmas, 2010).

Kuten aikaisemmin todettiin sisäistä valvontaa ja tarkastusta ei säännellä nykyisessä kuntalaissa kovinkaan tarkasti. Vuonna 2014 kuntalakiin on tulossa muutoksia, joilla pyritään kasvattamaan ja vakiinnuttamaan sisäisen valvonnan ja tarkastuksen roolia. Nykyisellään kuntalain 73§ määrittää ulkoisen tilintarkastajan tehtävissä sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen todentaminen.

Tämä jättää hyvin paljon kunnille soveltamisvaraa sisäisen tarkastustoiminnan järjestämisestä ja yleisesti kunnanvaltuuston hyväksymä tarkastussääntö pitää sisällään menettelyohjeet sisäisten tarkastusten järjestämisestä (Holopainen ym. 2010. 135).

Sisäinen tarkastus on osa kunnan sisäistä valvontaympäristöä ja se toimii kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan alaisena. Hyvä sisäinen tarkastus tukee kunnan suorittamaa sisäisen valvonnan kokonaisuutta. Tähän päästään sisäisen tarkastuksen vahvalla valvontaoikeudella ja yhteistyösuhteella kunnan ylimpään johtoon. Raportointikanavat tulee olla yhtenäiset, selkeät ja kohdistettu suoraan kunnanjohtajalle ja kunnanhallitukselle. Lisäksi sisäisellä tarkastuksella tulee olla esteetön pääsy kuntien salaisiin aineistoihin. Koska sisäinen tarkastus toimii kunnan ylimmän johdon alaisuudessa, se ei voi saavuttaa samanlaista riippumattomuusasemaa kuin jäljempänä esiteltävä ulkoinen tarkastus. Sisäistä tarkastusta ei olekaan suunniteltu korvaamaan ulkoista auktorisoitua tarkastusta vaan sen tehtävä on toimia tukipalveluna niin johdolle, kuin ulkoiselle tarkastuksellekin. Sisäinen tarkastus täyttää niitä vaatimuksia mitä organisaation johto ei voisi rajallisten resurssien vuoksi ulkoiselta tarkastukselta saada. Samalla sisäinen tarkastus vähentää organisaation riskejä, mikä keventää ulkoisen tarkastuksen tekemää työtä. (Holopainen ym. 2010. 136).

3.1.5 Kunnan ulkoinen valvonta

Aikaisemmin toiminut kuntien oma tarkastustoiminta sai siis kuntalain uudistamisen myötä vuonna 1997 rinnalleen uuden ulkopuolisen ja riippumattoman tarkastuselimen tarkastuslautakuntien tueksi. Tästä auktorisoidun tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan muodostamasta tarkastuselimestä käytetään yleisesti nimitystä ulkoinen valvonta. Kuntalain yhdeksäs luku säätelee kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta, joka tulee tapahtua auktorisoidun tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan toimesta.

Tarkastuslautakunta

Tarkastuslautakunta on ainoa kunnan luottamuselimestä, josta on säädetty laissa. (Kuntalaki 71§) Käytännössä kunnan valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavaksi ajaksi hallinnon ja talouden tarkastamista varten erillisen toimielimen. Tarkastuslautakunnan työ tulee olla riippumatonta ja puolueetonta mutta kuitenkin läheisesti kunnanvaltuustoon kytköksissä. Tämä aiheuttaa tiettyjä vaatimuksia tarkastuslautakunnan jäsenistölle. Tarkastuslautakunnan jäsenistä vähintään

puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja, jollei kunnan tarkastussäännössä ole muita vaatimuksia (ks. Kuntalaki 71.1§ ja 18.1§).

Kuntalain 71.3§ mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaa ei ole:

1) kunnanhallituksen jäsen;

2) apulaispormestari;

3) henkilö, joka on kunnanhallituksen jäsenen, kunnanjohtajan, pormestarin tai apulaispormestarin hallintolain 28 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu läheinen;

4) kuntaan tai kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa oleva; eikä

5) henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.

Tarkastuslautakunnan tehtävät ovat kuntalakiin kirjattuja:

Tarkastuslautakunnan on valmistettava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet. Tarkastuslautakunnan on huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta.

Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tarkastuslautakunnan on arvioitava talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyyttä. (Kuntalaki 71§)

Tarkastuslautakunta on poliittisessa vastuussa tilintarkastuksen toteutumisesta. Tarkastuslautakunta valmistelee ja järjestää tilintarkastusta koskevan hankintatoimen. Kuntien tilintarkastusta koskevat tarjouspyyntöasiakirjat hyväksytään tarkastuslautakunnissa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on lisäksi avustaa tilintarkastajaa tarkastustyössä ja huolehtia siitä, että auktorisoidulla tilintarkastajalla on käytössään riittävät resurssit tarkastustyön suorittamiseksi. arvioida valtuuston päättämiä tavoitteita ja niiden toteutumista (Vuorinen 2000, 25).

JHTT-tilintarkastus

Kuntalain muutoksesta johtuen ulkoisen tilintarkastuksen tulee perustua nykyisin ulkopuolisen ja ammatillisesti auktorisoidun tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamaan tilintarkastukseen. Kunnanvaltuusto valitsee auktorisoidun tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tarkastuslautakunnan esityksestä.

Auktorisoitua kunnallista tilintarkastusinstituutiota perusteltiin vuoden 1993 valtionosuusuudistuksen tuomilla vastuukysymyksillä. Aikaisempi luottamushenkilöiden suorittama tarkastus ei katsottu enää riittäväksi. Syyksi tähän katsottiin olevan luottamushenkilöiden rajallinen kyky perehtyä riittävän syvällisesti tarkastustoimintaan ammattitaidon ja ajan puutteen vuoksi. Valtionosuuksien valvonta ei uudistusten myötä katsottu olevan enää mahdollista valtion toimesta (Vuorinen 2000, 9).

Julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastuksella voidaan nähdä olevat useita eroavaisuuksia ja yhtymäkohtia. Suuret kaupunkikonsernit muistuttavat taloudelliselta volyymitään suurelta osin isoja osakeyhtiöitä ja keskisuuren kunnankin ”liikevaihto” voi olla jopa 100 miljoonaa euroa. Julkisen sektorin tilintarkastajilta vaaditaan kuitenkin sellaista finanssihallinnollista, julkisoikeudellista ja julkistaloudellista osaamista, jota yksityisellä sektorilla ei tarvita. Näitä julkisen sektorin ominaisuuksia käydään läpi nykyisessä JHTT-auktorisoinnissa (Andersson 2010, 33). Tämän vuoksi on ollut perusteltua luoda oma auktorisointijärjestelmä julkisen sektorin tilintarkastukselle.

Kuntien toiminta tulee olla lakisääteisesti lainmukaista ja tuloksellista. Ammattimainen tilintarkastustoiminta luo laajan kansallisen ja kansainvälisen näkökulman tilintarkastukseen ja tuloksellisuusarviointiin. Kun tarkastaja on ammattimainen ja ulkopuolinen toimija, saa tarkastustyö suuremman perusteltavuuden riippumattomuudelle. Tämä voidaan nähdä tilintarkastajan itsestään selvän velvollisuuden lisäksi myös mahdollisuutena laadukkaaseen tarkastus- ja arviointityöhön (Vuorinen 2000, 9).

Auktorisoidun tilintarkastuksen pääasiallisen rooli ja tehtävä on olla koko kuntaorganisaation valvontaväline. Auktorisoidusta tilintarkastuspalvelusta voidaan olettaa hyötyvän usea eri taho. Kunnan valtuusto käyttää tilintarkastajaa yhtenä valvontaviranomaisena. Lisäksi kunnan tärkeimmät sidosryhmät, valtio ja kuntalainen hyötyvät auktorisoidun tilintarkastajan tekemästä

tarkastustyöstä. Tilintarkastaja tarkastustyöllään valvoo kuntien säännösten ja määräysten noudattamista, talousarviosuunnittelua ja täytäntöönpanoa, virkavelvollisuuden noudattamista ja kunnan raha- ja maksuliikennettä. Tällöin luodaan kunnan toiminnan ja laillisuus ja luotettavuus myös kuntakonsernin läheisesti liittyville ulkopuolisille tahoille (Vuorinen 2000, 10).

Julkishallinnon hyväksymistä tilintarkastajista on säädetty erikseen erillisessä laissa julkishallinnon ja talouden tilintarkastajista (jäljempänä JHTT- laki), joka on vuodelta 1999 (1.4.1999/467). Kirjainyhdistelmä: JHTT muodostuu sanoista julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja. Tämä tarkoittaa erillisen lakisääteisen julkishallinnon tilintarkastuslautakunnan hyväksymää tilintarkastajaa, joka on osoittanut opinnoillaan, työkokemuksellaan ja erillisellä tentillä olevansa ammatillisesti pätevä suorittamaan julkishallinnon hyväksymää ammattitilintarkastusta. JHTT-tutkintoon osallistumisoikeudesta ja aikaisemmista opinto- ja työkokemusvaatimuksista on säädetty erikseen laissa ja valtiovarainministeriön asetuksella. (ks. JHTT-laki, 467/1999 8§ ja 9§)

JHTT-pätevyys voidaan osoittaa yhdelle henkilölle, jolloin puhutaan yksittäisenä JHTT-tilintarkastajasta. Myös erilaiset tilintarkastajien muodostamat yhteenliittymät voivat saada JHTT-auktorisoinnin, jolloin kyseessä on JHTT-yhteisö. JHTT-yhteisössä tulee olla vähintään kaksi auktorisoitua JHTT-tilintarkastajaa, jotka vastaavat tehtävästä tarkastustyöstä päävastuullisen tilintarkastajan ja päävastuullisen tilintarkastuksen varahenkilön nimikkeillä. Jos kunnan tilintarkastusta hoitaa tilintarkastusyhteisö, on yhteisön viipymättä ilmoitettava tarkastettavalle asiakkaalle henkilötiedot päävastuullisesta tilintarkastajasta ja hänen varahenkilöstään (JHTT-laki 11§).

Laki antaa ohjeet ja yleiset kelpoisuusvaatimukset auktorisoinnin saavuttamiseksi. JHTT-tilintarkastajaksi pyrkivä ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, hänen toimintakelpoisuuttaan ei saa olla rajoitettu eikä hän toiminnallaan saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastukseen (JHTT-laki 3§).

Virkavastuulla toimivan tilintarkastajalla ja tilintarkastusyhteisöllä tulee olla edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen ja esteetön pääsy tarkastustyötä edesauttavaan salaiseenkin materiaaliin. (Kuntalaki 74§) Tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöä koskevat samat esteellisyysäännökset, muitakin virkavastuulla toimivia virkamiehiä. (ks. tarkemmin Hallintolaki, 434/2003 27–30 §) Jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. (JHTT-laki, 4§ ja 5§)

Auktorisoidun tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön tehtävät:

Auktorisoitujen tilintarkastajien tehtävistä on säädetty erikseen kuntalaissa (Kuntalaki 73§):

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. (kuntalaki 365/73§)

Vuoden 2014 alussa astuu voimaan lakimuutos, joka muuttaa kuntalain 73§:ssä annettujen tilintarkastajan tehtävien kohtaa neljä sisäisen valvonnan tarkastamisesta. Uudistus täydentää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen roolia ja niiden järjestämisen tarkastusta auktorisoidun tilintarkastajan toimesta. Uudistuksen jälkeen kohdan neljä sanamuoto kuuluu:

4) onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. (15.6.2012/325) (Kuntalaki, 73§)

Lisäksi kuntalain 73§ säätelee tilintarkastajan tehtävistä seuraavaa:

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, kunnan johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajien on ilmoitettava viipymättä tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle. (Kuntalaki, 73§)

Kunnat voivat lakisääteisten tehtävien lisäksi määritellä auktorisoidulle tarkastajalle muitakin tehtäviä. Kunnanvaltuustojen hyväksymät tarkastussäännöt voivat pitää sisällään lakisääteistä tarkastusta täydentäviä toimeksiantoja, mutta tarkastussääntö ei voi rajoittaa tilintarkastajan lakisääteisiä velvollisuuksia, eikä niillä voi rajoittaa tilintarkastajan oikeuksia, esimerkiksi tietojensaannin suhteen. Usein tilintarkastusta koskevat tarkastussäännössä olevat lisäykset ovat vain ohjeita ja erillisistä laajemmista tarkastustoimeksiannoista tulee sopia erikseen tilintarkastuspalveluja kilpailutettaessa ja tilintarkastuspalvelusopimusta laadittaessa (Vuorinen 2000, 31).

Tilintarkastus kohdistuu kunnan hallintoon ja talouteen kokonaisuutena pitäen sisällään niin kunnan vapaaehtoiset, kuin lakisääteiset tehtävät. Lakisääteiset tehtävät ovat valtiovallan ohjaamia, joten valtion edunvalvojana tilintarkastustyö on niiltä osin välttämätöntä. Muilta osin tarkastuslautakunta voi tarkastussäännöllä ja tilintarkastuksen painopistealueiden määrittelyillä ohjalla tilintarkastuspalvelun roolia. Tärkeää on myös huomata tarkastuslautakunnan ohjeiden yhteensopivuus tarkastajan tarkastussuunnitelman kanssa (Vuorinen 2000, 31). Tilintarkastuspalvelujen laajuutta käsitellään myöhemmin yhdessä empiirisen aineiston kanssa.

Tilintarkastustyö jaksottuu kunnan tilikausien mukaan vuosittaiseksi tarkastus- ja raportointikierroksi. Tarkastustyö alkaa vuoden alusta ja päättyy seuraavan vuoden toukokuuhun mennessä annettavaan tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastus on ensisijaisesti laillisuusvalvontaa, joka käsittää hallinnon ja taloudenhoidon laillisuuden valvonnan. (Myllymäki 2007, 315 ja Kuntalaki 73.1§) Laillisuuden arviointi sisältää selvityksen siitä, onko toimenpide tai asianhaara sen mukainen, kuin vallitseva oikeusnormi sillä hetkellä säättää. Toisin sanoen kunnan toimintaa ohjaavien normien ja ohjeiden noudattamista valvotaan auktorisoidun tilintarkastajan toimesta. Kuntien toimintaa ja päätöksentekoa ohjaavat lait, asetukset, valtion viranomaisohjeet ja valtuuston asettamat johtosäännöt.

Laillisuustarkastuksen lisäksi tilintarkastajan toimintaa ohjaa myös tietyissä erityistapauksissa tarkoituksenmukaisuustarkastuksen käsite. Pääasiallisena tarkoituksenmukaisuustarkastuksen toteuttajana toimii tarkastuslautakunta, mutta selkeissä tapauksissa tilintarkastajakin voi ottaa kantaa toiminnan tehokkuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen. Tällä tarkoitetaan kuntalain mukaista hallinnon ja talouden tarkoituksenmukaisuuden tarkastamista (Kuntalaki 71§), joka kiinnittää huomiota erityisesti toiminnan tuloksellisuuteen. Tämä tuloksellisuustarkastuksen nimikkeelläkin

kutsuttu tarkastustoiminta pitää sisällään nimensä mukaisesti toiminnan kokonaistaloudellista järkevyyttä. Kokonaistaloudellisella järkevyydellä tarkoitetaan kaikkia niitä asianmukaisuuksia, jotka jäävät laillisuustarkastuksen ulkopuolelle. Vaikka toiminta olisikin lainmukaista, se saattaa olla täysin tehotonta, riskialtista tai perusteettoman kallista. Kunnan sisäisen valvonnan asianmukaisuuden tarkastusvelvoite osaltaan parantaa tarkoituksenmukaisuustarkastuksen toteutumista, vaikka tarkoituksenmukaisuuden kokonaisarviointi olisikin jätetty tarkastuslautakunnan tehtäväksi (Myllymäki 2007, 316 ja kuntalaki 71§). Tarkoituksenmukaisuustarkastus on laadittu täydentämään kunnan laillisuustarkastusta tuomalla esiin tarkastuskohteen toimintojen ja asetettujen tavoitteiden toteuttamisen taloudellisuus-, tehokkuus-, ja vaikuttavuuskysymykset. Näillä kysymyksillä tarkastus linkittyy kunnallistalouden tuloksellisuusvaatimukseen, jotka ohjaavat koko kunnan toimintaa.

Arvo Myllymäki ottaa teoksessaan Finanssihallinto-oikeus esille kysymyksen siitä, voiko tilintarkastaja puuttua valitsijansa, eli kunnanvaltuuston, toimiin. Vaikka kuntalain 73§ ei ota esille erikseen valtuustotarkastusta tilintarkastajan tehtävänä, on tilintarkastusoikeutta tarkasteltava laajemmin. Myllymäki perustelee tarkastusvelvollisuuden ulottumista kunnanvaltuustoon kuntalain 56§ perusteella. Kuntalaki 56§ säätelee, että kunnan hallinnon ja talouden keskeisimmistä kysymyksistä päättää valtuusto. Tilintarkastaja voi esimerkiksi kiinnittää huomiota kunnanvaltuuston virheelliseen päätökseen, mikäli se perustuu kunnanhallituksen puutteelliseen valmisteluun. Tällöinkään tilintarkastaja ei puutu valtuuston toimivaltaan. Tällöin tilintarkastajien tarkastusoikeuden on ulotuttava valtuustoon pelkästään laillisuusvalvonnan toteutumiseksi, jotta valtuuston päätösvalta säilyy. Valtuuston päätöksiä valvoo tilintarkastajan lisäksi myös kunnanhallitus, koska valtuusto ei voi laittaa lainvastaista päätöstä täytäntöön (Myllymäki 2007, 316; Kuntalaki 56§).

3.2 Kuntien tilintarkastuksen lähtökohdat

Julkinen tilintarkastus on varmennustehtävä siinä missä muukin tilintarkastus. Tilintarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ja arvioida tarkastettavaa kohdetta laillisuuden näkökulmasta. Lisäksi tilintarkastaja palvelee ylimpien päätöksentekijöiden, kuten kunnanvaltuustojen sekä kunnallisen tilintarkastuksen erityispiirteenä myös valtion tiedontarpeita. Julkisella tilintarkastuksella yleisemmin on myös rooli edistää verorahoitteisen toiminnan läpinäkyvyyttä ja julkisen hallinnon taloudenhoidon yleistä luotettavuutta julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden toteutumisen asianmukaisuutta. Julkisten organisaatioiden ylimmät päättävät elimet joutuvat keskittymään

päätöksenteossa suuriin toimintalinjoihin. Resurssien rajallisuus estää täydellisen perehtymisen yksityiskohtaisiin kysymyksiin, joten ylin johto joutuu jakamaan seuranta ja valvontatehtäviä alemmille organisaatiotasoin. Julkishallinnon tilintarkastajilla on tehtävä varmentaa tätä muiden tuottavaa seuranta- ja valvontatehtävää. Koska tilintarkastajalla ei saa olla omia intressejä tarkastuskohdetta kohtaan, saa ylin johto puolueettoman kannanoton ja mahdollisia uusia neuvoja, koskien seuranta ja valvontatehtävien toimivuutta.

Tilintarkastajan keskeisimpänä tehtävä lakisääteisen laillisuustarkastuksen lisäksi on tuottaa luotettavaa ja käyttökelpoista tietoa organisaation eri toimialojen taloudesta ja toiminnasta. Tilintarkastajan tekemillä havainnoilla voidaan kehittää toimintaa ja luovat pohjaa ja perusteluita mahdollisille kehitysehdotuksille.

Tilintarkastaja ei voi arvostella laillisten päätösten asianmukaisuutta, mutta se voi esittää omia arvioita tiettyjen toimintatapojen vaikutuksista. Tilintarkastajan tulee raportoida havaitsemistaan virheistä, ja tarkastaa, että vanhoihin virheisiin on asianmukaisesti puututtu. Tilintarkastajan tekemät havainnot tulisi sisältää ehdotus tai suositus mahdollisille menettelytavoille, mikäli tilintarkastaja huomaa virheen tai puutteen. Itse virheiden korjaaminen ei ole tilintarkastajan tehtävä. Vastuu toimenpiteistä, joihin tilintarkastajan havainnot antavat aiheutta, ovat aina organisaation johdolla. Tehokkaimmillaan julkinen tilintarkastus on hyvin suunniteltu niin tilikauden alkuun, kuin koko toimintavuoden aikana. Lisäksi hyvä tilintarkastus luo edellytyksiä toimintojen uudelleen arvioinnille ja uudistamiselle. (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006, 4).

3.2.1 Tilintarkastusinstituutio ja sen historia

Tilintarkastusinstituution syntyhistoria on hyvin moniulotteinen. Tarkastustoiminta on kehittynyt omaan tahtiinsa useilla eri sektoreilla. Kuntatarkastuksen varhaisimmat aiheet ovat peräisin keskiaikaisen Maunu Eerikinpojan kaupunkilaista. Ruotsin vallan aikaan kaupunkien itsehallinnollinen asema oli varsin heikko. Valvontaa kaupungeissa hoiti kuninkaan vouti, joka peri kruunun verot ja sakot. Kaupungin varoja hoitavan oli annettava tilitys valvojille vuosittain voutille. Vouti valvoi talouden lisäksi myös hallintoa ja hänellä oli lupa puuttua mikä kaupungin raati ylitti valtuutensa (Yrjänä 2012, 10).

Vaikka keskushallinto yritti suurvaltakaudella tehostaa ja yhdenmukaistamaan kontrollia, pysyi tilintarkastus tuon ajan melko epäsäännöllisenä ja riippui viranomaistarkastajien aktiivisuudesta ja paljastuneista epäselvyyksistä. Kaupunkien tilintarkastus oli 1800-luvulle asti melko vähäistä ja valvontaelimen toimesta tarkastettiin kerrallaan usean vuoden tilit. Kun tilintarkastus laahasi usean vuoden perässä, oli vaikea puuttua havaittuihin virheisiin. Kaupunkien menot muodostuivat lähinnä viranhaltijoiden vaatehankinnoista ja hallintokiinteistöjen ylläpitokustannuksista. Tulot muodostuivat erilaisista veroluonteisista maksuista. Rahavarat säilytettiin erillisessä kirstussa, johon vain pormestarilla ja raatimiehillä oli avaimet (Yrjänä 2012, 10).

1800-luvulla kaupungit kasvoivat ja Helsingissä säädettiin vuonna 1856 ohjesääntö joka siirsi maistraatin valvontavastuulle yhden kassan, joka sisälsi kaikki aikaisemmat kaupungin rahastot ja kassat. Maistraatin alaisuuteen perustettiin kamreerin virka joka laati budjettiehdotukset eri hallinnon haaroille. Kaupungin kaikki tilitykset oli tarkastettava maistraatin läsnä ollessa vuosittain. Tätä hoiti kolme tilintarkastajaa, joista kaksi oli asetettu porvariston edustajista ja yksi talonomistajain edustajista. Tilintarkastusta hoidettiin muissakin kunnissa 1900-luvun alkupuoli pitkälti samanlaisin virkamiestarkastuksin ja tarkastajat valittiin valtuuston toimesta (Yrjänä 2012, 11).

Vuoden 1976 kunnallislaki sääti valtuuston valittavaksi vähintään neljä tilintarkastajaa. Tilintarkastajat valittiin luottamushenkilöistä. Luottamushenkilöihin sovellettiin yleisiä kunnallislain luottamushenkilöitä koskevia säännöksiä. Nämä koskivat esimerkiksi luottamustoimesta kieltäytymistä tai esteellisyysperusteita. Tilintarkastajilla oli organisaatioon nähden poikkeuksellinen asema, koska he olivat niin sanotusti ulkopuolisia asiantuntijoita, eikä heillä siten ollut toimeenpano-, eikä käskyvaltaa. Toisaalta tilintarkastajat suorittivat omaa itsenäistä tehtäväänsä, joten valtuusto ei voinut päätöksillään rajoittaa tilintarkastajan toimintaa. Tämänlainen asema korosti tilintarkastajan yksilöllisyyttä ja riippumattomuutta. (Martikainen ym. 2002)

Vuoden 1976 kunnallislaki ei asettanut tilintarkastajille erillisiä kelpoisuusehtoja, mutta valtuustojen tarkastussäännöissä näistä kelpoisuusehdoista voitiin säätää. Kunnallislaki laajensi tilintarkastajien vaalikelpoisuutta myös kunnan jäsenyyden ulkopuolelle, jotta asiantuntemus säilyi laajana. Laki mahdollisti yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön toimesta. Kun valtuusto valitsi tilintarkastajat, luottamushenkilöistä tuli parlamentaarisia tilintarkastajia mikä muistutti hyvin läheisesti tuolloista valtion tilintarkastusjärjestelmää. (Vuorinen 1995)

Vuoden 1995 kuntalaki ja sen vuoden 1997 alusta voimaan tulleilla tarkastussäädöksillä luotiin pohja nykyiselle riippumattomalle hallinnon ja talouden tarkastuksen toimintamallille. Kuntien tilintarkastus yhdenmukaistettiin JHTT- auktorisointijärjestelmän kautta. Samaan aikaan kuntiin perustettiin ammattimaisen laillisuustarkastuksen rinnalle toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointia suorittava toimielin, tarkastuslautakunta.

3.2.2 Tilintarkastajan oikeudet ja velvollisuudet

Tilintarkastajalle on kuntalain nojalla suotu verrattain suuret toimivaltuudet suorittaa tarkastustyötä. Tilintarkastaja on oikeutettu tarkastamaan mitä tahansa kunnan hallintoon ja taloudenhoitoon liittyvää asiaa. Käytännössä tämä tarkoittaa rajatonta pääsyä kaikkeen tilintarkastajan tärkeäksi katsomaansa tilintarkastukseen liittyvään aineistoon. Lisäksi kuntaorganisaatio on velvoitettu kaikin tavoin edistämään niitä puitteita, mitkä vaikuttavat tilintarkastajan tarkastustyöhön (Kuntalaki 74§).

Lainsäädännön tarkoituksena on varmistaa tilintarkastajan häiriötön työ, joka samalla parantaa tarkastustyön laatua ja vaikuttavuutta. Tärkeintä on varmistua siitä, ettei kunnan talous tai hallinto pidä sisällään sellaisia seikkoja, jotka vaarantaisivat toiminnan oikeellisuuden tai laillisuuden.

Tilintarkastaja tekee itse päätökset tilintarkastusta koskevasta tärkeästä asiakirja-aineistosta ja voi sen nojalla käyttää laajaa perehtymisoikeuttaan. Tilintarkastajan ei tarvitse erikseen lähteä perustelemaan yksityiskohtaisesti tarkastusmetodejaan, vaan asiayhteys riittää tietojensaantioikeuden toteutumiseen. Laajan tietojensaantioikeuden taakse jää kuntakonsernin hallintoa ja taloutta koskevista asioista hyvin vähän asioita. Tällaisia asioita voisivat olla esimerkiksi jotkin tarkastustoiminnasta eriytyvät henkilötietoasiat (Ks. esim. Riistama 1999).

Laaja tietojensaantioikeus tuo mukanaan myös velvollisuuksia. Tilintarkastaja on vaitiolovelvollinen tarkastuskohteen asioista ja tilintarkastaja on virkavastuun nimissä vastuussa tekemistään virkavirheistä. (Rikoslaki 40§)

Kelpoisuusehtojen lisäksi tilintarkastajaa koskevat myös muunlaiset toimintatapavelvoitteet. Tilintarkastajan toiminta tulee olla hyvin puolueetonta. Tarkastustoiminta ei saa suosia tai syrjiä mitään osapuolta. Tarkastus tulee kohdistaa tasapuolisesti kuntaorganisaatiossa ja tarkastuksen täytyy olla riippumatonta. Tämä tarkoittaa sitä, ettei tilintarkastaja voi olla missään riippuvuussuhteessa tarkastettavan kohteen kanssa. Riippuvuussuhteilla tarkoitetaan hallintolain

27–30§ esteellisyysperusteiden mukaisia riippuvuussuhteita. Tilintarkastaja ei saa olla myöskään työsuhteessa tarkastettavan kohteen kanssa, eikä kumpikaan osapuoli saa olla velkasuhteessa toisiinsa.

Tilintarkastajan tulee pidättäytyä tai jättää tilintarkastustoimeksianto ja ilmoittaa mahdollinen esteellisyys palvelun tilaajalle, mikäli epäily tilintarkastustoiminnan riippumattomuudesta ilmenee. Tilintarkastaja ei saa myöskään ottaa itselleen sellaista toimeksiantoa, jonka toteuttaminen on puolueettomasti, riippumattomasti tai tarkastusteknisesti mahdotonta. Tarkastustekninen mahdottomuus tarkoittaa tilannetta, jossa tilintarkastaja ei voi riittävällä varmuudella varmistua tarkastuskohteen talouden tai hallinnon oikeellisuudesta tai lainmukaisuudesta. Myös kunnanvaltuusto voi tarvittaessa erottaa tilintarkastajan kesken toimikauden. (Kuntalaki 72.1§)

3.2.3 Hallinnon ja taloudenhoidon tarkastus käytännössä

Tilintarkastajan tehtävät jaetaan kuntalaissa hallinnon tarkastukseen ja taloudenhoidon tarkastukseen. Molemmat osa-alueet liittyvät niin läheisesti toisiinsa, että selvää rajaa ei näille tarkastuksille käytännön tarkastustyössä voida vetää. Pääjako aikaisemmin esitetystä laillisuustarkastuksen ja tuloksellisuus- / tarkoituksenmukaisuustarkastuksen välillä on paremmin perusteltu myös käytännön tarkastustyössä, koska hallinnon ja talouden tarkastus sisältää usein viitteitä näistä molemmista, pääpaino ulkoisessa tilintarkastuksessa on juuri lakisääteisessä laillisuustarkastuksessa. Kolmannen ulottuvuuden tarkastustyössä muodostaa sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastus (Myllymäki 2007, 316).

Laillisuustarkastus, eli velvoittavien lakien, valtion viranomaisten määräysten, ja johtosääntöjen noudattamisen tarkastus on käytännössä päätöspöytäkirjojen laillisuuden tutkintaa. Tarkastuksessa paneudutaan pöytäkirjojen muodolliseen oikeellisuuteen, koskien esimerkiksi allekirjoituksia ja asianmukaisia pöytäkirjan tarkastuksia. Lisäksi päätöksen lainmukaisuus ja päätöksen noudattaminen ovat keskeisessä asemassa. Myös erilaisten valtionosuuksien perusteet ja Euroopan unionin myöntämien tukien saantiperusteiden tarkastus ovat ensiarvoisen tärkeässä asemassa. Samalla tarkastetaan, ettei päätöstä tehdessä olla ylitetty toimivaltuuksia tai ettei olla toimittu lain vastaisella tavalla.

Kuntalain 73§ säätelee tilintarkastajan tehtävästä valvoa sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sisäinen valvonta keventää auktorisoidun tilintarkastajan tarkastustaakkaa, mutta ei suoranaisesti korvaa

tilintarkastajan tekemää tarkastusta. Tilintarkastuksen ei myöskään tulisi paikata huonosti järjestettyä sisäistä valvontaa, koska tällöin organisaation kokonaisvalvonta kärsii. (Myllymäki 2007, 317) Sisäisen valvonnan toimivuuden tarkastaminen on tärkeä osa koko kuntakonsernin laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden tarkastamista. Sisäiselle valvonnallekin tulee asettaa hyvin samankaltaiset valvontatavoitteet. Sisäisen valvonnan tarkastus samalla toteuttaa tuloksellisuuden osa-alueista sisäisen palvelukyvyyn arviointia (Myllymäki 2007, 317).

Taloudenhoidon tarkastuksella tarkoitetaan laskentatoimen tarkastusta. Laskentatoimeen tehtäväkenttä on laajempi kuin vain tilit ja kirjanpito. Laskentatoimi pitää sisällään tiedontuottamisen kuntaohjauksen kannalta tärkeistä tunnusluvuista. Tunnusluvut puolestaan kuvaavat tietoja organisaation taloudesta ja toiminnasta eri osa-alueilla. Laskentatoimi on osa taloussuunnittelijoiden työkaluista ja laskentatoimen avulla saatavia tietoja voidaan hyödyntää muun muassa organisaation johtamisessa ja valvonnassa.

Laskentatoimen rooli on ajan saatossa muuttunut merkittävästi. Perinteisesti laskentatoimen on ajateltu painottuvan talousarvion tulojen ja menojen kokoamiseen, seuraamiseen ja tasapainottamiseen. Vaikka talousarviotarkkailu on laskentatoimen perustehtäviä edelleen, on rinnalle muodostunut laskentatoimen rooli taloudellisuuden ja tuottavuuden arvioijana. Täten laskentatoimi tukee entistä paremmin talouden ohjausta. Talouden tilintarkastus perustaa tarkastusaineistonsa laskentatoimen tuottamaan informaatioon. Tällöin on erityisen tärkeää varmistaa ja tarkastaa se, että laskentatoimen tuottama informaatio on riittävää, oikeaa, ajankohtaista ja oikein esitettyä.

Tilinpäätöksen ja konsernitaseen tarkastuksesta on erikseen säädetty kuntalain 73§ tilintarkastajan tehtävissä. Tarkastuksen päätavoitteena on varmistaa, että tilinpäätös ja konsernitase on laadittu lainmukaisesti, ja että ne antavat oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta. Taustalla vaikutti lainsäätäjän ajatus siitä, että tilintarkastajan on kiinnitettävä erityistä huomiota kunnan määräämisvallassa oleviin yhteisöihin, koska tilintarkastajan tarkastusoikeus ei automaattisesti ulotu esimerkiksi kunnan osakeyhtiöihin (Myllymäki 2007, 317; HE 192/1994 vp 117).

Lakisääteisen tilintarkastuksen työn luonne on muuttunut vuosien saatossa. Syitä muutoksiin ovat aiheuttaneet valtuustojen budjettivallan muutokset ja kuntien talousarvioasetelman sekä kirjanpidon uudistumiset. Nykyiset talousarviot pitävät sisällään yhä suurempia kokonaisuuksia, sisältäen suuria toimintalinjoja, määrärahoja ja tuloarvioita. Yksi suuri päätös jakaa valtuuksia ja pääomaa

pienemmille tulosityksiköille myöhempää käyttöä varten. Myös budjetointitrendi bruttobudjetoinnista nettobudjetoinnin suuntaan aiheuttaa muospaineita myös tilintarkastukselle. Nettobudjetoinnissa tulosityksikkö voi kohdistaa itse toiminnan resurssit tietyn nettosumman rajoissa, mikä lisää esimerkiksi palvelutoiminnan vastaavuutta yksityisen sektorin samantyyppistä palvelutoimintaa kohtaan (Myllymäki 2007, 317).

Kunnilla on myös yhä enemmän tilintarkastuksen piiriin kuuluvia omaisuuseriä, rahavaroja, arvopapereita, sitoumuksia, velkakirjoja, takauksia, vakuutuksia. Kunnille on kehittynyt myös muita uudentyyppisiä omaisuusinstrumentteja ja kuntien ympärille on muodostettu uusia sijoitusyhtiöitä, jotka tuovat mukanaan uudenlaisia riskejä. Kunnat menevät yhä enenevässä määrin kohti markkinaehtoista toimintaa ja hankkivat ympärilleen uusia riskiympäristöjä. Tämä kehitys vaatii tilintarkastukseltaakin yhä kriittisempää silmää arvioitaessa kunnan profilia lainsäädännön silmin. Toisin sanoen kyseessä on tilintarkastajan roolin suuntautuminen myös riskienhallinnan arviointiin. Kuntalain uudistus korostaa valvonnan ja riskienhallinnan merkitystä kuntien toiminnassa, joten nähtäväksi jää mikä on tilintarkastajan rooli riskienhallintatyössä jatkossa ja kuinka kunnat järjestävät riskienhallintaa. Sisäisen valvonnan ja riskienvalvonnan toteutumista valvoo kuitenkin jatkossakin ulkoinen tilintarkastaja (Hallituksen esitys kuntalain muuttamisesta. HE 24/2012 vp).

3.2.4 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Julkishallinnon ja - talouden tilintarkastajat ry on koonnut julkishallinnon tilintarkastusta koskevan ohjekirjan, jonka tarkoituksena on koota yhteen julkista tilintarkastusta koskeva ohjeistus. JHTT-yhdistyksen antama ohjekirja sisältää myös viittauksia muiden auktorisoitujen tilintarkastusyhteisöjen antamia ohjeita. Hyvä tilintarkastustapa on osa tilintarkastusta koskevaa normistoa, joka käsittelee tilintarkastajan toiminnan riippumattomuutta, käyttäytymistä ja ammattitaidon ylläpitämistä. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on tiivis kooste julkisen hallinnon tilintarkastuksen hyvistä käytännöistä. Se käsittelee tilintarkastuksen tarkoitusta, etiikkaa, tilintarkastuksen käytännön toteutusta ja laadunvarmistusta.

Se kuinka julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa eroaa vastaavista yksityisen tilintarkastuksen ohjeista, perustuu julkisyhteisöjen ja yksityisen sektorin eroihin. Julkisyhteisöjen tilintarkastuksessa tulee kiinnittää huomiota enemmän julkisen organisaation rooliin voittoa tavoittelemattomana palvelutuottajana. Tehokkuusajattelu ei liity suoraan toiminnan rahamääräiseen tulokseen vaan, kyse on hyvästä vaikuttavuudesta, tuottavuudesta ja taloudellisuudesta. Myös valtionosuuksien

perusteiden tarkastus ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen on myös sellaisia seikkoja, joita yksityisen sektorin tilintarkastuksessa ei käsitellä (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006).

3.3 Tilintarkastus palveluna

Palvelu voidaan kuvata aineettomana hyödykkeenä. Tilintarkastuspalvelussa kyseessä on aineettoman varmentamisen ja luottamuksen lisääminen organisaation ja sidosryhmien välillä. Palvelu voidaan kuvata aineettomaksi hyödykkeeksi. Palvelulle on tyypillistä vuorovaikutussuhde asiakkaan ja palveluntuottajan välillä. Palvelun tuottaminen ja kuluttaminen on usein yhtäaikaista vuorovaikutustilanteessa. Palvelua voidaan myös suorittaa asiakkaan toimeksiantona (Grönroos 2000, 80).

Palvelu voidaan jaotella esimerkiksi palvelun luonteen mukaan suoranaiseksi asiakaspalveluksi ja toimeksiantopalveluksi, mutta pääsääntöisesti palveluun liittyy asiakkaan rooli osallistua palvelun tuotantoprosessiin, esimerkiksi suunnittelun tai palautteen avulla. Palvelutilanteessa tuottaja tarjoaa asiakkaalleen maksua vastaan aineetonta neuvoa, suoritusta tai tekoa, jonka tuloksena voi asiakkaalle syntyä myös kiinteitä hyödykkeitä. Esimerkiksi ruoanvalmistukseen liittyy palvelu ruoan valmistamisesta ja lopputuotteena oleva ruoka joka tarjotaan asiakkaalle. Samoin toimii myös tilintarkastuspalvelu, jossa tarkastuspalvelun lopputuotteena asiakkaalle annetaan tilintarkastuskertomus varmentamaan tilintarkastetun toiminnan oikeellisuutta. Vastaavasti myös kiinteään hyödykkeeseen voi liittyä palvelua esimerkiksi laitteen tai koneen käyttöönottokoulutusta ja huolto- tai ylläpitopalveluja. (Toivonen 2004, 18; Lundström 2011, 45)

Ilona Lundström on koonnut väitöskirjassaan palveluiden määritelmiä ja ominaisuuksia eri tutkimuslähteistä: (ks. esim. Rantala & Virolainen 2001, 63–65; Brax 2007, 9)

- 1. Palvelut ovat aineettomia (palvelu voi silti myös sisältää konkreettisia osia).*
- 2. Palvelut ovat luonteeltaan prosessimaisia eli sarja tekoja tai tekojen sarjoja.*
- 3. Palvelut kulutetaan ja tuotetaan yleensä samanaikaisesti asiakkaan ollessa vuorovaikutuksessa palvelun tuottajan (edustajan) kanssa.*

4. *Asiakas osallistuu palvelun tuotantoprosessiin ainakin jossain vaiheessa. Toisin sanoen asiakas on yksi tuotantoresurssi. Tästä johtuen palveluja ei voi varastoida, vaikka asiakkaita voi ”varastoida” esimerkiksi odotushuoneeseen.*

5. *Palvelut koetaan subjektiivisesti.*

6. *Palveluita kuvataan abstrakteilla käsitteillä (esimerkiksi miellyttävä, ystävällinen, epäystävällinen jne.).*

7. *Palvelu sinänsä ei johda omistukseen.*

8. *Palvelut ovat heterogeenisiä, toisin sanoen palvelutilanne on aina erilainen. (Lundström, 2011, 45)*

Tilintarkastuspalvelun laatu

Tilintarkastuksessa, kuten muissakin palveluhankinnoissa palvelun laatuun on alettu kiinnittää entistä enemmän huomiota. Tilintarkastuspalvelun laatua pyritään palvelun tuottajienkin keskuudessa kehittämään ja valvomaan entistä tarkemmin. (ks. esim. Mikkola, 2011 & Vakkuri 2011).

Tilintarkastus on palvelua, jossa asiakkaalle myydään asiantuntemusta, varmennusta ja tilintarkastuksen ammattitaidon tuomaa auktoriteettia varmentaa asiakasyhteisön toiminta. Lakisääteisen tilintarkastuspalvelun lisäksi tilintarkastaja voi myös antaa pienimuotoisia neuvoja ja suosituksia, jolloin palvelu on myös hyvin lähellä konsultointitoimintaa. Lakisääteisen tilintarkastuksen ja laajan konsultoinnin järjestämistä samalle asiakkaalle on kuitenkin rajoitettu muun muassa hyvän tilintarkastustavan vastaisena. Tilintarkastuspalvelu on hyvin itsenäistä työskentelyä ja sisältää usein melko vähän vuorovaikutusta asiakkaan kanssa, jolloin asiakkaalle jää hyvin vähän konkreettisia tuotteita palvelun suorittamisesta. Tilintarkastuksen laatua on hyvin vaikea mitata organisaation ulkopuolelta, pelkästään tuotosten valossa. Tilintarkastuksen tuloksena konkreettisin todiste suoritetusta tilintarkastuksesta on vuosittain tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä annettava tilintarkastuskertomus, joka ei sinällään pidä sisällään mitään viitteitä laadukkaasta tilintarkastustyöstä. Tilintarkastuskertomus annetaan vakiomuotoisena tarkastuskohteen asioiden ollessa kunnossa. Vakiomuotoinen myös riippumatta siitä, kuinka tarkastus on suoritettu (Vakkuri 2011).

Kuntien tarjouspyynnöissä ohjataan palvelun laatua esimerkiksi vaatimalla tiettyä osuutta tarkastuksesta suoritettavan tarkastettavassa kohteessa läsnä olemalla. Vuorovaikutussuhteet tarkastettavan kohteen kanssa ja tilintarkastajalta saatu tuki ongelmatilanteissa nähdään laatua parantavana tekijänä. Myös palveluntarjoajan sisäiset laadunvalvontajärjestelmät ja niiden tehokkuus katsotaan olevan tarkastuksen laatua parantavia tekijöitä (Martikainen ym. 2004).

Päämies-agenttiteoriassa tilintarkastuksen rooli nähdään varmentajana. Tilintarkastaja antaa lausunnolla vakuutuksen siitä, että agentti on toiminut tehtävässään päämiehen toivomalla tavalla ja että agentin välittämä tieto päämiehelle organisaation taloudellisesta tilasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastuksen perustehtävä on kohtuullisen varmuuden muodostamisessa ja tilintarkastuskertomuksella varmentavan lausuman antamisesta. Tilintarkastaja luo tarkastustoiminnallaan kohtuullisen varmuuden siitä, että toiminta on ollut edellisellä tilikaudella tarkoituksenmukaista ja lakisääteistä. Laadukas tilintarkastus on ennen kaikkea onnistunut arvio kohtuullisen varmuuden saavuttamisesta. (Vakkuri 2011, 67)

Puutteellinen tilintarkastuksen laatu tarkoittaa pahimmassa tapauksessa puutetta kohtuullisen varmuuden saavuttamisessa. Puute tai tehty tarkastusvirhe saattaa vääristää kuvaa tarkastettavan kohteen taloudellisesta informaatiosta. Tilintarkastuksen laatukäsite voidaan olettaa olevan luonteeltaan prosessi- ja tuotanto-orientoitunutta (Vakkuri 2011, 67). Laaturvirhe tilintarkastuksessa tarkoittaa myös vakavissa tapauksissa oikeuskäsittelyä. Laaturvirhe korostaa palvelusopimuksen laadulliset ominaisuudet, joita käytetään laadullisen arvioinnin perusteena. (Komulainen 2010, 411)

Tilintarkastuspalvelun laatua määritetään varmentamisen onnistumisen lisäksi myös tilintarkastusta ohjaavien ohjeistojen noudattamisen onnistumisena. Tilintarkastusta ohjaavat lukuisat kansainväliset standardit ja yleisesti hyväksytyt ”hyvä tilintarkastustapa”. Sopimuksenmukaisuus ei puhtaasti sovellu tilintarkastuspalvelun laadunarviointiin, koska tilintarkastuspalvelun lopputuote ei välttämättä vastaa asiakkaan toiveita. Tilintarkastuksessa ei voida tehdä suoraa oletusta siitä, että asiakas saa tilintarkastuspalvelulla haluamansa vakuutuksen toiminnan oikeellisuudesta, vaan päätös lausunnosta on tarkastavan tilintarkastajan vastuulla. (Vakkuri 2011, 67)

3.4 Kunnallisen tilintarkastuspalvelun sisältö

Kunnallinen tilintarkastus on nykyään hyvin laaja palvelukokonaisuus, johon liittyy useita erilaisia ulottuvuuksia. Tilintarkastuksen luonne on hyvin prosessimainen. Se alkaa toimeksiannon

vastaanottamisesta ja päättyy tarkastettavan tilikauden osalta tilintarkastajan raportointiin ja tilintarkastuskertomuksen jättämiseen. Itse tilintarkastus työ alkaa työn suunnittelulla ja tarkastustoimintavaihtoehdon valinnalla. Toimeenpanon, eli tarkastustehtävien suorittamisen jälkeen verrataan tarkastustuloksia asetettuihin tavoitteisiin. Työn tarkkailu auttaa uusia tarkastustehtäviä suunniteltaessa ja suoritettaessa (Kosonen 2005, 31).

Kunnallisen tilintarkastuspalvelun sisältö on pääpiirteittäin Kuntalain 73 § mukaiset tilintarkastajan tehtävät. Lakisääteisten tehtävien lisäksi tilintarkastaja huolehtii osaltaan laillisuustarkastuksen lisäksi tuloksellisuuden tarkastamisesta, jossa tilintarkastajalla on oikeus ottaa kantaa organisaation toimintojen tehokkuuteen ja taloudellisuuteen, ja antaa niitä koskevia kehittämissuhteita. Tilintarkastajalle voidaan asettaa myös muita tehtäviä valtuuston asettamien ohjeiden ja tarkastussäännön nojalla. Näistä lisätehtävistä tulee sopia erikseen ja niistä tulee mainita tilintarkastuspalveluita kilpailutettaessa.

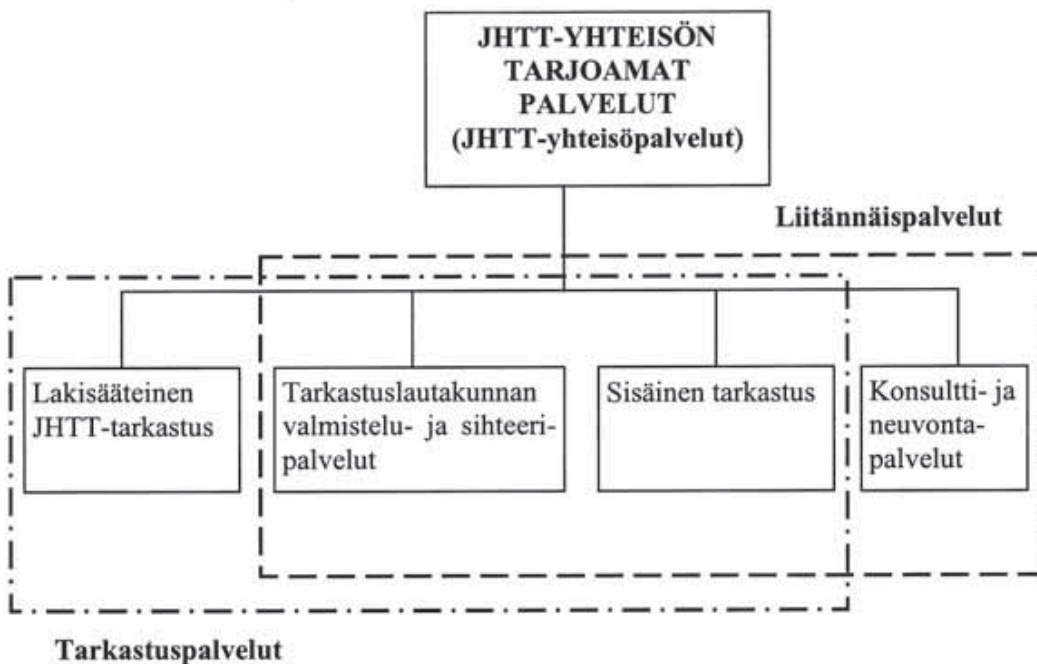
Tilintarkastuksen tarjouspyynnöissä on esitettävä kuvaus kilpailutettavasta tilintarkastuspalvelun sisällöstä. Tarjouspyynnössä voidaan viitata lakisääteiseen tilintarkastuspalveluun ja sen lisäksi erillisiin tilintarkastajaa koskeviin tehtäviin ja niiden laajuuteen esimerkiksi tilintarkastuspäivissä ilmoitettuna. Muita tarjouspyynnössä erikseen mainittavia tehtäviä ovat muun muassa:

- EU-projektien tilintarkastukset
- muut tilintarkastukseen liittyvät palvelut (IT-, alv-, sopimustarkastus yms.)
- arviointipalvelut tarkastuslautakunnalle
- tarkastuslautakunnan sihteerinä toimiminen
- arviointikertomuksen valmistelutehtävät

Tilintarkastuksen oheispalveluiden määrä ja sisältö riippuu hyvin paljon asiakkaan organisaatorakenteesta, koosta ja harkinnanvaraisesta tarpeesta. Tarjouspyynnöissä tulisi arvioida tilintarkastuksen oheispalvelujen määrä ja tarvittaessa pyytää niistä erillinen tarjoushinta tarjouslomakkeelle. Oheispalveluihin kuuluu myös tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät, jotka tulisi myös kilpailuttaa erillisenä osuutena. Tarjouspyynnössä tulee käydä ilmi tarjousten vertailussa

käytettävä tarkastuslautakunnan sihteerin tuntimäärä ja tarkastuslautakunnan sihteerille kuuluvat tehtävät. (Martikainen ym. 2004, 37)

Myös erilaiset arviointipalvelut tulisi tarjouspyynnössä erottaa erilliseksi toiminnaksi. Arviointityö on tarkastuslautakunnan tehtävä, johon se voi käyttää tilintarkastajan raportteja ja konsultointia. Tilintarkastajaa voidaan myös kuulla asiantuntijana tarkastuslautakunnan kokouksissa. Jos arviointityön tukipalvelut kilpailutetaan erikseen, tehtävät tulee määrittellä tarjouspyynnössä tarkasti sisällön ja laajuuden osalta.



Kuvio 5. JHTT- yhteisöjen tarjoamat palvelut ja niiden ryhmittely (Martikainen ym. 2004, 38)

Yllä olevassa kuvassa nähdään Martikaisen ja kumppaneiden, 2004 tilintarkastuspalvelujen jako. Tilintarkastuspalvelut voidaan jakaa suoraan tilintarkastusta koskeviksi palveluiksi ja erilaisiksi tukitoiminto- ja konsultointipalveluiksi, jotka ovat kuvassa erotettuina katkoviiivallisina laatikkoina. Tilintarkastuspalvelut ovat kuviossa esitetty lakisääteisenä JHTT- tilintarkastuksena, tarkastuslautakunnan valmistelu- ja sihteeripalveluina, sisäisenä tarkastuksena ja konsultti- ja neuvontapalveluina. Kunnilla on ollut tapana hankkia lakisääteisen JHTT- tilintarkastuksen lisäksi myös muita oheispalveluita. Henkilöstöressurssien rajallisuus, etenkin pienissä kunnissa, edellyttää lisäpalvelujen hankintaa tilintarkastusyhteisöiltä (Martikainen ym. 2002, 38–39).

JHTT- tilintarkastukseen liittyy lakisääteisten tehtävien lisäksi myös muita oheistehtäviä, jotka ovat onnistuneen laillisuustarkastuksen perusedellytyksiä. Tilintarkastaja joutuu valmistelemaan omaa tarkastustyötään ja konsultoimaan tarkastuskohteen avainhenkilöiden kanssa ilman, että niistä olisi erikseen sovittu tarjouspyynnössä tai palvelusopimuksissa. Useissa tapauksissa raja lakisääteisen tarkastustyön ja erikseen arvioitavien oheispalvelujen välillä on hyvin häilyvä (Martikainen ym. 2002, 38–39).

JHTT- yhteisöillä on myös valmiudet tarjota kunnille myös sisäisen tarkastuksen palveluja. Sisäisen valvonnan järjestäminen on ollut organisaation johdon vastuulla ja tilintarkastajalla on lakisääteinen velvoite sen järjestämisen todentamisessa. Pienemmissä kunnissa sisäisen tarkastuksen palveluita ostetaan suoraan JHTT- yhteisöiltä, jolloin sisäisen valvonnan järjestäminen toteutuu. Kysymyksiä saattaa kuitenkin herättää tilanne, jossa sisäisen tarkastuksen palveluja tarjoaa sama yhteisö joka suorittaa laillisuustarkastuksen. Tällöin sisäisen tarkastuksen toteuttaja ja järjestämisen todentaja on sama toimija, jolloin järjestämisestä ei voida antaa täysin riippumatonta varmuutta.

Tarkastusyhteisöjen epäsopiviin työyhdistelmiin on puututtu yritysmaailmassa erilaisin standardein ja suosituksin, joten näitä sääntöjä tullaan jatkossa soveltamaan melko varmallalla todennäköisyydellä myös julkisissa tilintarkastus- ja konsultointipalveluissa. Pääasiassa lakisääteisestä ulkoisista tilintarkastuspalveluista selkeästi poikkeavat palvelut tulisi eriyttää eri tarjouspyyntöön. Tämä koskee erityisesti sisäisen tarkastuksen ja muiden konsultointipalvelujen hankintaa.

Kuntien kiristynyt taloustilanne ja tuloshakuisuus ovat kasvattaneet erilaisten konsultointipalveluiden kysyntää. Konsultointipalveluja ovat useita vuosia tarjonneet alaan erikoistuneet konsultointiyritykset. Nykyään konsultointikysyntään ovat vastanneet myös tilintarkastusyhteisöt, jotka tarjoavat hyvin asiakaskohtaisesti räätälöityjä konsultointi- ja koulutuspalveluita kuntaorganisaatioille (Martikainen ym. 2002, 38–39). Konsultointi- ja neuvontapalvelut eivät suoranaisesti kuulu tilintarkastustoimintaan, joten ne tulisi tilata tai kilpailuttaa erillisenä kokonaisuutena. Myös konsultointi- ja neuvontakysymyksissä tulisi ottaa esille myös riippumattomuustekijät siten, ettei lakisääteisen tilintarkastuksen riippumattomuus vaarannu.

Kuntien kiristynyt taloustilanne on ajanut kuntia säästökuurille. Säästöjen toivossa kunnat supistavat palveluostojaan. Kun samaan aikaan markkinaehtoiset tilintarkastusyhteisöt pyrkivät mahdollisimman kustannustehokkaaseen palveluratkaisuun, voi olla vaarana tilintarkastuspalvelun

laadun kärsiminen, varsinkin jos kunta jo tarjouspyynnöllä pyrkii puristamaan ostettavan tilintarkastuspalvelun määrän mahdollisimman pieneksi. Tilintarkastusyhteisöille voi kireästä markkinatilanteesta johtuen tulla houkutus hinnoitella lakisääteinen tilintarkastustyö mahdollisimman edulliseksi ja pyrkiä kompensoimaan tilintarkastuksen heikkoa kannattavuutta paremmin hinnoiteltua konsultointipalvelua myymällä. Yksi jatkotutkimuksen aihe voisikin olla tutkia, miten tilintarkastuspalveluiden hinnat eroavat samojen toimijoiden tarjoamien konsultointipalveluiden tai sisäisen tarkastuksen palveluiden hinnoista.

3.5 Tilintarkastuspalvelun hankinta julkisena hankintana

Kuntien ja muiden julkisyhteisöjen hankinnat vaativat erityisiä menettelytapoja silloin, kun hankintavolyymit kasvavat tietyn suuruisiksi. Julkisia hankintoja ohjataan lainsäädännöllä, jotta julkisia varoja ohjataan tasapuolisesti palveluntarjoajille ja tasavertaista kilpailua edistäen. Seuraavaksi tutkimuksessa käydään lävitse julkista hankintaa koskevaa sääntelyä ja tilintarkastuspalvelun kilpailuttamisen menetelmiä.

3.5.1 Tilintarkastuspalvelujen hankintaa ohjaava lainsäädäntö

Euroopan yhteisö tunnetaan vapaasta liikkuvuudesta ja vapaasta kaupasta. Nykyinen Suomen hankintamenettely ja – lainsäädäntö perustuu pitkälti Euroopan yhteisön periaatteisiin yritysten vapaasta ammatinharjoittamisesta palveluntarjoamisesta, sijoittumisesta ja valtioiden välittömien avustusten vastaanottamisen kiellosta.

Yhteismarkkinoiden luonti on vapauttanut kaupan, mutta kilpailun puute on vaivannut useita aloja. Kilpailun lisäämiseksi on säädetty julkisten hankintojen sääntely, joka velvoittaa kilpailuttamiseen ja antaa mahdollisuuden kaikille eurooppalaisille yrityksille kilpailla kaikkialla Euroopassa samoin edellytyksin. Myös julkisyhteisöjen markkinaehtoistuuksessa, tuotteita ja palveluita on haluttu kilpailuttaa taloudellinen etu ja budjettisäästöt tavoitteena (Valkama, Kallio, Haatainen, Laurila, Siitonen. 2008, 60)

1980 ja 1990- lukujen aikaan kuntien julkista hankintaa ohjasivat pitkälti kuntien omat hankintaohjeet. Hankintaohjeet olivat johtosääntöjen kaltaisia toimintaohjeita, joiden keskeinen tavoite perustui juuri kilpailuttamiseen ja tarjoajien tasapuoliseen kohteluun. Palveluhankintojen rooli oli tuolloin huomattavasti pienemmässä roolissa, kuin nykypäivänä. Pääasiassa kuntien

keskusjärjestön antamiin suosituksiin perustuviin hankintaohjeisiin suhtauduttiin usein varauksella. Tavarakaupassa ja urakkahankinnoissa suosittiin paikallisia tuottajia. (Kalima 2001,19)

Vuonna 1994 astui voimaan ensimmäinen julkista hankintaa koskeva laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348, (myöhemmin hankintalaki), jonka tarkoituksena oli järjestää lakisääteinen turva kilpailun oikeudenmukaiselle toteutumiselle. Hankintalaki perustui Suomen solmimaan sopimukseen Euroopan talousalueesta (ETA), joka velvoitti avaamaan markkinoita Eurooppaan. Mielenkiintoista on myös huomata, että mahdollinen EU-jäsenyyden kariutuminen vuoden 1994 kansanäänestyksessä ei olisi muuttanut säädetyn lain voimaantuloa (Valkama ym. 2008, 60).

Hankintalakiin on tehty ajan saatossa useita muutoksia. Euroopan yhteisön direktiivit muuttavat lain sisältöä ja julkisiin hankintojen suuruuteen liittyviä raja-arvoja, eli kynnysarvoja on vuosien saatossa muutettu. Suomen hankintalaki on kuitenkin paikoin tiukempi, kuin EY-direktiivien velvoitteet. Hankintalain tulkinta on puitelain tulkintaa, jossa oikeustapauksilla on suuri merkitys. Suomessa julkista hankintaa koskevia oikeustapauksia ratkoo oma oikeus, markkinaoikeus (Pohjonen 2002, 3-4).

3.5.2 Julkinen hankinta

Julkisella hankinnalla tarkoitetaan tavaroiden tai palveluiden ostamista, vuokraamista ja urakalla teettämistä. Hankinta voi sisältää osamaksu- ja leasing kaupat sekä käyttöoikeuden vastikkeellisen siirron julkisyhteisön haltuun. Julkisen viranomaisen tekemä sopimusta vastikkeellisesta hyödykekaupasta kutsutaan hankintasopimukseksi (ks. esim. Kuusniemi-Laine & Takala 2007).

Julkinen hankinta on käsitteenä hyvin laaja ja moniulotteinen. Julkinen hankintayksikkö on velvoitettu lain nojalla käyttämään tarpeeksi laajaa hankinta menettelyä hankinnan arvosta riippuen. Julkista hankintaa sovellettaessa täytyy myös pohtia, kuuluuko tietty hankintatoimenpide julkisen hankinnan käsitteen piiriin. Tätä pohdintaa varten Laki julkisista hankinnoista ottaa esille kilpailutuksen ulkopuolelle jäävät hankinnat (Laki Julkisista hankinnoista, 7§). Hankintalainsäädäntöä ei sovelleta esimerkiksi puolustusvälinehankintoihin tai kuntia koskettaviin kiinteistön ostoihin, kunnan rakennuksen vuokraus, työsopimukset ja erityiset rahoituspalvelut. (Kuusniemi-Laine & Takala 2007, 49)

Julkista hankintaa koskevaa lainsäädäntöä ei myöskään sovelleta tilanteisiin joissa kuntapalvelut toimivat näennäismarkkinaperiaatteella. Kuntien toiminta on keskittynyt yhä markkinalähtöisempiin toimintatapoihin, joiden tuloksena on syntynyt keinotekoisia markkinoita. Tästä esimerkkinä voidaan esittää Tampereen kaupungin tilaaja-tuottaja- malli, jossa tuottaja ja tilaaja käyvät sisäistä ja ulkoista ”kauppaa” palvelutuotannossa. Lisäksi on olemassa muitakin isäntäkunta- ja kumppanuusmalleja, sekä palveluseteleitä, joita ei lueta hankintalain piiriin kuuluviksi julkisiksi hankinnoiksi, vaikka ne saattavat sisältää markkinaehtoisia toimintamalleja (Valkama ym. 2008, 62–63).

3.5.3 Kynnysarvot hankintamenettelyn ohjaajina

Kynnysarvoilla tarkoitetaan hankinnan kokonaiskustannusarvoa, joka määrittää hankintalain noudattamisesta. Julkiset hankinnat jaotellaan niiden kokonaisarvon perusteella kolmeen kansalliseen kynnysarvoluokkaan tai kolmeen EU-kynnysarvoluokkaan. (Laki Julkisista hankinnoista, 15§ & 16§) Koska kansallinen lainsäädäntö on tiukempi kuin Euroopan unionin säädökset, on kynnysarvoihin lisätty alempi kansallinen kynnysarvoluokka. Seuraavassa taulukossa on esitetty kynnysarvot erilaisten hankintojen osalta hankintojen osalta.

| EU-HANKINNAT | |
|--|--|
| Hankintalajit <u>EU-kynnysarvon ylittävät</u> <ul style="list-style-type: none"> • Tavarahankinnat, ensisijaiset palveluhankinnat, rakennusurakat, käyttöoikeusurakat, suunnittelukilpailut | Soveltevat säännöt <ul style="list-style-type: none"> • Hankintalaki sisältää direktiiveihin pohjautuvan kilpailuttamisen yksityiskohtaisen sääntelyn • EU:n laajuinen ilmoitusmenettely • Hankintalain oikeussuojakeinot soveltuvat |
| EU-KYNNYSARVO: 137 000 € valtion keskushallinnon tavarahankinnat ja ensisijaiset palveluhankinnat 211 000 € muiden hankintayksiköiden tavarahankinnat ja ensisijaiset palveluhankinnat 5 278 000 € kaikkien hankintayksiköiden rakennusurakat | |
| KANSALLISET HANKINNAT | |
| Hankintalajit <ul style="list-style-type: none"> • EU-kynnysarvon alittavat tavarahankinnat, ensisijaiset palveluhankinnat, rakennus- ja käyttöoikeusurakat • Toissijaiset palveluhankinnat arvosta riippumatta • Palveluja koskevat käyttöoikeussopimukset arvosta riippumatta • EU-kynnysarvon alittavat suunnittelukilpailut | Sovelletut säännöt <ul style="list-style-type: none"> • Kilpailuttamisen sääntely hankintalaissa; erityisesti lain III osa: kansalliset menettelyt • Menettelyt EU-hankintoihin nähden kevyempiä • Ilmoitus julkaistava kansallisella tasolla • Hankintalain oikeussuojakeinot soveltuvat |
| KANSALLINEN KYNNYSARVO: 30 000 € tavara-/palveluhankinnat 100 000 € sosiaali- ja terveydenhoitopalveluhankinnat, eräät työvoimahallinnon ja työnantajien koulutuksen yhteishankinnat 150 000 € rakennusurakat | |
| KANSALLISEN KYNNYSARVON ALITTAVAT HANKINNAT | |
| Hankintalajit <ul style="list-style-type: none"> • Kaikki hankintalajit | Soveltevat säännöt <ul style="list-style-type: none"> • Hankintalaki ei sovellu • Hankintayksiköt voivat soveltaa omia kilpailuttamisohjeita ja menettelyjä • Noudatettava avoimuutta ja syrjimättömyyttä |

Taulukko 2. Päivitettynä julkisten hankintojen kynnysarvot ja sovellettavat säännökset. (Kuusniemi-Laine ja Takala 2007, 64 & Valkama, Kallio, Haatainen, Laurila, Siitonen. 2008, 65)

Hankintalainsäädännön mukaan kunnan ja kuntayhtymän tulee kilpailuttaa tietyn arvoiset, toisin sanoen kynnysarvojen ylittävät palveluhankinnat. Tilintarkastuspalvelu lukeutuu näihin kilpailutettaviin palveluihin. Kynnysarvot määräytyvät hankintakokonaisuuden yhteishinnasta.

Tilintarkastuspalvelussa kokonaishinta lasketaan vuosittaisten arvioitujen tarkastuspäivien hinnasta, jotka kerrotaan palvelusopimuksen vuosimäärällä. Näin saadaan arvioitu kokonaiskustannus koko palvelukokonaisuudelle. Kokonaishinta tulee määrittää ilman arvonlisäveroa. Toisin sanoen: *vuosittainen arvo ilman alv x sopimusvuosien määrä = hankinnan ennakoitu kokonaisarvo.*

Kynnysarvot jakautuvat kokonaisarvon perusteella EU-kynnysarvoksi tai kansalliseksi kynnysarvoksi. EU-kynnysarvo ylittyy jos palveluhankinnan kokonaisarvio on 200 000 euroa tai enemmän. Tilintarkastuspalveluissa EU-kynnysarvo ylittyy vain suurimmissa kaupungeissa. EU-kynnysarvon ylittävä palvelu on kilpailutettava kansainvälisesti ja siitä on informoitava kansainvälisessä hankintailmoituskanavassa. Kansallinen kynnysarvo on suuruudeltaan 30 000 euroa, joka ylittyy suurimmassa osassa kuntien tilintarkastuspalveluhankintoja. Kansallisen kynnysarvon ylittäviin hankintoihin tulee soveltaa hankintalakia ja hankinnat tulee kilpailuttaa asianmukaisesti.

Mikäli kynnysarvoa ei ylitetä ja kyseessä on niin sanottu pienhankinta, tulee hankintoihin soveltaa avointa ja syrjimätöntä hankintamenettelyä, vaikka lakisääteistä velvoitetta kilpailuttamiseen ei olisikaan, ohjaa hankintoja kunnan omat hankintaohjeet koskien pienhankintojen suorittamista tai tarkastussäännön mukaista tilintarkastuspalveluiden hankintaa. Tilintarkastuksen luonteesta johtuen palveluhankinta tarkoittaa käytännössä hankintamenettelyä ja asianmukaista tarjouspyyntöä kynnysarvoista riippumatta. Tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisessa sovelletaan avointa hankintamenettelyä, koska mahdollisten tarjoajien määrä on suhteellisen pieni, eikä näin ollen tarkoituksenmukaista rajata kilpailua vain tietylle joukolle.

Hankinnan ennakoitu arvo määritetään käyttämällä suurinta hankinnasta maksettavaa kokonaiskorvausta ilman arvonlisäveroa. Hankinnan kokonaiskorvaukseen tulee laskea myös hankintojen erilaiset toteuttamistavat ja mahdolliset sopimusta koskevat optioehdot. Hankinnan koostuessa useimmasta eri osasta, kokonaiskustannukset ratkaisevat hankinnan arvon. Toisin sanoen hankintaa ei voida pilkkoa osiin, jotta jonkin kynnysarvon alle jäätäisiin vaan kokonaiskustannukset ratkaisevat. Hankinnan ennakoitu arvo on oltava pitävä hankintailmoituksen julkaisuhetkellä tai muuten hankintamenettelyn alkaessa (Laki julkisista hankinnoista 17§).

Julkinen hankinta voidaan toteuttaa ilman kilpailuttamista, jos hankinnan ennakoitu arvo jää alle 30 000 euron kynnysrajan tai hankintaan sovelletaan muita lainmukaisia hankintamenettelyjä, avoimen hankintamenettelyn sijaan. Myöskään yhteishankinnoissa, jo aikaisemmin kilpailutettua hankintaa

ei tarvitse uudelleen kilpailuttaa. Kunnat voivat halutessaan käyttää erilaisia erikseen sovittuja hankintarenkaita joiden hankinnat ovat ennalta kilpailutettu ja näin ollen kaikkien renkaan jäsenten vapaasti hankittavissa.

Hankintayksikön on käytettävä hyväksi olemassa olevat kilpailuolosuhteet, kohdeltava hankintamenettelyn osallistujia tasapuolisesti ja syrjimättä sekä toimittava avoimesti ja suhteellisuuden vaatimukset huomioon ottaen. Hankintayksiköiden on pyrittävä järjestämään hankintatoimintansa siten, että hankintoja voidaan toteuttaa mahdollisimman taloudellisesti ja suunnitelmallisesti sekä mahdollisimman tarkoituksenmukaisina kokonaisuuksina ympäristönäkökohdat huomioon ottaen. Hankintatoimintaan liittyvien hallinnollisten tehtävien vähentämiseksi hankintayksiköt voivat käyttää puitejärjestelyjä sekä tehdä yhteishankintoja tai hyödyntää muita yhteistyömahdollisuuksia julkisten hankintojen tarjouskilpailuissa. Jos tarjouskilpailussa ehdokkaana tai tarjoajana on hankintayksikön omistama yhteisö tai laitos taikka toinen hankintayksikkö, sitä on kohdeltava samalla tavoin kuin muita ehdokkaita ja tarjoajia. (Laki julkisista hankinnoista 2§)

Laki julkisista hankinnoista koskee kaikkia julkisia viranomaisia ja juridisista muodoista riippumatta. Hankintalaki koskee myös kunnan enemmistöomistuksellisia yhtiöitä. Kunta voi ostaa palveluita täysin omistamiltaan yhteisöiltä, mikäli yksinomaisesta käyttämisestä sovitaan valtuustossa ja siitä ilmoitetaan asianmukaisesti. Muissa tapauksissa hankintalain säädökset lähtökohtaisesti ohjaavat hankintoja. (Kalima 2001, 55)

3.5.4 Kunnallisen tilintarkastuksen kilpailuttaminen

Julkinen tilintarkastus kilpailutetaan usein kunnissa. Kuntien tilintarkastuksen kilpailuttamiseen liittyy usein tarkoituksenmukaisuusharkinta, jossa kunnanvaltuusto voi edellyttää tilintarkastajan valintaa edeltävän tarjouskilpailun järjestämistä. Suurempien kuntakonsernien kohdalla mukaan astuu lakisääteinen velvoite julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön vaikutuksesta (Horsmanheimo & Steiner 2008, 205).

Julkinen hankintatoiminta voidaan nähdä hyvin moniulotteisena. Toisaalta se on työlästä, aikaa vievää ja resursseja kuluttavaa toimintaa. Toisaalta tarjouskilpailuiden etu on kilpailun tuoma mahdollisuus saada palvelu mahdollisimman edullisesti. Tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisessa hinta-laatusuhde, toisin sanoen kokonaistaloudellinen edullisuus ratkaisee.

Tilintarkastuksen kilpailutuksessa on monia ulottuvuuksia. Pelkkä palvelun hinta ei aina ratkaise tilintarkastajan valintaa, vaan tilintarkastuksen kilpailuttamisella voidaan hankkia parasta asiantuntemusta parhaaseen mahdolliseen hintaan. Tarjouskilpailu ei estä sitä, että asiantuntemus ja palvelun laatu asetetaan hinnan edelle valintapäätöksessä (Horsmanheimo & Steiner 2008, 206).

Julkisyhteisöillä on käytössään useita erilaisia hankintatapoja. Tilintarkastuksen hankinta on kunnan hankintatoimi, johon tulee soveltaa lakia ja asetusta julkisista hankinnoista (Hankintalaki 348/07, valtioneuvoston asetus 614/07, Valtion hankintakäsikirja 2010). Tilintarkastuksen hankintaan liittyy olennaisesti tarjouskilpailu. Tarjouksiin ja tarjoajien kelpoisuusvaatimukseen perustuva menettely ennaltaehkäisee esteellisyyteen liittyviä haittatekijöitä.

Kynnysarvon ylittävät hankinnat tulee ilmoittaa julkisesti sähköisessä ilmoituskanavassa, johon erillinen tarjouspyyntölomake täytetään. Sähköinen ilmoituskanava on työ- ja elinkeinoministeriön ylläpitämä HILMA, joka löytyy osoitteesta www.hankintailmoitukset.fi. Lisäksi EU-kynnysarvon ylittävät hankinnat ovat ilmoitettava Euroopan unionin hankintailmoituskanavassa, TED:ssä.

Tarjouspyynnöt ovat julkisia asiakirjoja ja ne voidaan liittää joko sellaisenaan liitteeksi tarjouspyyntöilmoitukseen. Myös tarjouspyyntöasiakirjat voidaan pidättää itsellään ja ilmoituskanavassa ilmoitetaan tarjoajille vähimmäistiedot, joilla tarjoajat voivat pyytää virallisia tarjouspyyntöasiakirjoja. Vaikka tarjouspyyntöasiakirjat ovat yleisesti ottaen julkisia asiakirjoja, liittyy kilpailuttamiseen tiettyjä menetelmäsalaisuuksia, joita kaikki hankintayksiköt eivät halua suoraan paljastaa, tällöin tarjouspyyntöasiakirjat luovutetaan erillisestä pyynnöstä.

Myös itse tarjousasiakirjat ovat julkisia kilpailutuksen päättymisen ja hankintasopimuksen allekirjoittamisen jälkeen. (Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621) Tarjouskilpailuun osallistuneilla on halutessaan oikeus nähdä tarjoukset heti päätöksenteon jälkeen. Tällä turvataan tarjoajien oikeusturva mahdollisissa virheellisissä menettelyissä. Tarjoukset tulisi laatia siten, etteivät ne sisällä liike- tai ammattisalaisuuksia. Kuitenkin tarjouksen laadinnan kannalta oleellisista, mutta salaisista tiedoista tulee ilmoittaa selkeästi ja erikseen, jolloin ne voidaan jättää salaisiksi hankintasopimuksen jälkeenkin. Kuitenkin tarjouksen kannalta oleelliset tiedot, kuten palvelun kokonaishintaa ei voida salata. Tarjouspyynnöissä voidaan muissa sopimusehdoissa ottaa kantaa asiakirjojen julkisuuteen ja näin samalla opastaa tarjoajia oikeanlaiseen menettelyyn.

4 TARJOUSPYYNTÖJEN TARKASTELU

4.1 Tilintarkastuspalvelujen laajuus ja sisältö

Tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisessa keskeisenä toimenpiteenä on määrittää kilpailutettava palvelukokonaisuus ja sen laajuus. Tarjouspyynnöissä tilintarkastuspalvelun laajuus määritetään yleisesti kilpailutettavien tilintarkastuspäivien lukumääränä. Tarjouspyynnöissä tilintarkastuspäivät ilmoitetaan vuositasolla, ja ne perustuvat kunnan omaan näkemykseen tarvittavan tarkastustyön määrästä.

Vuotuisten tarkastuspäivien lukumäärälle ei ole mitään yksittäistä ohjetta, mutta Suomen kuntaliiton suosituksen mukaan tilintarkastuspäiviä tulisi olla sopivassa suhteessa sopimuskauden kanssa. Mitä lyhyempi sopimuskausi on, sitä enemmän yhdelle vuodelle tulisi asettaa tilintarkastuspäiviä. Nykyään sopimuskausi ei ole enää kiinteä neljä vuotta, vaan sopimuskautta voidaan halutessaan lyhentää tai pidentää jopa kuusivuotiseksi. Sopimuskauden pituudella on vaikutusta tilintarkastajan tekemään tarkastussuunnitelmaan, mikä puolestaan vaikuttaa tilintarkastuspäivien määrään. Vaikka kunta voi itse päättää kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrän, tulee tilintarkastajan varmistaa, että edellytykset lakisääteiselle tilintarkastukselle täyttyy riittävien tarkastuspäivien puitteissa tarkastustoimeksiantoja vastaanottaessa.

Usein palveluntarjoajaa voidaan etukäteen konsultoida palvelutarpeen määrittämisessä ennen kilpailuttamista. Lakisääteisen tilintarkastuksen tarkastuspäiviä määritettäessä tulee huomioida tarkastuksen tarve ja riittävyys. Edellinen tarkastuskausi ja edellisen tilintarkastajan tuntemukset voivat olla hyviä vinkkejä uutta palvelutarvetta määritettäessä. Tilintarkastuspäivien määrään vaikuttavat kuntaorganisaation koko ja rakenne. Kuntajaon muutokset ja kuntakonsernirakenteen muutokset, esimerkiksi yhtiöittämisissä, vaikuttavat omalta osaltaan tilintarkastuspäivien määrään.

Myös sisäisen valvonnan rooli ja henkilöstöresurssit taloushoidossa vaikuttavat tilintarkastuksen tarveharkintaan. Kuitenkin on huomattava, etteivät oma henkilöstö tai kontrollijärjestelmät saisi olla lakisääteisten tilintarkastuspäivien lukua vähentävä tekijä, vaikka omana työnä tehty tarkastustoiminta helpottaisikin tilintarkastuksen suorittamista. Tehtäväkentän laajentuminen tai olennainen muuttuminen eri kuntaorganisaation toimielimissä vaikuttaa myös tulevaan tarkastustarpeeseen.

Arvioitu tai kilpailutettava tilintarkastuspäivien määrä voi poiketa toteutuvasta tilintarkastuspalvelusopimuksen tarkastuspäivistä. Pääasia on, että tarkastuspäivät ovat hyvin suuntaa antavia ja ne on merkitty yksiselitteisesti siten, että tulevien tarjousten kokonaishinnat on helppo verrata keskenään. Todellinen tarkastuspäivien lukumäärä perustuu valitun tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tekemään riskiarvioon ja tarkastussuunnitelmaan, joka voi poiketa tarjouspyynnössä esitetystä tarkastuspäiväarviosta. Tarjouspyynnöissä voidaan mainita, että tarkastuspäivien määrää voidaan perustellusta syystä muuttaa, mikäli tarjoaja katsoo näin tarpeelliseksi. Ohessa on ote eräästä tarjouspyynnöstä, jossa on jätetty varaus tarkastuspäiväarvion muuttamiselle.

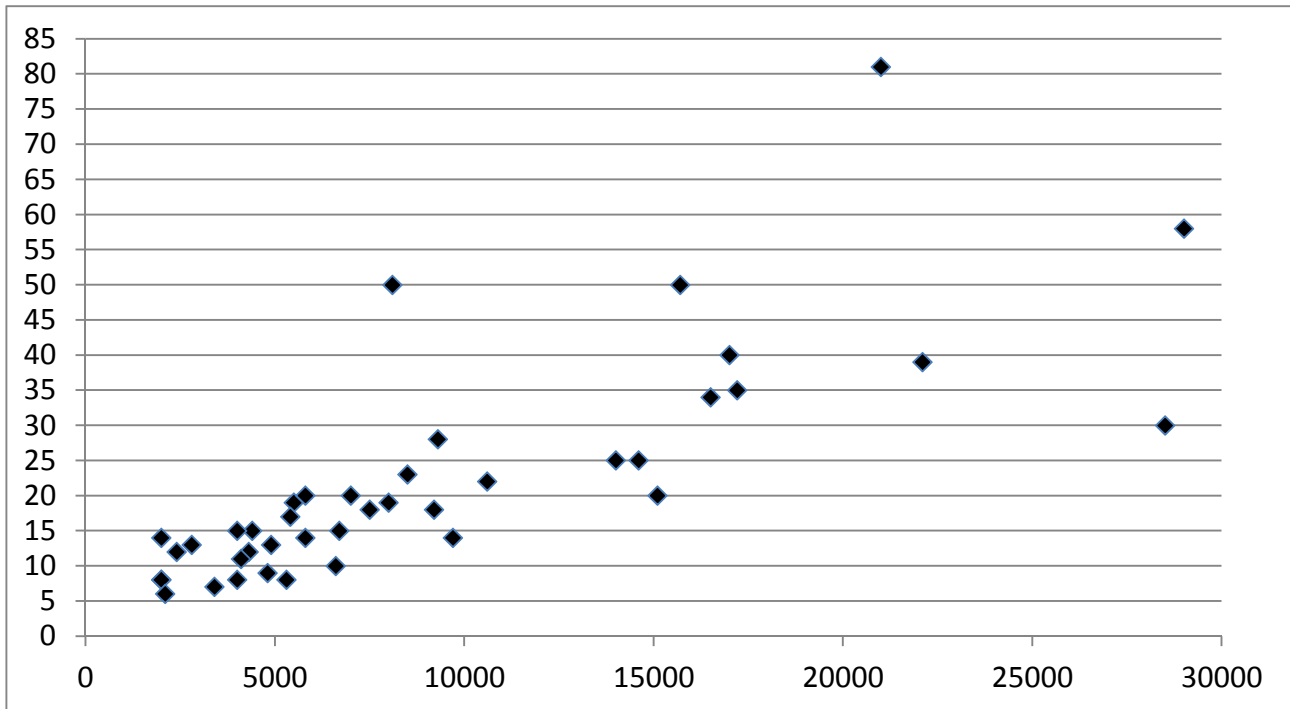
Kuntalain mukaisen tilintarkastuksen laajuus, josta tarjous pyydetään ja jonka perusteella tarjoukset vertaillaan, on 12 tarkastuspäivää vuodessa, josta vastuunalaiselle tilintarkastajalle on varattu kahdeksan päivää ja avustavalle tilintarkastajalle neljä päivää. Perustellusta syystä olemme kuitenkin valmiita muuttamaan arvioitamme tarvittavien tarkastuspäivien määrästä. (ote eräästä tarjouspyynnöstä, koskien tilintarkastuspalvelun laajuutta)

Myös kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrä voi olla asetettu tarjouksessa kiinteäksi, mutta samalla pyydetään tarjousta mahdollisen lisätarkastuspäivän hinnasta. Kuitenkin vastuu tilintarkastuspäivien lisätilauksesta säilytetään tilaajalla.

Kuntalain mukaisen tilintarkastuksen laajuus, josta tarjous pyydetään ja jonka perusteella tarjoukset vertaillaan, on 18 tarkastuspäivää vuodessa. Tarkastustehtävistä edellytetään JHTT-tarkastajan hoitavan 75 %. Tilintarkastuskertomuksen lisäksi tilintarkastajan edellytetään antavan tarkastuslautakunnalle vuosittain vähintään kaksi kirjallista väliraporttia.

Lisätoimeksiantona pyydämme tarjousta (7,5h/päivä) tilintarkastuksen lisäpäivistä. Tilaaja ei kuitenkaan sitoudu lisäpäivien hankkimiseen tarjoajalta.

Oheisessa kuvaajassa (Kuvio 6) on tässä tutkimuksessa käytettyjen esimerkkikuntien tarjouspyynnöissä esitettyjen kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrät. Pystyakseli kuvaa kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrää ja vaaka-akseli kuvaa kuntakokoja asukasluvun mukaan. Pisteet kuvaavat esimerkkikuntia. Kuvaaja kertoo kuntakoon vaikutuksesta kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrään ja samalla esittää myös hajontaa, joita esimerkkikuntien välillä esiintyy kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrässä.



Kuvio 6. Kuntakoon vaikutus kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrään

Kuvion pisteparvesta huomataan lineaarinen kehitys. Kuntakoon kasvaessa myös tarjouspyynnöissä olevat kilpailutettava tilintarkastuspäivien määrä kasvaa. Kuntakoon suurentuessa hajonta kuitenkin on selvästi suurempaa, kuin pienempien kuntien välillä. Suurempien kuntien konsernirakenne alkaa muuttua monimuotoisemmaksi, jolloin tarkastuspäivien määrässäkin voi ilmetä vaihteluja.

Kuviosta käy ilmi, että pienin arvo lakisääteisten tilintarkastuspäivien kilpailuttamisessa on kuusi päivää, joka on alle 2 500 asukkaan kunnan esittämä arvio tilintarkastuspäivistä. Suurin arvo on puolestaan noin 21 000 asukkaan kunnalla, joka kilpailuttaa 81 tilintarkastuspäivää. Suurimmat kunnat ovat hieman alle 30 000 asukasta, joiden tarkastuspäivät jäävät selvästi alle tilintarkastuspäivien suurimman arvon.

Pienempien kuntien osalta on kuntakoon ja tarkastuspäivien määrään suhteen pientä säännönmukaisuutta. Suurimpia poikkeamia nousevasta trendistä on havaittavissa 3 kappaletta. Näitä ovat 8000 asukkaan kunta, jossa kilpailutettavia tarkastuspäiviä on selvästi muita samankokoisia kuntia enemmän (50 kpl) lisäksi suurimman tarkastuspäivien määrän omaavalla 21 000 asukkaan kunnalla on huomattavasti muita enemmän kilpailutettavia päiviä. Myös 15 000 ja 30 000 tuhannen asukkaan kuntien välillä on lähes 30 vuosittaisen tarkastuspäivän ero. Seuraavaksi onkin hyvä pohtia syitä näille eroille.

Noin 8000 asukkaan kuntakonserni, joka kilpailuttaa 50 tilintarkastuspäivää, mikä on noin 30 päivää enemmän kuin muut omaa hieman erilaisen palvelurakenteen kuin muut. Tarjouspyynnössä on ilmoitettu, että kuntakonsernin palvelurakenne poikkeaa muista samankokoisista kunnista. Kuntakonserni tarjoaa itse erikoissairaanhoidon palveluja ja sillä on oma ammattiopisto. Lisäksi se tarjoaa kansalais- ja musiikkiopiston palveluja ympäristökunnille. Palvelurakenne on 60 miljoonan käyttötalousmenoillaan huomattavasti laajempi verrattuna muihin samankokoisiin kuntiin, joten suurempi tilintarkastusmäärä on ymmärrettävää. Lisäksi kuntakonserniin kuuluu 14 tytäryhteisöä, ja viisi kuntayhtymää ja neljä osakkuusyhteisöä, joista kuusi tytäryhteisöä ja yksi kuntayhtymä kuuluvat kilpailutettavan tilintarkastuksen piiriin. Vertailuna voidaan esittää lähes samankokoinen kaupunki, jolla on ainoastaan 4 tytäryhteisöä ja pienempi palvelurakenne noin 46 miljoonan käyttötalousmenoilla, jolloin tilintarkastuspäivien määrä on arvioitu 19 päivään.

Toinen vertailupari voidaan ottaa noin 21 000 ja 22000 asukkaan kunnista, joiden tilintarkastuspäivien ero on noin 40 päivää. Tarkasteltaessa kohdekuntien edellisvuosien tilinpäätöstä voidaan havaita hyviä syitä tarkastuspäivien määrän erotukselle. Tilinpäätöksen konsernitaseen loppusumma kertoo hieman toiminnan volyymeistä rahamääräisesti mitattuna. Tase on yhteenveto konsernin varoista ja veloista, mikä osaltaan kertoo tarkastettavan kohteen laajuudesta. 81 tilintarkastuspäivää kilpailuttavan kunnan taseen loppusumma vuonna 2011 tilinpäätöksessä oli 231 miljoonaa euroa ja vastaavasti hieman asukasmäärältä mitattuna isompi kunta ilmoitti konsernitaseen loppusummaksi noin 164 miljoonaa euroa. Tasearvojen huima ero kertoo tilintarkastuspalvelujen tarkastusajallisesta tarpeesta, mikä selittää myös erot kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrässä. Noin 30 000 tuhannen asukkaan kuntien välinen konserni taseen ero on myös suuri. Kunta, joka kilpailutti 30 tilintarkastuspäivää, konsernitase oli noin 190 miljoonaa euroa ja 58 päivää kilpailuttavalla kunnalla konsernitase oli noin 247 miljoonaa euroa.

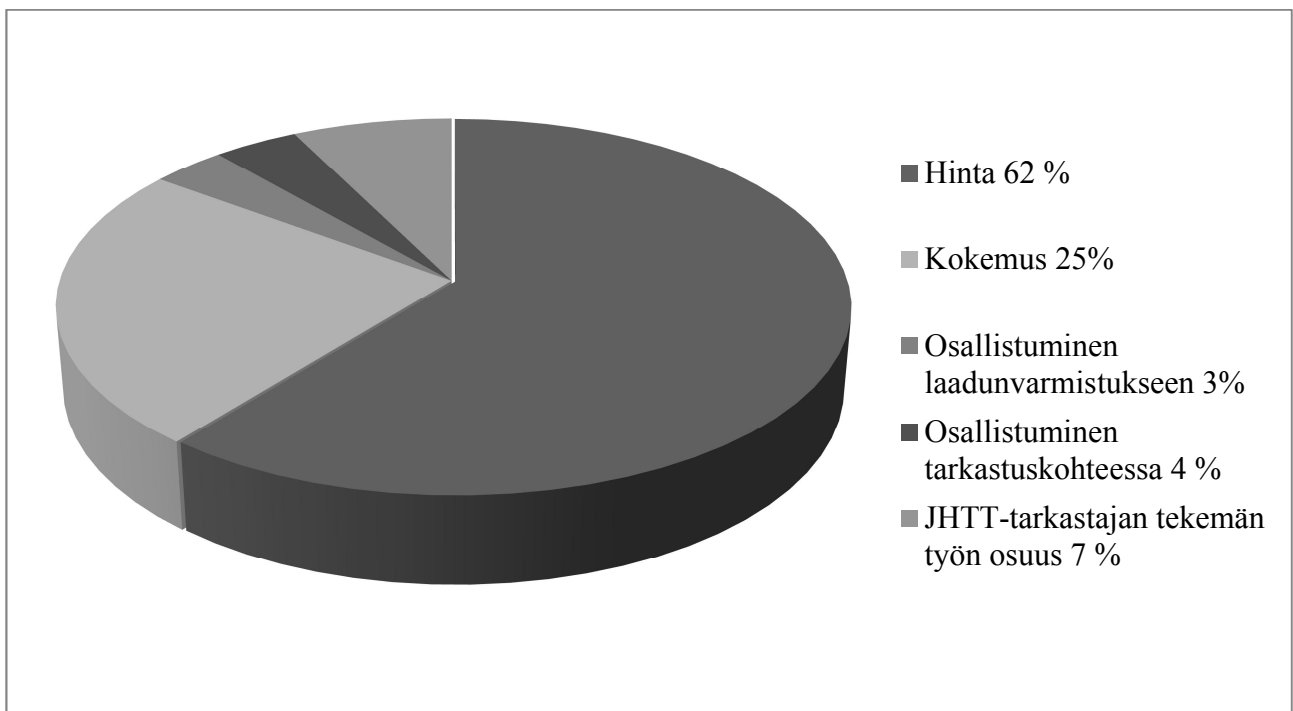
Tase ei merkitse kaikkea tilintarkastustarpeen määrittämisessä. Jos verrataan asukasluvultaan erikokoisia, mutta tasearvoltaan lähempänä toisiaan olevia kuntakonserneja huomataan tilintarkastuspäivissä siltikin eroja. Oma harkinta ja luotto omiin valvontakontrolleihin vaikuttavat kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrään.

Tarkastuspäivien määrää olisi kuitenkin järkevämpää vertailla konsernitaseen suhteessa, jolloin vertailtavuus olisi suurempien kuntien osalta helpompaa. Pienissä kunnissa tasearvoissa ei ole niin suurta eroa, joten hajontaa on tilintarkastuspäivissä vähemmän. Konsernirakenteet muuttuvat hyvin

erilaisiksi kuntakoon kasvaessa yli 10 tuhannen asukkaan. Tällöin on järkevää tutkia tilinpäätöksiä, jotta syyt kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrälle saadaan esille. Useissa tarjouspyynnöissä talouden tunnusluvut ovat jätetty pois, jolloin pelkästä kuntakoosta voi saada väärän kuvan suhteessa toiminnan ja sitä kautta tarkastuskohteen laajuuteen.

4.2 Tarjousten valintakriteerit

Tarjousten arvioinnissa on useita tapoja vertailla saatuja tarjouksia. Tarjouksiin voidaan asettaa tarjouspyynnöllä tiettyjä vaatimuksia ja tarjousten laatimista voidaan tarjouspyynnöllä ohjata haluttuun suuntaan. Tarjouspyynnössä on ilmoitettava käytettävät arviointikriteerit ja se, millä perusteella tarjouksista valitaan voittaja. Tarjouspyyntöjen vertailulle ei ole asetettu mitään erityistä rajoitetta. Arviointi perusteet eivät saa syrjiä tarjoajia ja käytetyistä arviointimenettelyistä tulee olla selvät maininnat tarjouspyynnöissä. Oheinen kuvaaja kuvaa tarjousten vertailuarvojen keskiarvo.



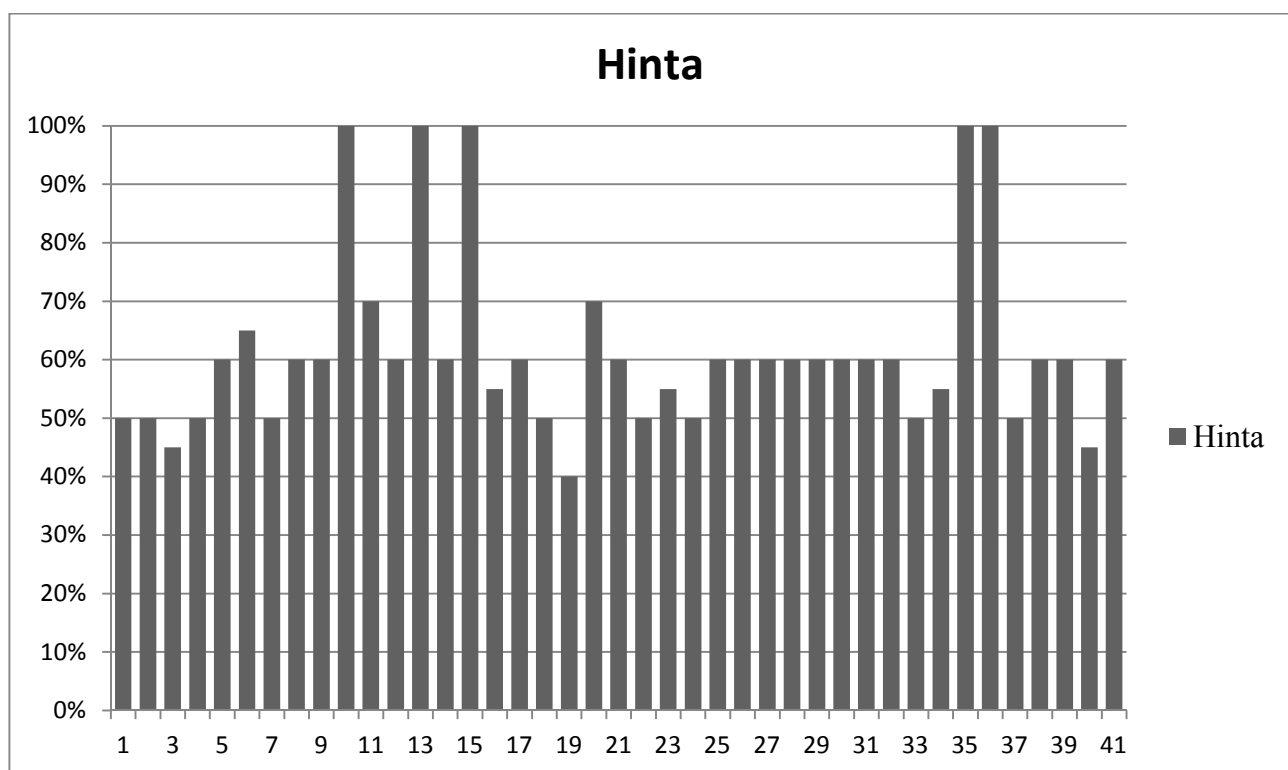
Kuvio 7. Tarjousten vertailuarvojen keskiarvot

Kuviosta huomataan, että vertailukuntien ehdottomasti vaikuttavin valintakriteeri on hinta. Vertailutarjouspyyntöjen valintakriteerin keskimääräinen painotus on 62 %. Toiseksi tärkein valintakriteeri on tilintarkastajien kokemus (25 %). Lisäksi tärkeinä vertailuperusteina otoksesta ilmeni auktorisoidun JHTT- tilintarkastajan tekemän tarkastustyön osuuden painoarvo. Myös

kattava laadunvarmistusjärjestelmä ja osallistuminen henkilökohtaisesti tarkastus kohteessa voidaan nostaa esille osana tarjousten arviointikriteeristöä. Seuraavaksi tarkasteluun otetaan lähemmin keskeisimpien painotusalueiden jakautuminen kuntakohtaisesti.

4.2.1 Hinta valintakriteerinä

Hinta on kilpailuttamisen keskeisin vertailutekijä tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisessa ja etenkin vertailussa. Jokainen aineistossa esiintyvä kunta piti hintaa merkittävänä vertailukriteerinä tarjouspyynnön vertailussa. Oheinen kuvaaja näyttää kuntakohtaisen jakautuman hinnan painotuksessa.



Kuvio 8. Hintakriteerin painoarvo eri kunnissa.

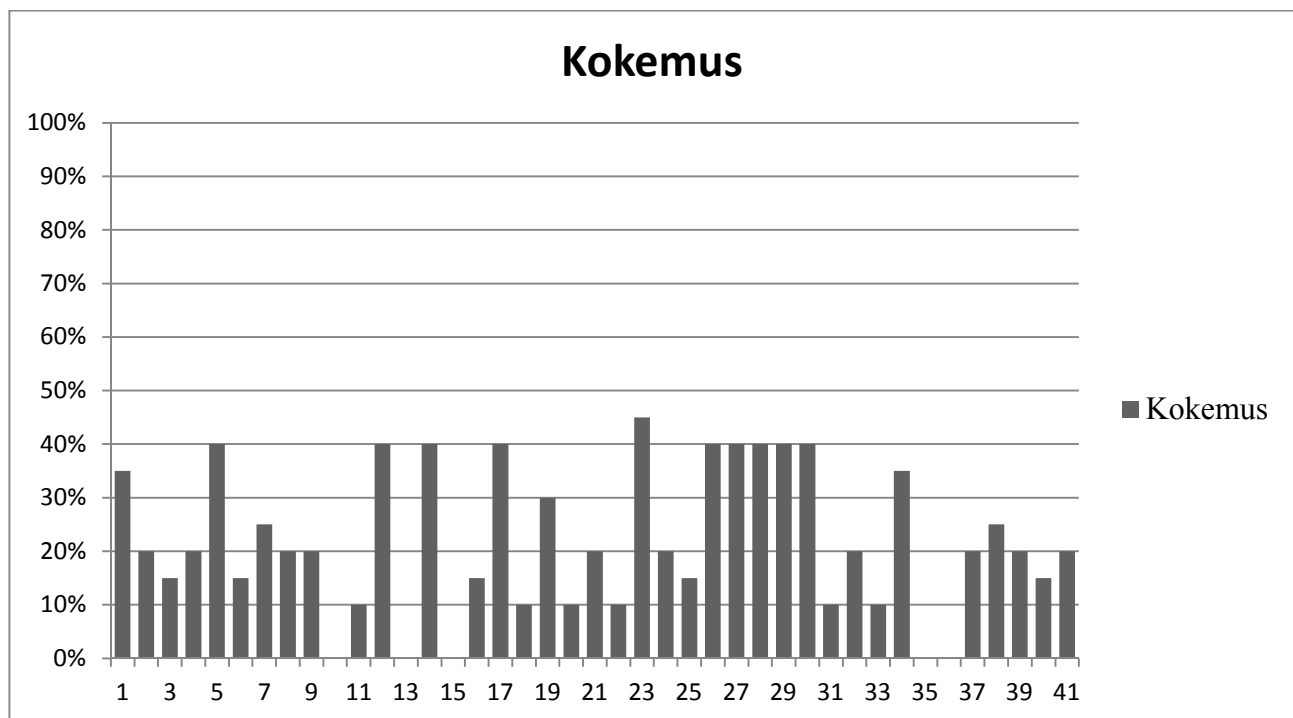
Viidessä kunnassa hinnan painoarvo vertailukriteerinä on täysi 100 %, jolloin halvin hinta on ainoa peruste palveluntarjoajan valinnalle, mikäli muut tarjouspyynnössä asetetut ehdottomat vaatimukset täyttyvät. Näissä kunnissa tarjouspyyntö oli rakennettu hyvin ehdottomaan muotoon. Tarkastukselle annettiin tiukat raamit ja velvoitteet, joiden perusteella toivottiin tarjousta. Pelkästään hintaan perustuvassa tarjouspyynnössä on etuna tarjousten vertailun helppous. Toisaalta menettelyn

seurauksena tiukat ehdottomat vaatimukset saattavat sulkea pois kilpailusta tarjoajia, jolloin hinta voi jäädä korkeammaksi.

Pienin painotus hintaan kohtaan oli 40 %. Yleisimmin esiintynyt painotusprosentti oli 60 %. Hinta nähdään yksinkertaisimpana vertailuperusteena ja hintaan perustuvat arvioinnit ovat yksiselitteisiä, jolloin mahdollisuuksia valituksille on vähemmän.

4.2.2 Tilintarkastajan kokemus valintakriteerinä

Toiseksi yleisin valintakriteeri oli päävastuullisen tilintarkastajan kokemus. Kokemusta mitataan usein eri keinoin, mutta keskeisimpänä vertailumuotona on tarkastajan tarkastuskokemus vuosina tai auktorisoinnin jälkeen suoritettu tarkastus. Lisäksi kokemusta voidaan jakaa tietyn kuntakokoluokan tarkastuksina suoritetun tarkastuskokemuksen määränä. Oheinen kuvio kertoo kuntakohtaisen jakautumisen tilintarkastajan kokemuksen painotuksissa.



Kuvio 9. Tilintarkastajan kokemuksen painoarvo eri kunnissa.

Korkein tilintarkastajan kokemusta arvioiva painotus on 45 %. Kokemuksen painoarvo jää alle puoleen ja yleisesti monissa kunnissa on vertailuun käytetty 60 % / 40 % -painotusta, jossa hinnan painoarvo on asetettu 60 prosenttiin ja vastaavasti tilintarkastajan kokemuksen painoarvo 40

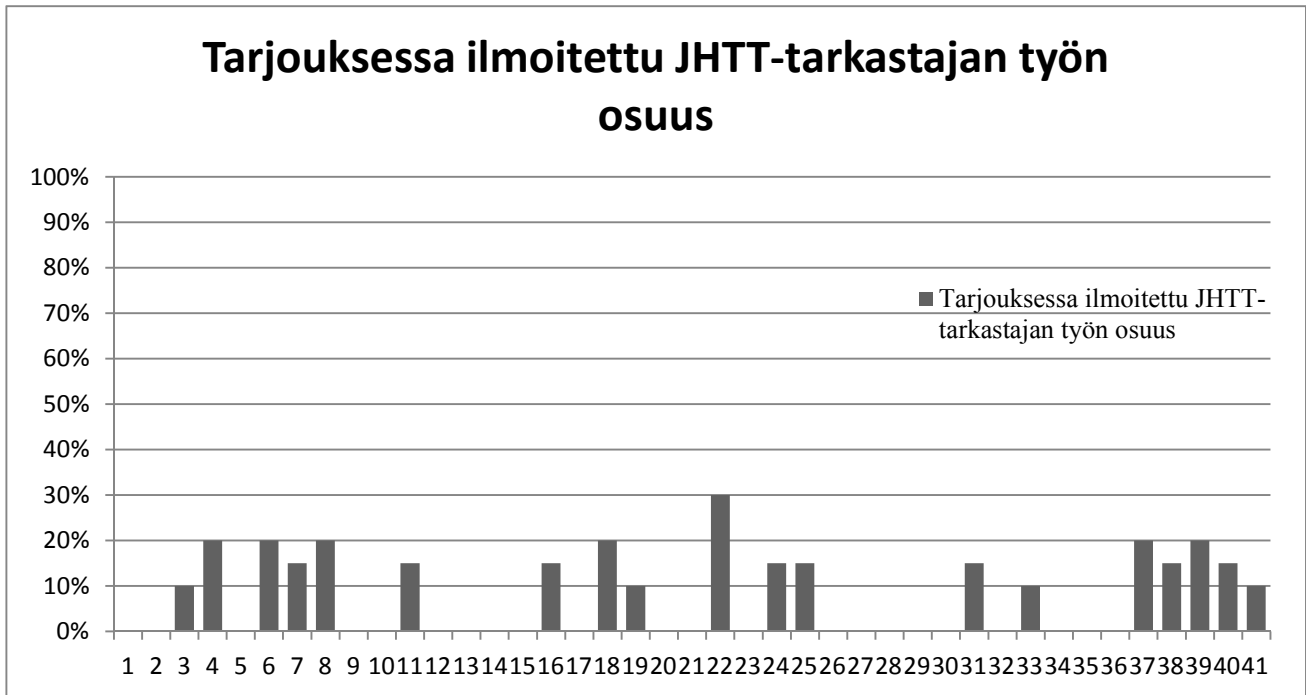
prosenttiin. Useissa kunnissa tilintarkastajan kokemus sai ainoastaan 10 % painoarvon. Kokemus on ainoastaan yksi osa tilintarkastuspalvelun laatutekijöitä, mikä kertoo hajonnasta laatutekijöiden painotuksissa.

Tilintarkastajan kokemusta kuvataan usein vuosina. Lakisääteinen tilintarkastus on verrattain uusi ilmiö ja kokeneita auktorisoituja tilintarkastajia on kuntien määrän nähden vähän. Kokemuksen painottaminen voi ajaa tarjoajia ratsastamaan useissa kohteissa muutamalla kokeneemmalla tarkastajalla, jolloin kokeneelle tilintarkastajalle kertyy useita tilintarkastusvastuita. Tällöin päävastuullisen tarkastajan aika ei riitä hoitamaan jokaista kuntaa, jolloin paine vähemmän kokeneiden tarkastajien laajemmalle käytölle saattaa kasvaa.

4.2.3 JHTT- tarkastajan osuus valintakriteerinä

Kunnallista tilintarkastusta voi suorittaa vastuullisena tarkastaja ainoastaan auktorisoitu tilintarkastaja. Auktorisoitu tilintarkastaja voi myös tarkastustyössään hyödyntää avustavia tarkastajia, jolloin auktorisoidun tilintarkastaja keskittyy ajankäytöllisesti muihinkin tarkastuksiin. Tilintarkastustarjouspyynnöissä on arvostettu auktorisoidun tilintarkastajan panosta tarkastustyössä asettamalla se tarjousten vertailukriteeriksi, melko useassa tarjouksessa.

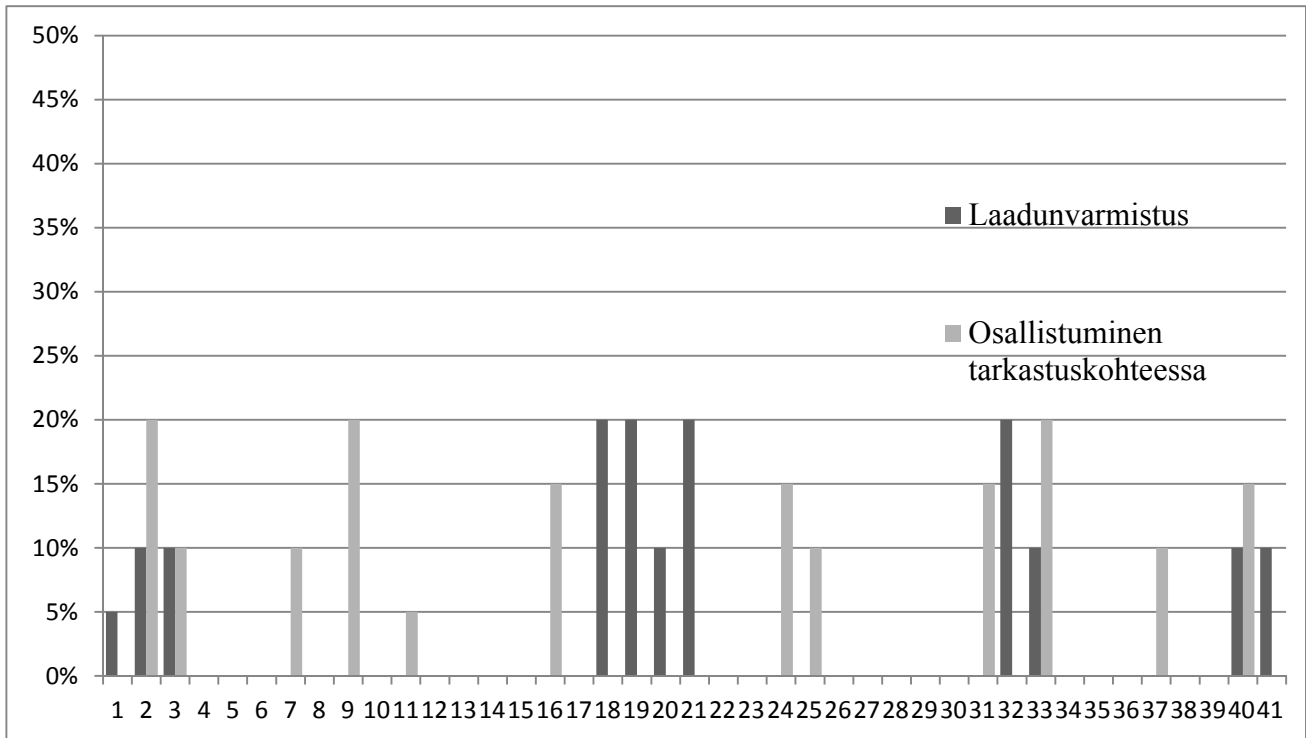
Kunnat ymmärtävät auktorisoidun tilintarkastajan työn laadukkaammaksi tarkastukseksi, kuin avustavien, joten palvelun laatua halutaan parantaa nostamalla auktorisoinnin roolia tarjousperusteissa. Auktorisoidun tilintarkastajan työpanoksen painotus kompensoi samalla myös tilintarkastajan kokemuksen painotusta, koska usein päävastuulliseksi auktorisoiduksi tilintarkastajiksi valitaan kokeneita tilintarkastajia. Oheisessa kuvaajassa on jakauma auktorisoidun tilintarkastajan painoarvosta.



Kuvio 10. JHTT- tarkastajan työn osuuden merkitys arviointikriteerinä.

4.2.4 Muita esille tulleita valintakriteereitä

Tilintarkastuksen kilpailuttamisen valintakriteereille ei ole asetettu mitään ehdotonta sääntelyä, joten kunnat voivat vapaasti soveltaa tarjouspyynnöissä tärkeäksi katsomiaan valintakriteereitä. Pääsääntönä vertailukriteereille on kuitenkin asetettu jonkinlainen vertailtavuus, jotta valinta voidaan suorittaa yksiselitteisesti ilman tulkinnanvaraa. Tällöin vähennetään mahdollisia riitatilanteita tarjoajien kesken. Alla olevaan kuvioon on poimittu vielä kaksi merkittävää tarjousten vertailutekijää.



Kuvio 11. Laadunvarmistuksen ja läsnäolon painoarvot tarkastuskriteerinä

Useissa kunnissa nähtiin tärkeäksi vertailutekijäksi palvelutarjoajien osallistuminen laadunvarmistukseen. Lähinnä laadunvarmistuksella haluttiin painottaa palvelutarjoajien omia kontrolloja laadunvarmistuksessa. Suomessa järjestetään myös kansallista laadunvalvontaa, johon osallistuminen on joissain tapauksissa katsottu eduksi vertailuperusteissa. Tällaiseen kansalliseen laadunvalvontaan valitaan tarkastusyhteisöjä arvalla, joten vertailukriteerinä tällaiseen osallistuminen voidaan katsoa syrjiväksi. Osallistuminen useasti kansalliseen laadunvalvontaa voi jopa olla merkki huonosti tehdystä tarkastustyöstä. Laadunvalvonta on yleistä jokaisessa tarkastusyhteisössä, mutta yksittäisillä tarkastajilla laadunvarmistuskysymykset ovat mutkikkaampia. Ehkä juuri laadunvarmistuksen painotuksella ohjataan tilintarkastajan valintaa enemmän yhteisöjen suuntaan.

Toinen esiin nostettava seikka oli tilintarkastajan osallistuminen tarkastuskohteessa. Tilintarkastajan läsnäolo tarkastettavassa kohteessa on syrjäisimmillä seuduilla usein suotavaa, koska kaukana kohteesta tehtyä työtä ei voida valvoa. Tällöin taustalla lienee varmistus siitä, että kertaalleen tehtyä työtä ei laskuteta samaan aikaan useasta kunnasta. Toisin sanoen tilaaja maksaa ainoastaan tilaajakunnan hyväksi tehdystä työstä.

4.3 Muut sopimusehdot

Hankintalaki edellyttää, että tarjouspyynnön ja hankintailmoituksen tulee sisältää kaikki ne tiedot, joilla on olennaista merkitystä hankintamenettelyssä ja tarjouksen laadinnassa. Sopimusehtojen asettamisella on olennainen osa hankintamenettelyä ja tarjousten laadintaa. Hankintasopimuksen sopimusehtoihin tulee viitata jo tilintarkastuspalveluja koskevan tarjouspyynnön laadinnassa. Sopimusehdot vaikuttavat tarjousten hinnoitteluun ja sisältöön, joten sopimusehdoista tulee mainita hyvissä ajoin. Esimerkiksi liite sopimusluonnoksesta tai yksityiskohtainen erittely palvelusopimuksen osa-alueista estää mahdolliset väärinkäsitykset. Keskeisiä sopimusehtoja ei voida enää kilpailutuskierron jälkeen muuttaa, koska muuten tarjoajien tasapuolista kohtelua ei voida taata. Tarjouskilpailun voitto ei itsessään muodosta hankintasopimusta vaan sopimus täytyy laatia erikseen kirjallisesti, jonka molemmat osapuolet tulevat allekirjoittamaan. (Hankintalaki 76§) Tilintarkastuspalveluita kilpailuttavan on hyvä laatia jo tarjouspyyntöön klausuuli siitä, ettei hankintasopimus synny automaattisesti tarjouspyynnön voitosta ilmoittamalla, vaan sopimus vaatii erillisen kirjallisen vahvistuksen. Näin vältetään tarjouspyynnössä esitettyjen tulkinnanvaraisuuksien siirtyminen suoraan palvelusopimukseen.

Kunnallista tilintarkastusta kilpailuttavalla on laaja valta asettaa erilaisia sopimusehtoja. Pitkissä sopimuksissa on hyvä kiinnittää huomiota asianmukaisiin irtisanomis- ja purkuehtoihin. Lisäksi hintojen tarkistamisista tulee sopia etukäteen ja erikseen. Myös toiminnan suuri muutos, kuten kuntaliitos vaikuttaa merkittävästi tilintarkastustoimeksiantoon. Tällöin on hyvä sopia mahdollisesta tarkastustoiminnan jatkon edellytyksistä tai palvelusopimuksen päättämisestä kesken toimikauden.

4.3.1 Sopimuskausi

Kuntalain 71 § säätelee, että valtuuston tulee asettaa tarkastuslautakunta toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Aikaisemmin tämä tarkoitti myös lakisääteisen ulkoisen tilintarkastuksen palvelusopimuksen pituuden asettumista juuri valtuustokauden mittaiseksi. Tähän mennessä jokainen kunta on kilpailuttanut samaan aikaan tilintarkastuspalvelunsa.

Kuntalain 72§:n 1 momenttia on kuitenkin muutettu siten, että tilintarkastuspalvelun sopimuskausia ei enää rajoiteta vastaamaan valtuustokautta. Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen (HE24/12) lakimuutoksesta, joka astui voimaan 1.7.2012. Käytännössä muutos tarkoittaa sitä, että vuodelle

2013 alkava tilintarkastuskilpailutus voidaan järjestää korkeintaan kuuden vuoden palvelusopimuksella neljän vuoden valtuustokauden sijaan.

Lakimuutosta on perusteltu kilpailuttamismenettelyn ruuhkautumisen estämisellä ja tilintarkastajan valinnan helpottuessa. Valtuustoilla on vaalikausien vaihtuessa usein kiire ja uutta opeteltavaa, joten tilintarkastuspalvelun kilpailuttamisen siirtämiselle on annettu lakimuutoksella rauhaa valtuustotyöskentelyyn valtuustokauden vaihtuessa. Tilintarkastajan valinnan vaikeus ja yhtäaikainen kilpailuttaminen ei ole kilpailutuksen kannalta tarkoituksenmukaista.

Tilintarkastuspalvelun sopimuksen pituuden vapauttaminen helpottaa tarjoajien taakkaa tarjoustensa laadinnassa. Kuntien kohdalla merkitys jää vähäisemmäksi. Kuitenkin kunnissa, joissa tilintarkastaja on vuodesta toiseen ollut sama ja tarjoustensa määrä vähäinen, on pitempi sopimuskausi hyvinkin perusteltu. Tarjouspyynnön laadinta ja kilpailutus vievät resursseja, jolloin tehokkuusnäkökulmaa ajatellen harvemmin järjestetty kilpailuttaminen tulee halvemmaksi.

Tarjouspyynnöissä määritelty sopimuskausi oli useimmissa tarkastelukunnissa asetettu valtuustokauden mittaiseksi. Tämä kilpailutuskierron ensimmäinen, jossa tilintarkastuspalvelu sopimus valtuustokautta pidemmäksi, maksimissaan kuudeksi vuodeksi. Myös lyhyemmät sopimuskaudet ovat sallittuja. Sopimuskauden pituuden tulisi kuntaliiton ohjeistuksen mukaan vaikuttaa tilintarkastuspäivien määrään siten, että lyhyempi sopimuskausi kasvattaisi vuosittaisten tilintarkastuspäivien määrää. Muutama kunta oli tehnyt kolmen vuoden tarjouksia ja osassa kunnista oli valtuustokauden mittaiseen sopimukseen sisällytetty mahdollisuus kahden vuoden option sopimuksen jatkamiselle.

Tutkimusaineistosta kävi ilmi, että 12 kuntaa olivat sisällyttäneet tarjouspyyntöihinsä mahdollisuuden jatkaa palvelusopimusta optiolla. Yhdessä kunnassa optio on vuoden, loppuissa optiota tarjoavissa kunnissa pituus oli kaksi vuotta, mikä oli kaikilla myös uusi palvelusopimuksen maksimi neljä plus kaksi vuotta. Option käyttö antaa kunnille mahdollisuuden valita, jatketaanko palvelusopimusta valtuustokauden jälkeen. Option käytössä ei ole velvoitetta, mikä antaa kunnille päätöksentekoon runsaasti liikkumavaraa.

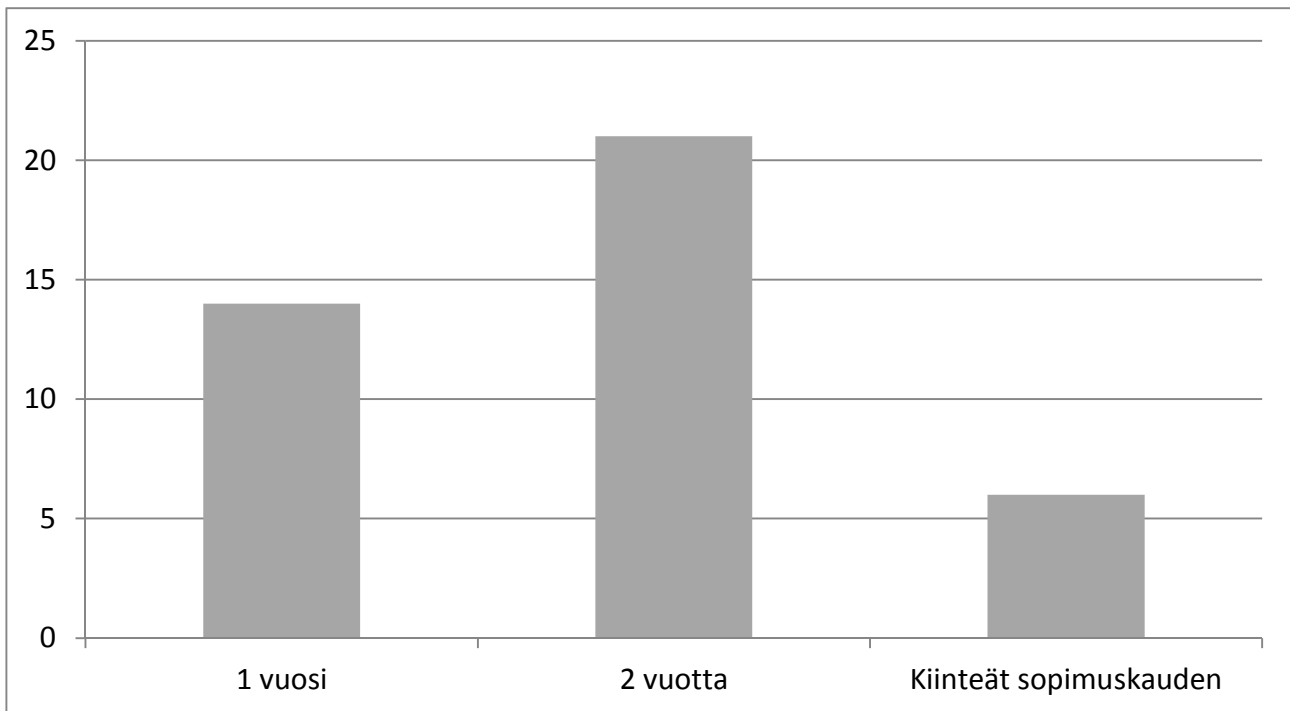
Tutkimuksessa tarkastelluista 41 kunnasta ainoastaan kaksi kuntaa oli hyödyntänyt suoraan tilintarkastuspalvelusopimuksen muutosmahdollisuuden. Näillä kunnilla tarjouspyynnössä oli palvelusopimuksen pituus viisi vuotta. Sopimuskausiin voidaan kuitenkin sisällyttää optio, eli

varaus palvelusopimuksen jatkamisesta samoin ehdoin. Tällöin optioista neuvotellaan erikseen vaikka ehdot säilyisivät tarjouksen ja aikaisemman palvelusopimuksen mukaisina. On kuitenkin huomattava, että option käytöstä päättää kuntalain mukaan valtuusto, vaikka valintapäätös tehdään aikaisemman kilpailutuksen perusteella. Päätösvaltaa option käytöstä ei voida delegoida tarkastuslautakunnalle, koska päätöksen tilintarkastajan valinnasta tekee valtuusto. Myöskään toimivaltaa ei tällöin voida siirtää johtosäännöllä (Kuntalaki 72§, 14§).

Sopimuskausi voi muuttua myös olosuhteiden muutoksesta johtuen. Tarjouspyynnöissä esiintyy huomioita, jotka koskevat myös palvelusopimuksen laadintaa. Tilintarkastuksen palvelusopimus voidaan yksipuolisesti tilaajan toimesta purkaa esimerkiksi silloin, kunta kunnan olemassaolo lakkaa kuntaliitoksen seurauksena, tai hintojen tarkistamista koskevaan sopuun ei päästä.

4.3.2 Hintojen tarkistaminen

Usean vuoden palvelusopimuksissa joudutaan ottamaan kantaa yleiseen hintakehitykseen ja sen vaikutus palvelusopimuksen hinnoitteluun. Pääsääntö on, että hinnalle annetaan velvoite pysyä kiinteänä tietyn määräajan tai koko sopimuskauden. Tarjouspyyntöasiakirjoista selvisi, että suurimmassa osassa hintojen kiinteydelle asetettiin yhden tai kahden vuoden ehto, jonka jälkeen hintoja voidaan tarkistaa perustellusta syystä ja molemminpuolisin sopimuksin. Myös muutama kunta velvoitti hintojen kiinnityksen koko sopimuskauden ajan. Kiinteät hinnat asettavat paineita tarjoajilla varautumaan kustannusten kasvuun jo sopimuksen alkuvaiheessa, mikä voi nostaa palvelusopimuksen kokonaiskustannuksia. Toisaalta hintojen kiinteys helpottaa budjetointia tulevaisuudessa, koska voidaan luottaa maltilliseen kustannuskehitykseen tilintarkastuspalveluiden osalta. Useissa tarjouspyynnöissä kunnat asettavat selvät perusteet hintojen mahdolliselle nousulle ja pidättävät oikeuden hinnan muutoksiin.



Kuvio 12. Hintojen kiinteiden määrittelyn jakautuminen

Yllä olevasta kuviosta nähdään, että kahden vuoden kiinteät hinnat ovat yleisin ehto (21 kuntaa). Yhden vuoden kiinteitä hintoja vaati 14 kuntaa ja oikeuden hintojen muutokseen pidätti kuusi kuntaa. Yksikään kunta ei jättänyt ottamatta kantaa hintojen muuttamiseen, mikä on tarjousten edullisuusvertailun kannalta ymmärrettävää.

Seuraavan ote eräästä tarjouspyynnöstä, jossa hintojen kiinteistä mainitaan:

Tarkastuspäivien ja -tuntien yksikköhintojen on oltava kiinteät kaksi ensimmäistä vuotta. Toimittajalla on sen jälkeen oikeus esittää hinnan tarkistusta neuvoteltuaan siitä tilaajan kanssa. Toimittajan on osoitettava hintojen korotusperusteet ja niiden vaikutus kokonaishintaan. Hintaa voidaan korottaa vain, jos muutos kustannuskehityksessä on olennainen. Mahdolliset hinnan tarkistukset tulevat voimaan tilaajan hyväksymisellä. Tilaajan hylätessä hinnankorotukset sopimus raukeaa.

4.3.3 Alihankinta ja tarjouksen jakaminen

Alihankinta

Hankintayksikkö voi vaatia tarjoajia ilmoittamaan tarjouksessaan, minkä osan sopimuksista se aikoo antaa alihankintana kolmansille, sekä ehdotetut alihankkijat. Tällainen ilmoitus ei rajoita pääasiallisen tarjoajan vastuuta hankinnan toteuttamisesta.

Hankintayksikkö voi velvoittaa käyttöoikeusurakan saajan antamaan aliurakoitsijoille rakennustöitä vähintään 30 prosentin arvosta käyttöoikeusurakkaan sisältyvien rakennusurakoiden kokonaisarvosta ja antaa samalla ehdokkaille mahdollisuuden lisätä mainittua prosenttiosuutta. Vähimmäisprosentti on ilmoitettava käyttöoikeusurakkaa koskevassa sopimuksessa. Hankintayksikkö voi myös pyytää ehdokkaita määrittelemään sen käyttöoikeusurakkaan liittyvän rakennustyön kokonaisarvon, jonka ne aikovat antaa aliurakoina suoritettavaksi. (Laki julkisista hankinnoista 48§)

Tilintarkastuksen alihankinnan sallivia kuntia tutkimuksessa oli 20 kappaletta. Lisäksi yksi kunta sallinut alihankinnan, lukuun ottamatta lakisääteistä tilintarkastusta. Alihankinta saattaa joissain tapauksessa halventaa hintaa. Alihankinnassa on kuitenkin riskinsä, jos tilaaja ei voi täysin varmistua alihankitun tilintarkastuksen laadusta. Alihankinta on kuitenkin väylä pienemmille tarkastusyhteisöille päästä tarkastusmarkkinoille, mikä osaltaan saattaa halventaa hintoja ja kasvattaa tarjontaa.

Tilintarkastuksessa, varsinkin yksityisellä sektorilla suoritetaan tilintarkastusta ja tiettyjä arviointitoimintoja alihankintana. Myös yrityksiä, jotka toimivat tilintarkastuksen ja konsultoinnin alihankkijoina on olemassa. Kunnallisessa tilintarkastuksessa alihankinnan rooli on huomattavasti pienempi. Alihankintaa käytetään tarvittaessa suurimmissa tilintarkastusyhteisöissä, jos omaa henkilöstöä tai ammattitaitoa ei toimeksiantoon pystytä riittävästi tai tarkoituksenmukaisesti kiinnittämään.

Tarjouksesta on käytävä ilmi tehtävät, jotka on tarkoitus suorittaa alihankintana ja keskeisten alihankkijoiden nimet. Tarjoaja vastaa myös alihankintana tehdystä työstä, jonka tulee vastata tarkastuspalvelulle tarjouspyynnössä asetettuja vaatimuksia. Tarkastuslautakuntaa on aina informoitava etukäteen alihankkijoiden käytöstä. (Ote eräästä tarjouspyynnöstä, koskien tilintarkastuspalvelujen alihankintaa.)

Tarjouksen jakaminen

Julkisissa hankinnoissa on mahdollista suorittaa kilpailutusta osissa, mikäli siitä on ennalta tarjouspyynnöissä sovittu. Suoraa sääntelyä osatarjouksista ei hankintalaissa tunneta, mutta se osatarjous liittyy läheisesti vaihtoehtoisiin tarjouksiin.

Hankintayksikön käyttäessä valintaperusteena kokonaistaloudellista edullisuutta se voi hyväksyä vaihtoehtoisia tarjouksia. Edellytyksenä on, että vaihtoehtoisten tarjousten esittäminen on hankintailmoituksessa ilmoitettu sallituksi. Edellytyksenä on lisäksi, että vaihtoehtoinen tarjous täyttää tarjouspyynnössä esitetyt, hankinnan kohteelta edellytetyt vähimmäisvaatimukset sekä vaatimukset vaihtoehtojen esittämiseksi. Jos hankintayksikkö on ilmoittanut hyväksyvänsä vaihtoehtoisten tarjousten esittämisen, vaihtoehtoa ei saa hylätä yksinomaan sillä perusteella, että se johtaisi tavarahankinnan sijasta palveluhankintaan tai palveluhankinnan sijasta tavarahankintaan. (Laki julkisista hankinnoista 47§)

Tilintarkastuspalveluissa vaihtoehtoiset tarjoukset tarkoittavat ainoastaan tarjouksen jakamista, koska lakisääteinen tilintarkastus on lakisääteisesti vakioitu. Jaetulla tarkoitettaneen tilannetta, jossa yhdellä tarjouspyynnöllä pyydetään tarjousta kahdesta eri palvelusta. Yhdessä tarkastelukunnassa tilintarkastustarjouspyynnössä oli mahdollistettu osatarjous tilintarkastuspalveluista ja tarkastuslautakunnan sihteeripalveluista. Muiden tarkastelukuntien tarjouspyynnöissä ei osatarjouksia sallita. Muiden kuntien tarjouspyynnöissä sihteeripalvelut oli sisällytetty tilintarkastuspalvelun yhteyteen tai sihteeripalvelut hoidetaan muina järjestelyinä.

4.4 Tarjouspyyntöjen sisällön vertailu

Tarjouspyyntöjen sivumäärissä ja sisällössä oli jonkin verran vaihtelua. Osa kunnissa selvitti laveasti tarjouspyyntöjen johdanto-osassa yleistietoa kunnasta tarkastuskohteena ja osa kunnista keskittyi tarjouspyynnössä vain vähimmäisvaatimuksiin. Laki julkisista hankinnoista määrittää vähimmäisvaatimukset mitä tarjouspyynnössä on vähintäänkin oltava:

Tarjouspyynnössä tai soveltuvin osin hankintailmoituksessa on oltava:

1) hankinnan kohteen määrittely noudattaen, mitä teknisten eritelmien ja vaatimusten esittämisestä 44 ja 45 §:ssä säädetään, sekä hankinnan kohteeseen liittyvät muut laatuvaatimukset;

2) viittaus julkaistuun hankintailmoitukseen;

3) määräaika tarjousten tekemiselle;

4) osoite, johon tarjoukset on toimitettava;

5) kieli tai kielet, joilla tarjoukset on laadittava;

6) ehdokkaiden tai tarjoajien taloudellista ja rahoituksellista tilannetta, teknistä kelpoisuutta ja ammatillista pätevyyttä koskevat ja muut vaatimukset sekä luettelo asiakirjoista, joita ehdokkaan tai tarjoajan on tätä varten toimitettava;

7) tarjouksen valintaperuste sekä käytettäessä kokonaistaloudellista edullisuutta tarjouksen vertailuperusteet ja niiden suhteellinen painotus tai kohtuullinen vaihteluväli taikka poikkeuksellisissa tapauksissa vertailuperusteiden tärkeysjärjestys; sekä

8) tarjousten voimassaoloaika.

Tarjouspyynnössä tai hankintailmoituksessa on oltava myös muut tiedot, joilla on olennaista merkitystä hankintamenettelyssä ja tarjousten tekemisessä. (Laki julkisista hankinnoista 41§)

Tarjouspyynnöissä on myös asetettu tarjoukselle erilaisia vaatimuksia. Tarjousten esittämistapa täytyy olla vertailtavuuden vuoksi yhtenäinen. Useat kunnat liittivät tarjouspyyntöihin valmiit tarjouslomakkeet, johon palveluntarjoaja voi asettaa hintansa. Tämä lisää vertailtavuutta ja pienentää ristiriitojen mahdollisuutta.

Esimerkkejä tarjouksissa ilmi käytävistä tiedoista:

- valtuuston toimikautta vastaavien vuosien lakisääteisen tarkastuksen kokonaishinta sisältäen matka- ja muut kustannukset
- laskutuksessa sovellettava tarkastuspäivän hinta sisältäen matka- ja muut kustannukset, joihin tarjottu kokonaishinta perustuu
- lisätarkastuspäivän hinta sisältäen matka- ja muut kustannukset - tiedot vastuullisen tilintarkastajan auktorisoinnista sekä muusta tehtävään liittyvästä pätevyydestä ja työkokemuksesta
- tiedot avustavien tarkastajien auktorisoinnista sekä muusta tehtävään liittyvästä pätevyydestä ja työkokemuksesta
- selvitys tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tarkastuskokemuksesta ja/tai muulla tavoin hankitusta päteväytymisestä EU-hankkeiden ja/tai erityisosaamista vaativien tehtävien tarkastuksesta
- vastuullisen JHTT -tarkastajan osallistuminen JHTT –lautakunnan valvomaan laadunvarmistukseen

- JHTT- auktorisoitujen tilintarkastajien työn osuus laskutettavasta työajasta - vastuullisen JHTT- tarkastajan työn osuus lakisääteisestä tarkastuksesta
- selvitys tilintarkastusyhteisön laadunvarmistuksen järjestämisestä ja siihen liittyvän ohjeistuksen dokumentoinnista
- tarkastuskohteessa tehdyn työn osuus laskutettavasta työajasta.
- selvitys tilintarkastusyhteisön laadunvarmistuksen järjestämisestä ja siihen liittyvän ohjeistuksen dokumentoinnista

Kaikki tarjouspyynnöt täyttivät ehdottomat muoto- ja sisältövaatimukset. Sisältö vaihteli tarjouspyynnön luonteen mukaan. Mitä vähemmän vertailukriteerejä valintaperusteissa on ilmoitettu, sitä tiukemmaksi tarjouspyynnön ehdottomat vaatimukset kasvaa. Ehdottomien vaatimusten lisääminen pienentää tarjoajien määrää ja liikkumavaraa mikä voi osaltaan nostaa palvelun hintaa. Toisaalta laava kriteeristö ja laaja liikkumavara teettää vertailtavuuden kannalta lisätoita ja heikentää perusteltavuutta tarjoajan valinnassa. Tällöin myös riski valinnan riitautumiseen kasvaa. Siitä ei voida kuitenkaan olla varma, kannattaako riski tarjoajamäärän kasvattamiseksi ja halvemmän hinnan saamiseksi.

5 PÄÄTELMÄT JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Vuoden 1995 kuntalain uudistaminen aiheutti suuren muutoksen kunnallisen tilintarkastuksen järjestämistavassa. Vuodesta 1997 voimaan tullut tilintarkastuspalvelujen ulkoistaminen teki tilintarkastuksesta kilpailutettavaa palvelutoimintaa. Valtuustokausittain kilpailutettu tilintarkastus on vuonna 2013 kohdannut viidennen kilpailutuskierroksen palvelutarpeen arvioinnista, tarjouspyynnön laadintaan ja tarjousvertailuun. Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miltä kuntien tilintarkastus näyttää vuonna 2013 erityisesti tarjouspyyntöjen valossa tarkasteltuna. Tutkimuskysymyksinäni ovat olleet:

1. Miten kunnat ovat laatineet tilintarkastuksen hankintaa koskevat tarjouspyynnöt, ja miten ne eroavat toisistaan?
2. Mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja tarjouspyyntöjen laadintaan?

Tässä luvussa tarkastelen empiirisen aineiston analyysin tuottamia tuloksia tutkimuskysymysten sekä teoreettisen viitekehyksen kannalta.

5.1 Kuntien tarjouspyynnöt ja niiden erot

Tilintarkastuspalvelun laajuudessa on havaittavissa pientä säännönmukaisuutta siinä, että asukasluvultaan suurempi kunta vaatii enemmän tarkastuspäiviä, Säännönmukaisuus todentuu varsinkin silloin, kun kunnan taloudelliset tunnusluvut kasvavat asukasluvun suhteessa. Tilattavien ja kilpailutettavien tilintarkastuspäivien välillä voi olla suuria eroja, ja osassa esimerkkikuntia kunta antoi tarjoajalle mahdollisuuden vaikuttaa tilintarkastuspalvelujen laajuuteen tilintarkastuspäivissä mitattuna. Lisäksi osassa tarjouksista tarjoajilta pyydettiin hinta mahdollisille lisätarkastuspäiville, vaikka oikeus päivien tilaamiseen pidetään kunnilla. Tämä tutkimus ei käsittele syntyneitä palvelusopimuksia, joten tarkkaa toteutumaa suunnitellun ja toteutuneiden tarkastuspäivien välillä ei voida osoittaa.

Kilpailutettavien tilintarkastuspäivien määrään voivat vaikuttaa kuntakoko, organisaatorakenne, kuntakonsernin laajuus ja moniulotteisuus, tottumukset ja sopimuskauden pituus. Kunnilla on oikeus määrittää tarvitsemansa tilintarkastuspalvelun määrä ja soveltaa palvelun sisältöä tietyin ehdoin palvelutarpeeseensa. Tarkastuspalveluita tarjoavilla yhteisöillä on puolestaan vastuu hyvästä

tilintarkastustavasta ja riittävästä varmuudesta toiminnan oikeellisuuden varmistamiseen. Jos riittävää eri pyritä tarkastajan toimesta saavuttamaan tiukasta palvelurajoitteesta johtuen, tulisi tarkastajan jättää tarjoutumasta kyseiseen toimeksiantoon. Esimerkkikuntien tarjouspyynnöistä ei löytynyt yhtäkään kuntaa, joka alittaisi räikeästi yleisen tason tilintarkastuspäivien määrässä.

Tarjouksille asetetut vertailukriteerit olivat hyvin monimuotoisia ja painotuksissa oli havaittavissa suuria kuntakohtaisia vaihteluita. Hinta oli kaikissa tarjouspyynnöissä ratkaisevassa asemassa, mutta laatutekijöissä oli suurempaa hajontaa. Osassa kuntia oli havahduttu siihen, ettei tilintarkastuspalvelun laatu ole pelkkää tilintarkastajan työvuosina mitattua kokemusta, vaan laatu sisältää myös auktorisoidun tilintarkastajan roolia ja läsnäoloa tarkastettavassa organisaatiossa. Laatukriteerit olivat kuitenkin melko yhteneviä ja tilintarkastuspalvelun laatua mitataan suhteellisen pienellä määrällä kriteerejä. Mikäli tilintarkastuspalvelulle keksittäisiin enemmän vertailukriteerejä, voisi palvelusta saada vielä enemmän hyötyä. Toisaalta lakisääteinen tilintarkastus on tehty melko jäykäksi sisällöltään kuntalain säättämien tehtävien nojalla, joten vertailu pelkän sisällön perusteella on vaikeaa.

Myös tarjouspyynnöissä esitetyt tulevan tarkastuspalvelusopimuksien ehdot vaihtelivat kuntien välillä. Lakimuutos pidemmän tarkastussopimuksen sallimisesta oli otettu hyvin vastaan. Useat kunnat olivat sisällyttäneet tarjouspyyntöihin mahdollisuuden jatkaa palvelusopimusta optiolla, jolloin tarjouspyynnön laadintaa voidaan jatkossa lykätä vuodella tai kahdella myöhemmäksi. Tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisen valmistelu vaatii tarkastuslautakunnilta työtunteja, joten harvempi kilpailutustahti saattaa olla senkin puolesta tervetullut.

Tarjouspyyntöjen laadintamenetelmiä on useita ja sisältöön voi vaikuttaa hyvinkin vapaasti. Kun kilpailutus ja tarjousten vertailu tehdään lain puitteissa, jää tarjouspyynnön sisällön laadintaan paljon vaihtoehtoja. Tarjouspyyntöjen ehdot vaikuttavat tulevaan palvelusopimukseen merkittävästi, joten myös tarjouspyynnön ehdoilla ja vertailuperusteilla on merkitystä hintaankin. Tarjouspyyntöön voi asettaa ehdottomia vaatimuksia, jolloin laatukysymysten vaikutus jää hintaa selvästi pienemmäksi. Toinen ääripää on vapauttaa laadulliset näkökulmat pienentämällä hinnan painoarvoa tarjouspyyntöjen vertailuissa. Ehdottomat vaatimukset rajaavat tarjoajia ja antavat tarjoukselle vähemmän liikkumavaraa. Tämä kuitenkin helpottaa tarjouspyyntöjen vertailua. Helppo vertailtavuus saattaa vaikuttaa hintaan korottavasti. Toisaalta mahdollisuudet ristiriitoihin vähenevät, kun tarjouspyyntö sisältää vain ehdottomia vaatimuksia. Tällaista tapaa voidaan käyttää, kun luotto tarjousten saamiseksi on korkea.

Tutkimuksen tarjouspyynnöissä oli varsin vähän monitulkintaisia vertailuperusteita. Markkinaoikeuden ratkaisut ja hankintaosaamisen karttumisen ovat kehittäneet kuntien hankintaosaamista. Tutkimuksen kunnat tekivät yleisesti ottaen selkeitä ja ymmärrettäviä tarjouspyyntöjä. Tämä saattaa johtua kokemuksen karttumisen lisäksi myös siitä, että tilintarkastus palveluna on palveluhankinnaksi helppo kilpailuttaa, koska sisältö on pitkälti lakisääteisesti määritetty.

5.2 Tilintarkastuksen kilpailuttamiseen ja tarjouspyyntöjen laadintaan vaikuttavat tekijät

Jotta ymmärtää tilintarkastuspalveluiden hankintaa ilmiönä, on tutustuttava taustalla vaikuttaviin teorioihin. Tässä tutkimuksessa tilintarkastuspalvelun hankintaa koskevaa taustoitusta lähdettiin avaamaan kahdelta eri kantilta. Ensinnäkin tilintarkastus itsessään on instituutio, jonka taustalla on vahvaa teoriaa päämiehen ja agentin välisen tilivelvollisuuden varmentamisessa. Toisaalta tilintarkastus palveluhankintana sisältää teoriaa kilpailluista markkinoista ja niiden hyödyntämisestä julkisyhteisön palveluhankinnassa. Lakisääteisen tilintarkastuksen taustalla on lainsäädännöllinen velvoite, joka pohjautuu vanhaan perinteeseen. Vaikutteita on otettu yritysmaailmasta säilyttäen samalla viitteitä vanhasta viranomaisvalvonnasta. Kuitenkin taustalla vaikuttaa varmentamisen kulttuuri, jota arvostetaan julkisten varojen käytössä. Tilintarkastuksen kilpailuttamisen taustalla vaikuttaa kilpailtujen markkinoiden tehokkuusajattelu ja julkisyhteisöjen hankintaan säädetty velvoite edistää kilpailua. Julkisia varoja halutaan kohdistaa hankinnoissakin tasapuolisesti, jolla edistetään myös yksityisten markkinoiden tehokkuutta. Samalla myös kunnat hyötyvät mahdollisista kustannussäästöistä kilpailluilla tarkastusmarkkinoilla.

Kuntia ohjaillaan tilintarkastuksen järjestämisessä lain ja asetuksin, sekä myös asiantuntijaorganisaatioiden ohjein. Keskeisimpänä tilintarkastuksen järjestämisveloitteena voidaan pitää vuoden 1995 kuntalakia, joka velvoittaa tilintarkastuksen hankintaan ja määrittää tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät. Tilintarkastuspalveluiden hankintaa puolestaan ohjaa laki julkisista hankinnoista, joka asettaa veloitteen tarjouskilpailun järjestämisestä, silloin kun hankinnan arvo ylittää laissa määritetyn kokonaisarvon.

Tilintarkastuspalveluiden hankinnoissa ohjeistaa myös kuntien edunvalvontajärjestö, Kuntaliitto. Kuntaliitto on koonnut internetsivuilleen ohjeita ja huomioita tilintarkastuspalveluiden järjestämisestä ja kilpailuttamisesta. Myös tilintarkastuspalveluita tarjoavat tarkastusyhteisöt antavat

neuvoja tilintarkastuspalveluiden laajuuden arvioinnissa ja edellisiltä tarkastuskausilta saatu kokemus kehittää tilintarkastuspalvelun hankintaa. Kehitystä tapahtuu erityisesti tilintarkastuksen laajuuden arvioinnissa ja tarjouspyynnön laadinnassa.

Useista esimerkkikuntien tarjouspyynnöistä välittyä tilintarkastukseen kohdistuvat vaatimukset ja oletukset. Varsinkin niissä kunnissa, joissa kilpailulle uskotaan olevan mahdollisuuksia, on tarjouspyyntö laadittu hyvin vaativaan sävyyn. Tarjouspyynnöistä välittyä kuntien hankintaosaaminen erityisesti tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisessa. Tämä näkyy erityisesti niissä tarjouspyynnöissä, joissa ehdottomia vaatimuksia on asetettu yleistä keskiarvoa enemmän. Ehdottomien vaatimusten asettaminen kaventaa laadulla kilpailua, joten hinnan painoarvo nousee. Tällöin tarjouspyyntöjen vertailu on kiistattomampaa ja helpompaa. Laatuksiteerien lukitseminen aiheuttaa tarjoajissa säästökohteiden vähenemistä, mikä voi vaikuttaa tarjousten hintaan korottavasti. Sama kokee myös hinnoittelua ja mahdollisuuksia inflaatiokorotuksiin.

Kysymys, mitä palveluita tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen yhteydessä hankitaan, on monitulkintainen. Kilpailutus on aikaa vievä prosessi, joten tarjouspyynnöt sisälsivät usein lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi myös muita oheispalveluita. Tutkimuskunnista esiin nousi tarjouspyyntö, jossa kilpailutettiin lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi myös palvelua talousarvion valmistelusta. Talousarviovalmistelu kuuluu pääasiallisesti tarkastuslautakunnille, joten palvelun kilpailuttaminen osana tilintarkastusta ja vieläpä osana tilintarkastuspalvelun kriteereitä on kyseenalaista. Toisaalta talousarvion valmistelun pyytäminen kunnan tilintarkastajalta on tehokkaampaa ja taloudellisempaa, kuin palvelun osto täysin ulkopuoliselta.

5.3 Pohdinta ja aiheet jatkotutkimukselle

Pelkkä tarjouspyyntöjen vertailu ei anna suoraa vastausta tilintarkastuksen määrään todelliseen tarpeeseen. Kuntien tilintarkastuspalvelusopimukset voivat pitää sisällään täysin eri määrän tilintarkastuspäiviä, mikäli tilintarkastaja pitää päivien määrän muutosta tarpeellisenä ja jos kaikki osapuolet muutokset hyväksyvät. Tarjouspyyntö on kuitenkin ensimmäinen kosketus tilintarkastusmarkkinoihin, jolloin sen painoarvoa ei voida tilintarkastuspalvelun hankinnassa väheksyä.

Kuntalaki uudistuu ja paineet kunnissa riskienhallinnalle ja sisäisen valvonnan järjestämiseen kasvaa. Tällöin myös tilintarkastusyhteisöt räätälöivät uusia tarkastus- ja konsultointipalveluita

kunnille. Lakisääteisen tilintarkastuksen hankintaan tullaan jatkossakin kunnissa panostamaan, joten voi olla että tilintarkastusyhteisöt joutuvat jatkossa tekemään tulosta muilla keinoin, kuin lakisääteistä tilintarkastusta tarjoamalla. Tämä kehitys saattaa vaatia myös pienemmiltä tarkastusyhteisöiltä entistä kovempaa profiloitumista markkinoilla pärjätäkseen.

Kunnat osaavat hyödyntää lakisääteistä tilintarkastajaa muunakin, kuin vastuuvapauden myöntämisen perusteena. Lakisääteistä tilintarkastusta on nykymuotoisena harjoitettu ja hankittu sen verran, että kunnat tietävät palvelun luonteen ja haluavat selkeästi vastinetta rahoilleen. Tiukentunut taloustilanne pakottaa kuntia säästöihin, joten ylimääräistä konsultointia tai muita maksullisia neuvoja tuskin halutaan. Tällöin tilintarkastajan rooli pienimuotoisena neuvonantajana on varsinkin pienissä kunnissa kasvanut.

Jatkotutkimus kannattaa ehdottomasti ulottaa myös tilintarkastusyhteisöjen tuottamien tarjousten tarkasteluun. Tarjousten tarkastelu tuo tämällytyypiselle tutkimukselle aivan uuden ja täydentävän näkökulman. Tarjoustien määrän ja hintojien vertailu antaa tarkempaa kuvaa tilintarkastusmarkkinoiden nykytilasta. (Vrt. esim. Martikainen, ym. 2002). Myös tarjoustien tutkiminen hintakehityksen näkökulmasta on erityisen mielenkiintoinen aihe.. Yleisesti voidaan olettaa että palvelun laatua ajatellen hintatason pitäisi nousta, jotta palvelun taso pysyisi vähintäänkin samanlaisena. Tilintarkastuspalvelun laadun vertailukriteerit herättävät myös mielenkiintoa. Kuvaavatko yleisesti käytössä olevat laatukriteerit todellista tilintarkastuspalvelun laatua vai voitaisiinko kehittää uusia ja parempia laatua kuvaavia kriteereitä? Nykyinen vastuullisen tilintarkastajan kokemuksen liiallinen painottaminen voi kuormittaa kokeneita tarkastajia, eivätkä tarkastuspäivät riitä tarkastajien työpäiviksi jolloin markkinat voivat vääristyä.

LÄHTEET

- Andersson, Edward (2010). Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen – selvitysmiehen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. http://www.tem.fi/files/25566/TEM_1_2010.pdf, luettu 3.4.2013
- Bailey, Stephen J. (1995): Public Sector Economics. Theory, Policy and Practice. Macmillan Press, Basingstoke.
- Bailey, Stephen J. (1999): Local Government Economics. Principles and Practice. Macmillan Press, Basingstoke.
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 1989, Vol. 14, No. 1, 57-74.
<http://www.jstor.org/stable/258191?origin=JSTOR-pdf>, Luettu 12.3.2013
- Grönroos, Christian (2000). Service Management and Marketing. A Customer Relationship Management Approach., John Wiley & Sons Ltd., Chichester.
- Hallintolaki 6.6.2003/434
- Hallipelto, Aatos (1995). Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito. Perusteet ja lainsäädäntö. Ykkös-Offset Oy. Vaasa.
- Hallituksen esitys kuntalain muuttamisesta. HE 24/2012 vp.
- Harjula Heikki, Prättälä Kari (2012). Kuntalaki – Tausta ja tulkinnat. Helsinki. Talentum
- Havanka, Riitta (2006). Ostopalvelujen laadun arviointi – Esimerkkinä lasten päivähoito- ja tilintarkastuspalvelujen kilpailuttaminen. Pro gradu – tutkielma. Tampereen yliopisto.
- Hirsjärvi Sirkka, Remes Pirkko, Sajavaara Paula (2002). Tutki ja kirjoita. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Hietämäki, Elina (2011). Tilintarkastuspalvelujen kilpailuttaminen. Pro gradu – tutkielma. Tampereen yliopisto.
- Heiskanen Johanna, Kihn Lili-Anne, Näsi Salme (Toim.) (2009). Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere. Tampere University Press.
- Holopainen Atte, Koivu Eila, Kuuluvainen Antero, Lappalainen Keijo, Leppiniemi Jarmo, Mikkola Matti, Vehmas Keijo (2010.) Sisäinen tarkastus. Helsinki. Tietosanoma.
- Horsmanheimo Pasi & Steiner Maj-Lis (2008). Tilintarkastus – Asiakkaan opas. Juva. WS Bookwell Oy.

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

Julkisten hankintojen yleiset sopimusehdot julkisissa palveluhankinnoissa. JYSE 2009. Valtiovarainministeriö.

Kaasalainen, Silvo (1999). Kuntatarkastus: asukkaiden turvatakuu vai politiikan peliväline? Tilintarkastus-lehti nro 2/1999. s.116–119

Kalima, Kai (2001): Julkisyhteisöjen hankintatoimi. Tutkimus julkisyhteisöjen hankintatoimen oikeussäännöistä ja -käytännöistä. Suomalaiset Oikeusjulkaisut SOJ, Helsinki.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Komulainen, Mikko (2010). Ulkoistaminen kunnissa. Acta Electronica Universitatis Tamperensis 1008. Helsinki. Suomen Kuntaliitto. Acta 222.

Kosonen, Leena (2005). Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 210.

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Kuntaliitto. Tarkastuslautakuntien toiminta ja tilintarkastajien valinta valtuustokauden vaihtuessa. <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/tarkastuslautakunta-tilintarkastus/tarkastuslautakuntien-valinta/Sivut/default.aspx>, Luettu 5.3.2013.

Kuusniemi-Laine, Anna – Takala, Pilvi (2007): Julkisten hankintojen käsikirja. Kauppakamarisarja. Edita Prima, Helsinki.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/476.

Laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348.

Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621.

Lundström, Iiona (2011). Kuntien palveluhankintojen murros. Acta Electronica Universitatis Tamperensis 1086. Helsinki. Suomen Kuntaliitto. Acta 227

Markkinaoikeuden ratkaisut: MAO 575/09, MAO 597/09, , MAO 604/09, MAO 606/09,. <http://www.oikeus.fi/markkinaoikeus>. Luettu 26.4.2013

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

Mautz, Robert Kuhn & Sharaf, Hussein Amer (1961). The philosophy of auditing. American Accounting Association: Monograph No. 6.

- Mayston, David (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (3), 83-96
- Meklin, Pentti (2000). Tarkastuksen tehtävä tulosoikeuksissa – Pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Teoksessa Rynnänen Aimo et al. (toim.). *Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita alkavalle vuosisadalle*, 133-150. Tampere. Tammer-Paino Oy.
- Mikkola, Pauliina (2011). *Julkishallinnon ja talouden tilintarkastajien laadunvarmistus – nykytila ja kehittämiskohteet*. Pro gradu – tutkielma. Tampereen yliopisto.
- Myllymäki, Arvo (2007). *Finanssivaltio-oikeus*. Helsinki. Sanoma Pro Oy.
- Myllymäki Arvo & Vakkuri Jarmo (Toim.) (2001). *Tulos, Normi ja tilivelvollisuus - Näkökulmia tarkastukseen ja arviointiin*. Tampere. Tampere University Press.
- Niemi, Kati (2000). Pro-gradu tutkimustuloksia: Suomalaisen tilintarkastuksen laatu. *Tilintarkastus-Revision* 6/2000, 51-57
- Oksanen, Antero (2010). *Kuntien yleiset hankintaohjeet*. Suomen kuntaliitto. Kuntatalon paino. Helsinki
- Pasula, Petteri (2011). *Kunnallisen tilintarkastuksen kilpailuttamisen ongelmat markkinaoikeuden antamien ratkaisujen valossa*. Pro gradu – tutkielma. Lapin yliopisto.
- Pohjonen, Mika (2002): *Julkisia hankintoja koskeva oikeuskäytäntö*. Yrityssanoma Oy, Hamina
- Riistama, Veijo (1999). *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. *Ekonomia*-sarja. Helsinki. WSOY.
- Sarja, Mikko (1999). *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki. Edita.
- Satopää Rauno. *Tilintarkastuskäytäntöjen tutkimuksen käsitteellinen viitekehys*. <http://personal.inet.fi/yritys/talousvastuu/viitekehys.htm>, Luettu 3.2.2013.
- Toivonen, Marja (2004): *Expertise as Business. Long-term Development and Future prospects of Knowledge-intensive Business Services (KIBS)*. Doctoral dissertation series 5/2004. Teknillinen korkeakoulu, Espoo.
- Torpo, Tapani (2012). *Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisu A-8:2012. Turku. Juvenesprint.
- Valkama, Pekka (2004): *Kilpailuneutraaliteetin toteutuminen kuntapalveluiden näennäismarkkinoilla*. Tampereen yliopisto, Tampere.

Valkama Pekka, Kallio Olavi, Haatainen Jaana, Laurila Hannu, ja Siitonen Pentti. (2008). Kuntapalvelujen kilpailuttamisen taloudelliset vaikutukset. I osa. Kunnallisalan kehittämissäätiön julkaisu. Vammalan kirjapaino Oy. Vammala

Valtion hankintakäsikirja (2010). Valtiovarainministeriön julkaisu 48/2010. http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/20110110Valtio/Hankintakaesikirja.pdf, luettu 6.1.2013.

Valtioneuvoston asetus julkisista hankinnoista 24.5.2007/614.

Vakkuri, Jarmo (2011). Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa Vakkuri Jarmo, Oulasvirta Lasse, Wacker Jani, Kivimäki Riikka. Tarkastus ja arviointi : julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tampere. Tampere University Press.

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

Vuorinen, Erkki (1998). Kunnallinen tilintarkastuskulttuuri ja sen muuttaminen. Sipoo. Vuoricon Oy.

Vuorinen, Erkki (2000). Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät. Pori. Vuoricon Oy

Yrjänä Jouni (2012). Tilintarkastuksesta arviointiin. Porvoo. Bookwell Oy.