

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

OSTOPALVELUJEN LAADUN ARVIOINTI
– Esimerkkinä lasten päivähoito- ja tilintarkastuspalveluiden
kilpailuttaminen

Kunnallistalous
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2006
Ohjaaja: Pentti Meklin

Riitta Havanka

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Taloustieteiden laitos, kunnallistalous

Tekijä: HAVANKA, RIITTA
Tutkielman nimi: Ostopalvelujen laadun arviointi – Esimerkkinä lasten päivähoito- ja tilintarkastuspalveluiden kilpailuttaminen
Pro gradu -tutkielma: 74 sivua
Aika: Toukokuu 2006
Avainsanat: laatu, palvelu, tilintarkastuspalvelu, lasten päivähoitopalvelu, ostopalvelu, arviointi

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten laatu määritellään lasten päivähoitopalveluissa ja tilintarkastuspalveluissa sekä arvioida tarjouspyyntöjen avulla huomioidaanko laatua palvelujen kilpailutuksessa. Tavoitteena oli myös selvittää, oliko palvelun laadulla todellista merkitystä palvelun tuottajan valinnassa.

Tutkimusaineistona olivat tarjouspyynnöt, kunnalliset päätökset palvelun tuottajan valinnasta ja lasten päivähoitopalvelujen osalta myös ostopalvelusopimukset. Lasten päivähoitopalveluissa tutkimuskunniksi rajattiin yli 50 000 asukkaan kaupungit, joissa lasten päivähoiton kilpailutus oli tehty. Näitä kaupunkeja oli seitsemän; Espoo, Turku, Oulu (tarjouspyynnön osalta), Rovaniemi, Lahti, Lappeenranta ja Vaasa. Tilintarkastuspalveluissa tutkimuskunniksi rajattiin Pirkanmaan 33 kuntaa. Molemmista palveluista tutkittiin viimeisintä kilpailuttamiskierrosta.

Kilpailuttamisen esteeksi molemmissa palveluissa muodostui palveluntuottajien vähyys. Tilintarkastuspalveluissa Pirkanmaan 33 kunnasta jopa 17 kuntaa oli saanut ainoastaan yhden tarjouksen. Myös lasten päivähoitossa jätettyjä tarjouksia tuli niin vähän muutamassa kaupungissa ettei kunnalle jäänyt todellista valinnanvaraa palveluntuottajan valinnassa. Oli huomattavaa, että tutkimushetkellä lasten päivähoitopalveluja ei ollut kilpailutettu kovinkaan monessa isossa kunnassa. Vaikka tarjouksia tuli vähän, kilpailuttamisen pelko saattoi kuitenkin laskea palvelun hintaa sekä vaikuttaa myös palvelun laadun parantumiseen.

Molemmissa palveluissa palveluntuottaja valittiin kokonaistaloudellisuuden perusteella. Hintaa ja laatua painotettiin vaihtelevasti eri tutkimuskunnissa niin tilintarkastus- kuin päivähoitopalveluissakin. Oli huomattavaa, että vaikka palvelut ovat hyvin erilaisia, palveluntuottajan valinnassa käytetyt laatutekijät olivat samankaltaisia. Molemmissa palveluissa laatutekijät kohdistuivat palvelun tuottamiseen vaadittavien resurssien laatuun.

Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin kahta hyvin erilaista ostopalvelua, jotka kuitenkin hyvin olennaisena osana kuuluvat kunnan toimintaan. Vaikka palvelut ovat hyvin erilaisia ja eri sidosryhmät ovat niistä kiinnostuneita, voitiin palveluille löytää myös joitain yhteisiä piirteitä. Yhteistä molemmille palveluille on esimerkiksi se, että molempien palveluiden käyttäjien on hyvin vaikeaa arvioida palvelun laatua. Ehkä juuri tästä syystä palveluiden resurssien laatuun kiinnitettiin tarjouspyyntövaiheessa eniten huomiota.

SISÄLLYSLUETTELO

1. Johdanto	1
1.1. Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimustehtävä ja -menetelmät	3
1.3 Tutkimuksen eteneminen	4
2. Julkisten palvelujen laadun käsite	6
2. 1. Palvelun laatu	6
2.1.1 Laatu käsitteenä	7
2.1.2 Mitä on palvelu?	8
2.1.3 Laadun kokeminen ja kriteerit	9
2.2 Julkisten palvelujen laatu	11
2.2.1 Kenen laatu?	12
2.2.2 Julkisten palvelujen laatutekijöitä.....	14
2.2.3 Julkisten palvelujen arviointi ja mittaaminen	14
2.3. Tiivistelmä palvelujen laadun käsitteestä	16
3. Kunnallisten palvelujen hankinta	17
3.1 Palvelujen tuotantomahdollisuudet	17
3.1.1 Kunnan oma palvelutuotanto	18
3.1.2 Tilaaja-tuottajamalli	19
3.1.3 Palvelusetelimalli	20
3.1.4 Ostopalvelut	21
3.1.5 Tuotantotapojen vertailua	22
3.2 Hankintaprosessi	22
3.3 Kuntien hankintamarkkinoiden epäkohtia	24
3.4 Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa	26
3.4.1 Laatutekijät ja palvelukuvaukset.....	26
3.4.2 Palvelun tuottajan valinta.....	26
4. Lasten päivähoitopalvelujen laatu	28
4.1 Lasten päivähoito palveluna	28
4.2 Lait ja suositukset lasten päivähoidolle	29
4.3 Päivähoidon laatutekijät	30
4.6 Laadun arviointi ja valvonta päivähoitossa	33
4.6.1 Asiakasarviointi laadun mittaamisessa	34
4.6.2 Efektia Oy:n arviointimalli	34
4.6.3 Laadun valvonta.....	35

4.7 Tiivistelmä lasten päivähoitopalvelujen laadusta	36
5. Tilintarkastuspalvelujen laatu	37
5.1 Päämies-agenttimalli ja tilintarkastuksen tehtävä	37
5.2 Tilintarkastus palveluna.....	38
5.3 Tilintarkastuksen laatua määrittäviä tekijöitä	40
5.3.1 Hyvä tilintarkastustapa ja tilintarkastajan laatu	40
5.3.2 Tilintarkastuskertomus.....	42
5.3.3 Muita tilintarkastuksen laatua selittäviä tekijöitä.....	43
5.5 Tilintarkastuksen laadunvarmistus ja valvonta	44
5.6 Tiivistelmä tilintarkastuksen laadusta	48
 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA.....	49
 6. Ostopalvelut lasten päivähoidossa	49
6.1 Tutkimuksen toteutus	49
6.2 Tutkimusmenetelmät	50
6.3 Tarjousten arviointi ja palveluntuottajan valinta.....	50
6.4 Laatutekijöiden vertaileminen.....	51
6.5 Valvonnan ja korvausvelvollisuuden huomioiminen sopimuksissa	54
6.6 Tiivistelmä lasten päivähoitopalvelujen kilpailuttamisesta	54
 7. Laadun huomioiminen tilintarkastuksen kilpailutuksessa	56
7.1 Tutkimuksen lähtökohdat	56
7.2 Tarjousten valintaperusteet ja arviointikriteerit	56
7.3 Tilintarkastusyhteisön valinta	62
7.4 Laatutekijöiden vertaileminen muihin tutkimuksiin	62
7.5 Tiivistelmä tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisesta	63
 8. Loppupäätelmät	66
 Lähteet.....	70

1. Johdanto

1.1. Tutkimuksen taustaa

Suomen kunnissa on tapahtunut noin kymmenessä vuodessa paljon myllerryksiä ja muutoksia niin palveluiden tuottamisessa kuin rahoittamisessa. Kunnallisten palvelujen tuotantotavat ovat monipuolistuneet ja valtionosuusuudistusten myötä kunnilla on myös aikaisempaa suurempi itsenäisyys päättää palvelujen tuotantotavoista ja rahoituksesta.

Kiristyneen talouden myötä kunnat ovat alkaneet kilpailuttaa palveluitaan. Markkinaperusteisilla tuotantotavoilla, mm. ostopalveluilla yksityisiltä yrityksiltä, on pyritty tehokkuuden parantamiseen sekä kustannusten vähentämiseen. Ostopalvelut ovat lisääntyneet nyt myös hyvinvointipalveluissa, jotka meillä Suomessa on pääasiallisesti järjestetty julkisen hallinnon toimesta.

Markkinaperusteisten hyvinvointipalveluiden tuotantomallien lisääntyminen on herättänyt kuntien asukkaissa ja päättäjissä huolen palveluiden laadun säilyvyydestä. Yksityistäminen ja ostopalvelut ovat vielä vieraita kuntien asukkaille ja päättäjille sellaisissa palveluissa, jotka ovat historiallisesti tuotettu kunnassa. Sen vuoksi onkin ymmärrettävää, että juuri näiden palveluiden laadusta ollaan huolestuneita. Jos palveluiden tuottamisessa käytetään ostopalveluita, tulisi ostopalveluiden laadun vastata sitä tasoa, mitä edellytetään kunnan omalta tuotannolta.

Hyvinvointipalveluista erityisesti lasten päivähoitopalvelujen laatu on herättänyt viime vuosina paljon keskustelua yksityisissä päiväkodeissa sattuneiden onnettomuustapauksien myötä. Yksityisistä päiväkodeista ostetut päivähoitopalvelut ovatkin lisääntyneet huomattavasti lyhyellä aikavälillä. Kun vuoden 2000 lopussa yhteenlaskettu hoitopäivien määrä yksityisissä päiväkodeissa oli 1 569 280, oli se vuoden 2004 lopussa jo 2 156 711 hoitopäivää. Vuoden 2004 lopussa hoitopäiviä yksityisistä päiväkodeista oli ostettu jopa yli 27 prosenttia enemmän kuin vuonna 2000. (Yksityiset sosiaalipalvelut 2000 ja 2004, Stakes.)

Lasten päivähoiton laatu on tärkeä asia, koska huono päivähoito vaikuttaa lapsen myöhempään kasvuun, kehitykseen ja oppimiseen. Niukentuneista kuntien resursseista huolimatta suomalaisen

päivähoidon laatua voidaan kuitenkin pitää yleisesti hyvänä. Päivähoidon laadun takeena on ollut kansainvälisestikin ainutlaatuinen lasten päivähoitolaki ja -asetus.

Toinen tutkimuksessa esiintyvä ostopalvelu, tilintarkastus, on myös historiallisesti tuotettu kunnassa. Vasta vuodesta 1997 lähtien kunnallinen tilintarkastus ei enää ole ollut vain kunnan luottamushenkilöiden käsissä vaan kunnan on lisäksi pitänyt valita neljän vuoden toimikaudeksi kunnan ulkopuolinen ammattitilintarkastaja. Kunnan ulkopuolinen ammattitilintarkastaja tuli osittain korvaamaan valtion valvontavaltaa, joka väheni huomattavasti vuoden 1993 valtionosuusuudistuksen myötä (Meklin, Oulasvirta, Vakkuri 2006, 39).

Huomio kuntien tilintarkastuspalveluiden laatuun heräsi kilpailuttamisen myötä. Tilintarkastuspalvelut on kilpailutettu nyt kolmatta kertaa, joista viimeisin kilpailutus oli keväällä 2005. Yksityisellä puolella tilintarkastuksen laatu on ollut useammin esillä, kun useita isoja yrityksiä on kaatunut väärinkäytösten seurauksena eivätkä tarkastajat ole näitä väärinkäytöksiä työssään huomanneet. Tilintarkastuspalvelut ostopalveluina ovatkin erikoisia siksi, että ulkopuolisen on hyvin vaikeaa arvioida tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastuksen lopputuotteena on tarkastuskertomus, joka sinänsä ei kerro mitään tilintarkastustyön laadusta.

Tässä tutkimuksessa arvioidaan hyvin erityyppisiä palveluita, tilintarkastuspalveluita ja lasten päivähoitopalveluita, jotka molemmat kuuluvat hyvin olennaisena osana kunnan toimintaan. Arvioinnin kohteeksi on valittu juuri nämä palvelut, koska molempien palveluiden käyttäjien on hyvin vaikeaa arvioida palvelun laatua ja molempien palveluiden laatu on ollut paljon esillä.

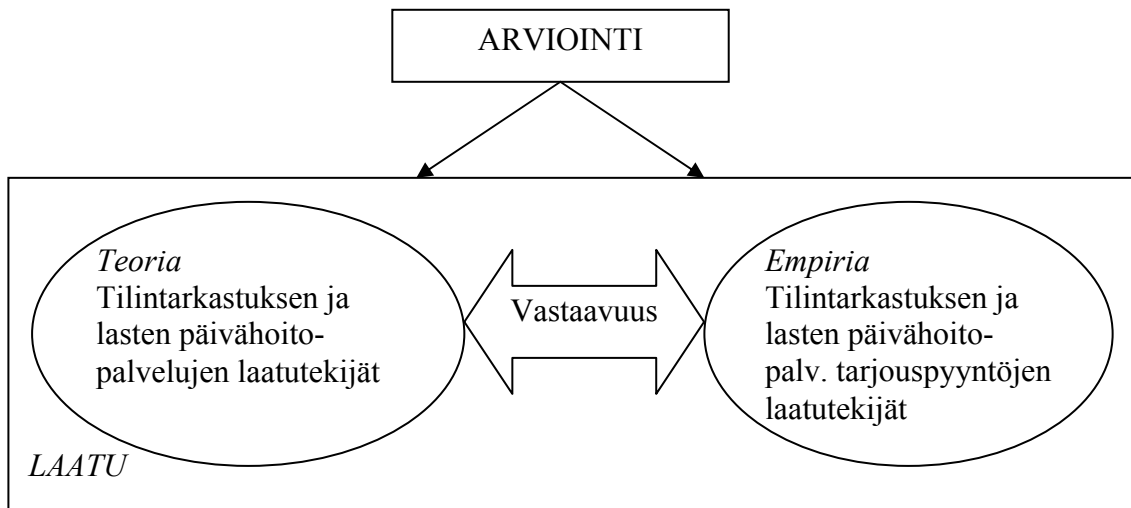
Palvelun laatua ja julkisten palvelujen laatua on tutkittu paljon niin Suomessa kuin ulkomaillakin (ks. esim. Grönroos 1987 ja Gaster 1995). Ostopalvelujen laatua on tutkinut muun muassa Suomen kuntaliitto. Lastenpäivähoidon laatua on tutkinut Suomessa mm. Niiranen (1987) sekä Hujala, Parrila, Lindberg, Nivala, Tauriainen ja Vartiainen (1999). Myös tilintarkastuksen laatua on tutkittu, mutta lähinnä yrityselämän puolella (ks. esim. Niemi 2000 ja Peter Moizer teoksessa Labsley ja Mitchell 1996). Suomen kunnissa tilintarkastajan valintaa, tyytyväisyyttä tilintarkastuspalveluihin ja tilintarkastuspalveluiden hankintaproblematiikkaa on tutkinut Martikainen, Meklin, Oulasvirta, Vakkuri (2002). Ostopalvelujen laatua kunnallisissa palveluissa tällaisessa muodossaan ei ole vielä tutkittu ja tämän tutkimuksen tavoitteena onkin tutkia hieman erilaisesta näkökulmasta kuntien ostopalvelujen laadun problematiikkaa.

1.2 Tutkimustehtävä ja -menetelmät

Tämän pro gradu -tutkielman tarkoituksena on selvittää palvelujen laatua kahdenlaisissa ostopalveluissa; lasten päivähoitopalveluissa ja tilintarkastuspalveluissa. Tutkimustehtävän voisi jakaa kahteen osaan. Pyrin selvittämään:

1. miten laatu määritellään näissä palveluissa,
2. miten palvelun laatua huomioidaan näiden palvelujen kilpailutuksessa ja
3. onko palvelun laadulla ollut todellista merkitystä palveluntuottajan valinnassa.

Tutkimuskysymyksiin vastatakseni selvitän, miten laatu määritellään yleisesti kunnallisissa palveluissa, lasten päivähoitopalveluissa ja tilintarkastuspalveluissa. Tutkimuksen empiirisessä osassa tutkin ostopalvelujen tarjouspyyntöjä selvittääkseni, millaisia vaatimuksia ostopalveluiden laadulle on asetettu ja vastaavatko nämä laadulle asetetut laatutekijät hyvän palvelun tunnusmerkkejä. Lisäksi tutkin, miten kunta on ottanut laadun huomioon palveluntuottajan valinnassa eli onko laadulla ollut todellista merkitystä.



Kuva 1. Tutkimustehtävä

Tutkimustehtävään vastatakseni selvitän myös, miten kunta voi arvioida palvelun laatua yleisesti kunnallisissa palveluissa, lasten päivähoitopalveluissa ja tilintarkastuspalveluissa. Kuvassa 1 on hahmoteltu tutkimustehtävää. Tutkimus on arviointitutkimus, missä vertaillaan teoreettisten lasten

päivähoitopalveluiden ja tilintarkastuspalveluiden laatutekijöiden vastaavuutta lasten päivähoito- ja tilintarkastuspalveluiden tarjouspyynnöissä mainittuihin laatutekijöihin.

Arvioinnilla tarkoitetaan jonkin asian arvon tai ansion määrittämistä valittujen ja julkilausuttujen tekijöiden mukaan. (Silvennoinen-Nuora, Huotari, Ratilainen ja Sihvonen 2003, 7). Arvioinnin kohdetta eli tässä tapauksessa tilintarkastuspalvelujen ja lastenpäivähoitopalvelujen laatutekijöitä vertaillaan arviointiperusteena oleviin tarjouspyyntöjen laatutekijöihin ja katsotaan millainen vastaavuus niillä on. Vuorelan (1997, 10-11) mukaan arvioinnin ydintehtäväksi on nähty arvottaminen, joka tarkoittaa muun muassa hyvien ja huonojen asioiden ja ilmiöiden järjestelmällistä vertaamista (ks. Silvennoinen-Nuora, Huotari, Ratilainen ja Sihvonen 2003, 7).

Empiiristä aineistoa analysoidaan sisällönanalyysin avulla. Kyngäs ja Vanhanen (1999) kuvaavat sisällönanalyysia menettelytapana, jonka avulla voidaan analysoida dokumentteja systemaattisesti ja objektiivisesti. Tällä analyysimenetelmällä pyritään myös saamaan kerätty aineisto tiivistettyyn ja yleiseen muotoon johtopäätösten tekemistä varten. (ks. Sarajärvi ja Tuomi 2002, 105.)

1.3 Tutkimuksen eteneminen

Johdantokappaleen jälkeen kappaleessa kaksi selvitän palvelun ja laadun käsitteitä ja sitä, miten palvelun laatu voidaan määrittellä julkisissa palveluissa. Selvitän myös sitä, miten palveluiden laatua voidaan arvioida. Kappaleessa kolme esittelen kunnallista palvelujen hankintaprosessia ja erilaisia menetelmiä tuottaa kunnallisia palveluita sekä sitä, miten laatu voidaan huomioida yleisellä tasolla hankintamenettelyssä. Vertailen myös palveluiden eri tuotantotapoja sekä mietin millaisia erilaisia ongelmia kuntien hankinnoissa voi olla. Kappaleessa neljä esittelen lasten päivähoitopalvelujen laatua määrittäviä tekijöitä ja kappaleessa viisi niitä tekijöitä, joita kuuluu laadukkaaseen tilintarkastuspalveluun. Näissä kappaleissa mietin myös tilintarkastuspalveluiden ja lasten päivähoitopalveluiden luonnetta sekä esittelen keinoja, joilla näiden palvelujen laatua valvotaan tai voidaan valvoa.

Tutkimuksen empiirisessä osassa selvitän sisällönanalyysin avulla, miten ostopalvelujen laatu on määritelty lasten päivähoitopalveluiden ja tilintarkastuspalvelujen tarjouspyynnöissä. Tämä tapahtuu vertailemalla teoriaosan laatutekijöiden ja tarkastuspyynnöissä olevien laatutekijöiden yhteyttä. Aineistona ovat tutkimuskunniksi rajattujen kuntien tarjouspyynnöt sekä päätökset

palvelun tuottajan valinnasta. Tilintarkastustarjouspyyntöjä tutkittiin Pirkanmaan kuntien osalta. Lasten päivähoitopalveluissa tutkimuskunniksi rajattiin yli 50 000 asukkaan kaupungit, joissa kilpailutus päivähoitopalveluista oli tehty. Näitä kaupunkeja oli yhteensä seitsemän. Lisäksi pyrin selvittämään onko tarjouspyynnöissä olleilla laatutekijöillä ollut konkreettista merkitystä palvelun tuottajan valinnassa. Luvussa kahdeksan on loppupäätelmät, joissa esitetään tutkimuksen keskeiset havainnot.

2. Julkisten palvelujen laadun käsite

2. 1. *Palvelun laatu*

Laatutoiminta syntyi teollistumisen yhteydessä ja oli sen kehityksen edellytys. Laadun kehityssuunta on ollut laajeneminen ja laatuajattelun painopisteet ovat muuttuneet ajan mukana seuraavasti (Tuurala 1998, 3):

- huomio yksittäisistä tuotteista kokonaisvaltaisesti systeemeihin ja prosesseihin
- tarkastuksesta tilastolliseen prosessien ohjaukseen ja oppimiseen
- ongelmien etsimisestä, ”bad apples” -ajattelusta ja korjauksesta ennaltaehkäisyyn ja resurssien kehittämiseen
- laaduntarkastusyksiköstä koko yritykseen ja sen toimintaympäristöön
- virheettömyydestä asiakastyytyväisyyteen ja kestävään kehitykseen.

Palvelun laadusta alettiin kiinnostua 1970-luvun lopulla, ja siitä lähtien laatu ja sen merkitys on saanut runsaasti huomiota tutkijoiden, yritysten, julkisten yhteisöjen sekä käytännön ihmisten maailmassa (Grönroos 2001, 98). Grönroos toi palvelukeskeisyyden laatuajatteluun 1982 esittelemällä koetun palvelun laadun käsitteen ja mallin. Koettuun palvelun laatuun pohjautuva lähestymistapa ja palveluprosessista ja sen lopputuloksesta saatujen kokemusten vertaaminen odotuksiin ovat yhä useampien palvelun laatua koskevien tutkimusten perusta (Grönroos 2001, 98). Esittelen koetun palvelun laadun käsitettä kappaleessa 2.1.3.

Laatujohtaminen tuli laajasti Suomeen 1980-luvun alkupuolella ja 1990-luvulta alkaen. Laatujohtaminen eteni toimialoittain teollisuudesta palveluihin. Aluksi sitä sovellettiin yrityksissä, ja vähitellen se levisi julkiselle puolelle hyvinvointipalvelujen tuottamiseen. Suomessa laatutoimintaa ovat teollisuuden ja yritystoiminnan piirissä ohjanneet paljolti ISO 9000 -standardit. (Tuurala 1998, 7.)

2.1.1 Laatu käsitteenä

Laatu arvioidaan arkikielessä usein myönteisesti (Rousu ja Holma 2004, 10). Laatu mielletään usein joksikin hyväksi ja tavoittelemisen arvoiseksi. Laatu voi merkitä eri ihmisille kuitenkin eri asioita. Laatu voi osin tarkoittaa samaa eri ihmisille, osin limittyä ja osin erota.

Kansainvälinen standardisointijärjestö ISO (International Organisation for Standardisation) määrittelee laadun seuraavasti (Laadunhallinta ja laadunvarmistus 1995, SFS-ISO 8402):

”Laatu on niistä ominaisuuksista muodostuva kokonaisuus, joka perustuu organisaation, tuotteen (voi olla palvelu), tietyn prosessin tai mihin tahansa näiden yhdistelmien kykyyn täyttää sille asetetut vaatimukset ja siihen kohdistuvat odotukset. Vaatimukset voivat perustua lainsäädäntöön, määräyksiin, sopimuksiin tai erikseen määriteltyihin asiakkaiden tarpeisiin.”

Nyky-suomen sanakirja (2002) määrittelee laadun olennaisiksi ja tilapäisiksi ominaisuuksiksi, jotka tekevät jonkin siksi, mikä se on tai jotka olennaisesti kuuluvat johonkin.

Määritelmien mukaan laatu on tietyn prosessin, palvelun tai tuotteen ominaispiirre, joka ei ole varsinaisesti hyvää tai pahaa. Yhteistä näille laadun määritelmille on se, että niihin liittyy ennakkoodotuksia, jotka toteutuessaan tarkoittavat, että palvelu tai tuote on laadukas. Jos palvelu tai tuote ei täytä sille asetettuja laatukriteerejä, siihen ei olla tyytyväisiä ja siihen halutaan muutoksia.

Tässä tutkimuksessa palvelun laatu määritellään ISO:n standardia mukaillen.

Tilintarkastus ja lasten päivähoito ovat palveluita, joiden laatu muodostuu niille asetettujen vaatimusten ja odotusten täyttymisestä. Vaatimukset perustuvat lainsäädäntöön, ostopalvelusopimuksiin ja tarjouspyynnöissä määriteltyihin ominaisuuksiin. Odotuksien täytyminen riippuu palveluita käyttävien asiakkaiden tyytyväisyydestä.

Ne palvelun ominaisuudet, joiden voidaan katsoa johtavan positiiviseen lopputulokseen, ovat palvelun laatutekijöitä. Laatutekijöistä puhutaan usein myös laatukriteereinä. Tässä tutkimuksessa puhutaan kuitenkin ensisijaisesti laatutekijöistä.

2.1.2 Mitä on palvelu?

Nykysuomen sanakirjan (2002) mukaan palvelulla tarkoitetaan palvelemista, usein huoltoa. Palveluksella tarkoitetaan yksityistä tekoa tai toimenpidettä, jonka joku toteuttaa tai joka koituu jonkun auttamiseksi tai yleensä jonkun hyväksi.

Kansainvälinen standardisointijärjestö ISO (International Organisation for Standardisation) määrittelee palvelun seuraavasti (Laadunhallinta ja laadunvarmistus, SFS-ISO 8402):

”Palvelu on toimittajan ja asiakkaan välisen toiminnan ja toimittajan sisäisten toimintojen tuloksena syntyvä tuote, jonka tarkoituksena on tyydyttää asiakkaan tarpeet.”

Huomautuksina mainitaan vielä seuraavat:

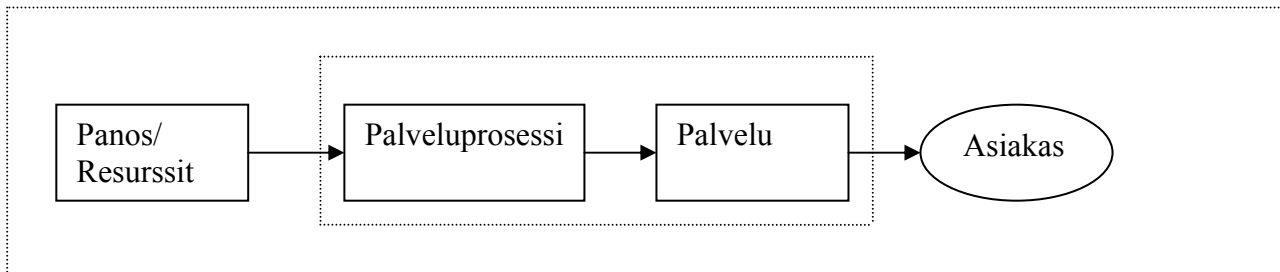
1. Palvelun osapuolina voi olla niin toimittajan kuin asiakkaankin kannalta yhtä hyvin henkilö kuin laite.
2. Asiakkaan toiminta palvelun yhteydessä voi olennaisesti vaikuttaa palvelun toimittamiseen.
3. Palvelun toimittamiseen voi kuulua aineellisten tuotteiden toimittamista ja käyttöä.
4. Palvelu voi liittyä aineellisten tuotteiden valmistamiseen ja tarjontaan.

Nämä huomautukset ovat hyvin pitkälle yhteneväisiä Christian Grönroosin esittämien palvelun neljän peruspiirteen kanssa (Grönroos 1998, 53):

1. Palvelut ovat jossain määrin aineettomia.
2. Palvelut ovat tekoja tai tekojen sarjoja eivätkä asioita.
3. Palvelut tuotetaan ja kulutetaan ainakin jossain määrin samanaikaisesti.
4. Asiakas osallistuu tuotantoprosessiin ainakin jossain määrin.

Palvelujen aineettomuuden vuoksi palvelua kuvailtaessa usein käytetään sellaisia ilmauksia kuin kokemus, luottamus, tunne ja turvallisuus. Palvelut ovat tekoja ja tekojen sarjoja, jotka tuotetaan ja kulutetaan ainakin jossain määrin samanaikaisesti ja siksi myös laadunvalvonnan ja markkinoinnin on tapahduttava ainakin osittain samanaikaisesti. Asiakas on myös tuotannontekijä, ei ainoastaan palvelun vastaanottaja. Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka palveluja ei voi varastoida, asiakkaita voi yrittää pitää varastossa esim. odottamassa kampaajalla tuolin vapautumista. (Grönroos 1998, 53 - 54.)

Palvelun kulkua voidaan havainnollistaa kuvalla 2. Palvelun tuottamiseen tarvitaan alkupanoksia tai resursseja. Palvelun tuottamiseen käytettyjä panoksia tai resursseja ovat esimerkiksi henkilökunta, tilat, laitteet ja välineet. Palveluprosessiin kuuluvat palvelun tuottamiseksi tehdyt työt, esimerkiksi kampaajalla hiusten pesu voi olla yksi prosessi, hiusten värjäys toinen ja hiusten muotoilu ja kuivaus kolmas prosessi, joiden kokonaisuudesta syntyy itse palvelu, joka on tässä esimerkkitapauksessa kampaus. Loppusuorite eli palvelu on lopulta asiakkaalle annettava ”tuote”. Kampaamotapauksessa palvelu eli loppusuorite eroaa ainakin jossain määrin palveluprosessista. Palveluprosessia ja palvelua ei välttämättä voi erottaa toisistaan. Esimerkkinä tällaisesta palvelusta on lasten päivähoitopalvelu, jossa lapsi kuluttaa palvelua eikä siitä synny lopullista suoritetta. Tällaisessa palvelussa loppusuorite ja itse palvelutapahtuma limittyvät toisiinsa.



Kuva 2. Palvelun kulku

Asiakkaan kokema laatu on riippuvainen palvelun kokonaisuudesta, johon kuuluu käytettyjen panosten laatu, palveluprosessien onnistuminen ja lopputuloksen onnistuminen. Kun on kyse palvelusta, voidaankin sanoa, että laatu limittyy koko palveluprosessiin ja palvelun kulun onnistumiseen. Seuraavassa kappaleessa perehdytään palvelun koettuun laatuun ja sen osa-alueisiin.

2.1.3 Laadun kokeminen ja kriteerit

Grönroos jakaa koetun kokonaislaadun odotetun laadun ja koetun laadun suhteeksi (1998, 67). Laatu on hyvä silloin, kun koettu laatu vastaa tai ylittää asiakkaan odotukset laadusta. Odotuksia syntyy palvelun markkinoinnista, palvelun tuottajan imagosta, suullisesta viestinnästä ja asiakkaan tarpeista. Jos odotukset ovat epärealistisia, palvelun laatu mielletään huonoksi.

Koettu laatu voidaan Grönroosin mukaan jakaa myös tekniseksi laaduksi (mitä) ja toiminnalliseksi laaduksi (miten). Teknisellä laadulla tarkoitetaan sitä, *mitä* asiakas saa käytettyään organisaation

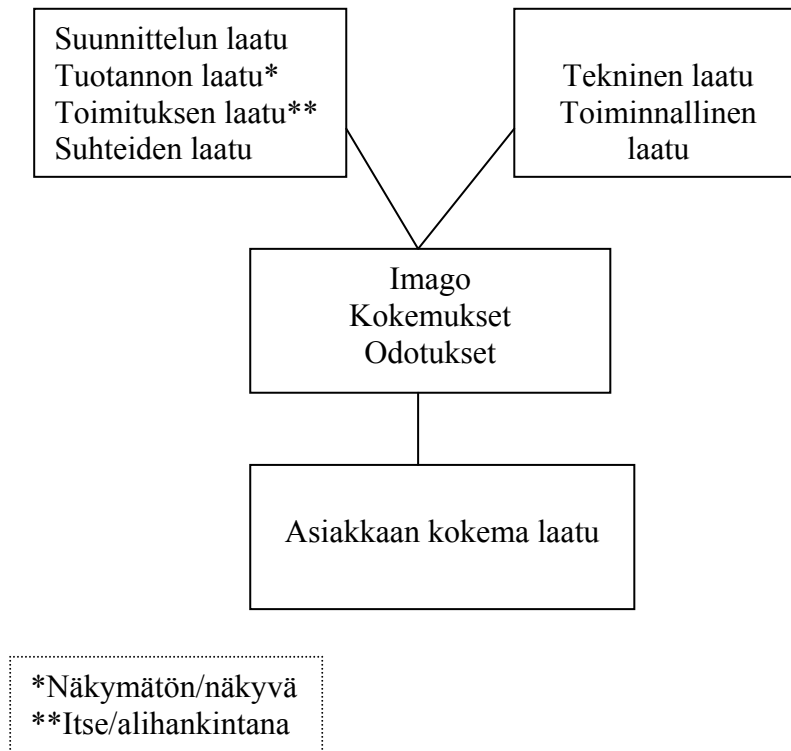
palveluja. Tekninen laatu on palveluprosessin tekninen lopputulos. Toiminnallinen laatu tarkoittaa sitä, *miten* yhteistyö organisaation ja asiakkaan välillä sujuu. Palvelun toiminnalliseen laatuun vaikuttavat esimerkiksi jonotusajat ja henkilöstön palvelualttius. (Grönroos 1987, 32.)

Grönroos määrittelee vielä laadukkaaksi koetulle palvelulle kuusi kriteeriä (Grönroos 1998, 74):

1. **Ammattitaito:** Asiakkaat ymmärtävät, että palvelun tarjoajalla ja sen työntekijöillä on sellaiset tiedot ja taidot, operatiiviset järjestelmät ja fyysiset resurssit, joita tarvitaan heidän ongelmiansa ammattitaitoiseen ratkaisuun (lopputulokseen liittyvä kriteeri).
2. **Asenne ja käyttäytyminen:** Asiakkaat tuntevat, että palvelutyöntekijät (kontaktihenkilöt) kiinnittävät heihin huomiota ja haluavat ratkaista heidän ongelmansa ystävällisesti ja spontaanisti (prosessiin liittyvä kriteeri).
3. **Lähestyttävyys ja joustavuus:** Asiakkaat tuntevat, että palvelun tarjoaja, sen sijainti, aukioloajat, työntekijät ja operatiiviset järjestelmät on suunniteltu ja ne toimivat siten, että palvelu on helppo saada ja että yritys on valmis sopeutumaan asiakkaan vaatimuksiin ja toiveisiin joustavasti (prosessiin liittyvä kriteeri).
4. **Luotettavuus ja uskottavuus:** Asiakkaat tietävät, että mitä tahansa tapahtuu tai mistä tahansa on sovittu, he voivat luottaa palvelun tarjoajan ja sen työntekijöiden lupauksiin ja asiakkaan etujen mukaiseen toimintaan (prosessiin liittyvä kriteeri).
5. **Normalisointi:** Asiakkaat ymmärtävät, että aina kun jokin epäonnistuu tai tapahtuu jotain odottamatonta, palvelun tarjoaja ryhtyy heti toimenpiteisiin pitääkseen tilanteen hallinnassa ja löytääkseen uuden, hyväksyttävän ratkaisun (prosessiin liittyvä kriteeri).
6. **Maine:** Asiakkaat uskovat, että palvelun tarjoajan toimiin voi luottaa, että palvelun tarjoaja antaa rahalle vastineen ja että sillä on sellaiset suorituskriteerit ja arvot, jotka asiakaskin voi hyväksyä (imagoon liittyvä kriteeri).

Ammattitaito liittyy palvelun lopputulokseen ja siten tekniseen laatuun. Maine ja uskottavuus taas liittyvät imagoon ja muut neljä kriteeriä liittyvät selvästi prosessiin ja edustavat siten toiminnallista laatua (Grönroos 1998, 73). Asiakkaan kokema laatu voidaan esittää myös Grönroos-Gummessonin laatumallin avulla (Kuva 3).

Grönroos-Gummessonin laatumallissa suunnittelu, tuotanto, toimitus ja henkilökohtaiset suhteet ovat neljä laadun lähdettä, joiden johtamisella ja hallinnalla on vaikutusta asiakkaan kokemaan laatuun.



Kuva 3. Asiakkaan kokema laatu. Grönroos-Gummessonin laatumalli (Grönroos 1998, 109).

Myös tavaroiden ja palvelujen lopputuloksen tekninen laatu ja ostajan ja myyjän vuorovaikutussuhteen toiminnallinen laatu vaikuttavat asiakkaan kokemaan laatuun yrityksen tai organisaation imagon, asiakkaan odotusten ja kokemusten kautta palvelun tuottajasta. (Grönroos 1998, 109.)

2.2 Julkisten palvelujen laatu

Julkisten palvelujen tarkoitus ja olemassaolon oikeutus on asiakkaan ja koko yhteiskunnan palveleminen. Kansalaiset vaativat yksilöllisiä tarpeitaan vastaavia julkisia palveluja. Kansalaiset odottavat myös tasavertaisuutta julkisten palvelujen saatavuudessa sekä avoimuutta ja tietoa palveluista, omista oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan sekä menettelytavoista virheiden ja ongelmien sattuessa. Nämä vaatimukset edellyttävät julkisten palvelujen laadun ja saatavuuden jatkuvaa kehittämistä ja laatutyön yhtenäistä linjaa. (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 5.)

Julkiset palvelut eroavat muista palveluista siinä, että ne ovat tarkoitettuja kaikille ja ne ovat ilmaisia tai lähes ilmaisia. Julkisten palvelujen asiakas voi olla palvelun käyttäjä, maksaja ja päättäjä tai vain jossakin näistä rooleista sen mukaan, millaiset palvelutarpeet hänellä on ja millainen palvelun sisältö on (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 6). Julkisella hallinnolla on palveluissa selvä kaksoisrooli. Sen lisäksi, että viranomainen on palvelujen järjestäjä ja usein myös tuottaja, viranomainen on myös palvelun käyttäjien edustaja. Asiakkaan kannalta tilanne ei siis ole ideaalinen.

2.2.1 Kenen laatu?

Edellä jo todettiin, että julkisten palvelujen käyttäjä voi olla monessa eri roolissa arvioidessaan palvelun laatua. Julkisilla palveluilla on myös monia piirteitä, joiden mukaan palvelun käyttäjä voi olla joko kansalainen vai asiakas. Jotkut julkiset palvelut ovat kaikille tarkoitettuja, ne ovat universaaleja. Jotkut palvelut ovat kysynnästä riippumattomia, kuten neuvonta. Jotkut palvelut ovat taas tarkoitettu vain sellaisille, joille on siihen lakisääteinen oikeus (Gaster 1995, 24).

Palvelut voi olla myös jaettavissa vain sitä tarvitseville tai lakisääteisesti. Jotkut palvelut ovat ehkäiseviä luonteeltaan ja jotkut palvelut ovat vapaita kaikille ja niihin voi liittyä myös jonkinlainen maksu. Monet julkisista palveluista kuuluvat moneenkin näistä kategorioista. Kuitenkin julkisten palvelujen asiakkaana voidaan perinteisessä mielessä pitää vain niitä, jotka maksavat palvelusta (vaikka eivät maksaisi koko hintaa) ja jotka voivat valita palvelun välillä. (Gaster 1995, 24.) Valitseminen palvelujen välillä ei ole kuitenkaan usein mahdollista, kun puhutaan julkisista palveluista. Jos palveluntuottajana on yksityisiä ja julkisia, monet joutuvat valitsemaan julkisen palvelun sen halvemmuuden, ei niinkään laadun perusteella.

Julkisissa palveluissa palveluja käyttävien ja ei-käyttävien välillä vallitsee intressien ristiriita. Palveluja ei-käyttävät voivat olla sellaisia, jotka joskus ovat käyttäneet niitä, mutta nykyään eivät ole enää oikeutettuja palveluun. Palveluja ei-käyttävät voivat myös tarvita palvelua vasta tulevaisuudessa. (Gaster 1995, 25.) Esimerkiksi monista lasten, vanhusten, vammaisten ja muiden ns. heikkojen ryhmien puolesta päättävät aikuiset, hyvinvoivat ja sanavalmiit ei-käyttäjät.

Kansalaisilla on pelkästään kuntien asukkaina oikeus vaatia laadukkaita palveluja, koska kansalaiset rahoittavat palvelut veroilla. Tätä tarkoittaa myös Englannin The Citizen's Charter -ohjelman esittelylehtisessä alun perin ollut johdatus aiheeseen (Gaster 1995, 26):

"We all pay for our public services through our taxes. We therefore have a right to expect that they will do what their name suggests – serve the public. "

Palvelujen käyttäjien ja kansalaisten lisäksi kunnanvaltuutetut ja kunnanhallituksen jäsenet luovat raamit palveluille. Valtuutetuilla on valta ja vastuu tehdä toiminnalliset päätökset, joiden varassa palvelujärjestelmä toimii (Gaster 1995, 28). Myös poliitikkojen arvot, joiden pitäisi heijastella kuntalaisten arvoja, vaikuttavat palveluihin ja niiden laatuun. Poliitikkojen ja kansalaisten välillä saattaa kuitenkin olla etujen ristiriita. Poliitikkojen kaksoisrooli sekä palvelujen käyttäjinä että päätöksentekijöinä vaikuttaa heidän arvoihinsa ja puolueettomuuteensa. Myös poliittisten ryhmien arvot ja niiden voimasuhteet voivat olla erilaisia. Poliittiset valtasuhteet vaikuttavat tällöin palvelujen laadun arviointiin.

Myös työntekijöillä, ammattiliitoilla, johtajilla ja muilla ammattilaisilla on oma käsityksensä palvelujen laadusta. Työntekijöiden tieto kansalaisten ja kuluttajien tarpeista on usein parempi kuin johtajien ja poliitikkojen tieto. Usein tätä tietoa käytetään kuitenkin hyvin vähän hyväksi. Toisaalta työntekijöiden käsitykset koostuvat myös omien intressien, arvojen, näkemysten ja kokemusten kautta. (Gaster 1995, 29.)

Julkisilla palveluilla on paljon käyttäjiä ja koska kaikki maksavat palveluista on niistä myös moni ryhmä kiinnostunut. Se kenen laatua julkiset palvelut ilmentävät riippuu paljolti siitä, millaiset voimasuhteet kunnassa vallitsevat ja millaiset ryhmittymät osallistuvat päätöksentekoon. Julkisissa palveluissa ongelmana on se, että palvelun käyttäjiä ja tuottajia ei monessakaan tapauksessa pysty erottamaan toisistaan. Toisaalta palvelujen käyttäjien ja ei-käyttäjien välillä vallitsee ristiriita ja merkityksellistä on silloin se kuka pääsee päättämään, mitkä palvelut asetetaan arvojärjestyksessä korkeammalle sijalle.

2.2.2 Julkisten palvelujen laatutekijöitä

Suomen Kuntaliitto on julkisten palvelujen laatustrategia -projektissa listannut julkiselle palvelulle keskeisiä laatutekijöitä. Näitä ovat seuraavat (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 7):

- asiakaskeskeisyys ja palvelujen saatavuus
- luotettavuus ja turvallisuus
- oikeudenmukaisuus ja oikeusturva
- asiakkaiden tasavertainen ja yhdenvertainen kohtelu
- luottamuksellisuus
- tiedon tarkkuus ja ajantasaisuus sekä virheiden korjaaminen
- asiakkaan vaikutus- ja osallistumismahdollisuudet
- asiallisuus, ystävällisyys palvelutilanteessa
- henkilöstön koulutus ja ammattitaito
- kustannustehokkuus, asioiden hoito viivytyksettä.

Verrattaessa näitä julkiselle palvelulle asetettuja laatutekijöitä kappaleessa 2.1.4 esitettyihin Grönroosin laatukriteereihin huomataan, että tekijät ovat hyvin yhteneväiset. Julkiselta palvelulta vaaditaan kuitenkin lisäksi yhdenvertaista kohtelua asiakkaiden välillä, oikeudenmukaisuutta ja asiakkaan vaikutusmahdollisuuksien lisäämistä. Julkisilta palveluilta vaaditaan myös kustannustehokkuutta. Varakkaammat kuntalaiset maksavat myös varattomien palveluista, ja sen vuoksi he eivät halua tuhlailevaa varainkäyttöä.

2.2.3 Julkisten palvelujen arviointi ja mittaaminen

Julkisten palvelujen arviointia tarvitaan, koska palvelut ovat asiakaskeskeisiä ja julkisiin palveluihin liittyy tilivelvollisuus ja informaatio-ohjaus. Arviointia tarvitaan myös markkinamekanismin puuttumisen vuoksi. Lisäksi kansainvälinen vertailtavuus paranee ja toiminnan läpinäkyvyys lisääntyy, kun julkisia palveluja arvioidaan. (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 13.)

Laadun mittaaminen ei koskaan ole yksinkertaista. Mittaamista aloitettaessa tulee mieleen monenlaisia kysymyksiä, kuten kenen laatua mitataan. Mitkä mittarit ovat tarpeeksi luotettavia ja paikkansapitäviä? Mitä mitataan? Kuinka mittaustuloksia tulisi hyödyntää? Miten tietoja kerätään? Milloin mittaaminen tulisi tehdä? Millaisten kriteerien avulla osoitetaan, että palvelun laatu on

parantunut? (Gaster 1995, 109 - 110.) Kysymysten ollessa moninaisia ja vaikeita tulee mieleen kannattaako mittauksia suorittaa lainkaan. On kuitenkin tärkeää tehdä mittauksia, jotta voitaisiin nähdä ero hyvän ja huonon palvelun välillä. Mittaus myös kannustaa parempaan palveluun.

Arviointia voidaan toteuttaa etu- tai jälkikäteisarviointina tai toiminnan aikana tapahtuvana arviointina. Arviointimenetelmiä on kehitetty myös eri tarkoituksiin. Laadunarvioinnissa tulisi pyrkiä käyttämään useita menetelmiä, koska yksittäisen menetelmän antama kuva voi helposti jäädä kapeaksi. Esimerkiksi asiakaskysely sisältää vain asiakkaan kokemuksia ja mielikuvia, jotka voivat vaihdella päivän tai työntekijän yms. vuoksi. Kokonaisvaltaisia menetelmiä käytettäessä arvioinnin kohteet tulevat katetuiksi, mutta niiden toteutus on usein työlästä ja aikaavievää. Kokonaisvaltaisia menetelmiä ovat muun muassa laatupalkintokehikot, Balanced Scorecard (tasapainotettu mittaristo), ISO-standardikehikko sekä matriisitarkastelut. (Julkisten palvelujen arviointi 1998, 16.) Asiakaskyselyä laadun arviointimenetelmänä lasten päivähoitopalveluissa tarkastellaan myöhemmin kappaleessa 4.6.1. Muita laadun arviointimenetelmiä ovat ulkopuolisten tekemät havainnot, tarkastuskäynnit ja auditoinnit.

Laatupalkintokehikko sekä matriisitarkastelu palvelevat ensisijaisesti laadun kehittämistä. Laadun kehittämisen ohella muutamat menetelmät palvelevat myös tämän kehityksen yhtenäistä seuranta ja todentamista. Seurantamenetelmät tiivistävät informaatiota muutamaa keskeiseen tunnuslukuun, josta hyvänä esimerkkinä toimii tasapainotettu mittaristo. (Julkisten palvelujen arviointi 1998, 16.)

SERVQUAL on menetelmä, jonka Berry, Parasuraman ja Zeitham kehittivät asiakkaiden kokeman palvelun laadun mittaamiseen. Menetelmä perustuu palvelun laadun viiden osa-alueen ja asiakkaiden palvelua koskevien odotusten ja heidän siitä saamiensa kokemusten vertailuun. Nämä viisi mitattavaa osa-aluetta olivat 1) konkreettinen ympäristö (tangibles), 2) luotettavuus (reliability), 3) reagointialttius (responsiveness), 4) vakuuttavuus (assurance) ja 5) empatia (empathy). (Grönroos 2001, 117 ja Gaster 1995, 114.) Mittarin osa-alueiden on todettu monissa tutkimuksissa sopivan monenlaisiin palveluihin, mutta kaikissa tutkimuksissa näitä viittä osa-aluetta ei ole pystytty todentamaan (Grönroos 2001, 118).

2.3. Tiivistelmä palvelujen laadun käsitteestä

Laatu voidaan määritellä eri tavoin. Laadulle on annettu erilaisia määritelmiä ja tässä tutkimuksessa tilintarkastus- ja lasten päivähoitopalveluiden laatu määritellään ISO-standardia mukaillen. Palveluiden laatu muodostuu niille asetettujen vaatimusten ja odotusten täyttymisestä. Vaatimukset perustuvat lainsäädäntöön, ostopalvelusopimukseen ja tarjouspyynnöissä määriteltyihin ominaisuuksiin. Odotuksien täytyminen riippuu palveluita käyttävien asiakkaiden tyytyväisyydestä.

Christian Grönroos on asettanut palvelun laadulle erilaisia kriteerejä, joita ovat ammattitaito, asenne ja käyttäytyminen, lähestyttävyyden ja joustavuuden, luotettavuuden ja uskottavuuden, normalisointi ja maine. Julkiselle palvelulle asetettavat kriteerit ovat hyvin pitkälle samankaltaisia. Näiden kriteerien saavuttamisen lisäksi julkiselta palvelulta odotetaan ennen kaikkea asiakkaiden yhdenvertaista kohtelua, oikeudenmukaisuutta, asiakkaan vaikutusmahdollisuuksien lisäämistä ja kustannustehokkuutta.

Jotta voitaisiin varmistua julkisten palvelujen laadukkuudesta, tulisi palvelujen laatu arvioida. Laadunarviointimenetelmiä on monia. Näistä esimerkkeinä ovat muun muassa asiakaskyselyt ja tasapainotettu mittaristo (BSC). Asiakasnäkökulma on tärkeä, mutta sen lisäksi tulisi käyttää myös muita menetelmiä, jotta arvioinnin kohteet tulevat katetuiksi.

Kun palvelun tuottaja on joku muu kuin kunta, tarjouspyynnöissä ja sopimuksissa tulisi olla tarkasti määriteltyä palvelukuvausta ja laadulle asetettuja kriteereitä. Näin voidaan varmistaa palvelun laatu myös kunnan oman tuotannon ulkopuolella. Toimittaja-arvioinnit ovat apuna, kun kunta valitsee palvelun tuottajaa.

3. Kunnallisten palvelujen hankinta

Hyvinvointipalvelut ovat meillä Suomessa järjestetty pääasiallisesti julkisen hallinnon toimesta. Tätä on voitu perustella alueellisella ja kansalaisten välisellä tasa-arvolla, tulonjakokysymyksillä, ulkoisvaikutuksilla, laadun valvonnalla ja mittakaavaeduilla. Muualla Euroopassa hyvinvointipalveluiden järjestämisessä on painotettu perheiden vastuuta ja markkinaperusteisia tuotantotapoja. (Hyvinvointipalvelut -kilpailua ja valinnanvapautta 1995, 1.)

Markkinaperusteiset palvelujen tuotantotavat ovat levinneet enenevässä määrin myös Suomeen. Tässä luvussa käsittelen sitä, miten kunta voi palvelunsa järjestää ja millaisia asioita kunnan tulisi ottaa huomioon kilpailuttaessaan palveluita hankintamarkkinoilla.

3.1 Palvelujen tuotantomahdollisuudet

Kuntalain 2:3 §:n mukaan kunnalla on palvelujen järjestämisvastuu. Kunta voi järjestää palveluita itse, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa tai hankkimalla palveluja muilta palveluntuottajilta. Muita palveluntuottajia ovat mm. yksityiset yritykset ja yhtiöt sekä kolmannen sektorin toimijat kuten voittoa tavoittelemattomat järjestöt ja osuuskunnat. Jos kunta hankkii palvelut muilta palveluntuottajilta, jää kunnalle silti aina vastuu palvelujen tuottamisesta ja valvontavelvollisuus. Lääninhallitukset seuraavat kuntien toiminnan laillisuutta. (Rasinmäki 1997, 64 - 65.)

Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältävät tehtävät voidaan kuitenkin antaa vain viranomaisille. Tällaisia tehtäviä ovat esimerkiksi varsinainen hallinnon ja talouden hoito siihen sisältyvine päätöksenteko- ja valmistelutehtävineen. Kunnan tehtävien uskomista ulkopuoliselle rajoittavat lisäksi julkisuus-, salassapito-, vastuu- ja oikeusturvanäkökohdat. (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 14.)

Kuntien tulisi laatia palvelustrategioita, missä linjataan palveluiden järjestämistavat eli missä määrin palvelut järjestetään omana työnä ja millaisia muita vaihtoehtoja kunnalla on käytettävissään. Strategiat kannattaa tehdä yhteistyössä seudun muiden kuntien kanssa ja kartoittaa yhdessä seudun kehitys tulevana vuosina ja mahdolliset palvelujen tuottamista uhkaavat riskit. (Parasta palvelua 2003, 19.) Tällaisia riskejä voivat olla esimerkiksi kunnan asukkaiden

väheneminen ja ikääntyminen sekä kasvava työttömyys. Yhteistoiminta kuntien kesken on nykyiselläänkin sujuvaa tietyillä aloilla. Esimerkiksi ammatillisen koulutuksen järjestäminen toteutetaan usein yhteistyössä monien kuntien kanssa perustamalla kuntayhtymiä, joissa kunnat ovat mukana tietyllä osuudella. Kuntayhtymien lisäksi kunnat voivat tehdä keskenään yhteistoimintasopimuksia tai perustaa yhteistoimintayksiköitä. Tällaisista yksiköistä esimerkkinä ovat muun muassa hankintarenkaat.

Palvelujen tuotantotavat voidaan ryhmitellä sen mukaan sisältyykö niihin kilpailua ja kuka järjestää palvelut (Vastuullista kilpailua ja valinnanvapautta hyvinvointipalveluihin 1995, 9). Palvelun tuotantotavat voidaan jakaa perinteiseen kunnalliseen tuotantoon, ostopalveluihin, palveluseteliin ja tilaaja-tuottajamalliin. Näitä tuotantotapoja esitellään ja vertaillaan seuraavissa kappaleissa.

3.1.1 Kunnan oma palvelutuotanto

Kuten edellä todettiin, kunnalla on itsemääräämisoikeutensa nojalla oikeus päättää miten palvelut järjestetään. Suomessa hyvinvointipalvelujen tuotanto on hyvin yksipuolisesti kunnallista toimintaa. Sen lisäksi, että kunnallinen järjestämistapa on syvään juurtunut kokeneeseen ja keskimääräistä ikääntyneeseen työvoimaan on mahdollisuudet palvelujen yksityistämiseen monessa pienessä kunnassa olemattomat osaamisen puutteen ja pienen asukaspuhjan vuoksi. (Parasta palvelua 2003, 18.)

Palvelun tuottaminen kunnassa tapahtuu yleensä hierarkkisesti tuotantoyksiköittäin, joiden toimintaa ohjaavat ylemmällä tasolla toimivat kunnanvaltuusto, -hallitus ja lautakunnat. Sivistyslautakunta esimerkiksi voi ohjata koulujen toimintaa ja sosiaalilautakunta tuotantoyksikköinä olevien päiväkotien, terveyskeskusten ja vanhainkotien toimintaa. Valtuusto taas ylemmällä tasolla antaa puitteet talousarviossa lautakuntien työlle. (Kallio, Martikainen, Meklin, Rajala, Tammi 2006, 20.)

Kun kunta järjestää palvelunsa itse, voivat kuntalaiset vaikuttaa palvelun sisältöön ja palvelujen laadunvalvonta on myös helposti järjestettävissä. Kunnan omasta tuotannosta saattaa kuitenkin puuttua kilpailun mukanaan tuoma kustannustietoisuus, kun esimerkiksi poliittiset vahvat ryhmittymät pitävät sokeasti kiinni saavutetuista eduistaan. Jokainen organisaatio pyrkii säilyttämään olemassaolonsa ja laajuutensa, vaikka sille ei löytyisi enää perusteita

(Hyvinvointipalvelut -kilpailua ja valinnanvapautta 1995, 11). Resurssien lisääminen on paljon helpompaa kuin leikkaaminen. Yhteisen edun näkeminen on usein kunnan eri yksiköille vaikeaa ja siinä mielessä yksiköiden virkamiehiä vaivaa ns. putkinäkö. Uudistusten läpivieminen on usein hidasta ja suurten ponnistelujen takana. Kun käytetään palvelujen tuottamisessa markkinaehtoisia malleja, kustannustietoisuus kunnan omista yksiköissä lisääntyy ja uudistusten läpivieminen helpottuu.

3.1.2 Tilaaja-tuottajamalli

Lähtökohtaisesti tilaaja-tuottajamalli vastaa pääpiirteissään markkinatalouden myyjä- ja ostaja-asetelmaa, koska tilaaja *ostaa* palvelut kuntalaisille ja *myyjä* tuottaa ostetut palvelut kuntalaisille. Ostajana eli tilaajana toimii kunnan tilaajayksikkö ja myyjänä eli tuottajana voi toimia kunnan oma tuotantoyksikkö, kolmannen sektorin toimija tai vaikka yksityinen yritys. (Kallio, Martikainen, Meklin, Rajala, Tammi 2006, 29.) Tilaaja-tuottajamalli siten pakottaa tilaajan määrittelemään haluamansa palvelun ja tuottajan määrittelemään ne ehdot, joilla palvelu tuotetaan (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 30).

Tilaaja-tuottajamalli voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen tilaaja-tuottajamalliin. Sisäisessä tilaaja-tuottajamallissa tuottajana toimii kunnan sisäiseen konserniin kuuluva ja siten kunnan omaan budjettitalouteen kuuluva yksikkö eli esimerkiksi liikelaitos. (Kallio, Martikainen, Meklin, Rajala, Tammi 2006, 30.) Ulkoisessa eli kilpailun sallivassa tilaaja-tuottajamallissa kunnan tuotantoyksiköitä kilpailutetaan tietystä palvelukokonaisuudesta kunnan organisaation ulkopuolisten palveluntuottajien kanssa. Ulkoisessa tilaaja-tuottajamallissa kunnan tilaajayksikkö määrittää ensin palvelutarpeen, järjestää avoimen tarjouskilpailun ja tilaa palvelut siltä palveluntuottajalta, jonka tarjous on halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin. (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 30). Kunnan oma palvelutuotanto kilpailee yksityisten palveluntuottajien rinnalla ja on heidän kanssaan samalla viivalla palvelun tuottajaa valittaessa. Tilaajayksikkö on tuottajayksiköstä riippumaton, vaikka tuottaja olisi kunnan toinen yksikkö.

Tilaaja-tuottajamalli edellyttää palvelujen tuotteistamista ja kehittyneitä kustannuslaskentaa (Vastuullista kilpailua ja valinnan vapautta 1995, 11). Siten se edistää yksiköiden kustannustietoisuutta, vaikka kilpailua ei järjestettäisikään. Myös tuotanto pystytään suuntaamaan täsmällisemmin tilaajan vaatimuksiin. Tilaaja-tuottajamallin organisointi saattaa kuitenkin johtaa

hallinnon paisumiseen ja joissakin tapauksissa kiistoihin veloitusperusteista yksiköiden välillä (Parasta palvelua 2003, 35). Myös jos palvelutuotannon tuotteistamisessa ja kustannuslaskennassa on puutteita, silloin palvelujen kustannusvertailu ei ole mahdollista ja valinta oman palvelutuotannon ja ostopalveluiden välillä saattaa olla väärin perusteltua. Suomessa tilaaja-tuottajamalli on yleistynyt isoimmissa kaupungeissa kuten Oulussa, Jyväskylässä, Tampereella ja Turussa.

3.1.3 Palvelusetelimalli

Palvelusetelimallissa kuntalainen saa käyttöönsä palvelusetelin, joka voi olla muodoltaan ostokupongi, shekki tai suoraan palveluntuottajalle maksettava korvaus. Tuensaajalla on oikeus valita palveluntuottaja ja kontrolloida palvelun hinta-laatusuhdetta. Tilaaja-tuottajamallissa asiakkaalla ei ole tällaista mahdollisuutta. (Vastuullista kilpailua ja valinnan vapautta 1995, 11.)

Palvelusetelijärjestelmiä on useita erilaisia, mutta yhteisinä tekijöinä voidaan pitää sitä, että palveluseteli on tarkoitettu vain tietyn hyödykkeen tai palvelun ostoa varten ja setelille on määritelty jokin tietty enimmäissumma. Palvelusetelin avulla asiakas voi maksaa palvelusta ja päättää itse keneltä ja millä hinnalla palvelut hankkii. Asiakas voi siis maksaa osan palvelusta setelillä ja osan itse tai seteli voi kattaa kustannukset kokonaisuudessaan. Palvelusetelin käyttö voidaan tietysti määritellä myös niin, ettei oman rahan käyttöä sallita lainkaan. Esimerkiksi koulutus voi olla tällainen palvelu. (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 35.)

Palvelusetelin etuina voidaan pitää palvelujen kohdentamisen joustavuutta, nopeutta ja asiakkaiden lisääntyvää kustannustietoisuutta ja valinnanvapautta. Hintatietoisuutta edistää se, jos palvelusta osa jää asiakkaan maksettavaksi. Palveluseteli lisää myös kilpailua palveluntuottajien välillä sekä parantaa palvelutuotannon ja rahoituksen läpinäkyvyyttä. (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 35.)

Kunnan mahdollisuudet valvoa palveluntuottajia ovat kuitenkin tässä mallissa rajalliset. Lisäksi on ongelmallista määrittää palvelusetelin arvo. Liian korkealle asetettu palvelusetelin arvo lisää kunnan kustannuksia, kun taas liian alhainen palvelusetelin arvo lisää asiakasmaksuja ja vähentää kilpailukykyistä lisätarjontaa (Hyvinvointipalvelut -kilpailua ja valinnanvapautta 1995, 17).

Suomessa palveluseleitä on kokeiltu muun muassa lasten päivähoitopalvelujen, vanhusten palvelujen ja liikuntapalvelujen tarjonnassa.

3.1.4 Ostopalvelut

Ostopalvelusopimus voidaan tehdä muiden julkisten tai yksityisten palveluntuottajien kanssa. Ostopalvelusopimuksia yksityisten palveluntuottajien kanssa on käytetty yleisesti täydentämään kunnallista palvelutuotantoa silloin, kun kunta ei ole halunnut laajentaa omaa organisaatiotaan. Kun ostopalvelusopimukseen ei liity kilpailua, palvelun hinta voi olla ylihinnoiteltu ja tuotantotapa taloudellisesti tehoton. (Hyvinvointipalvelut -kilpailua ja valinnanvapautta 1995, 11.)

Yksityistämisen tärkeäksi perusteeksi on esitetty tehokkuuden parantaminen sekä kustannusten vähentäminen. Tehokkuuden parantaminen yksityistämällä edellyttää kuitenkin lähtökohtaisesti kilpailun olemassaoloa ja kilpailun edistämistä, sääntelyn purkamista ja monopoliaseman väärinkäytön estämistä. Vasta todellinen kilpailutilanne markkinoilla varmistaa palveluntuottajan tehokkaan toiminnan tuomien kustannussäästöjen koitumisen myös palvelun tilanneen kunnan hyväksi. (Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa 2001, 28.) Usein vain isoimmilla kaupungeilla onkin mahdollisuus ostaa palveluja yksityisiltä palveluntuottajilta ja saada aikaan aito kilpailutilanne. Pienimmissä kaupungeissa ja kunnissa on vain muutamia palveluntuottajia kunnan oman tuotannon rinnalla tai ei sitäkään. Markkinoilla on oltava useampia palveluntuottajia, joiden kesken palvelutoimintoja on mahdollista kilpailuttaa.

Joillakin kunnan toimialoilla, kuten teknisessä toimessa, palveluita on kilpailutettu jo useampien vuosien ajan. Hyvinvointipalveluissa kilpailuttaminen on kuitenkin vasta harjoitteilla. Kun ostopalvelut kilpailutetaan julkisten palveluntuottajien rinnalla, on kyse tilaaja-tuottajamallista.

Kuntaliiton selvityksessä kuntapalvelujen järjestämisen vaihtoehtoista (Parasta palvelua 2003, 32) ostopalveluiden ongelmina kyselyyn osallistuneiden kuntien osalta nähtiin mm. palveluiden hankinnasta puuttuva aito kilpailu, kunnan oman tuotteistamis- ja hankintaosaamisen puute ja palveluiden saatavuuden heikkous.

Tässä tutkimuksessa perehdytään näistä malleista erityisesti ostopalvelusopimukseen yksityisten palveluntuottajien kanssa.

3.1.5 Tuotantotapojen vertailua

Kaikissa edellä kuvatuissa palveluntuottamistavoissa on omia ongelmiaan. Mikään yksi ja erityinen malli ei sovellukaan kaikkeen kunnalliseen palvelutoimintaan. Tuotantotapojen yhdistelmä onkin paras vaihtoehto palvelujen järjestämiseen. Kunnan omaa palvelutuotantoa pidetään turvallisena ja luotettavana palvelun laadun kannalta. Julkista organisaatiota pidetään kuitenkin jäykkänä, tehottomana ja kalliina. Kunnan oman palvelutuotannon välilliset ja välittömät kustannukset tulisikin saada täysimääräisinä hintavertailuun yksityisen palvelutuotannon kanssa, jos palveluja kilpailutetaan (Lith 2000, 20). Tämä edellyttää kuitenkin kehittyntä kustannuslaskentaa, jonka osaaminen pienemmissä kunnissa on vähäistä.

Aina yksityinen palvelutuotanto ei kuitenkaan pysty kilpailemaan kunnan oman tuotannon kanssa, koska henkilökunta, laitteet ja tarvikkeet ovat usein jo minimissä määrärahojen vähyyden vuoksi. Tällaisia aloja on erityisesti sosiaali- ja terveydenhuollossa. Yksityisiä palveluntuottajia valittaessa tulisi huomioida myös yksityistämisen seurauksena kunnan palveluksesta pois jäävien työntekijöiden eläkekustannukset. Kunnalla on usein myös isoimmat yksiköt, joten yksikkökustannukset pitäisivät olla kunnilla alhaisemmat. Näistä tekijöistä johtuen yksityisten palvelujen laatu saattaa olla kuitenkin parempi kuin julkisella sektorilla eikä päinvastoin. Kunnan palvelutuotanto saattaa myös joissain tapauksissa olla tehokkaampaa kuin vastaava yksityinen palvelutuotanto.

3.2 Hankintaprosessi

Palvelujen hankintaprosessi lähtee liikkeelle selvittämällä palvelujen tarve väestötietojen, tilastojen ja tarveselvitysten avulla. Sen jälkeen palvelujen sisältö ja tavoitteet tulisi pyrkiä kuvaamaan esimerkiksi tuotteistamalla palvelut. Tämän jälkeen laaditaan tarjouspyyntö, jossa määritellään hankittava palvelu, palvelun tuottamiselle edellytettävät voimavarat ja toiminnan perusteet sekä esitetään palvelulta vaadittavat laatukriteerit ja mahdollisesti muut laadulliset vaatimukset esimerkiksi asiakaspalautejärjestelmä ja johtamisjärjestelmä. (Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa 1994, 40 – 41.)

Laki julkisista hankinnoista (1992/1505) on pohjana julkisille hankinnoille. Hankintalaissa on määritelty mm. millaisilla menetelmissä hankinta voidaan suorittaa. Hankintamenettelyn

vaihtoehdot riippuvat siitä ylittävätkö ne Euroopan unionin määrittelemät kynnysarvot. Unionin kynnysarvot kuntien tekemille palvelu- ja tavarahankinnoille ovat tällä hetkellä 211 129 euroa. Hankintamenettely voidaan suorittaa kolmella tavalla ylittävissä hankinnoissa. *Avoimessa hankintamenettelyssä* tarjouksesta tulee ilmoittaa julkisesti ja kuka tahansa voi jättää tarjouksen. Avoin menettely on menettelyiltään yksinkertaisin ja siksi käytetyin hankintamenettely. *Rajoitetussa hankintamenettelyssä* tarjouksia on pyydetty riittävältä määrältä toimittajia kuitenkin vähintään viideltä. Rajaus tehdään objektiivisilla kriteereillä. *Neuvottelumenettelyssä* neuvotteluosapuolia on aina vähintään kolme, jos sopivia toimittajia on riittävästi. Neuvottelumenettelyn käyttö on aina poikkeuksellista. (Rasinmäki 1997, 306.) Kunnissa neuvottelumenettely tulee mahdolliseksi vain silloin, jos avoin tai rajoitettu hankintamenettely ei ole tuottanut tarjouksia ja jos vain muutamalla tuottajalla on tarpeellinen patentti tai yksinoikeus hankittavaan tuotteeseen tai palveluun (Rasinmäki 1997, 307).

Hankintalakea ollaan nyt uudistamassa ja uuden lain on arvioitukin tulevan voimaan lokakuussa 2006. Uudessa laissa on suunniteltu myös kansallisten kynnysarvojen asettamista hankinnoille, joita aikaisemmin ei ole ollut. Yleiseksi käytännöksi on kuitenkin muodostunut kilpailuttaminen 2000-3000 euron ylittäviin hankintoihin. Kuntaliiton arvion mukaan kynnysarvot nostettaisiin uuden hankintalain myötä 15 000 euroon tavaroissa ja palveluissa sekä 50 000 euroon sosiaali- ja terveydenhuollon palveluissa. (Kuntaliitto 21.12.2005.)

Sosiaali- ja terveydenhuollon palveluissa palvelujen laatu tulee varmistaa ennen palvelutuotannon aloittamista hankittaessa palveluja eli tehtäessä hallintopäätöstä ja hankintasopimusta (Rasinmäki 1997, 59). Ongelmana on kunnallisen palvelutason määrittely ja sen vaihtelu kunnittain. Myös kunnan viranomaisen, yksityisen palveluntuottajan ja kuntalaisen käsitykset riittävästä palvelutasosta voivat poiketa olennaisesti toisistaan (Rasinmäki 1997, 60).

Hankintalain 7 §:n mukaan tarjouksista tulee hyväksyä se, joka on hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin. Kokonaistaloudellisesti edullisimpana voidaan pitää tarjousta, joka soveltuu parhaiten hankintayksikön tarpeisiin. Arviointiperusteina voivat olla esimerkiksi toimitus- tai valmistuspäivä, käyttökustannukset, kustannusvastaavuus, laatu, esteettiset ja toiminnalliset ominaisuudet, tekniset ansiot, myynnin jälkeinen palvelu ja tekninen avustaminen, sitoutuminen varaosien toimittamiseen, toimitusvarmuus ja muuttumaton hinta. Palveluntuottajan valinnan ratkaisuperusteet tulee esittää jo tarjouspyynnössä ja niiden tulisi myös käydä ilmi päätöksestä, jolla voittanut tarjous valitaan. (HE 154/1992 vp, 14.)

Jos hankinta tehdään kokonaistaloudellisuuden perusteella, tulisi EU-kynnysarvot ylittävässä hankinnoissa ilmoittaa kriteerien suhteellinen painotus, esimerkiksi hinta 60 % ja laatu 40 %. (Lith 2000, 21.) Ja jos palvelun tilaaja on esittänyt tarjouspyynnössään valintaperusteeksi kokonaistaloudellisen edullisuuden, mutta ei ole ilmoittanut valintakriteerejä, voi tarjoaja pitää palvelun hintaa valintaperusteena. Palvelun tilaaja ei voi vedota tuottajan valinnassa sellaisiin tekijöihin, joita ei ole mainittu tarjouspyynnössä. Myös markkinaoikeus on ottanut tässä tiukan linjan.

Kun päätös on tehty, ei sitä saa laittaa heti täytäntöön vaan toimeenpanoa on odotettava vielä 7 päivää muutoksenhakuajan päättymisestä. Markkinaoikeus voi tällöin vielä antaa täytäntöönpanokiellon päätökselle. (Kuntaliitto 21.12.2005.)

Sopimus tehdään tarjouspyynnön ja tarjouksen perusteella, kun päätös on saanut lainvoiman. Laajat ja kustannuksiltaan merkittävät sopimukset käsitellään kunnanhallituksessa ja -valtuustossa, yksittäisiä kuntalaisia koskevat sopimukset voivat kuulua tulosityksiköiden johtajien päätösvallan piiriin (Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa 1994, 42).

Palvelun toteutumista seurataan ja arvioidaan ja sopimuksen osapuolten tulee varmistua siitä, että arviointi tulee sovittuina aikoina ja sovitussa laajuudessa tehdyksi (Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa 1994, 42).

3.3 Kuntien hankintamarkkinoiden epäkohtia

Kuntien hankintamarkkinoita aikaisemmin vääristivät erityisesti arvonlisäverotus sekä erityisesti Raha-automaattiyhdistyksen rahoitustuet ja avustukset kolmannelle sektorille. Arvonlisäverotus vääristi kilpailua siten, että terveysalan yritykset on vapautettu arvonlisäverosta, mutta niiden myymien palveluiden ja tavaroiden hintoihin sisältyy piilevää veroa. Kuntayhteisöt taas saivat omaa palvelutuotantoansa varten hankkimiinsa välituotteiden hintoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksena valtiolta. Hankintapäätökset tehdään kuntayhtymissä arvonlisäverottomien hintojen pohjalta, mikä aiheuttaa kilpailuvääristymiä tilanteissa, joissa julkinen ja yksityinen sektori

kilpailevat keskenään. (Lith 2000, 22.) Arvonlisäveron takaisinperintä poistui kuitenkin käytöstä vuonna 2004, mikä on parantanut hintojen vertailua.

Pääasiassa Raha-automaattiyhdistys myöntää kilpailua vääristäviä rahoitustukia ja -avustuksia kolmannen sektorin palveluntuottajille. Näitä tukia ovat arvostelleet muun muassa sosiaali- ja terveysalan yritykset, koska palveluntuottajien kesken ei synny todellista kilpailua ja yhteiskunta maksaa tällöin toistamiseen palveluista, jotka verovaroin tuettu kolmannen sektorin yhdistys tuottaa kuntasektorilla. (Lith 2000, 23.) Kritiikki on myös purrut, sillä muun muassa verottaja on puuttunut tukiin ja Ray on kiristänyt tuen saamiseen oikeuttavia ehtoja.

Muita epäkohtia kuntien hankinnoissa aiheuttavat kuntien hankintaosaamisen puute kuten huonosti laaditut tarjouspyynnöt. Jos tarjouspyyntö on laadittu epämääräisesti, syntyy palveluntuottajille erilainen mielikuva tarjotusta palvelusta jolloin annetut tarjoukset eivät ole yhteismitallisia. Tällöin tarjousten hinnat saattavat myös vaihdella huomattavasti. Hintaa pidetään myös liian usein ratkaisevana palveluntuottajan valinnassa. Tämä on aiheuttanut ongelmia ja lisäkustannuksia kunnille erityisesti suunnittelualalla. Alalla saatujen kokemusten mukaan ammattitaitoisemmat suunnittelijat eivät pärjää tarjouskilpailussa halvempien tarjousten yrityksille, jotka suunnittelevat kohteen vähemmällä työllä. Seurauksena on ollut muun muassa epäviihtyisiä ja epäterveellisesti rakennettuja ympäristöjä, rakennus- ja suunnitteluvirheitä ja lisääntyviä korjauskustannuksia. (Lith 2000, 24 - 25.)

Myös lyhyet sopimuskaudet aiheuttavat ongelmia yrityksille osallistua tarjouskilpailuihin. Suurten investointien tekeminen, palvelutoiminnan kehittäminen sekä henkilöstön motivointi ja palkkaaminen on vaikeaa, jos sopimuskausi on kovin lyhyt. (Lith 2000, 26.) Sopimuskauden tulisi kattaa toimintaan uhrattujen investointien arvo. Myös sopimuskausien pituuksiin on kiinnitetty enemmän huomiota, sillä sopimuskauden pituus vaikuttaa myös saatujen tarjousten määrään.

Palveluiden ja tavaroiden ostaminen ei myöskään ole aina täysin objektiivista. Hankintamenettelyyn erikoistunut asianajaja Jaana Juutilainen kertoo Helsingin Sanomien Teuvo Arolaisen artikkelissa; että ”*vanhoja, tuttuja yrityksiä suositaan ja tarjousehdot on määritelty sellaisiksi, että vain haluttu tarjoaja voi ne täyttää. Palvelu on myös voitu hankkia ilman kilpailuttamista, kilpailu on voitu keskeyttää oudosti tai hankintapäätös tehdään väärin perustein.*” (Helsingin Sanomat 13.2.2005.) Paljon tällaisia tapauksia on jouduttu ratkomaan sen myötä markkinaoikeudessa.

3.4 Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa

Palvelun hankinta on kunnassa prosessi, joka alkaa palvelutarpeen määrittämisestä. Hankintojen laatuun liittyy seuraavia tekijöitä: palvelun tuottajien valinta, palvelujen määrää, laatua ja hinnoittelua koskevien kriteerien ja tavoitteiden määrittely, tavoitteiden seuranta (asiakastytyväisyyskyselyt), uusien tavoitteiden asettaminen loppuasiakkaiden eli kuntalaisten palautteen perusteella, valitusmekanismin antaman tiedon hyödyntäminen ja yhteydenpito palvelujen käyttäjiin (Parasta palvelua 2003, 31).

3.4.1 Laatutekijät ja palvelukuvaukset

Jo tarjouspyynnössä tulee ottaa huomioon laatua koskevat asiat. Tarjouspyyntöjen tulee olla niin hyvin yksilöityjä, että saatavat tarjoukset ja niissä olevat hinnat ovat keskenään vertailukelpoisia (Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa 1994, 11). Sekä kunnan oma palvelutuotanto että ns. sopimusperusteinen palvelutuotanto edellyttävät dokumentoitua sopimusta, jossa osapuolet ilmaisevat laadulle asetetut vaatimukset (Parasta palvelua 2003, 31). Palvelujen laatutekijät on syytä määrittää, jotta kilpailutus olisi onnistunut. Kunta voi edellyttää palveluntuottajalta järjestelmää, jolla tuottaja kerää asiakaspalautetta loppukäyttäjältä kuntaorganisaatiolle. Kunta voi myös sopimusta tehdessään sopia auditoivansa palvelun tuottajan kerran vuodessa (Parasta palvelua 2003, 31).

Kunnan olisi syytä käyttää sopimuksissaan myös palvelukuvauksia, mikä sisältää palvelutarpeen analysoinnin ja määrittelyn tulokset sekä palvelun tuottajan velvollisuudet (Parasta palvelua 2003, 32). Yksityiskohtainen palvelukuvaus sopimuksessa ehkäisee riitatilanteita ja epäselvyyksiä. Kun sekä palvelun tuottaja että kunta tietävät mitä palvelulta on lupa odottaa, ei ristiriitoja pääse syntymään. Palvelukuvaus tulisi sisältyä jo tarjouspyyntöön, jotta tarjoukset olisivat vertailukelpoiset.

3.4.2 Palvelun tuottajan valinta

Palvelun tuottajan valintaan vaikuttavat saatujen tarjousten lisäksi aikaisemmin tehdyt toimittaja-arvioinnit ja aikaisemmat käytännön kokemukset tuottajaehdokkaista. Toimittaja-arvioinnin

tarkoituksena on selvittää palvelun tuottajan kyky selviytyä tilauksesta kuntaorganisaation toivomalla tavalla ja havaita mahdolliset yhteistyön toimivuutta ja jatkuvuutta uhkaavat riskit. (Parasta palvelua 2003, 31.)

Tarjouskilpailusta voidaan esimerkiksi sulkea pois ne ehdokkaat, joilla ei ole teknisiä, taloudellisia tai muita edellytyksiä suoriutua hankinnan toteuttamisesta. Tekniset ominaisuudet tarkoittavat tarjoajan laadullista ja määrällistä kapasiteettia sekä riittäviä referenssejä. Taloudelliset edellytykset täyttää tarjoaja, jonka taloudellinen asema ja luottotiedot ovat kunnossa. Muita edellytyksiä tarjoajalle ovat luotettavuus, yhteistyökykyisyys ja aikaisempien sopimusten kunnollinen täyttäminen. (Kuntaliitto 21.12.2005.)

Kilpailusta on lisäksi pakko sulkea pois sellaiset tarjoajat, jotka ovat saaneet tuomion esimerkiksi lahjusten antamisesta tai muusta vastaavasta talousrikoksesta.

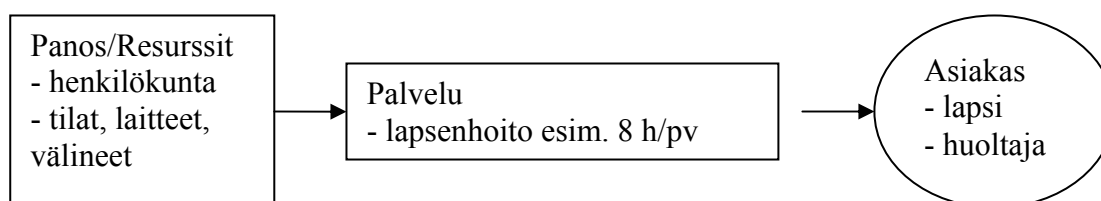
4. Lasten päivähoitopalvelujen laatu

Suomalaisen päivähoiton laatua voidaan pitää yleisesti hyvänä. Päivähoidon laadun takeena on ollut kansainvälisestäikin ainutlaatuinen lasten päivähoitolaki ja -asetus. Kunnille tämä on kuitenkin tuonut ongelmia siinä, että niukentuneista resursseista huolimatta kuntien on osoitettava päivähoitopaikka kaikille sitä tarvitseville. Päivähoidon kehittäminen on jäänyt vähemmälle ja päivähoiton laatu on herättänyt viimevuosina runsaasti keskustelua. (Päivähoidon laadun arviointiperusteet 1999, 4.)

Keskusteluun on tuonut oman lisänsä päivähoitopaikoissa sattuneet onnettomuudet, jotka ovat johtaneet jopa lasten kuolemiin. Esimerkkeinä tästä on muun muassa Porissa vuonna 2004 tapahtunut porilaispojan katoaminen yksityisestä päiväkodista ja hukkuminen Kokemäenjokeen. Myös Espoossa vuonna 2005 kuoli lapsi päivähoitoaikana yksityisessä päiväkodissa onnettomuuden seurauksena.

4.1 Lasten päivähoito palveluna

Lasten päivähoito palveluna on siinä mielessä tyypillisestä palvelusta eroava, että kappaleessa 2.1.3 kuvan 2 kaltaista erittelyä palveluprosessin ja palvelun välillä ei voida tehdä. Sen sijaan palvelu tuotetaan kuvan 4 tapaan. Palvelu ei ole loppusuorite vaan palvelu on prosessi. Kun lapsi viedään hoitoon ja häntä hoidetaan, on se palvelua eikä sitä voida irrottaa prosessista.



Kuva 4. Lasten päivähoito palveluna.

Palvelu on myös siinä mielessä omanlaisensa, että asiakkaana on siinä itse palvelua kuluttavan lapsen lisäksi myös hänen huoltajansa, joka ei ole palvelutilanteessa läsnä. Myös palvelua arvioitaessa asiakastyytyväisyysmittaukset kohdistuvat pääasiallisesti palvelua käyttämättömään aikuiseen. Päivähoitopalvelun laadukkuus onkin siinä mielessä ensiarvoisen tärkeää, kun lapsi itse

ei osaa arvostella saamaansa palvelua ja sen hyvyttä. Tästä syystä lasten päivähoitoa määrittäviä lakeja, asetuksia ja suosituksia onkin erityisen runsaasti.

4.2 Lait ja suositukset lasten päivähoidolle

Päivähoitolaki (36/1973) ja päivähoito asetus (239/1973) määrittävät puitteet lasten päivähoiton laadulle. Jokainen kunta ja yksikkö on velvollinen huolehtimaan siitä, että kaikki lainsäädäntöön pohjautuvat laatuvaatimukset toteutuvat. Päivähoitolain 2 a §:n mukaan:

”Päivähoidon tavoitteena on tukea päivähoidossa olevien lasten koteja näiden kasvatustehtävissä ja yhdessä kotien kanssa edistää lapsen persoonallisuuden tasapainoista kehitystä. Päivähoidon tulee omalta osaltaan tarjota lapselle jatkuvat, turvalliset ja lämpimät ihmissuhteet, lapsen kehitystä monipuolisesti tukevaa toimintaa sekä lapsen lähtökohdat huomioon ottaen suotuisa kasvuympäristö.”

Samassa lainkohdassa vielä todetaan, että:

”... päivähoiton tulee... edistää lapsen fyysistä, sosiaalista ja tunne-elämän kehitystä sekä tukea lapsen esteettistä, älyllistä, eettistä ja uskonnollista kasvatusta.”

Päivähoitolain 2 a §:n 4. momentissa sanotaan vielä, että:

”Edistäessään lapsen kehitystä päivähoiton tulee tukea kasvua yhteisvastuuseen ja rauhaan sekä elinympäristön vaalimiseen.”

Muita lakeja joista kohdistuu laatuvaatimuksia lasten päivähoidolle ovat Kuntalaki 1995/365, Perusopetuslaki 628/1998, Perusopetusasetus 852/1998, Lastensuojelulaki 683/1983, Lastensuojeluasetus 1983/1010, Laki lapsenhuollosta ja tapaamisoikeudesta 1983/361, Laki lelujen turvallisuudesta 1997/287, Hallinnonmenettelylaki 1982/598, Rakennuslaki 1958/370, Työturvallisuuslaki 1958/299, Sosiaalihuoltolaki 1982/710 ja Sosiaalihuoltoasetus 1983/607. Perusopetuslain ja asetuksen pohjalta rakennetut laatuvaatimukset velvoittavat ainoastaan koulun puolella tarjottavaa esiopetusta. (Hujala, Parrila, Lindberg, Nivala, Tauriainen ja Vartiainen 1999, 79.)

Myös valtioneuvoston periaatepäätös varhaiskasvatuksen valtakunnallisista linjauksista (2002) ohjaa varhaiskasvatuksen laatua (Laatua lasten päivähoidossa 2003, 2). Vuonna 2002 vahvistettuihin valtakunnallisiin linjauksiin perustuva Varhaiskasvatussuunnitelman perusteet (2003) tarjoaa kunnille pohjan omien varhaiskasvatussuunnitelmien kehittämiseksi ja palvelujen toteutumisen arvioinnille. Sen tehtävänä on osaltaan luoda edellytyksiä varhaiskasvatuksen laadun kehittämiseksi.

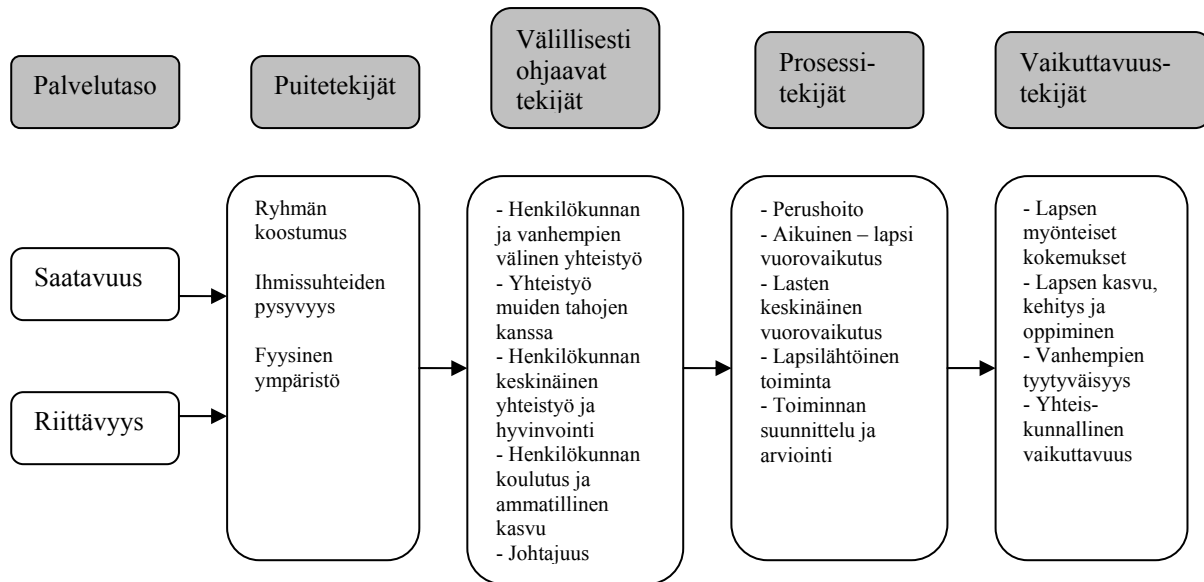
Oulun yliopiston vetämässä projektissa Laadun arviointi päivähoidossa valmistuivat päivähoidon valtakunnalliset laatuvaatimukset, -tavoitteet ja -tekijät vuonna 2000. Projekti aloitettiin vuonna sosiaali- ja terveysministeriön kanssa ja projektiin osallistui yhteensä 21 kokeilukuntaa. Seuraavassa kappaleessa esittelen projektin keskeisinä tuloksina syntyneet päivähoidon laatutekijät.

4.3 Päivähoidon laatutekijät

Päivähoidon laatutekijöillä tarkoitetaan laadun keskeisiä tekijöitä, joille asetetaan tiettyjä vaatimuksia ja tavoitteita (Hujala, Parrila ym. 1999, 57). Laatutekijät perustuvat varhaiskasvatuksen tutkimukseen ja teoriaan. Laatutekijät pohjautuvat lakien, asetusten ja suositusten mukaisiin vaatimuksiin.

Hujasen, Parrilan ym. (1999) mukaiset varhaiskasvatuksen laatutekijät perustuvat 1990-luvun alussa alkaneeseen tutkimustyöhön Oulun varhaiskasvatuskeskuksessa ja heidän rakentamansa varhaiskasvatuksen laadunarviointimalli (kuva 5) pohjautuu kansainvälisten laatututkimusten analyysiin. Hujala, Parila ym. erottaa päivähoidon laadun neljään laatutekijään, joita ovat päivähoidon laatua säätelevät puitetekijät, toiminnallisesti laatua säätelevät välilliset tekijät, kasvatustilanteeseen liittyvät tekijät sekä tuotoksen tasoa arvioivat eli vaikutukselliset tekijät. (Hujala, Parila ym. 1999, 77.)

Kullekin mallissa olevalle laatutekijälle on vielä rakennettu lainsäädäntöön perustuvat laatuvaatimukset sekä tutkimuksen, teorian ja asiantuntijapalautteen pohjalta rakentuvat laatuavoitteet (Hujala, Parila ym. 1999, 78 - 79).



Kuva 5. Päivähoidon laadunarviointimalli (Hujala, Parila ym. 1999, 78, alunperin: Hujala-Huttunen 1995).

Palvelun saatavuudella tarkoitetaan ihmisten realistisia mahdollisuuksia saada palveluita. Esimerkiksi päivähoitopaikan sijainti, käyttäjille sopivat aukioloajat ja päivähoitomaksujen suuruus vaikuttavat saatavuuteen. Riittävyydellä tarkoitetaan tarjonnan ja kysynnän suhdetta eli joudutaanko palvelua odottamaan. Yhdistettäessä palvelujen saatavuus ja riittävyys toisiinsa pystytään määrittämään kunnan palvelutaso. (Hujala, Parila ym. 1999, 80 - 85.)

Prosessia säätelevät puitetekijät ovat keskeisiä laatua määritteleviä tekijöitä. Ryhmän koostumuksella tarkoitetaan ryhmän koon, ryhmän rakenteen sekä henkilöstön ja lasten välistä suhdelukua (aikuisten määrä suhteessa lapsiryhmään). Ihmissuhteiden pysyvyydellä tarkoitetaan hoitosuhteen pysyvyyttä eli sitä kuinka usein hoitajat vaihtuvat. Pysyvä hoitosuhde takaa lapsen ja aikuisen välisen luottamussuhteen ja kommunikointi lapsen ja aikuisen välillä helpottuu. Fyysinen ympäristö tarkoittaa päivähoitoyksikön sisä- ja ulkotiloja sekä välineitä ja materiaaleja. (Hujala, Parila ym. 1999, 86 – 98.)

Välillisesti päivähoiton laatua ohjaavat yhteistyö kodin ja vanhempien välillä, jolloin kasvatuksellinen jatkuvuus kodin ja päivähoiton välillä voi säilyä ja vanhemmat saavat lisää kasvatusapua ja -tietoutta. Yhteistyö muiden tahojen kanssa, kuten lastensuojeluviranomaisten kanssa on myös tärkeää. Henkilökunnan keskinäinen yhteistyö taas auttaa avoimen ja luottamuksellisen ilmapiirin luomisessa ja henkilökunnan hyvinvointi voi vaikuttaa myös työturvallisuuteen. Henkilökunnan koulutus on myös yksi tärkeä päivähoiton laatuun vaikuttava tekijä. Johtamisella taas voidaan katsoa auttavan päämäärähakuista toimintaa ja hyvän johtajuuden avulla työyhteisö voi saavuttaa tavoitteensa. (Hujala, Parrila ym. 1999, 99 – 127.)

Prosessin laadulla on todettu olevan enemmän vaikuttavuutta kuin laadun rakenteellisilla tekijöillä. Lapsen perushoidosta huolehtiminen päivähoitossa luo pohjan psyykkiselle hyvinvoinnille. Perushoidon laatuun vaikuttavia tekijöitä ovat esimerkiksi terveellinen ravinto, liikunta ja toiminnallisuus. Aikuisten ja lasten välinen vuorovaikutus ja lasten keskinäinen vuorovaikutus vaikuttavat muun muassa lapsen viihtyvyyteen ja lapsen kehittymiseen myönteisesti. Lapsilähtöinen toiminta ja toiminnan suunnittelu ja arviointi ovat myös prosessin laatua määritteleviä tekijöitä. (Hujala, Parrila ym. 1999, 128 – 154.)

Päivähoiton vaikuttavuustekijöillä tarkoitetaan niitä asioita, mitä päivähoito saa aikaan joko palvelujen käyttäjissä tai toimintaympäristössään. Jos muut päivähoiton laatua määrittävät tekijät ovat olleet laadullisesti hyviä, myös päivähoiton vaikuttavuus pitäisi olla myönteistä. Vaikuttavuustekijöiden voisikin kuvitella olevan seurausta palveluntason, puitetekijöiden, välillisesti ohjaavien tekijöiden sekä prosessitekijöiden onnistumisesta. Kuvan viisi voisikin rakentaa hieman eri tavalla siten, että kaikista muista tekijöistä menisi nuoli vaikuttavuustekijään.

Pirkko Niirasen (1987, 15 - 38) määrittämät lasten päivähoitopalvelujen laatutekijät ovat samantapaiset Oulun yliopiston tutkimuksen kanssa. Keskeisiä laatutekijöitä Niirasen mukaan ovat seuraavat:

1. hoitotilanteen pysyvyys (pysyvä hoitopaikka ja pysyvä hoitohenkilöstö)
2. lapsiryhmän koko ja lasten määrä suhteessa aikuisten määrään
3. lapsiryhmän koostumus (sosiaalisten suhteiden rikastuttaminen ja monipuolistaminen)
4. päivähoitohenkilöstö (koulutus ja persoonalliset ominaisuudet, molempien sukupuolien edustavuus)
5. kasvatustoiminta ja -ympäristö (tilat, välineet, vuorovaikutus, eri tahoille suuntautuva yhteistyö)
6. kuormittuminen (päivähoitopäivän pituus, hoitosuhteiden vaihtuvuus, viikkorytmin epäsäännöllisyys).

Niirasen laatutekijöissä on huomioitu myös lapsen kuormittuminen, millä tarkoitetaan lapsen stressaantumiseen vaikuttavia hoidon vaihtelevia tilanteita. Voidaankin sanoa, että Niirasen laatutekijät on rakennettu enemmän lapsen näkökulmasta, kun taas varhaiskasvatuskeskuksen laatutekijät huomioivat koko päivähoitoprosessin ja myös vanhempien ja henkilökunnan tyytyväisyyden.

4.6 Laadun arviointi ja valvonta päivähoidossa

Varhaiskasvatuksen laadun arviointimenetelmiä on kehitelty suhteellisen runsaasti eri puolilla maailmaa. Eurooppalainen laatututkimus painottaa yhdysvaltalaisista kokonaisvaltaisempaa ja moninaisempaa näkökulmaa laadun arviointiin. Suomessa päivähoiton laadun arviointia on suoritettu lähinnä yksittäisissä kunnissa. Laadun mittaamisessa tärkeänä pidetään erityisesti asiakasnäkökulmaa eli vanhempien ja lasten mielipidettä. (Hujala, Parila ym. 1999, 65.)

Laatua voidaan arvioida asiakasarvioinnin, itsearvioinnin, sisäisen arvioinnin, vertaisarvioinnin, esikuva-arvioinnin ja ulkoisen arvioinnin avulla (Rousu ja Holma 2004, 24). Suomessa muun muassa Efektia Oy on julkaissut päivähoiton laadun arviointiin mallin, jota esittelen kappaleessa 4.6.2.

4.6.1 Asiakasarviointi laadun mittaamisessa

Asiakas on saamansa palvelun laadun asiantuntija. Siksi toimiva asiakaspalautejärjestelmä kuuluu olennaisena osana yksikön laadunhallintajärjestelmään. Tietoa on kerättävä jatkuvasti ja hyödynnettävä tehokkaasti. Jos asiakaspalautteen järjestäminen jää irralliseksi, ei asiakaspalautteesta ole todellista pitkäaikaista hyötyä. (Laadunhallinta sosiaali- ja terveydenhuollossa 1996, 12 - 13.)

Kun tehdään asiakaskyselyjä lasten päivähoiton laadusta, tarkoittaa se yleensä sitä, että lasten vanhemmat ovat päivähoiton laadun arvioijina. Vanhempien päivähoitonäkemyksen esiintuomista on kuitenkin kritisoitu muun muassa siitä syystä, että vanhemmilla ei ole riittävästi tietoa laatuun vaikuttavista tekijöistä päivähoiton arjessa. Vanhemmat ovat joidenkin tutkimuksien mukaan olleet tyytyväisiä myös sellaisiin päiväkoteihin, mitä asiantuntijat pitävät huonolaatuisina. (Hujala, Parrila ym. 1999, 162.) Myöskään vanhempien näkemykset päivähoiton laadusta ei aina ohjaa päivähoitopaikan valintaa. Portugalilais tutkimuksessa 70 % vanhemmista oli valinnut päivähoitopaikan ensisijaisesti käytännöllisistä syistä ja lasten tarpeet tulivat vasta kolmantena päivähoitopaikan ohjaavana tekijänä (Hujala, Parrila ym. 1999, 163).

Tampereella 2003 lapsille suunnatussa päivähoiton laatu tutkimuksessa saatiin positiivisia kokemuksia kehittää myös lasten antamaa arviointia. Lapset olivat suhtautuneet arviointiin vakavasti ja olivat innostuneita siitä, että myös he saivat kertoa mielipiteitään ja toiveitaan. Hoitohenkilökunta sai arvokasta tietoa siitä, miten lapset kokivat päiväkodin yhteisen arjen. (Laatua lasten päivähoitossa 2003, liite 16.)

4.6.2 Efektia Oy:n arviointimalli

Efektia Oy:n päivähoiton arviointimallissa päivähoitoyksikköä arvioidaan kahdeksan arviointikohdan avulla, jotka jaetaan vielä arviointikohtaa kuvaaviin perusajatuksiin. Arviointikohdat pisteytetään ja kokonaispistemäärä osoittaa päivähoitoyksikön kokonaislaadun. (Päivähoiton laadun arviointiperusteet 1999, 19.) Arviointimallissa yhdistetään itseisarvioinnin, asiakasarvioinnin ja vertaisarvioinnin menetelmiä, joten arviointimenetelmänä se on hyvin kattava mutta myös työläs toteuttaa.

Arviointikohdat käsittelevät päivähoitoyksikön johtajuutta, strategista suunnittelua, asiakassuuntautuneisuutta, tietoja ja niiden analysointia, henkilöstön kehittämistä, kasvuprosesseja, toiminnan tuloksia ja yhteiskunnallisia vaikutuksia (Päivähoidon laadun arviointiperusteet 1999, 18). Arviointikohdat mukailevat siten hyvin Oulun varhaiskasvatuskeskuksen määrittelemiä päivähoidon laatutekijöitä (kuva 5). Jokainen kohta sisältää tarkastelukohtia, jotka esitellään kysymysten muodossa. Näihin kysymyksiin vastataan ja ne arvioidaan tietyllä asteikolla pisteuttamalla.

Malli käsittää kattavasti eri tarkastelukohtia, mutta pisteuttaminen on näissä kohdissa hieman hankalaa ja arviointi päiväkotiyksiköiden välillä vaikeutuu.

4.6.3 Laadun valvonta

Lasten päivähoitolain mukaan kunnan on huolehdittava siitä, että lasten päivähoitoa on saatavissa kunnan järjestämänä tai valvomana kunnan tarpeen mukaisesti. Kunnassa päiväkotien valvonnasta ja päiväkotien toiminnasta vastaa kunnan tähän tehtävään määräämä monijäseninen toimielin. Aiemmin lasten päivähoitolaissa oli määräys, että näistä tehtävistä huolehtii sosiaalilautakunta. Tämä pykälä on nyt muutettu väliaikaisesti ja se on voimassa 31.7.2008 asti. (Lasten päivähoitolaki 1973/36.) Läninhallitus valvoo kuntia, että lakia noudatetaan. Käytännössä lääninhallitusten valvonta kuitenkin ulottuu lähinnä hallintokantelujen tutkimiseen.

Jos kunnassa on yksityisiä toimijoita, jotka harjoittavat lasten päivähoitotoimintaa, tulee näiden toimijoiden päivähoitolain 28 §:n mukaan tehdä kahden viikon kuluessa toiminnan aloittamisessa ilmoitus kunnan päivähoitoasioista vastaavalle toimielimelle. Kunnan tulisi myös tarkastaa, että päivähoitopaikka on sopiva ja siellä noudatetaan lakia. Jos toiminta yksityisen päiväkodin hoito todetaan sopimattomaksi tai puutteelliseksi, tulee kunnan huolehtia päivähoitolain 29 §:n nojalla siitä, että asiaan saadaan korjaus tai kunta voi kieltää pitämästä lasta tällaisessa hoitopaikassa.

Kunnalla on yksityisiin päiväkoteihin nähden siis oikeus ja velvollisuus tarkastaa päiväkodin toiminta. Jos kunta ostaa päivähoitopalvelun ostopalveluna yksityiseltä palveluntuottajalta, kunta voi sopimusohjauksen avulla ohjata päiväkodin toimintaa. Kunta voi sopimukseen lisätä kohdan, jonka mukaan kunnalla on oikeus halutessaan tulla seuraamaan päiväkodin toimintaa

varmistuakseen siitä, että siellä noudatetaan lakia ja että päiväkotit täyttää sopimuksenmukaiset laadulle asetetut kriteerit.

Päivähoitolain mukaan kunnalla on velvollisuus valvoa päiväkotitoimintaa. Yksityistäminen ja ostopalvelut ovat kuitenkin lisääntyvä trendi myös lasten päivähoidossa. Miten määritellään kunnan vastuu, kun yksityisessä päiväkodissa tapahtuu onnettomuus? Kenen vastuulla tällaisen vahingon sattuessa ovat vahingonkorvaukset ja kehen syyte kohdistuu?

Kun Porissa yksityisestä päiväkodista kesäkuussa 2004 katosi poika, joka myöhemmin löydettiin hukkuneena joesta, syytteen sai yksityisen päiväkodinjohtajan lisäksi myös Porin kaupungin päivähoiton osastopäällikkö. Porin käräjäoikeus kuitenkin linjasi, että kaupungin päivähoiton osastopäällikön tehtäviin ei kuulu yksityisen päiväkodin päivittäisten toimintojen valvonta. Tämä tuomio oli siinä mielessä merkittävä, että se rajaa kunnan vastuuta (Suomen Tietotoimisto 22.12.2004.)

4.7 Tiivistelmä lasten päivähoitopalvelujen laadusta

Lasten päivähoiton laadusta on alettu puhua enemmän päivähoitossa sattuneiden onnettomuustapausten myötä. Myös kuntien niukentuneet resurssit ovat johtaneet päivähoiton laadun uudelleenarviointiin. Kunnilla ei ole voimavaroja kehittää päivähoiton laatua. Huolenaiheena kunnissa on enemminkin se, miten päivähoitopaikka saadaan kaikille järjestettyä.

Lasten päivähoiton laadun arviointi on tärkeää, koska huono päivähoitopalvelu vaikuttaa myös lapsen myöhempään kasvuun, kehitykseen ja oppimiseen. Hyvälle päivähoitopalvelulle voidaan asettaa laatukriteereitä, joita tulisi aktiivisesti arvioida asiakaskyselyin ja muilla arviointimenetelmillä. Päivähoiton laatu voidaan erotella neljään tekijään, joita ovat päivähoiton laatua säätelevät puitetekijät, toiminnallisesti laatua säätelevät välilliset tekijät, kasvatusprosessiin liittyvät tekijät sekä tuotoksen tasoa arvioivat eli vaikutukselliset tekijät. Laatutekijöitä voidaan arvioida eri menetelmillä, joista yksi hyvä esimerkki on Efektia Oy:n kehittämä päivähoiton laadunarviointimalli. Laadun valvonta on tullut entistä haasteellisemmaksi markkinaehtoisten tuotantotapojen myötä. Kunnan mahdollisuudet valvoa yksityisiä palveluntuottajia ovat rajalliset, vaikka viime kädessä vastuu säilyy kunnalla. Siksi kunnan on hyvä ostopalvelusopimuksia laatiessaan ottaa huomioon myös laadunvalvonta.

5. Tilintarkastuspalvelujen laatu

Useiden suuryritysten (Polly Peck, Maxwell ja BCCI) kaatumisen jälkeen tilintarkastajien ja tilintarkastuksen laatuun on kiinnitetty yhä enemmän huomiota (Hatherly ja Brown 1996, 77). Yhdysvalloissa vuonna 2002 paljastui energiayhtiö Enronin kirjanpitoskandaali ja Suomessa vuonna 2005 Töölön Matkatoimisto hakeutui konkurssiin, koska yrityksessä paljastui merkittävä varojen väärinkäytös. Tilintarkastuksen valvonta ja suositusten, määräysten antaminen tilintarkastuksen laadusta ja laadunvarmistuksesta onkin lisääntynyt huomattavasti. Tässä kappaleessa käsitellään tilintarkastusta palveluna ja tilintarkastusta määritteleviä laatutekijöitä. Lisäksi kappaleessa pohditaan, miten tilintarkastuksen laatua valvotaan tai voidaan valvoa.

5.1 Päämies-agenttimalli ja tilintarkastuksen tehtävä

Keskeinen tilintarkastuksen luonnetta jäsentävä teoreettinen viitekehys on päämies-agenttimalli (Martikainen, Meklin & Vakkuri 2002, 15). Päämies-agenttimallin mukaan sosiaalinen toiminta jäsennetään päämiehen ja agentin välisenä vaihtosuhteena, jossa päämies (esimerkiksi veronmaksajat, osakkeenomistajat, tilaajat) tilaa agentilta (esimerkiksi organisaation toimiva johto, palvelun tuottaja) palveluja tuottamaan ne päämiehen intressien mukaisesti (Martikainen ym. 2002, 15). Päämies ei kuitenkaan voi varmuudella luottaa siihen, että agentti toimii vain päämiehen intressien mukaisesti. Siksi tarvitaan kolmas, ”ulkopuolinen” osapuoli todentamaan asia. (Jensen & Meckling 1976, Mayston 1993, Martikaisen ym. 2002, 15 mukaan.)

Päämies-agenttimallin mukaisesti tilintarkastuksen perustehtäväksi nähdään siis agentin päämiehelle raportoiman informaation oikeellisuuden varmistaminen (Martikainen ym. 2002, 19). Voidaan siis ajatella, että agenttina toimivat tässä tapauksessa kunnan veronmaksajat ja valtuusto ja päämiehenä toimivat sekä kunnanhallitus että kunnan virkamiehet. Kunnan ulkopuolinen tilintarkastaja toimii tämän suhteen symbolisena verifioijana ja antaa oikeutuksen toimintaprosesseille.

Myös julkistalouden tarkastajien suosituksessa julkishallinnon hyväksi tilintarkastustavaksi (1992, 9) tilintarkastuksen tehtävä muotoillaan samantapaisesti:

”Tilintarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ja arvioida kohdeorganisaatiota sekä raportoimalla havainnoistaan palvella ylimpien ohjausyksiköiden tietotarpeita. Tämän ohella tilintarkastajan tehtävänä on edistää julkisen hallinnon taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asianmukaista toteuttamista.”

Hyvän tilintarkastustavan suosituksessa mainitaan myös, että tilintarkastuksesta tulisi olla mahdollisuuksien mukaan hyötyä tarkastettavan yksikön johdolle (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 1992, 9).

Kuntalain 73 §:n mukaan:

”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 konsernitase laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;

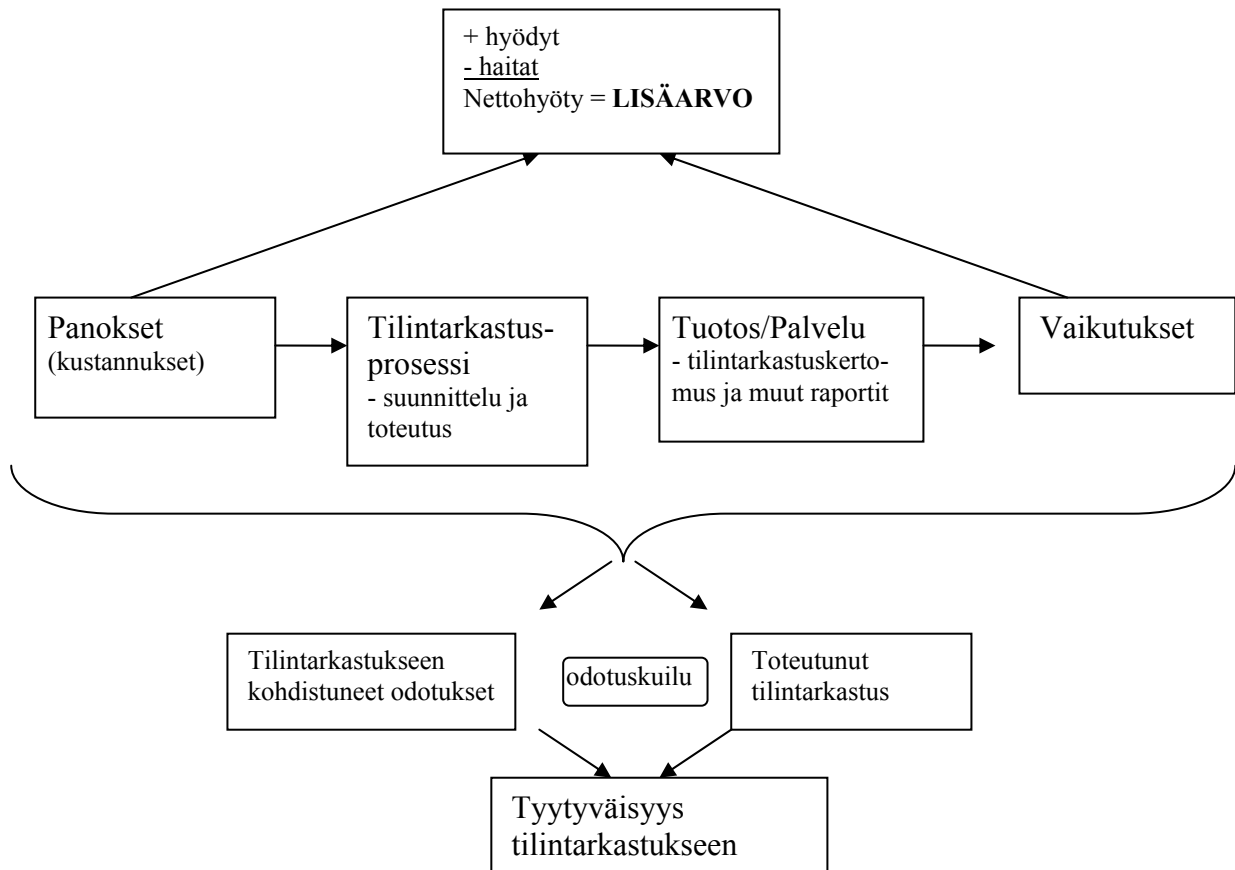
3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä

4) onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.”

5.2 Tilintarkastus palveluna

Tilintarkastusta palveluna eroaa normaalista palvelusta muun muassa siinä, että palveluun liittyvien sidosryhmien määrä on suuri. Palvelun asiakkaana ovat kunnanvaltuusto ja kunnan asukkaat. Myös kunnan johto ja muut toimielimet ovat kiinnostuneita tarkastustuloksista, koska he ovat tilintarkastuksen kohteina. Koska tilintarkastuksen asiakkaina ja kohteina on niin suuri joukko ihmisiä, kukaan ei suoranaisesti ole valvomassa tai seuraamassa tarkastustyön toteuttamista. Asiakkaalla onkin rajalliset mahdollisuudet valvoa, että tilintarkastustyö todella toteutetaan ja miten se toteutetaan.

Tilintarkastus onkin siinä mielessä erittäin poikkeuksellinen palvelu, että tilintarkastuksen toteuttaja voi asiakkaan huomaamatta olla antamatta asiakkaan maksamaa palvelua eli jättää tarkastustyön suorittamatta. Tilintarkastuksen lopputuote on tilintarkastuskertomus, joka on niin vakiomuotoinen, että se ei itsessään kerro mitään palveluprosessista eli tilintarkastajan suorittamasta työstä. Tilintarkastuskertomukseen ja sen sisältöön kiinnitetään enemmän huomiota kappaleessa 5.3.3.



Kuva 6. Tilintarkastuksen lisäarvo ja tyytyväisyys tilintarkastukseen. (Martikainen, Meklin, Oulasvirta, Vakkuri 2002, 23 mukaillen).

Tilintarkastusta, sen tuomaa lisäarvoa ja tyytyväisyyttä tilintarkastukseen voidaan kuvata kuvalla 6. Kunta maksaa tilintarkastuksesta tietyn kustannuksen. Tilintarkastuksen kilpailutuksen yhteydessä kunta on voinut määritellä, riippuen siitä onko sillä ollut valinnanvaraa, miten se arvottaa tilintarkastuksen hinnan ja laadun suhteen. Suhde määrittää sen panoksen, minkä kunta on valmis tilintarkastuksesta tietyllä laadulla maksamaan. Tilintarkastusprosessi koostuu tilintarkastuksen suunnittelusta ja toteutuksesta. Palvelun loppusuoritteina ovat tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan tekemät raportit. Tilintarkastuksen *lisäarvossa* on kyse tilintarkastuksen

aikaansaamista vaikutuksista ja nettohyödystä (Martikainen ym. 2002, 101). Nettohyöty tarkoittaa tilintarkastuksen tuomien positiivisten ja negatiivisten vaikutusten erotusta. Lähtökohta on, että tilintarkastuksesta ja tilintarkastajasta tulisi olla hyötyä kunnalle. Martikaisen ym. tekemän kyselytutkimuksen mukaan Suomen kunnissa katsottiin yleisesti, että JHTT -tilintarkastus tuo lisäarvoa kunnalle (Martikainen ym. 2002, 64 - 65). Tutkimuksen mukaan Suomen kunnissa ollaan myös yleisesti tyytyväisiä JHTT -yhteisöpalveluihin (Martikainen ym. 2002, 82). Martikaisen, Meklinin, Oulasvirran ja Vakkurin kyselytutkimukseen vastasivat tarkastuslautakunnan jäseniä sekä kuntien talousasioista vastaavia henkilöitä 47 kunnasta.

Tilintarkastukseen kohdistuu ennalta odotuksia, jotka syntyvät mm. tilintarkastusyhteisön markkinoinnista, tiedottamisesta, maineesta, aikaisemmista kokemuksista ja asiakkaan ja muiden sidosryhmien tarpeista. Eri sidosryhmien odotukset toteutettavasta tilintarkastuksesta ovat usein epärealistisia ja eroavat siitä, mitä lait ja tilintarkastajat itse itseltään edellyttävät. Tätä toteutetun ja odotetun tilintarkastuksen välistä eroa kutsutaan tilintarkastuksen *odotuskuiluksi* (Viitanen 1995 ja Martikainen ym. 2002, 20). Tyytyväisyys tilintarkastukseen on siis myös odotuksista riippuvainen.

Kati Niemen tutkimuksen mukaan moni tilintarkastaja kokee, että heiltä odotetaan nykyisin kohtuuttoman paljon. Rahoitusmarkkinoiden kehittyminen, tietotekniikan kova muutosvauhti ja sähköisen kaupankäynnin haasteet vaativat tilintarkastajalta suurempia tietotaitoja kuin aiemmin. Odotuskuilua voi pienentää tiedottamalla sidosryhmiä tilintarkastajan tehtävistä, oikeuksista ja velvollisuuksista. (Niemi 2000, 52.)

5.3 Tilintarkastuksen laatua määrittäviä tekijöitä

5.3.1 Hyvä tilintarkastustapa ja tilintarkastajan laatu

Tilintarkastukselta odotetaan siis ennen kaikkea agentin antaman tiedon varmentamista. Tilintarkastuksesta saatava hyöty on siten lähinnä ei-rahamääräistä hyötyä ja sillä saavutetaan toiminnan legitimiteetti kansalaisiin nähden. Tilintarkastus on prosessi, missä tutkitaan agentin toimia vähintään tarkastukselle annettujen minimivaatimusten mukaisesti. Tämä tarkoittaa tarkastustyötä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (Tilintarkastuslaki 1994/936 4:16 §). Hyvä tilintarkastustapa tarkoittaa toimimista alalla vallitsevien tilintarkastussuosituksen ja yleisen käytännön mukaisesti sekä toimimista niiden menettelytapojen mukaan, joihin tilintarkastajat

päätyisivät ammatillisen harkinnan perusteella. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä on julkaissut suositukset julkishallinnon hyväksi tilintarkastustavaksi ja kunnallinen tilintarkastajalautakunta on julkaissut suosituksen hyväksi kunnalliseksi tilintarkastustavaksi. Yksityisen sektorin tilintarkastajille on olemassa oma KHT-yhdistyksen julkaisema suositus.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan (1992, 15 - 25) mukaisesti tilintarkastajalta edellytetään *luotettavuutta, riippumattomuutta ja pätevyyttä*. Luotettavuudella tarkoitetaan tarkastustyön suorittamista huolellisesti ja objektiivisten tarkastushavaintojen perusteella. Tarkastuskohteena olevan organisaation on myös voitava luottaa siihen, että tilintarkastaja ei paljasta tarkastukseen liittyviä asioita ulkopuolisille. Jos tilintarkastajan ja tarkastettavan organisaation välisiin suhteisiin liittyy objektiivisuuden vaarantavia etuuksia, sukulaisuutta tai muita sellaisia henkilösuhteita, jolloin riippumattomuus voi vaarantua, tulee tilintarkastajan kieltäytyä sellaisista tehtävistä.

Tilintarkastajan pätevyydellä tarkoitetaan tilintarkastajan tietojen ja kokemuksen riittävyttä tekemään tarkastusta. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon (JHTT-tutkinto) vaatimukset kuvaavat tilintarkastustehtävissä tarvittavia valmiuksia. Tarkastustehtävän luonne saattaa myös tarvita erityistä asiantuntemusta. Tarkastustehtävän luonteesta riippumatta tarkastajalla tulisi olla hyvä hallintoympäristön yleistuntemus, kyky taloudelliseen ajatteluun, valmius käyttää monipuolisesti tarkastuskohteen informaatiojärjestelmiä sekä tarkastusmenetelmien, -normien ja käytäntöjen tuntemus (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 1992, 21).

KHT-tilintarkastajille, HTM-tilintarkastajille ja yritysjohtajille tehdyn kyselyn mukaan KHT-tilintarkastajat pitivät korkeimpana tilintarkastajan laadun osatekijöinä jatkuvaa kouluttautumista ja asiantuntemuksen ylläpitoa (80 %), auktorisointia (58 %), ja riippumattomuutta (58 %) (Niemi 2000, 51 ja 53). HTM-tilintarkastajilla oli hieman eroavampi näkemys. Heidän mielestään myös tilintarkastajan jatkuva kouluttautuminen ja asiantuntemuksen ylläpito (92 %) on merkki tilintarkastuksen laadusta, mutta monipuolinen tarkastuskokemus (59 %) ja asiakkaan toimialan ja liiketoiminnan tuntemus (57 %) tulivat järjestyksessä seuraavina (Niemi 2000, 53). Kati Niemen tekemässä kyselyssä analysoitiin 101 KHT-tilintarkastajan (vastausprosentti 51), 122 HTM-tilintarkastajan (vastausprosentti 61) ja 178 (erikokoisen yrityksen) yritysjohtajan (vastausprosentti 45) mielipiteitä, odotuksia ja kokemuksia suomalaisesta tilintarkastuksesta.

Martikaisen ym. tutkimuksen mukaan tarkastusyhteisön valintaan vaikuttaneista tekijöistä eniten merkitystä oli tilintarkastajan kokemuksella kuntakentästä sekä kunnan aiempi kokemus

tarkastusyhteisöstä. Myös aiempi kokemus tilintarkastajasta oli ratkaiseva valintaan vaikuttava tekijä. Muita vaikuttavia tekijöitä tässä järjestyksessä olivat tarkastusyhteisön tunnettavuus, tarkastuksen hinta, tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus, tarkastusyhteisön laatujärjestelmä, tarkastusyhteisön koko ja tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla. (Martikainen ym. 2002, 41.)

5.3.2 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus on tilintarkastuksen tärkein tuote. Se kertoo onko kunnan hallintoa ja taloutta hoidettu lainmukaisesti ja toimii siten kunnanhallituksen ja virkamiesjohdon toiminnan legitimoijana.

Kuntalain 75.1 §:n mukaan:

”tilintarkastajien on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus.”

David Hatherly and Tom Brown on perehtynyt aiheeseen tulisiko tilintarkastuksen raportointia kehittää näkyvämmäksi lisäämällä vapaa kappale tilintarkastuskertomukseen. Tässä vapaassa kappaleessa olisi selvitys siitä, millaista tilintarkastustapaa tilintarkastaja on käyttänyt ja millaisia tuloksia löytyi, miksi ja miten ne käsiteltiin. (Hatherly ja Brown 1996, 82.) Vapaamuotoinen raportointi antaisi mahdollisuuden myös tarkastella tilintarkastuksen laatua.

Hatherly ja Brown tuo esiin näkemyksen, että sellaisilla markkinoilla missä osakkeenomistajat ja heidän edustajansa valitsevat tilintarkastajan, on tilintarkastajalle merkittävää hyötyä osoittaa pätevyyttään löytämällä virheitä tilinpäätöksestä ja esittämällä uusia parempia toimintakäytäntöjä. Toisin kuin sellaisilla markkinoilla, jossa yhtiön johto valitsee tilintarkastajan ja tilintarkastajan löytämät virheet saattavat aiheuttaa yhtiölle tappioita ja suututtaa johtoa. (Hatherly ja Brown 1996, 84.) Kunnassa tilintarkastajan valitsee valtuusto tilintarkastuslautakunnan ehdotuksesta. Koska tilintarkastaja valvoo ainoastaan kunnan virkamiesjohtoa ja kunnanhallituksen toimia, ei tällaista intressien ristiriitaa Suomessa ole osoitettavissa. Kuitenkin tilintarkastajan riippumattomuus kunnan

johdosta korostuu, koska tilintarkastaja keskustelee ja raportoi löydöksistään usein kunnan johtavien virkamiesten kanssa.

5.3.3 Muita tilintarkastuksen laatua selittäviä tekijöitä

Muun muassa Peter Moizer on pohtinut tilintarkastuksen laatua selittäviä tekijöitä. Moizerin mukaan ulkopuolisten on vaikea tarkastaa tilintarkastuksen laatua ja sen vuoksi laatuna pidetään tilintarkastajien ja tilintarkastusyriytysten mainetta ja tavaramerkkiä. Tämän takia tilintarkastajien ei kannattaisikaan kehittää tilintarkastuksen laatua vaan tilintarkastajille on paljon kustannustehokkaampaa parantaa mainettaan, kehittää ja tarjota tilintarkastuksen lisäksi osaamistaan ja välttää riita-asioita oikeudessa. Koska tilintarkastajien tulee välttää käräjöintiä säilyttääkseen maineensa, kannattaa heidän kuitenkin säilyttää tilintarkastuksessa lain määrittelemä taso. Toinen vaihtoehto on välttää riskialttiita asiakkaita. (Hatherly ja Brown 1996, 78.)

Myös Suomessa on saatu samanlaisia tutkimustuloksia. Kati Niemen tutkimuksen mukaan yritysjohtajista 62 prosenttia pitää lisäpalveluita ja konsultointia erittäin tärkeinä ja kolmannes tärkeinä tai melko tärkeinä hankittaessa tilintarkastuspalveluita ja suurin osa asiakkaista kokikin hyötyvänsä tilintarkastajien antamista lisäpalveluista. Tilintarkastajat ovat huomanneet lisäpalveluiden merkityksen, koska tutkimuksen mukaan suurin osa KHT-tilintarkastajista ja HTM-tilintarkastajista vastasivat tarjoavansa erityisasiantuntemustaan aina, kun siihen on mahdollisuus. (Niemi 2000, 56.)

Kilpailun vaikutus laatuun

Tilintarkastajien kilpailuttamisen tarkoituksena on pitää tilintarkastuksen laatu korkeana ja hinnat kohtuullisina. Laatu voi kilpailun myötä myös oleellisesti heikentyä, kun kilpailutus vaikuttaa henkilöstömääriin ja kiire vie tilintarkastajien aikaa suorittaa tilintarkastustehtävä huolellisesti ja tilintarkastajien kouluttautumien ja muu itsensä kehittäminen jää vähemmälle.

Kansainvälisten tutkimusten mukaan (Beattie and Fearnley, Moizer) tilintarkastuksen hinta oli merkitsevä seikka valittaessa tilintarkastajaa kilpailukykyisillä markkinoilla. Vaikka yritysten johto piti tilintarkastajien teknistä osaamista tärkeimpänä tilintarkastuksen laatua määrittävänä seikkana, hinta muodostui ratkaisevaksi, koska isoimpien tilintarkastusyriytysten välillä ei nähty teknisessä

osaamisessa juurikaan eroja. Tämän vuoksi Moizer uskoo, että tilintarkastuksen laatua ei pystytä eikä haluta kehittää minimistandardien yli nykyisillä kilpailukykyisillä markkinoilla, jossa hinta muodostuu ratkaisevaksi tekijäksi valittaessa tilintarkastajaa. (Hatherly ja Brown 1996, 79.)

Myös Kati Niemen tekemän tutkimuksen mukaan kilpailun vaikutus näkyy tilintarkastuksen laadussa. Niemen tutkimuksen mukaan jopa 45 prosenttia haastatteluun vastanneista KHT-tilintarkastajista ja 30 prosenttia HTM-tilintarkastajista kokee, ettei voi suorittaa tilintarkastustehtävää aina riittävän huolellisesti kilpailun vuoksi. Tämän vuoksi myös vielä suurempi osa tilintarkastajista ei mielestään ehdi perehtyä ajankohtaisiin asioihin riittävästi työkiireidensä vuoksi. (Niemi 2000, 56.)

Martikainen ym. mukaan Suomen kunnissa tilintarkastajan valintaan vaikuttaa olennaisesti lyhyellä aikavälillä aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä, ei niinkään hinta. Pitkällä aikavälillä kilpailulla on kuitenkin merkitystä myös kuntasektorin tarkastuspalveluissa, koska uhkaava kilpailu pakottaa yhteisön pitämään hinnat ja toiminnan laadun kohtuullisina. (Martikainen ym. 2002, 101.)

Suomen kunnissa tilintarkastuspalveluja on kilpailutettu vasta vuodesta 1997 lähtien. Sitä ennen kunnissa toimivat luottamushenkilötarkastajat, joiden lisäksi kunta sai halutessaan valita myös ammattitilintarkastajan tekemään kuntaan tilintarkastusta. Meklin, Oulasvirta ja Vakkuri (2006) ovat tutkineet kilpailun mukanaan tuomia vaikutuksia kunnalliseen tilintarkastukseen. Ongelmia markkinoiden kunnolliselle toiminnalle kunnallisissa tilintarkastuspalveluissa tuo se, että Suomessa on paljon pieniä, syrjäisiä ja harvaan asuttuja kuntia. (Meklin, Oulasvirta, Vakkuri 2006, 40.) Muun muassa tämän seikan vuoksi tilintarkastusyhteisöt eivät ole niin kiinnostuneita kuntien tilintarkastuksesta. Myös johtuen tilintarkastuksen aikaisemmasta luonteesta, JHTT-tilintarkastuspalveluja tarjoavia yrityksiä ja yhteisöjä on markkinoilla vähän. (Meklin, Oulasvirta, Vakkuri 2006, 49.)

5.5 Tilintarkastuksen laadunvarmistus ja valvonta

Varmistaakseen, että tilintarkastustyö suoritetaan lakien ja hyväksytyjen periaatteiden mukaisesti, tilintarkastajan työssä tulee soveltaa sellaista laadunvarmistusjärjestelmää, joka antaa riittävän varmuuden siitä, että tilintarkastustyön laadussa ei ole puutteita. Tarve tarkastuksen laadunvarmistukseen on sama riippumatta siitä, suorittaako tilintarkastus toimeksiantoa yksittäinen

tilintarkastaja vai yhteisö. Jos muita laadunvarmistuksen keinoja ei ole käytettävissä, on itsearvioinnein, keskusteluin ja ristikkäisvarmennuksin tai yleisellä valvonnalla pyrittävä takaamaan tilintarkastuksen riittävä laatu. (Hakanpää, Pirjo; Akselinmäki, Seppo; Forsberg, Leif-Erik; Kalliolahti, Matti; Lappalainen, Keijo; Soukainen, Jarmo ja Hytönen, Tomi 2001, 6.)

Hallituksen esityksessä laiksi julkishallinnon ja -talouden tarkastajista annetun lain muuttamisesta on esitetty laadunvarmistusjärjestelmän pakollisuutta tarkastusyhteisöissä. Toimivan laadunvarmistusjärjestelmän katsotaan turvaavan JHTT -tilintarkastajien työn tason ja ammattitaidon ylläpidon, yhdenmukaistavan käytettäviä tarkastusmenetelmiä, parantavan JHTT -tilintarkastajien suojaa mahdollisia oikeudellisia ja taloudellisia vaateita vastaan ja nostavan yleensäkin JHTT -tutkinnon arvostusta ja ulkoista luotettavuutta. Toimivaan laadunvarmistusjärjestelmään kuuluisi niin yksittäisen tilintarkastajan kuin tilintarkastusyhteisöjenkin laadunvarmistus. (HE 10/2005 Laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.)

Hyvän tilintarkastustapa ja muut tilintarkastusta ohjaavat normit ovat hyvä toimintaohje ja tae tilintarkastuksen laadukkaalle suorittamiselle. Laatuun voidaan vaikuttaa seuraavissa kolmessa vaiheessa (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 1992, 46):

- koulutuksen, resurssien yms. taustaedellytysten luomisessa tilintarkastukselle,
- itse tilintarkastuksessa sekä
- erillisessä tilintarkastukseen kohdistettavassa valvonnassa.

Englantilainen, skotlantilainen ja irlantilainen yhteisvalvonta yksikkö (Joint Monitoring Unit, JMU) on listannut seuraavat kahdeksan kohtaa, joiden mukaan tilintarkastusyhtiöitä ja -yhteisöjä voi valvoa (Hatherly ja Brown 1996, 80):

1. asianmukainen tilintarkastajien ja yrityksen rekisteröinti
2. oikeudenmukaisuus ja rehellisyys
3. riippumattomuus asiakkaista
4. yrityksen käytännöt, jotka varmistavat tilintarkastustyötä ja sen laatua
5. yksilöllisen pätevyyden arviointi
6. laadunvarmistus
7. asianmukaiset tarkastussuoritukset
8. muut eettiset arvot ja ohjeet, joita noudatetaan.

Suomessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta) valvoo julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain (1999/467) 15 §:n nojalla, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt täyttävät lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Lautakunta valvoo myös tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistusta. (Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1999/467.)

Lisäksi JHTT -lautakunta on antanut JHTT -tilintarkastajan hyväksymis- ja valvontaohjeet, joiden 10 §:ssä mainitaan, että JHTT -tilintarkastajan tulee järjestää tilintarkastustyönsä siten ettei sen laadussa esiinny olennaisia virheitä tai puutteita (JHTT -tilintarkastajan hyväksymis- ja valvontaohjeet 2000).

Myös EU:n komissio on antanut tilintarkastuksen laadunvarmistusta koskevan suosituksen (komission suositus lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmän vähimmäisvaatimuksista EU:ssa 2001/256/EY). Komissio on 16 päivänä maaliskuuta 2004 julkistamassaan ehdotuksessa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta ehdottanut muun muassa laadunvarmistusta koskevia määräyksiä direktiiviin. Direktiiviehdotuksen mukaan tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin tulee soveltaa laadunvarmistusjärjestelmää, joka on julkisen valvonnan alainen ja riippumaton valvottavista tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Direktiivi sisältää määräyksiä laadunvarmistuksen suorittamisesta sekä tuloksien raportoinnista. Laadunvarmistus tulisi suorittaa vähintään kerran kuudessa vuodessa ja laadunvarmistusjärjestelmän tuloksista edellytetään raportoitavan. JHTT -tilintarkastajien osalta komission suositukset ja tilintarkastusta koskeva direktiivi tulisivat sovellettavaksi vain silloin, kun JHTT -tilintarkastaja on valittu tilintarkastajaksi HTM-tilintarkastajan sijasta sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta (HE 10/2005 Laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta, ks. myös Horsmanheimo 2004.)

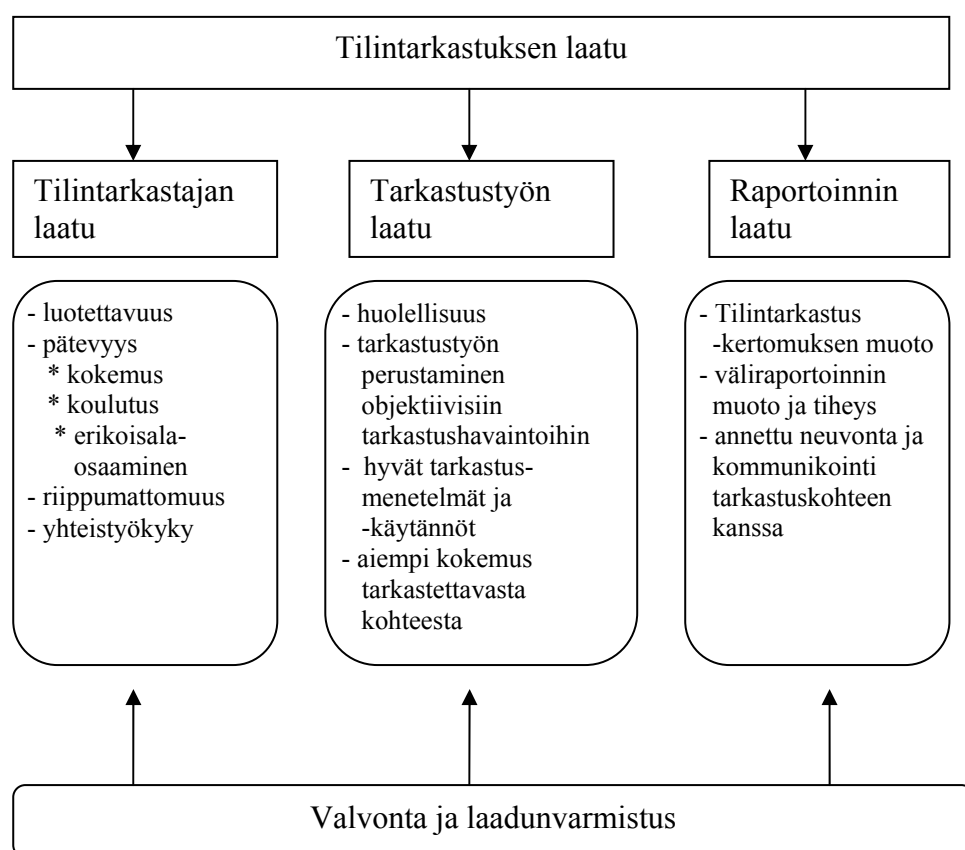
Komission ehdotuksen mukaan valvonnassa olisi kaksi eri tasoa: *operatiivinen*, luonteeltaan tutkiva ja kurinpidollinen valvonta sekä *yleishuonteinen*, kattava julkinen valvonta. Perustelujen mukaan julkinen valvonta ei nykyisellään ole riittävää ja sitä tulisi korostaa, jotta pystyttäisiin säilyttämään luottamus tilintarkastukseen ja parantamaan sitä. (Horsmanheimo 2004, 30.) Direktiiviehdotuksen mukaan yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä tulisi tilintarkastuksen valvonta olla täysin eriytetty tilintarkastajista. Tämä ehdotus on saanut runsaasti kritiikkiä jäsenvaltioilta, koska

tilintarkastusasiiantuntemusta ei voi monenkaan valtion mielestä sulkea valvonnasta täysin pois. (Horsmanheimo 2004, 33 - 34.)

KHT- ja HTM-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmät hoidetaan hyväksytyjen tilintarkastajien yhdistysten avulla. Yhdistykset toimivat yhteistyössä niitä valvovan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA) kanssa. TILA valvoo laadunvarmistusjärjestelmää ja järjestelmän toimivuutta. Sisäisillä tarkastajilla on myös oma laadunvalvontajärjestelmänsä. Sisäisten tarkastajien laadunvalvonta on Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenille vapaaehtoista. (HE 10/2005 Laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.)

5.6 Tiivistelmä tilintarkastuksen laadusta

Edellä esitetyt tärkeimmät tilintarkastuksen laatua määrittävät tekijät on tiivistetty kuvaan 7. Kuvassa on esitetty kolme tilintarkastuksen laatuun vaikuttavaa osa-aluetta; tilintarkastajan laatu, tarkastustyön laatu ja raportoinnin laatu. Tilintarkastajan laatua määrittävät tilintarkastajan luotettavuus, pätevyys, riippumattomuus ja yhteistyökykyisyys. Tarkastustyön laatua määrittävät tilintarkastustyön tekeminen huolellisesti ja objektiivisiin havaintoihin perustuen sekä tarkastettavan kohteen toimialan tuntemus. Tarkastustyön laatuun vaikuttaa myös käytetyt tarkastusmenetelmät ja -käytännöt.



Kuva 7. Tilintarkastuksen laatua määrittävät asiat.

Raportoinnin laatuun vaikuttavat tilintarkastuskertomuksen muoto ja kohteelle annettu väliraportointi ja neuvonta sekä riittävä kommunikointi tarkastuskohteen kanssa. Tilintarkastuksen valvonta ja laadunvarmistus toimivat näiden laatutekijöiden perustana.

TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSA

6. Ostopalvelut lasten päivähoidossa

6.1 Tutkimuksen toteutus

Lasten päivähoitopalvelujen kilpailuttamisesta kysyttiin yhteensä 15:sta Suomen suurimmasta kunnasta, joissa asukasluku ylitti 50 000 asukasta. Tutkimuskunniksi rajattiin suurimmat kaupungit, koska kuten kappaleessa 3.2.4 todettiin, usein vain isoimmilla kaupungeilla on mahdollisuus ostaa palveluja yksityisiltä palveluntuottajilta ja saada aikaan aito markkinatilanne. Tutkimuskunniksi valittiin siten Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Turku, Oulu, Lahti, Kuopio, Jyväskylä, Pori, Lappeenranta, Rovaniemi, Joensuu, Vaasa ja Kotka.

Muutamissa kunnissa vuoden 2006 vaihteessa päivähoitopalveluiden kilpailuttaminen oli vasta vireillä. Näitä kuntia olivat Helsinki, Tampere, Vantaa ja Lappeenranta. Lappeenrannassa kilpailutus saatiin päätökseen tutkimusentekovaiheessa. Jyväskylässä ja Joensuussa oli vain yksi ostopalvelupäiväkoti, joita ei ollut kilpailutettu ja siten en ottanut niitä mukaan tähän tutkimukseen. Kaikissa kaupungeissa yksityiset päiväkodit toimivat kunnan oman toiminnan rinnalla ja joissakin kunnissa yksityistä päiväkotia käyttäville maksettiin yksityisen hoidon tuen lisäksi kuntalisää tai palvelurahaa tms.

Lasten päivähoitopalvelut oli kilpailutettu vuoden 2005 loppuun mennessä tutkimuskunnista vain Espoossa, Turussa, Vaasassa, Rovaniemellä ja Lahdessa. Lappeenrannassa kilpailutusprosessi saatiin tutkimushetkellä valmiiksi, joten myös Lappeenrannan kaupunki saatiin mukaan tutkimukseen. Myös Oulussa oli kilpailutettu yhden päiväkodin toiminta, mutta tarjouskilpailu ei tuottanut tulosta, joten päiväkodin toiminta jatkui kunnan toimesta. Päivähoidon tukipalveluja oli kyllä joissakin kunnissa kilpailutettu, mutta varsinaista päivähoitoa ei.

Tutkimukseen valittiin ne kaupungit Suomen 15 suurimmasta kaupungista, joissa lasten päivähoitopalvelujen kilpailutus oli tehty. Tutkimukseen osallistuivat seitsemän kaupunkia; Espoo, Turku, Oulu (tarjouspyynnön osalta), Rovaniemi, Lahti, Lappeenranta ja Vaasa.

6.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimuskunnilta kysyttiin sähköpostitse ja osin myös puhelimitse, onko kunnilla ostopalvelupäiväkoteja ja onko niitä kilpailutettu. Jos kilpailutus oli tehty, tutkimuskunnilta pyydettiin ostopalvelujen tarjouspyyntöjä, mallisopimuksia ja kunnallisia päätöksiä valinnan suorittamisesta. Näistä asiakirjoista selvitettiin, millaisia kriteerejä kunta oli asettanut ostopalvelujen laadulle ja miten ne oli huomioitu tarjouksissa ja palveluntuottajan valinnassa. Tarjouspyyntöjen laatutekijöitä vertailtiin tutkimuskuntien välillä. Vertailun pohjana toimivat edellä kappaleessa 4.4 esitetyt päivähoidon laatutekijät.

Tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysiä pyydettyihin asiakirjoihin tutustumalla. Tarjouspyyntöjen osalta olin erityisen kiinnostunut, millaisia laatukriteereitä ja -vaatimuksia palvelulta vaadittiin ja kuinka suuri painoarvo palvelun laadulle asetettiin palvelun tuottajan valinnassa. Sopimuksen osalta kiinnitin huomiota siihen, miten kunta on varmistanut sopimusehdoissaan sen, että tilaaja pystyy seuraamaan palvelun laatua. Kunnallisista päätöksistä palveluntuottajan valinnasta katsottiin, miten laatuvaatimukset käytännössä otettiin huomioon palveluntuottajan valinnassa.

6.3 Tarjousten arviointi ja palveluntuottajan valinta

Kaikissa kuudessa vertaillussa kaupungissa tarjousten valinta perustui kokonaistaloudelliseen edullisuuteen, joissa valintaperusteena olivat hinta- ja laatutekijät. Hinnan ja laadun painotus vaihteli huomattavasti kaupungeittain (taulukko 1).

Taulukko 1. Hinnan ja laadun painotus lasten päivähoitopalveluissa tutkimuskaupungeittain.

	Oulu	Turku	Vaasa	Espoo	Lahti	Rovaniemi	Lappeenranta
hinta	85 %	80 %	-	50 %	50 %	70 %	enint. 50 p.
laatu	15 %	20 %	-	50 %	50 %	30 %	enint. 50 p.

Ainoastaan Vaasassa hinnalle ja laadulle ei ollut asetettu jakoperusteita. Valinta siellä toteutettiin katsomalla täyttyivätkö palvelulle asetetut laatuvaatimukset ja sen jälkeen valinta perustui hintaan.

Laatua vertailtiin hyvin erilaisin perustein. Yhteistä kaupunkien tarjouspyynnöille oli se, että laadulle oli asetettu huomattava määrä eri tekijöitä, joiden perusteella laskettiin kokonaislaatumäärä. Ainoastaan yksi kaupunki oli tarjouspyynnössään käyttänyt kappaleessa 4.3 esiintyvän kuvan 5 mukaista päivähoidon laadunarviointimallia päivähoiton laakupisteiden määrittäjänä. Tällöin puitetekijät, välillisesti ohjaavat tekijät ja prosessitekijät oli huomioitu kohta kohdalta ja monin eri tekijöin. Laadun huomioiminen oli viety todella pitkälle ja eri laatutekijöitä oli mietitty huolellisesti. Tarjouspyynnöstä on kuitenkin tällä tavoin tullut kovin raskas täyttää ja laadun pisteytys on muodostunut kovin hankalaksi.

Viiden kaupungin laatutekijöiden pisteytys perustui täytettävään lomakkeeseen, jossa laatu oli jaoteltuna eri tekijöihin ja palveluntuottajan tuli rastittaa tekijän kohdalla toteutuuko laatutekijä vai eikö toteudu. Jos laatutekijän on ilmoitettu toteutuvan, on tästä tullut toimittava luotettava selvitys. Mitä enemmän toteutuneita kohtia, sitä suuremmat laakupisteet palveluntuottaja on saanut. Tämän mallinen tarjouspyyntö on helppo täyttää ja tilaajan on myös helppo tehdä vertailu palveluntuottajien välillä. Laatutekijöiden valinta ja painottaminen vaihteli myös näiden kuntien välillä, vaikka täytettävä laatukehikko oli hyvin samanlaisen mallin mukainen.

Yksi tarjouspyyntö on edellä mainituista malleista vielä hieman erilainen. Tarjouspyynnössä oli ilmoitettu, että valinta suoritetaan kokonaistaloudellisuuteen perustuen ja vertailtavat asiat ovat palvelun sisältö ja laatu, hinta ja palvelukyky. Tarjoukseen on liitettävä erilaisia selvityksiä, joiden perusteella näitä tekijöitä arvioidaan.

Huomattavaa oli, että vaikka joissakin kaupungeissa tarjouspyynnöissä oli asetettu laatutekijöitä valintaperusteeksi, kaikki tarjouspyyntöjen mukaiset päivähoitopalvelujen tarjoajat valittiin. Todellista kilpailua ei näissä kunnissa päässyt siis syntymään, koska kaupungeilla ei ollut todellista valinnanvaraa. Tarjoukset hyväksyttiin huolimatta siitä, miten ne pisteytettiin kokonaistaloudellista edullisuutta vertailtaessa.

6.4 Laatutekijöiden vertaileminen

Kuten aiemmin jo todettiin, päivähoiton laatutekijät vaihtelivat huomattavasti tarjouspyyntöjen välillä. Seitsemästä kaupungista vain yhdessä kaupungissa laatutekijät pohjautuivat päivähoiton laadun arviointimalliin. Muissa kaupungeissa tekijät ja niiden painotus vaihtelivat. Muutamassa

kaupungissa laatutekijät olivat hyvin samanlaiset muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Alla olevassa taulukossa 2 on esitetty päivähoiton laadun arviointimallin laatutekijöihin ryhmiteltynä tekijöiden esiintyvyyttä tutkimuskuntien tarjouspyynnöissä.

Taulukko 2. Tarjouspyynnöissä esiintyneet päivähoiton laatutekijät päivähoiton laadun arviointimalliin (Hujala, Parila ym. 1999, 78, alunperin: Hujala-Huttunen 1995) sijoitettuna

Laatutekijä	Esiintyi tarjouspyynn. /kerta	Esiintyi tarjouspyynn./%
Palvelutaso		
Saatavuus	7	100 %
Riittävyys	0	0 %
Puitetekijät		
Ryhmän koostumus	2	29 %
Ihmissuhteiden pysyvyys	1	14 %
Fyysinen ympäristö	6	86 %
Välillisesti ohjaavat tekijät		
Henkilökunnan ja vanhempien välinen yhteistyö	5	71 %
Yhteistyö muiden tahojen kanssa	3	42 %
Henkilökunnan keskinäinen yhteistyö ja hyvinvointi	2	29 %
Henkilökunnan koulutus ja ammatillinen kasvu	7	100 %
Johtajuus	4	57 %
Prosessitekijät		
Perushoito	4	57 %
Aikuinen - lapsi vuorovaikutus	2	29 %
Lasten keskinäinen vuorovaikutus	1	14 %
Lapsilähtöinen toiminta	6	86 %
Toiminnan suunnittelu ja arviointi	7	100 %
Vaikuttavuustekijät		
Laadun arviointi	7	100 %
Lapsen myönteiset kokemukset	1	14 %
Lapsen kasvu kehitys ja oppiminen	1	14 %
Vanhempien tyytyväisyys	3	42 %
Yhteiskunnallinen vaikuttavuus	0	0 %

Kaikissa tarjouspyynnöissä oli jollakin tavalla määritelty palvelun saatavuus. Joissakin tarjouspyynnöissä saatavuus oli laatutekijänä ja joissakin se oli ehtona tarjouksen hyväksymiselle. Kaikissa tarjouspyynnöissä laadun ja/tai toiminnan arviointijärjestelmä oli myös esitetty

laatutekijänä. Myös henkilökunnan koulutus ja ammatillinen kasvu oli määritelty kaikissa tarjouspyynnöissä jollakin tavalla yhtenä laatutekijöistä.

Muita useimmin esiintyneitä laatutekijöitä olivat päiväkodin fyysiset puitteet, lapsilähtöinen toiminta ja henkilökunnan ja vanhempien välinen yhteistyö. Lapsilähtöinen toiminta monessa tarjouspyynnössä merkitsi lapsikohtaista varhaiskasvatussuunnitelmaa. Välillisesti päivähoitoa ohjaavia tekijöitä esiintyi eniten tarjouspyynnöissä. Erityisesti henkilökuntaa ja heidän osaamistaan arvioivia laatutekijöitä esiintyi useammassa tarjouspyynnössä.

Taulukko 3. Tarjouspyynnöissä muita useasti esiintyneitä päivähoiton laatutekijöitä

Muita useasti esiintyneitä laatutekijöitä	Esiintyi tarjouspyynn. /kerta	Esiintyi tarjouspyynn. /%
Päiväkodin/päiväkodinjohtajan aikaisempi kokemus	4	57 %
Henkilökunnan aikaisempi kokemus	4	57 %
Pätevän henkilöstön määrä suhteessa muihin	4	57 %
Avustavan henkilöstön määrä	2	29 %
Pedagoginen painopistealue	3	42 %

Taulukossa 3 on esitetty myös muita tarjouspyynnöissä useasti mainittuja laatutekijöitä, joissa henkilökunnan merkitys laatutekijöissä edelleen kasvoi. Henkilökunnan ja päiväkodin aikaisempi kokemus sekä pätevän henkilöstön määrä suhteessa muuhun henkilöstöön laatutekijöinä olivat useimmassa tarjouspyynnössä.

Myös prosessitekijöihin kuuluvia laatutekijöitä oli useassa tarjouspyynnössä. Huomattavaa oli, että lapseen suoraan vaikuttavia laatutekijöitä kuten ihmissuhteiden pysyvyys, lasten keskinäinen vuorovaikutus ja lapsen myönteiset kokemukset ei huomioitu kuin yhdessä tarjouspyynnössä. Monessa tarjouspyynnössä kuitenkin esitettiin, että palveluntuottajan tulisi toiminnassa noudattaa kunnan varhaiskasvatussuunnitelmaa, jossa myös tällaisiin tekijöihin oli kiinnitetty huomiota.

6.5 Valvonnan ja korvausvelvollisuuden huomioiminen sopimuksissa

Ostopalvelusopimuksia tarkasteltiin kaikkien muiden paitsi Oulun kaupungin osalta, koska Oulussa ei tehty kilpailuttamisesta huolimatta ostopalvelusopimuksia. Kaikissa tutkimuksessa mukana olleissa kuudessa ostopalvelusopimuksessa laatuvaatimukset ja laadun valvonta oli huomioitu todella hyvin. Kaikissa sopimuksissa luki, että palvelun ostajalla on oikeus tarkastaa palveluntuottajan toimintaa fyysisillä käynneillä ja asiakirjatarkistuksin. Palveluntuottajan tuli myös täyttää tarjouksissa annetut lupaukset laadusta.

Vain kolmessa sopimuksessa oli määritelty vahingonkorvausvastuun siirtymisestä palvelun tuottajalle vahinkotilanteissa. Vahingonkorvausvastuun määrittelemisen ostopalvelusopimuksissa olisi suotavaa, jotta kunnalle ei vahinkotilanteissa tulisi yllättäviä menetyksiä.

6.6 Tiivistelmä lasten päivähoitopalvelujen kilpailuttamisesta

Lasten päivähoitossa kilpailuttamista on toteutettu vain muutamassa isossa kaupungissa. Toisaalta muutamalla paikkakunnalla kilpailuttaminen on ollut käynnissä jo useamman vuoden ajan. Kilpailuttamista puoltavat toiminnan tehostamisnäkökohdat ja parempi hintatietoisuus niin päiväkodeissa kuin kunnassakin. Esteinä kilpailuttamiselle on kuntien pieni koko, jolloin myös palveluntuottajia on usein vähän eikä todellista kilpailua pääse syntymään.

Huomattavaa oli, että vaikka kunta oli kilpailuttanut palveluntuottajia, kaikki kelpoisuusehdot täyttävät tarjoajat oli hyväksytty. Tällöin hinnan ja laadun välinen suhde ei muodostunut ratkaisevaksi tekijäksi eikä todellista kilpailua päässyt syntymään.

Kuntien tarjouspyynnöt vaihtelivat huomattavasti toisistaan. Erityisesti laatutekijät ja laadun painotus vaihtelivat eri kuntien välillä. Laatutekijöiden määrä saattoi myös yhdessä kunnassa olla todella suuri ja toisessa kunnassa laatutekijöitä oli paljon vähemmän. Toisaalta kunnissa tarjouksen hyväksymisen ehtoina saattoi esiintyä jo monia laatutekijöitä, jotka eivät vaikuttaneet laatupisteisiin.

Laatutekijöistä tärkeimmiksi nousivat henkilökunnan koulutus, toiminnan suunnittelu ja arviointi sekä laadun arviointi. Lasten päivähoiton laadun arviointimallin laatutekijöiden jaottelun mukaan tärkeimmiksi nousivat päivähoiton prosessitekijät ja välillisesti ohjaavat tekijät. Päivähoiton laadun arviointimallissa olleiden laatutekijöiden lisäksi tarjouspyynnöissä oli henkilökuntaa koskevia laatutekijöitä useampia. Henkilökunta muodostuikin yhdeksi tärkeimmäksi laatua määrittäväksi tekijäksi. Koska myös fyysisen ympäristön merkitys tarjouspyynnöissä oli suuri, voidaan sanoa, että lasten päivähoiton laatua kuntien tarjouspyynnöissä määrittävät ensisijaisesti päivähoitopalvelun tuottamiseksi vaadittavat resurssit ja panokset.

Sopimuksissa oli hyvin huomioitu palveluntuottajan valvonta. Eri asia on se, kuinka valvonta todellisuudessa toteutuu. Puitteet valvonnan tekemiselle on kuitenkin järjestetty.

7. Laadun huomioiminen tilintarkastuksen kilpailutuksessa

7.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Tutkimuksessa tutkittiin viimekertaista tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamista, joka tehtiin keväällä 2005. Tutkimuskuntina olivat Pirkanmaan kunnat eli yhteensä 33 kuntaa, joissa asukasluku vaihteli Kuhmalahden 1118 asukkaasta Tampereen yli 200 000 asukkaaseen.

Tutkimuksessa tarkasteltiin kuntien lähettämiä tarjouspyyntöjä ja kunnallisia päätöksiä valinnan suorittamisesta. Tarjouspyynnöt ja päätökset valinnasta käytiin lukemassa JHTT-tilintarkastusyhteisö Oy Audiator Ab:n toimitiloissa Helsingissä. Tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia edellä mainittuihin asiakirjoihin tutustumalla. Tarjouspyynnöissä kiinnitettiin huomiota siihen, millaisia kriteerejä kunta oli asettanut tilintarkastuspalvelujen laadulle ja miten ne erosivat yleisesti kappaleessa 5.3 esitetyistä tilintarkastuksen laatutekijöistä.

Päätöksistä katsottiin, miten tarjouksia ja laatua on vertailtu. Lisäksi katsottiin, onko tarjouksissa huomioitu millään tavalla tilintarkastuksen laadun seuranta. Lisäksi huomioitiin, kuinka monta tarjousta kunta sai. Jos kunta ei saanut kuin yhden tarjouksen, ei varsinaista kilpailua päässyt syntymään.

7.2 Tarjousten valintaperusteet ja arviointikriteerit

Tarjouspyynnöistä katsottiin, mitkä olivat tarjouksen valintaperusteet ja mitkä tekijät vaikuttivat valintapäätökseen kunnassa. Tutkimuksessa vertailtiin kuinka paljon tarkastuksen hinnalle annettiin painoarvoa ja kuinka paljon tarkastuksen laadulle annettiin painoarvoa. Tarkastuksen hinta voitiin jakaa tarkastuspäivän hintaan ja kokonaishintaan sopimuskaudelle. Laatu jaettiin omiin osatekijöihinsä, jotka vaihtelivat kunnittain.

Tutkimuksessa luokiteltiin kunnat sen mukaan, kuinka paljon tarjouksia kunta sai. Niitä kuntia, joihin tuli vain yksi tarjous ei huomioitu lopullisessa vertailussa muiden kuntien kanssa, koska kunta ei voinut valita palveluntuottajaa eikä varsinaista kilpailua ole syntynyt. Taulukossa 1 on esitelty kuntien asukaslukujen mukaan ryhmiteltynä, kuinka monta tarjousta kunta sai. Esimerkiksi

kuntia, joiden asukasluku ylittää 20 000 asukasta on viisi ja näistä viidestä kunnasta yksi oli saanut neljä tarjousta, kaksi kuntaa 3 tarjousta ja kaksi kuntaa 2 tarjousta.

Taulukosta nähdään, että 33 kunnasta Pirkanmaalla jopa 17 kuntaa sai ainoastaan yhden tarjouksen. Tämä on yli puolet Pirkanmaan kunnista. Tarjouspyyntöjen määrä myös näyttäisi korreloivan kunnan asukasluvun suhteessa eli mitä pienempi kunta, sitä todennäköisemmin kunta on saanut ainoastaan yhden tarjouksen. Kaikki yli 10 000 asukkaan kunnat olivat saaneet vähintään kaksi tarjousta ja yksi yli 20 000 asukkaan kunta oli saanut neljä tarjousta.

Taulukko 4. Jätettyjen tarjousten määrä kunnissa asukasluvun mukaan ryhmiteltynä.

asukasluku	kuntien lukumäärä yhteensä	Jätettyjen tarjousten määrä			
		4	3	2	1
yli 20 000	5	1	2	2	
yli 10 000	5		1	4	
yli 5 000	10		3	2	5
alle 5000	13			1	12
yhteensä	33	1	6	9	17

Seuraavassa taulukossa 5 on esitetty samoihin asukaslukuryhmiin luokiteltuna, tilintarkastajan valintaan vaikuttaneet tekijät. Taulukosta ilmenee kuntien lukumäärä asukaslukuryhmittäin, tilintarkastajan valintaan vaikuttaneet tekijät ryhmiteltynä hintatekijöiden ja laatutekijöiden alle sekä tekijöiden esiintyminen kuntien tarjouspyynnöissä. Oikeassa reunassa oleva prosenttiluku kertoo sen, kuinka monessa tarjouspyynnössä kyseinen laatutekijä ilmeni. Taulukosta nähdään, että kaikki kunnat valitsivat tilintarkastajan kokonaistaloudellisuuden perusteella eikä ainoastaan hinnan perusteella.

Hinta jakaantui suurimmassa osassa kuntia tarkastuspäivän hintaan ja kokonaishintaan sopimuskaudelle. Joissakin kunnissa esiintyi vain toinen näistä hintatekijöistä tai tarjouspyynnössä oli mainittu ainoastaan tarkastuksen hinta valintaan vaikuttavaksi tekijäksi. Laatu jaoteltiin myös suurimmassa osassa kuntia omiin osatekijöihinsä.

Taulukko 5. Tilintarkastajan valintaan vaikuttaneet tekijät Pirkanmaan kunnissa asukasluvun mukaan ryhmiteltynä.

Asukasluku	yli 20000	yli 10000	yli 5000	alle 5000		
					yht.	%
Kuntien lukumäärä	5	5	10	13	33	
Hinta	5	5	10	13	33	100
▫ tarkastuspäivän hinta	3	4	9	11	27	82
▫ kokonaishinta sopimuskaudelle	3	3	9	12	27	82
Molemmat hintatekijät tai vain hinta	5	4	9	12	30	91
Muut toimeksiannot, päivän hinta	1		1		2	6
Laatu	5	5	10	13	33	100
Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä	1	1			2	6
Aiempi kokemus tilintarkastajasta				1*	1	3
Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä	1		1		2	6
Tilintarkastajan kokemus/koulutus	4	4	10	10	28	85
Tarkastustiimin kokoonpano/kokemus/erityisosaaminen	1	1			2	6
Tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä	4	3	7	8	22	67
Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus			2		2	6
Vastuullisen tarkastajan ja avustavan työn jakautuminen ja ajankäyttö/ JHTT-tarkastajan työosuus	2	1	6	2	11	34
Tarjoajan resurssit ja toiminta	1				1	3
Tarjoajan käytännön toteutus	3	3	9	13	28	85
Muut palvelut, osaaminen	1		7	5	13	39
Yhteistyökykyisyys			1		1	3
Tarjoajan erityisosaaminen	3	2	6	7	18	55
*ei mainittu tarjouspyynnössä, mutta valinnassa ratkaiseva tekijä						

Taulukosta 5 nähdään, että 85 %:ia Pirkanmaan kunnista mainitsi tarjoajan käytännön tarkastustyön toteutuksen sekä tilintarkastajan kokemuksen ja koulutuksen yhdeksi valintaperusteeksi tarjouspyynnössään. Myös tarjoajan laadunvarmistusjärjestelmä ja tarjoajan erityisosaaminen katsottiin useammassa kuin puolessa Pirkanmaan kunnista valintaan vaikuttaviksi tekijöiksi. Muut

palvelut ja osaaminen sekä JHTT -tarkastajan työn osuus tarkastuspäivistä olivat myös usean kunnan tarjouspyynnön laatutekijöinä ja vaikuttivat siten tarkastusyhteisön valintaan.

Suurimpien ja pienempien kuntien valintaperusteissa ei ole merkittäviä eroja. Laatutekijöistä aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä sekä tarkastustiimin kokoonpano, kokemus ja erityisosaaminen mainittiin vain muutamassa isomman kunnan tarjouspyynnössä tarkastusyhteisön yhtenä valintaperusteena. Suurimpien ja pienempien kuntien erot tarjouspyynnössä käyvät ilmi paremmin, kun vertailuun otetaan vain ne 16 kuntaa, missä tarjouksia oli saatu enemmän kuin kaksi. Taulukossa 6 on esitetty valintapäätökseen vaikuttaneet tekijät kunnissa, joissa kunta on saanut vähintään kaksi tarjousta.

Taulukko 6. Valintapäätökseen vaikuttaneet tekijät kunnissa, joissa tilintarkastustarjouksia saatiin enemmän kuin yksi.

Asukasluku	yli 20000	yli 10000	muut	yht.	%
Kuntien lukumäärä	5	5	6	16	
Valintapäätökseen vaikuttaneet tekijät					
Hinta	5	5	6	16	100
▫ tarkastuspäivän hinta	3	4	5	12	75
▫ kokonaishinta sopimuskaudelle	3	3	5	11	69
Molemmat hintatekijät tai vain hinta	5	4	6	15	94
Muut toimeksiannot, päivän hinta	1			1	6
Laatu	5	5	6	16	100
Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä	1	1		2	13
Aiempi kokemus tilintarkastajasta			1*	1	6
Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä	1			1	6
Tilintarkastajan kokemus/koulutus	4	4	5	13	81
Tarkastustiimin kokoonpano/kokemus/erityisosaaminen	1	1		2	13
Tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä	4	3	4	11	69
Tarkastusyhteisön tarjouksessa esittämä työn laajuus			1	1	6
Vastuullisen tarkastajan ja avustavan työn jakautuminen ja ajankäyttö/JHTT-tarkastajan työosuus	2	1	3	6	38
Tarjoajan resurssit ja toiminta	1			1	6
Tarjoajan käytännön toteutus	3	3	5	11	69
Muut palvelut, osaaminen	1		3	4	25
Yhteistyökykyisyys			1	1	6
Tarjoajan erityisosaaminen	3	2	3	8	50
*ei mainittu tarjouspyynnössä, mutta valinnassa ratkaiseva tekijä					

Tilintarkastajan kokemus ja koulutus säilyy edelleen suurimpana yksittäisenä tilintarkastuksen laatutekijänä, joka mainittiin tarjouspyynnöissä. Tarkastustyön käytännön toteutus ja laadunvarmistusjärjestelmä on 69 prosentilla kunnista tarjouspyynnöissään. Tämän perusteella

voidaan sanoa, että tilintarkastuksen käytännön toteutuksen merkitys laatutekijänä on suurempi pienemmissä kunnissa kuin isoimmissa. Myös laatutekijän muut palvelut ja osaaminen painotus laski 25 prosenttiin 39,4 prosentista ja vastuullisen ja avustavan tilintarkastajan työn osuus nousi neljänneksi eniten tilintarkastajan valintaan vaikuttavaksi tekijäksi.

Suurin osa kunnista käytti myös painoarvoja laatutekijöissään eli laatu- ja hintatekijöitä painotettiin valinnassa tietyllä prosenttiosuudella. Yhdeksän kuntaa käytti prosenttilukuja, yksi kunta käytti järjestysnumeroita asettaessaan laatu- ja hintatekijät järjestykseen ja loput kuusi kuntaa ei ollut merkinnyt tarjouspyyntöihin painotusta laatutekijöiden välillä. Seuraavassa taulukossa 7 huomioidaan painotus laatutekijöiden tärkeysjärjestykseen.

Taulukko 7. Tilintarkastajan valintaan vaikuttaneet tekijät merkittävyysjärjestyksessä.

	kuntien lkm	Keskimääräinen painotus %	lkm*painotus %
Hinta			
Tarkastuksen hinta	4	55	220
▫ kokonaishinta sopimuskaudelle	7	26,6	186
▫ tarkastuspäivän hinta	7	21,29	149
Muut toimeksiannot, päivän hinta	1	5	5
Laatu			
Tilintarkastajan kokemus/koulutus	9	15,6	140
Tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä	8	10,73	85,8
Vastuullisen tarkastajan ja avustavan työn jakautuminen ja ajankäyttö/JHTT-tarkastajan työnosuus	5	14,8	74
Tarjoajan käytännön toteutus	6	8,2	49,2
Tarjoajan erityisosaaminen	5	8,2	41
Tarkastustiimin kokoonpano/kokemus/erityisosaaminen	2	20	40
Yhteistyökykyisyys	1	20	20
Muut palvelut, osaaminen	2	8,5	17
Tilintarkastajan kokemus kuntakentästä	1	15	15
Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä	1	8	8

Kuusi kuntaa 16:sta ei ollut merkinnyt painotusprosentteja hinta- ja laatutekijöidensä välillä. Näitä kuntia ei oteta huomioon taulukossa, koska prosentteja ei voi määritellä niin ettei taulukon luotettavuus oleellisesti kärsisi. Yksi kunta oli käyttänyt myös järjestysnumeroita 1. – 6. laatutekijöiden painottamisessa. Ensimmäistä tekijää painotettiin eniten valinnassa, toista seuraavaksi eniten jne. Järjestysnumerollisen kunnan laatutekijät muunnetaan prosenteiksi niin, että hinta ja laatu saavat molemmat 50 prosenttia, joka jakautuu järjestysnumeroiden suhteessa

seuraavasti: 1. 27 %, 2. 23 %, 3. 20 %, 4. 15 %, 5. 10 % ja 6. 5 %. Molemmat hintatekijät olivat järjestysnumeroissa ensimmäisinä, joten hinnan painoarvoiksi tulee 1. ja 2. yhteensä 50 prosenttia ja laadun painoarvoiksi 3, 4, 5, ja 6 tekijöiden mukaan yhteensä 50 prosenttia. Ensimmäisen laatutekijän prosenttiarvo tulee olla enemmän kuin 25 % ja vähemmän kuin 30 %, joten painoarvoksi saadaan 27 %, mikä ei oleellisesti vääristä taulukon luotettavuutta. Suhteellisuuden esiintuominen on olennaista, jotta kyetään vertailemaan eri laatutekijöiden painoarvoa. Koska vertailussa mukana olleiden kuntien lukumäärä on vain 10, on jokaisella painotusprosentilla merkitystä eikä niitä voi jättää pois vertailusta.

Taulukossa 7 on esitetty tilintarkastajan valintaan vaikuttavat tekijät järjestyksessä. Järjestys on saatu laskemalla ensin kuinka monen kunnan tarjouspyynnössä tekijä on mainittu, mikä on ollut tekijän keskimääräinen painotusprosentti ja lopuksi kertomalla nämä tekijät yhteen on saatu suhdeluku ($\text{lkm} \cdot \text{painotus}\%$), joka kertoo tekijöiden vaikuttavuusjärjestyksen. Taulukossa on huomioitu vain ne 10 kuntaa, joissa tarjouksia oli saatu enemmän kuin yksi ja missä laatutekijät oli asetettu tärkeysjärjestykseen.

Taulukosta nähdään, että suurin tilintarkastajan valintaan vaikuttava tekijä oli hinta. Tarkastuksen hinta oli neljässä kunnassa yhtenä vertailuperusteista, mutta sen suhteellinen painotus oli jopa 55 prosenttia. Kokonaishinta sopimuskaudelle sai hieman suuremman painotuksen tarjouspyynnöissä kuin tarkastuspäivän hinta. Laatutekijöistä tärkein oli tilintarkastajan kokemus ja koulutus. Toinen useimmin tarjouspyynnöissä mainittu tekijä oli tarkastusyhteisön laadunvarmistusjärjestelmä. Vastuullisen ja avustavan tarkastajan työosuus nousi laatutekijöissä kolmanneksi, kun otettiin huomioon laatutekijän painotus. Tarjoajan käytännön toteutus ja erityisosaaminen saivat molemmat saman painotuksen, mutta käytännön toteutus oli mainittu kuudessa tarjouspyynnössä, joten se sai paremman $\text{lkm} \cdot \text{painotus}\%$ -luvun.

Huomattavaa oli myös se, että tarkastustiimin kokoonpano, kokemus ja erityisosaaminen oli mainittu vain kahdessa isossa kunnassa, mutta sen painotusprosentti molemmissa oli ollut jopa 20. Tekijällä oli siis huomattava vaikutus tarkastusyhteisön valinnassa näissä kaupungeissa. Myös tekijät ”yhteistyökykyisyys” ja ”tilintarkastajan kokemus kuntakentästä” saivat suuren painotusprosentin niissä kunnissa, joissa se oli mainittu valintaan vaikuttavaksi tekijäksi.

Taulukon 7 suhdeluku lkm*painotusprosentti luo vain suuntaa laatutekijöiden vertailussa. Koska tarkastuspäivien lukumäärä vaihtelee erikokoisissa kunnissa, vertailtavuuden parantamiseksi myös tarkastuspäivien lukumäärän voisi huomioida vertailtaessa laatutekijöiden tärkeysjärjestystä.

7.3 Tilintarkastusyhteisön valinta

Kuten aiemmin todettiin, ainoastaan 16 kuntaa Pirkanmaalla sai useamman kuin yhden tarjouksen. Vaikka loput 17 kuntaa oli pyytänyt tarjouksia lähettämällä tarjouksen useammalle tarkastusyhteisölle ja laittanut tarjouspyyntönsä myös arviointikriteerit laadulle, ei sillä käytännössä ollut merkitystä, koska tarjouksia oli tullut vain yksi. Näissä 16 kunnassa, joissa kilpailua oli syntynyt, oli laadulla valinnassa merkitystä. Kaikki kunnat valitsivat tarkastusyhteisön kokonaistaloudellisuuden perusteella eikä pelkästään hinnan perusteella.

Laatutekijät oli pisteytetty tarjouspyynnössä annetun selvityksen perusteella ja hinta- ja laatuasteet laskettiin yhteen, jolloin saatiin kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous selvitettyä. Kaikissa kunnissa ei ollut erikseen mainintaa, mitkä tekijät vaikuttivat tilintarkastajan valintaan. Markkinaoikeuden ratkaisujen mukaan tällöin hinta on ratkaiseva tekijä tilintarkastajan valinnassa. Tilintarkastajan valinnassa ei myöskään saa esittää sellaisia valintaperusteita, joita ei ole mainittu tarjouspyynnössä. Yksi pirkanmaalainen kunta oli esittänyt valintaperusteena aiemman kokemuksen tilintarkastajasta. Tämä ei kuitenkaan markkinaoikeudessa kävisi valintaperusteesta, koska tekijää ei esitetty tarjouspyynnössä ja valinta tulisi olla puolueeton.

7.4 Laatutekijöiden vertaileminen muihin tutkimuksiin

Martikaisen ym. kyselytutkimuksen mukaan eniten tarkastusyhteisön valintaan vaikuttaneita tekijöitä olivat seuraavat tekijät tässä järjestyksessä: tilintarkastajan kokemus kuntakentästä, kunnan aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä, aiempi kokemus tilintarkastajasta, tarkastusyhteisön tunnettavuus, tarkastuksen hinta, tarjouksessa esitetty työn laajuus, tarkastusyhteisön laatujärjestelmä, tarkastusyhteisön koko ja tarkastusyhteisön toimiminen paikkakunnalla (Martikainen, Meklin, Oulasvirta, Vakkuri 2002, 41).

Nämä tekijät eivät kuitenkaan ilmene tarjouspyynnöissä Pirkanmaalla tässä järjestyksessä. Erot saattavat johtua muun muassa siitä, että Martikaisen ym. tutkimus oli kyselytutkimus, jossa kyselyiden henkilöiden henkilökohtaisilla mielipiteillä on merkitystä. Kyselytutkimuksessa tulee esiin paremmin sellaiset asiat, joita ei tarjouspyynnöstä havainnoimalla käy ilmi. Esimerkiksi mielikuvat ja aiemmat tiedot tarjoajasta saattavat vaikuttaa tarjoajan saamiin laatuasteisiin eivätkä ne välttämättä liity täysin objektiivisiin havaintoihin. Erot kyselytutkimukseen saattavat johtua myös siitä, että se käsittelee edellistä vuonna 2001 tapahtunutta tarjouskierrosta. Kunnilla on nyt ollut enemmän kokemusta tarjouspyyntöjen tekemisestä ja koska tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisesta on tullut useampia valituksia markkinaoikeuteen, ehkä myös varovaisuus puolueellisiin valintoihin on lisääntynyt.

Niemen yrityspuolelle tekemän kyselytutkimuksen mukaan (2000, 51 ja 53) tilintarkastajan laadun osatekijöinä pidettiin jatkuvaa kouluttautumista, asiantuntemuksen ylläpitoa, auktorisointia ja riippumattomuutta sekä monipuolista tarkastuskokemusta ja asiakkaan toimialan tuntemusta. Näiden tekijöiden vaikutus näkyy myös Pirkanmaan kuntien tarjouspyyntöjen laatuasteiköinä.

Kansainvälisten tutkimusten mukaan (ks. Hatherly ja Brown 1996,79) teknistä osaamista pidettiin tärkeimpänä tilintarkastuksen laatua määrittävänä seikkana. Tekninen osaaminen omana alakohtanaan ei esiinny Pirkanmaan kuntien tarjouspyyntöjen laatuasteiköinä. Kansainvälisten tutkimusten mukaan hinta oli merkitsevin seikka valittaessa tilintarkastajaa, koska teknisessä osaamisessa ei nähty suuria eroja tilintarkastusyriyten välillä. Myös Pirkanmaan kunnissa tarkastuspäivän hinta oli suurin yksittäinen tekijä, joka vaikutti tilintarkastajan valintaan. Kuitenkin Pirkanmaan kunnissa laatuasteiköillä oli merkitystä eikä valituksi tullut aina hinnaltaan halvin tilintarkastusyhteisö.

7.5 Tiivistelmä tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisesta

Tilintarkastajan kokemus ja koulutus nousi tärkeimmäksi tilintarkastajan valintaan vaikuttaneeksi tekijäksi kaikissa taulukoissa. Olikin huomattavaa, että 13:sta tarjouspyynnöissä mainituista laatuasteiköistä suurin osa käsitteli tilintarkastajan laatua joko suoraan tai välillisesti. Tarjouspyynnöissä olevat tilintarkastuksen laatuasteiköt kuvasivatkin ennen kaikkea tarjoajan resursseja.

Tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmällä oli toiseksi suurin arvo lkm*painotus% -asteikolla. Laadunvarmistusjärjestelmä on tapa varmistua siitä, että tilintarkastajat toimivat lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Jos tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmä tulee JHTT-yhteisöille pakolliseksi, tämän laatutekijän painoarvo tilintarkastajan valinnassa varmasti vähenee. Laadunvarmistusjärjestelmän laatu voi kuitenkin vaihdella eri yhteisöjen välillä. Voiko kunta varmuudella luottaa siihen, että tarjouspyynnössä esitetty laadunvarmistusjärjestelmä on aito ja sen toimivuuteen voi luottaa? Miten laatujärjestelmiä eri yhteisöjen kesken voi verrata?

Tarjoajan käytännön toteutus laatutekijänä oli tärkeämpi pienemmissä kunnissa kuin isommissa ja kun huomioitiin laatutekijöiden painotusprosentit sen merkitys laatutekijänä edelleen pieneni. Tarjoajan käytännön toteutus laatutekijänä herättää kuitenkin kysymyksiä. Miten sitä esimerkiksi arvioidaan eri tarjoajien kesken? Miten kunta voi varmistua siitä, että tilintarkastus toteutetaan juuri tarjouksessa esitetyllä tavalla? Tulisiko tarjoajan tämän laatutekijän tueksi esittää tarkastusmenetelmänsä tarjouksessa? Käytännön toteutuksen määrittelemisen jo tarjouspyynnössä helpottaa kuitenkin ristiriitatilanteiden syntymistä, jos tarkastuslautakunta tietää, mistä tarjouspyynnössä on sovittu.

Tarjoajan erityisosaaminen sekä tarkastustiimin erityisosaaminen tai kokoonpano tuo syvempää ammattitaitoa, kun tarkastetaan näitä tiettyjä asioita joissa erityisosaamista on. Mutta onko tarkastuksen laatu sitten huonompaa joissain toisissa asioissa, missä erikoisalatuntemusta ei ole. Esimerkiksi jos tarkastusyhteisö ilmoittaa olevansa EU-projektitarkastusten asiantuntija, onko kunnalle etu saada EU-projektiasiantuntijoita tarkastamaan peruskunnan toimintoja, jos projektitoiminta kunnassa muuten on vähäistä. Miten erityisosaamista mitataan? Onko mittarina koulutus ja kokemus kyseisistä asioista ja kuuluisiko silloin erityisosaaminen olla koulutuksen ja kokemuksen kanssa samassa laatutekijässä?

Laatua mitataan monin eri tavoin ja sille asetetaan useita eri tekijöitä. Kaikki tekijät eivät aina välttämättä mittaa laatua vaan voidaan sanoa, että ne mittaavat määrää. Yleisesti voisi kuitenkin sanoa, että kuntien tarjouspyynnöissä on hyvin huomioitu myös palvelun laatu. Kuntien tulisi kuitenkin nykyistä enemmän asettaa laatutekijänsä toimintansa huomioiden.

Tarjouspyynnöissä esitetyt tilintarkastuksen laatutekijät keskittyvät enemmän käsittelemään tilintarkastajan laatua ja osittain myös tilintarkastustyön laatua. Itse loppusuoritteiden laatua eli raportointia ja sen laatua ei mainita kuin yhdessä Pirkanmaan kunnan tarjouspyynnössä.

Tilintarkastuskertomuksen muoto ei sinänsä olekaan vakiomuotoisuudessaan hyvä laatutekijä. Väkiraportointi ja kommunikointi tarkastuksen tuloksista kohteen kanssa olisivat hyviä laatutekijöitä, jotka tarjouspyyntöihin voisi sisällyttää. Myös tilintarkastajan muut ominaisuudet pätevyyden lisäksi, kuten yhteistyökyky, huolellisuus, aikaisempi kokemus kohteesta, annettu ilmainen neuvonta ja kommunikointi, riippumattomuus sekä yleinen luotettavuus vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Laatutekijöinä niitä ei voi kuitenkaan ottaa huomioon, kun kilpaillaan avoimilla markkinoilla eikä tiettyä yhteisöä saa suosia näiden tekijöiden perusteella. Tulisikin miettiä onko järkevää kilpailuttaa tilintarkastuspalveluita neljän vuoden välein vai pitäisikö kilpailutuksen aikarajaksi asettaa pidempi aika. Martikaisen ym. (2002, 41) kyselytutkimuksen mukaan tarkastusyhteisön valintaan suurta vaikutusta oli kunnan aikaisemmalla kokemuksella tarkastusyhteisöstä. Jos kokemukset edellä mainituista tekijöistä ovat positiivisia, on luultavasti myös näillä tekijöillä tarjouspyynnöissä sanomatonta merkitystä mielikuvien luojana tarkastusyhteisön laadusta. Ja jos tyytyväisyys tilintarkastajaan on ollut niin hyvä, että tilintarkastajaa ei haluta vaihtaa ei kilpailutus ole kummankaan osapuolen etu.

8. Loppupäätelmät

Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin kahta hyvin erilaista ostopalvelua, jotka kuitenkin hyvin olennaisena osana kuuluvat kunnan toimintaan. Niin kauan kun on itsenäisiä kuntia olemassa, molempia palvelumuotoja kunta tulee myös tarvitsemaan jatkossa. Tämän tutkimuksen tavoitteena olikin ensin selvittää, miten laatu määritellään näissä kahdessa hyvin erityyppisessä palvelussa ja sitten arvioida tarjouspyyntöjen avulla huomioidaanko näitä laatutekijöitä kilpailutuksessa. Tutkimuksen tavoitteena oli myös selvittää, oliko palvelun laadulla todellista merkitystä palvelun tuottajan valinnassa.

Vaikka palvelut ovat hyvin erilaisia ja eri sidosryhmät ovat niistä kiinnostuneita, voitiin palveluille löytää myös joitain yhteisiä piirteitä. Yhteistä molemmille palveluille on, että molempien palveluiden käyttäjien on hyvin vaikeaa arvioida palvelun laatua. Tilintarkastuspalvelun käyttäjä lähes poikkeuksetta ei ole läsnä silloin, kun palvelua tuotetaan. Päivähoidossa palvelun käyttäjä, lapsi, ei välttämättä osaa arvioida saako hän hyvää vai huonoa hoitoa. Lapsen huoltaja taas ei ole itse palvelutilanteessa läsnä.

Lasten päivähoidossa itse palveluprosessia ja tuotosta ei voikaan erottaa toisistaan. Tilintarkastuspalveluissa palvelun tuotoksena syntyy tilintarkastuskertomus ja mahdollisesti myös muita raportteja tarkastuslautakunnalle. Tilintarkastuskertomus on kuitenkin hyvin pieni osa itse tilintarkastustyötä eikä sen avulla voi juurikaan tehdä johtopäätöksiä tilintarkastuksen laadusta. Asiakkaiden on lähes mahdotonta valvoa, että tarkastustyötä on lainkaan tehty vaikka tilintarkastuskertomus annetaan. Tilintarkastus palveluna onkin siinä mielessä aivan omaa luokkaansa, että asiakas ei välttämättä tiedä onko palvelua tehty lainkaan.

Palvelut eroavat hyvin paljon seurausten osalta. Lasten päivähoidossa niin kuin muissakin hyvinvointipalveluissa on erittäin tärkeää, että palvelun laatu säilyy tietyllä tasolla. Niin terveydenhuollossa, vanhusten hoidossa kuin erikoissairaanhoidossakin kyse voi olla jopa ihmishengistä. Ns. heikkojen ihmisryhmien oikeusturvaa onkin suojattu lailla ja asetuksilla. Tilintarkastuspalvelu eroaa siinä mielessä lasten päivähoitopalvelusta, että huonosti tai lainkaan tehtynä sillä ei välttämättä ole minkäänlaisia seurauksia. Voi olla, että kunnan taloutta on hoidettu asianmukaisesti ja harvoin mitään väärinkäytöksiä edes ilmenee. Tilintarkastuspalveluilla on kuitenkin myös ennaltaehkäisevä vaikutus. Vaikka tilintarkastusta ei tehtäisi kunnassa hyvän

tilintarkastustavan mukaisessa laajuudessa, asiakas ei voi tätä tietää ja koska pelote tilintarkastuksesta on olemassa, se vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen. Jos tilintarkastuspalveluja ei olisi, kunnissa tapahtuisi luultavasti paljon enemmän varojen väärinkäytöksiä.

Niin tilintarkastuspalveluiden kuin myös lasten päivähoitopalveluiden laatu on ollut viimeaikoina usein keskusteluissa. Kavallustapauksista ulkomaisista yhtiöistä tunnetuin on ehkä Enronin tapaus, Suomessa laajaa huomiota herätti Töölön Matkatoimistossa tapahtuneet kavallukset, jotka johtivat yhtiön konkurssiin. Päivähoidon laatu tuli esiin yksityisissä päiväkodeissa sattuneiden onnettomuuksien myötä. Eniten keskustelua käydäänkin yksityisten palveluiden osalta. Yksityistäminen ja ostopalvelut ovat vielä vieraita kuntien asukkaille ja päättäjille sellaisissa palveluissa, jotka historiallisesti on tuotettu kunnassa. Sen vuoksi onkin ymmärrettävää, että juuri näiden palveluiden laadusta ollaan huolestuneita. Myös tilintarkastuksella kunnan omana toimintona on pitkä historia. Vuoteen 1997 asti tilintarkastus oli vielä kunnan luottamushenkilöiden käsissä.

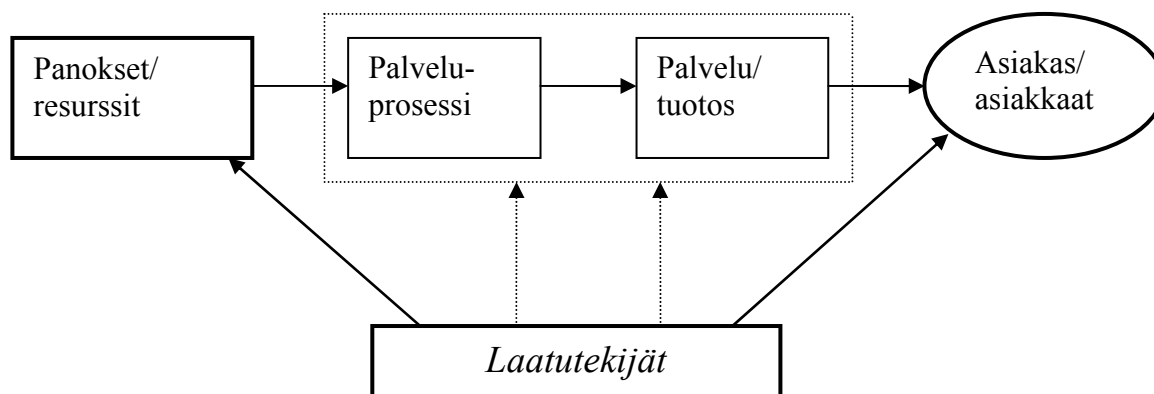
Kun lähtökohdat olivat nämä, olikin hyvin mielenkiintoista selvittää kiinnitetäänkö näiden palveluiden laatuun minkäänlaista huomiota kilpailutusvaiheessa. Tutkimuksessa saatiin selville kaksi keskeistä havaintoa.

1. Kilpailuttamisen esteeksi molemmissa palveluissa muodostui palveluntuottajien vähyys. Vaikka kunta oli asettanut palvelun laadulle laatutekijöitä, ei niitä monessa kunnassa voitu ottaa huomioon palveluntuottajan valinnassa, koska kunta ei saanut riittävästi tarjouksia. Tilintarkastuspalveluissa Pirkanmaan 33 kunnasta jopa 17 kuntaa oli saanut ainoastaan yhden tarjouksen. Myös lasten päivähoitossa muutamassa kaupungissa jätettyjä tarjouksia tuli niin vähän ettei kunnalle jäänyt todellista valinnanvaraa palveluntuottajan valinnassa. Tilintarkastuspalveluissa kunnan koko näytti korreloivan tarjousten määrän kanssa. Mitä pienempi kunta oli, sitä todennäköisemmin se sai ainoastaan yhden tarjouksen. Lasten päivähoitossa tutkimuskuntina oli ainoastaan suurimpia kaupunkeja, joten siellä kyse ei ollut kunnan koosta. Oli huomattavaa, että tutkimushetkellä lasten päivähoitopalveluja ei ollut kilpailutettu kovinkaan monessa isossa kunnassa. Vaikka tarjouksia tuli vähän, kilpailuttamisen pelko saattoi kuitenkin laskea palvelun hintoja sekä vaikuttaa myös palvelun laadun parantamiseen.

Tarjouspyynnöistä pystyi erottamaan yhteisiä ja eroavia piirteitä. Molemmissa palveluissa palveluntuottaja valittiin kokonaistaloudellisuuden perusteella eikä vain hinnan perusteella. Hintaa

ja laatua kuitenkin painotettiin vaihtelevasti eri tutkimuskunnissa niin tilintarkastus- kuin päivähoitopalveluissakin. Lasten päivähoitossa laatutekijöitä oli useampia, jotka vertailtavuuden parantamiseksi sijoitettiin lasten päivähoitolaadun arviointimalliin. Lasten päivähoitotarjouspyynnöt erosivatkin paljon enemmän sisällöltään ja ulkoasultaan toisistaan kuin tilintarkastustarjouspyynnöt. Sen vuoksi päivähoitotarjouspyyntöjen vertaileminen oli myös paljon vaikeampaa.

2. Oli huomattavaa, että vaikka palvelut ovat hyvin erilaisia, palveluntuottajan valinnassa käytetyt laatutekijät olivat samankaltaisia. Molemmissa palveluissa laatutekijät kohdistuivat palvelun tuottamiseen vaadittavien resurssien laatuun sekä laadun arviointiin. Henkilökunnan koulutus, kokemus ja osaaminen esiintyivät lähes kaikissa tarjouspyynnöissä molemmissa palveluissa. Voisiko tämä johtua palveluiden yhteisestä luonteesta eli siitä, että ulkopuolisen on vaikea arvioida palvelun laatua ja paljon onkin osaavan ja luotettavan henkilökunnan käsissä? Samoin laadun arviointi ja laadunvarmistusjärjestelmä olivat molempien palveluiden tarjouspyynnöissä kärkisijoilla. Koska itse palveluprosessia ja palvelusta syntyvää tuotosta on vaikea arvioida, pyritään asiakasarvioinneilla ja laadunvarmistusjärjestelmällä huomioimaan myös itse palvelun laatu. Laatutekijöiden kohdistumista palvelun kulkuun voidaan havainnollistaa kuvalla 8.



Kuva 8. Laatutekijöiden kohdistuminen palvelun kulussa

Kun laatutekijöitä on mietitty tarjouspyyntöihin, ei ehkä kuitenkaan ole ajateltu palvelun syvintä olemusta ja sitä, mitä palvelun laatu on oikeasti. Koska molemmissa palveluissa palvelun tuottamiseen vaadittavien resurssien laatu nousi tärkeimmäksi palvelun laatua määrittäväksi tekijäksi, ei itse palvelua huomioitu juuri lainkaan. Ehkä liikaa luotetaan siihen, että kun puitteet

ovat kunnossa, niin myös palvelu on laadukas. Laadun valvonta on huomioitu lasten päivähoitopalveluissa kuitenkin hyvin. Laadun valvonta kohdistuu ehkä kuitenkin liikaa juuri näiden puitteiden hyvyyteen eli siihen, että henkilökuntaa on riittävästi ja tilat ja laitteet ovat asianmukaiset. Tilintarkastuspalveluissa laadun valvontaan ei ole muuten kiinnitetty huomiota vaan ehkä liikaa luotetaan siihen, että tilintarkastajia valvovat viranomaiset ja heidän oma laadunvalvontajärjestelmänsä takaavat tilintarkastuksen laadun.

Jos arvioidaan tarjouspyyntöjä yleisesti, voisi sanoa että ne olivat päällisin puolin hyvin tehtyjä. Laatutekijöitä oli mietitty tarkkaan ainakin lasten päivähoitopalveluiden osalta. Kunnat ovat kuitenkin hyvin vähän tehneet yhteistyötä keskenään tarjouspyyntöjen laatimisessa, koska tarjouspyynnöt olivat hyvin erilaisia varsinkin lasten päivähoitopalveluissa. Toisien kaupunkien hyvistä käytännöistä kannattaa ottaa mallia varsinkin, kun toimitaan sellaisella alalla, missä kilpailutuksia on tehty vasta vähän aikaa.

Lähteet

Kirjallisuus:

Gaster, Lucy (1995). *Quality in Public Services: Managers' Choices*. Open University Press. Buckingham.

Grönroos, Christian (1987). *Hyvään palveluun. Palvelun kehittäminen julkishallinnossa*. Valtionhallinnon kehittämiskeskus. Suomen kaupunkiliitto. Suomen kunnallisliitto. Valtion painatuskeskus. Helsinki.

Grönroos, Christian (1998). *Nyt kilpaillaan palveluilla*. *Ekonomia*-sarja. 4. uudistettu painos. WSOY. Helsinki.

Grönroos, Christian (2001). *Palveluiden johtaminen ja markkinointi*. *Ekonomia*-sarja. WS Bookwell Oy. Helsinki.

Hatherly, David ja Brown, Tom (1996). *The Measurement of Audit Quality*. Artikkeliteoksessa: Lapsley, Irvin ja Mitchell, Falconer (1996). *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*. Paul Chapman Publishing Ltd. Lontoo.

Horsmanheimo, Pasi (2004). *Vaatiiko kansainvälinen kehitys lisäämään tilintarkastajien valvontaa?* *Tilintarkastus-Revision* 4/2004, 30 - 42.

Hujala, Eeva; Parrila, Sanna; Lindberg, Päivi; Nivala, Veijo; Tauriainen Leena ja Vartiainen, Pirkko (1999). *Laadunhallinta varhaiskasvatuksessa*. Oulun yliopisto. Varhaiskasvatuskeskus. Oulun yliopistopaino. Oulu.

Hyvinvointipalvelut - kilpailua ja valinnanvapautta: vastuullista kilpailua ja valinnanvapautta hyvinvointipalveluihin (1995). Valtion taloudellinen tutkimuslaitos. Helsinki.

Jensen, Michael C. ja Meckling, William H. (1976). *Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics* V. 3, No. 4, 305 - 360.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa (1992). *Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä*. VAPK-kustannus. Valtion painatuskeskus. Helsinki.

Julkisten palvelujen arviointi (1998). *Julkisten palvelujen laatustrategia -projekti*. Suomen Kuntaliitto. Erikoispaino Oy. Helsinki.

Julkisten palvelujen laatustrategia (1998). *Julkisten palvelujen laatustrategia -projekti*. Suomen Kuntaliitto. Esikoispaino Oy. Helsinki.

Kallio, Olavi; Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Rajala, Tuija; Tammi, Jari (2006). *Kaupungit tilaajina ja tuottajina. Kokemuksia ja näkemyksiä Jyväskylän, Tampereen ja Turun toimintamallien uudistushankkeista*. Tampereen yliopisto. Kunnallistutkimuksia. Tampereen yliopistopaino Oy - Juvenes Print. Tampere.

Kyngäs, Helvi ja Vanhanen, Liisa (1999). Sisällön analyysi. *Hoitotiede* 11, 3-12.

Laadunhallinta ja laadunvarmistus (1995). Sanasto. Suomen Standardoimisliitto. SFS ry. SFS-EN ISO 8402. 2. painos. Helsinki.

Laadunhallinta sosiaali- ja terveydenhuollossa: Valtakunnallinen suositus sosiaali- ja terveydenhuollon laadunhallinnan järjestämisestä ja sisällöstä (1996). Stakes. Neljäs, tarkistettu painos. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Laatu kunnallisten palvelujen hankinnassa (1994). Suomen Kuntaliitto. Painatuskeskus Oy. Helsinki.

Laatua lasten päivähoidossa 2003: kuinka laatuvaatimukset ja -tavoitteet toteutuvat päivähoidossa (2003). Tampereen kaupungin sosiaali- ja terveystoimen monisteita 17/2003. Tampere.

Lith, Pekka (2000). Markkinoiden toimivuus I: Kuntien hankintamarkkinoiden toimivuus - palvelun tuottajan näkökulma. Kauppa- ja teollisuusministeriön tutkimuksia ja raportteja 23/2000. Oy Edita Ab. Helsinki.

Markkinat ja kilpailu kuntien tuotantotoiminnassa (2001). Selvityksiä/Kilpailuvirasto 1/2001. Multiprint Oy. Helsinki.

Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Oulasvirta Lasse ja Vakkuri, Jarmo (2002). Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Cityoffset Oy. Tampere.

Mayston, David (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3), 83 - 96.

Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse ja Vakkuri, Jarmo (2006). Emergence of Markets - Institutional Change of Municipal Auditing in Finland. *Nordiske Organisasjonsstudier*, 8 (1): 31 - 56.

Niemi, Kati (2000). Pro gradu -tutkimustuloksia: Suomalaisen tilintarkastuksen laatu. *Tilintarkastus-Revision* 6/2000, 51 - 57.

Niiranen, Pirkko (1987). Mikä on laatua lasten päivähoidossa? Sosiaalihuollon julkaisuja 17/1987. Valtionpainatuskeskus. Helsinki.

Parasta palvelua (2003). Selvitys kuntapalveluiden järjestämisen vaihtoehtoista. Suomen kuntaliitto. Toimittanut Ilona Lundström. Helsinki.

Päivähoidon laadun arviointiperusteet: virikkeitä sisäiseen arviointiin ja kehittämiseen (1999). Efektia. Helsinki.

Rasinmäki, Jorma (1997). Yksityistäminen kunnallishallinnossa. Hallinto-oikeudellinen tutkimus yksityistämisen oikeudellisista taustoista, edellytyksistä, rajoituksista, muodoista ja vaikutuksista. Kauppakaari Oy. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki.

Robson, Colin (2001). Käytännön arvioinnin perusteet. Suomenos alkuperäisestä teoksesta *Small-Scale Evaluation*. Tammer-Paino. Tampere.

Rousu, Sirkka ja Holma, Tupu (2004). Lastensuojelupalvelujen laadunhallinta. Suomen Kuntaliitto. Jyväskylä.

Sarajärvi, Anneli ja Tuomi Jouni (2002). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 1.-2. painos. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Silvennoinen-Nuora, Leena; Huotari, Päivi; Ratilainen, Kirsi ja Sihvonen, Maarit (2003). Kuntien tuloksellisuusarviointia kehittämässä. Tampereen yliopisto. Hallintotieteiden laitos. Tampereen yliopistopaino Oy. Tampere.

Tuurala, Timo (1998). Laatu, yhteiskunta, lastensuojelu. Stakesin aiheita 18/1998. Stakesin monistamo. Helsinki.

Varhaiskasvatussuunnitelman perusteet (2003). Stakes -oppaita 56. Gummerus kirjapaino Oy. Saarijärvi.

Vastuullista kilpailua ja valinnan vapautta hyvinvointipalveluihin (1995). Valtiovarainministeriö, hallinnon kehittämisosasto. Helsinki.

Viitanen, Janne (1995). Odotuskuilu - tilintarkastajien arkipäivää Suomessakin. Tilintarkastus - Revision 2/1995.

Vuorela, Terho (1997). Arvioinnin tilaajan opas. Valtiovarainministeriö. Hallinnon kehittämiskeskus. Helsinki.

Viralliset lähteet:

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1999/467)

Laki julkisista hankinnoista (1992/1505)

Lasten päivähoitolaki (1973/36)

Kuntalaki (1995/365)

Tilintarkastuslaki (1994/936)

Empiirisen osan lähteet:

Lasten päivähoitopalvelut:

Espoon kaupunki

- Tarjouspyyntö (nro 796/241/2005)

- Sosiaali- ja terveystieteiden lautakunta 19.4.2005 10 § Yksityisten palveluntuottajien hankinta tuottamaan päivähoitopalveluita 1-6 vuoden ikäisille lapsille (DNO 796/241/2005)

- Sopimusmalli lasten päivähoitosta

Lahden kaupunki

- Tarjouspyyntö nro 171/04, päivähoito- ja esiopetuspalvelut ajalle 1.7.2005 - 31.7.2008
- Sopimus päivähoitolain ja perusopetuslain mukaisista ostopalveluista ajalle 1.7.2005 -31.7.2005
- Sosiaali- ja terveyslautakunta 21.12.2004 246 § Esiopetuksen ja päivähoiton ostopalveluiden hankinta

Lappeenrannan kaupunki

- Tarjouspyyntö lasten päivähoidosta ja esiopetuksesta kaudelle 1.8.2006 - 31.7.2008
- Ostopalvelusopimus (luonnos) sopimuskaudelle 1.8.2006 - 31.7.2008
- Kasvatus- ja opetuslautakunta 14.2.2006 21 § Lasten päivähoitopalvelujen ja esiopetuksen hankinta

Oulun kaupunki

- Tarjouspyyntöluonnos päiväkotipalvelusta sekä tukipalveluista ajalle 1.8.2003 - 31.7.2006

Rovaniemen kaupunki

- Tarjouspyyntö päivähoitopalveluista toimintakaudelle 1.8.2004 - 31.7.2006
- Sosiaali- ja terveyslautakunta 15.6.2004 96 § Päivähoitolain mukaisten päivähoitopalveluiden ostaminen 1.8.2004 - 31.7.2006
- Ostopalvelusopimus päivähoitopalveluiden järjestämisestä 1.8.2004 - 31.7.2006

Turun kaupunki

- Tarjouspyyntö päivähoitolain ja perusopetuslain mukaisista ostopalveluista 1.4.2004 - 31.12.2006
- Puitesopimus päivähoitopalvelujen järjestämisestä ajalle 1.4.2004 - 31.12.2006
- Sosiaalilautakunta 3.3.2004 255 § Lasten päivähoitolain mukaisten päiväkotipalvelujen ostaminen 1.4.2004 - 31.12.2006

Vaasan kaupunki

- Tarjouspyyntö päiväkotien päivähoitopalveluista ajalle 1.8.2004 - 31.7.2007
- Sopimus päiväkotipalveluista ajalle 1.8.2004 - 31.7.2007
- Sosiaalilautakunta 15.6.2004 72 § Päiväkotipalveluiden hankinta ajalle 1.8.2004 - 31.7.2007

Tilintarkastuspalvelut:

- Tarjouspyynnöt julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastuspalveluista valtuustokaudelle 2005 - 2008. Pirkanmaan kunnat. Oy Auditor Ab. Helsinki. (Luettu 22.2.2006)
- Päätökset tilintarkastuspalvelujen tuottajan valinnasta valtuustokaudelle 2005 - 2008. Oy Auditor Ab. Helsinki. (Luettu 22.2.2006)

Muut lähteet:

Arolainen, Teuvo (2005). Hankinnat hiertävät kuntia. Helsingin sanomat 13.2.2005.

Hakanpää, Pirjo; Akselinmäki, Seppo; Forsberg, Leif-Erik; Kalliolahti, Matti; Lappalainen, Keijo; Soukainen, Jarmo; Hytönen, Tomi (2001). Laadunvarmistustyöryhmän alustava selvitys JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistuksen järjestämisestä. Helsinki. Saatavissa www-muodossa: <http://gamma.nic.fi/~jhtry/tiedott/JHTTlaadunvarmistusselvitys.doc> (Luettu 2.2.2005).

Hallituksen esitys Eduskunnalle (10/2005) laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta. Saatavissa [www-osoitteesta:](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050010)
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050010>. (Luettu 2.2.2006).

Hallituksen esitys Eduskunnalle (154/1992) laiksi julkisista hankinnoista ja laiksi kilpailuneuvostosta annetun lain muuttamisesta. Saatavissa [www-osoitteesta:](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1992/19920154)
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1992/19920154>. (Luettu 2.2.2006).

JHTT -tilintarkastajan hyväksymis- ja valvontaohjeet 2000. JHTT –lautakunta. Saatavissa [www-osoitteessa:](http://www.jhtt-lautakunta.fi/04/04_01.shtml) http://www.jhtt-lautakunta.fi/04/04_01.shtml. (Luettu 2.2.2006).

Kuntaliitto 21.12.2005. Julkiset hankinnat. Saatavissa [www-osoitteesta:](http://www.kunnat.net/k_etusivu.asp?path=1;161;80801)
http://www.kunnat.net/k_etusivu.asp?path=1;161;80801. (Luettu 2.2.2006).

Yksityiset sosiaalipalvelut 2000. Stakes (19.6.2001). Tiedonantajapalaute 11/2001.
<http://www.stakes.info/files/pdf/tiedonantajapalautteet/tp11.pdf>. [Luettu 16.2.2006].

Yksityiset sosiaalipalvelut 2004. Stakes (30.6.2005). Tilastotiedote 15/2005. 30.6.2005.
http://www.stakes.info/files/pdf/Tilastotiedote2005/Tt15_05.pdf. (Luettu 16.2.2006).

Suomen Tietotoimisto 22.12.2004.
<http://web.stt.fi/stt/samlink/uutiset.php?a=31&b=00&c=0&d=5&e=0017&id=25035716>. (Luettu 10.2.2006).