

JHTT-TUTKINTO 2014

Osa 1, tilintarkastustietous ja -tekniikka

Kysymykset 4-6

Mikäli sinulla on joko KHT- tai HTM-tilintarkastajan auktorisointi, älä vastaa kysymyksen 5 kohtaan c.

Olen KHT-/HTM-tilintarkastaja / En ole KHT-/HTM-tilintarkastaja (poista tai yliviiivaa näistä tarpeeton)

Kysymys 4. Kuntatalouden ohjausjärjestelmän uudistaminen

Aika-arvio noin 50 minuuttia

Maksimipistemäärä 2 pistettä

Edustat Ilmiselvä -nimistä asiantuntijapalveluyritystä. Yritys tuottaa ulkoisen JHTT-tilintarkastuksen, sisäisen tarkastuksen sekä johdon konsultoinnin palveluja julkisen hallinnon organisaatioiden tarpeisiin. Yrityksen keskeinen asiakaskunta ovat perinteisesti olleet keskisuuret ja suuret kaupungit Suomessa ja Pohjoismaissa. Yrityksen erityinen profiili perustuu rautaiseen julkisen verorahoitteisen sektorin instituutioita koskevaan taloudelliseen osaamiseen.

Viime viikkoina yrityksenne asiantuntijoita on pommitettu suomalaisista kaupungeista tulevilla kysymyksillä siitä, mikä on Ilmiselvän näkemys kuntien taloudellisesta itsenäisyydestä tulevaisuudessa. Kunnat ovat seuranneet tarkkaan Valtiovarainministeriön suunnitelmia uudesta kuntatalouden ohjausjärjestelmästä. Myös raporttia ”Kuntatalouden makro-ohjauksen kehittäminen” (Valtiovarainministeriön julkaisuja 6/2014) on luettu, jotkut jopa kauhunsekaisin tuntein. Lukuisten yhteydenottojen perusteella käy ilmi että kaupunkien on jossain määrin vaikea jäsentää muutosta, joka on tapahtumassa valtion kuntiin kohdistamassa talousohjauksessa. Erään kaupunginjohtajan sanoin: ”Tämä on loppu erilaisuudelle. Kuntien talouskehitys on tästä eteenpäin muissa käsissä, ministeriön käytävillä.” Vastaavasti jotkut pitävät kehitystä hyvänä. Kokonaisvaltaisempi julkisen talouden ohjaus ja suunnittelu terävöittävät ajatusta siitä, että ”viime kädessä kaikki kunnissa käytettävät eurot tulevat veronmaksajien pussista”, kuten Maanisen kaupungin valtuuston puheenjohtaja ehti toteamaan blogikirjoituksessaan.

Ilmiselvän johtoryhmä käsittelee teemaa, ja tunnistaa tarpeen pyytää asiakkaat pikaisesti yhteiseen työpajaan. Työpajan otsikoksi nimitetään hieman sarkastisesti ”Taas Suomi nousuun – suomalaisen kuntatalouden uusi ohjausjärjestelmä?”. Esiintyjiksi on pyydetty kaksi Valtiovarainministeriön edustajaa, kuntien ja kaupunkien päättäjiä sekä Euroopan komission puheenvuoro. Oman talon ihmisten puheenvuoroja tarvitaan tietysti näiden lisäksi.

Toimialajohtajan tehtäväkuvaasi kuuluu tarkastuksen ja arvioinnin kehittäminen suomalaisessa julkisen talouden ohjauksessa. Olet seminaarin teeman itseoikeutettu ”kehystäjä” ja ensimmäinen esiintyjä.

Luonnostelee esityksesi pohja vastaamalla seuraaviin kysymyksiin:

- Mitä kuntatalouden uusi ohjausjärjestelmä tiivistetysti tarkoittaisi?
- Miten uusi ohjausjärjestelmä muuttaisi nykyistä toimintatapaa valtion ja kuntien välisissä ohjaussuhteissa?
- Miten kuntien taloudellinen itsehallinto muuttuisi uudessa ohjausjärjestelmässä?
- Millaisia uusia kontrollin ja arvioinnin muotoja sisältyy uuteen kuntatalouden ohjausjärjestelmään?

MALLIVASTAUS.

Suomalaista kuntatalouden ohjausjärjestelmää on tarkoitus uudistaa merkittäväällä tavalla. Ohjausuudistuksen keskeisin lähtökohta on se, että kuntien taloutta koskeva ohjaus yhdistetään aiempaa systemaattisemmin julkisen talouden kokonaisvaltaiseen suunnitteluun ja ohjaukseen. Tavoitteena on varmistaa kuntien rahoitusperiaatteen toteutuminen ja kuntien talouden pitkän aikavälin kestävyys siten että kuntien tulopohja riittäisi turvaamaan kasvavien menojen rahoituksen.

Uudistuksen taustalla on useita tekijöitä, joista osa liittyy valtion ja kuntien taloussuhteiden ohjaushistoriaan, osa enemmänkin ajankohtaisiin julkisen talouden tilannetekijöihin. Valtion ja kuntien välisiä taloussuhteita on säännelty eri aikoina eri tavoin. 1970-luvulta lähtien oli käytössä ns. järjestelyasiakirjamenettely, jossa valtion ja kuntien taloussuhteisiin liittyvä nykymuotoinen neuvottelumenettely sai alkunsa. Ennen nykyistä uudistusta valtio ja kunnat ovat yhteistyössä rakentaneet ns. peruspalvelubudjetin ja -ohjelman, jossa on pyritty määrittämään kansalaisten kannalta keskeiset peruspalvelut, palvelujen rahoituspohja ja rahoitusvastuut. Tähän liittyvä ohjaus on ollut luonteeltaan informaatio-ohjausta. Järjestelmää koskeva kriittinen arvio on ollut se, että näiden ohjausmekanismien sitovuus on ollut heikko eikä sillä ole kyetty edistämään riittävästi kuntatalouden tasapainoa. Valtio ei ole sitoutunut riittävästi kuntien rahoitusaseman turvaamiseen, eikä kunnille ole luotu riittäviä kannustimia toimia pitkän aikavälin tasapainoa turvaavalla tavalla. Uudella julkisen talouden suunnitelmalla, jota koskeva Valtioneuvoston asetus tuli voimaan 14.2.2014, sekä muilla kuntatalouden makro-ohjauksen kehittämisellä pyritään lisäämään kuntatalouden ohjausinstrumenttien sitovuutta.

Ohjausuudistusta perustellaan myös EU:n Suomen julkisen talouden hoitoa koskevan sääntelyn tiukentumisella. Sääntelyperustaa edustavat EU:n toiminnasta tehty sopimus ja siihen sisältyvät budjettialijäämän ja julkisen velan rajoitteet kuin myös vakaus- ja kasvusopimus, vuoden 2013 alusta voimaan tullut ns. fipo-sopimus (finanssipoliittinen sopimus) sekä marraskuussa 2011 hyväksytty budjettikehysdirektiivi, joka määrittelee uudenlaisia julkisen toiminnan kirjanpidon, raportoinnin ja finanssipoliittisten sääntöjen viitekehyksiä. Voidaan siis ajatella, että julkisen talouden ohjaus on muutoksessa, ei vain Suomen valtion ja kuntien välisissä ohjaussuhteissa, vaan myös EU:n ja jäsenmaiden välisissä suhteissa. Kuntien talousohjauksen muutos on sääntelyjärjestelmän näkökulmasta osa isompaa ohjauspolitiikan muutosagenda.

Ohjausuudistuksella pyritään hallitsemaan julkisen talouden kehityksen ongelmia. Väestön ikärakenteen muuttuminen, julkisten menojen kasvupaineet ja epäsuotuisa makrotalouden kehitys luovat merkittäviä

ongelmia kuntien tulojen ja menojen keskipitkän ja pitkän aikavälin tasapainolle. Ohjausmallilla pyritään vaikuttamaan erityisesti kahteen ongelmaan. Tavoitteena on luoda selkeämpi malli kuntien ja julkisten menojen kokonaiskehityksen kontrollointiin. Toisaalta pyrkimyksenä on luoda parempi tasapaino kuntien tehtävien ja niiden rahoituksen välille. Eräänä keskeisenä ongelmana on pidetty eduskunnan säätämien palveluvelvoitteiden ja kunnille palvelujen järjestämiseen ja tuottamiseen tosiasiallisesti kohdennettavan rahoituksen välistä suhdetta. Uudistuksella on tarkoitus muuttaa tilannetta niin että uusien tehtävien rahoitus mietitään systemaattisesti ja täysimääräisesti. Toisaalta tehtävien määrittämiseen oleellisesti vaikuttavaa taloudellisten vaikutusten arvioinnin järjestelmää on tarkoitus kehittää pidemmälle. Tämä tarkoittaa konkreettisesti Kunnallistalouden ja –hallinnon (KUTHANEK) taloudellisten vaikutusten arviointityön kehittämistä.

Kuntatalouden makro-ohjauksen toimintamalli sisältäisi seuraavat elementit:

- Valtiovarainministeriö laatii vaalikauden julkisen talouden suunnitelman laatimista varten arvion julkisen talouden lähtökohdista, kehitysnäkymistä ja pitkän aikavälin kestävydestä. Hallitusohjelman valmistelussa tulisi olla näin monipuolisempi ja uskottavampi arvio siitä, millaisella rahoitus pohjalla tulevan vaalikauden poliittisia päätöksiä voidaan tehdä. Samalla näin tehty arvio vastaisi paremmin niitä kriteereitä, joita direktiivin ennusteen luotettavuudelle asetetaan.
- Hallitusohjelman neuvotteluissa kuntataloudelle tulotaisiin asettamaan tasapainotavoite, ja tätä tukevat toimenpiteet linjattaisiin aiempaa selkeämmin.
- Valtioneuvosto laatii nimittämisenä jälkeen julkisen talouden suunnitelman vaalikaudeksi. Tässä kuntataloutta tarkastellaan omana kokonaisuutena, jolle asetetaan rahoituskehys. Tämä sisältää kuntatalouden tasapainotavoitteen, tasapainon saavuttamista tukevien toimenpiteiden määrittämisen ja valtion kuntatalouteen vaikuttaville toimenpiteille asetetun menorajoitteen. Julkisen talouden suunnitelma tarkistetaan vuosittain.
- Aikaisempi peruspalveluohjelma korvataan kuntatalousohjelmalla, joka laaditaan osana olemassa olevaa kuntien ja valtion neuvottelumenettelyjärjestelmää sekä julkisen talouden suunnitelman ja valtion talousarvioesityksen valmisteluprosessia.
- Kuntatalouden ennusteperusteiden laatimista uudistetaan ja pyritään parantamaan ennusteen riippumattomuutta. Julkisen talouden suunnitelman käsitteistöä hyödynnetään kansantalouden tilinpidon käsitteistöä.
- Kuntien tulo- ja menokehityksen ennakoitavuutta ja vakautta parannetaan kehittämällä esimerkiksi veronjakoperusteiden systemaattisuutta.
- Valtion ja kuntien kustannustenjaon perusteet tarkistetaan vuosittain nykyisen neljän vuoden syklin sijaan.

Kuntien taloudellisen itsehallinnon kannalta on kyse merkittävästä muutoksesta. Taloudellisen itsehallinnon keskeinen ilmentymä, mahdollisuus vaikuttaa omaan tulo- ja menokehitykseen, muuttuu. Erityisesti menokehityksen hallintaan on tulossa uusi, aiempaa selkeästi keskitetympi valtionohjaukseen pohjautuva toimintamalli. Kuntien talouden ohjauksesta tulee aiempaa tiiviimpi osa koko julkisen talouden ohjauksesta ja suunnittelusta. Vastaavasti voidaan ajatella, että jo tähän asti kuntien taloudellinen itsehallinto on ollut kovin erilaista eri kunnissa. Esimerkiksi valtionosuuksien merkitys palvelujen rahoituksessa on eronnut eri kunnissa merkittävästi. Kaiken kaikkiaan voidaan päätellä, että suunniteltu malli on askel kohti standardoidumpaa ja yhdenmukaisempaa talouden ohjauksen mallia, jossa valtio ja kunnat eivät ole erillisiä

toimijoita, vaan osa samaa verorahoitteisen järjestelmän kokonaisuutta. Yhdenmukaisemman järjestelmän hyötyjen ja haittojen arviointi on tässä vaiheessa vielä hankalaa.

Kontrollin ja arvioinnin muotoja uudistetaan ja tarkistetaan kuten edellä on jo kuvattu. Otetaan siis käyttöön uusia kontrollin ja arvioinnin muotoja, esimerkkinä julkisen talouden suunnitelmaa tukeva etukäteisarviointi. Valtion ja kuntien välisten rahoitusvastuiden arviointiin kehitetään uudenlaisia vaikutusten arvioinnin menetelmiä ja malleja, esimerkkinä Kunnallistalouden ja –hallinnon neuvottelukunnan tekemä taloudellisten vaikutusten arvioinnin työ. Toisaalta olemassa olevia kontrollin ja arvioinnin muotoja kehitetään, esimerkkinä kustannustenjaon tarkistus, josta on tarkoitus tehdä vuosittainen rutiini. Lisäksi luodaan uusi arvioinnin malli, kuntatalousohjelma, joka kuitenkin toteutetaan prosessin mielessä aiemman valtion ja kuntien neuvottelumenettelyn mukaisesti.

Kysymys 5. JHTT-tilintarkastuksen periaatteet ja keskeiset käsitteet

Aika-arvio noin 40 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,8 pistettä (kukin osakysymys 0,6 pistettä)

5a. JHTT-tarkastuksen tehtävän määrittelyt kansainvälisissä standardeissa. Julkisen hallinnon tarkastustoiminta jaetaan yleensä tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen. Näiden tarkastuksen lajityyppien tehtävät ja painotukset määrittävät ja ohjaavat paljolti niin julkisen talouden valvontaa koskevaa sääntelyä, ammattikuntien organisoitumista kuin tarkastusprosessien käytännön toteutustapoja. Mitkä ovat tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen tehtävät ja painotukset julkisen hallinnon tarkastuksessa? Hyödynnä vastauksessasi julkisen hallinnon tarkastuksen kansainvälisiä standardeja.

MALLIVASTAUS.

Kansainvälisissä standardeissa julkisen hallinnon tilintarkastuksen tehtäväksi määritetään julkisen hallinnon toimintaa koskevan taloudellisen informaatiojärjestelmän luotettavuuden edistäminen. Informaatiota koskevaa luotettavuutta pyritään edistämään informaation potentiaalisen käyttäjien ja sidosryhmien piirissä. Tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää standardien mukaan tarkkaa ja huolellista vastaavuustarkastusta, jossa määritetään antaako taloudellinen raportointi oikean ja riittävän kuvan kohteiden taloudellisesta tilanteesta ja asemasta jonkin hyväksyttävissä olevan (acceptable financial reporting framework) raportointijärjestelmän viitekehyksessä. Sitä miten määritetään hyväksyttävissä oleva raportoinnin viitekehys, säännellään eri maissa jossain määrin eri tavalla. Standardien mukaan minimissään raportoinnin kehyksen tulisi täyttää seuraavat kriteerit:

- Relevanssi; raportoitu informaatio on relevanttia ottaen huomioon tarkastuskohteen luonteen ja taloudellisen tilanteen
- Täydellisyys; mitään relevanttia, tarkastuslausumaan vaikuttavaa tekijää ei ole jätetty huomiotta
- Reliabiliteetti; informaatio kuvaa riittävässä määrin kohteen taloudellisen tilanteen sisältöä (ei pelkkää juridista muotoa) ja siitä tehtävät päätelmät eivät rajaudu vain tarkastuksen kohteeseen tai tarkastuksen ajankohtaan (joku toinen voisi päätyä samanlaisiin päätelmiin, eli ne ovat konsistentteja)
- Neutraalisuus ja objektiivisuus; taloudellinen informaatio ei ole harhaista
- Ymmärrettävyys; informaatio ei ole avoin merkittävästi erilaisille tulkinnoille.

Tuloksellisuustarkastuksen keskeinen tehtävä on edistää julkisen hallinnon taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Lisäksi sillä tavoitellaan vastuullisten toimijoiden tilivelvollisuutta ja hallinnon toiminnan läpinäkyvyyttä. Tätä toteutetaan arvioimalla, ovatko julkisen hallinnon toimenpiteet ja päätökset valmisteltu ja toteutettu taloudellisesti ja tehokkaasti sekä ovatko niillä aikaansaadut vaikutukset haluttuja ja tavoiteltuja. Tarkastus on luonteeltaan enemmän arvioivaa, ja tarkastusprosessin loppupäätelmät riippuvat enemmän siitä, millaisia arviointikriteereitä tarkastaja on prosessin alussa määritellyt. Kaiken kaikkiaan pyrkimys on kuitenkin arvioida, onko 'vastiketta rahalle' –periaate toteutunut julkisen hallinnon toiminnassa.

Kansainväliset standardit kuvaavat monipuolisesti myös eroja, joita tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen välillä on. Eräs oleellinen liittyy tarkastusprosessin keskeisten toimijatahojen välisiin suhteisiin: tarkastaja, tarkastuksen kohde ja tarkastusinformaation käyttäjä. Toteuttaessaan tuloksellisuustarkastusta tarkastaja joutuu tekemään enemmän tarkastusasetelmaa koskevia merkittäviä valintoja, joilla on myös vaikutusta siihen millaisia arvioinnin lopputuloksia kyetään tuottamaan. Tarkastuskohteen käsite on usein monimutkaisempi kuin tilintarkastuksessa. Tuloksellisuustarkastuksessa ei aina rajauduta vain tilivelvollisen entiteetin tarkasteluun, koska monet julkishallinnon tuloksellisuuteen vaikuttavat tekijät ovat usean toimijan yhteistyön tulosta. Kaikki tarkastuksen kohteet eivät voi olla samalla tavalla vastuussa positiivisesti tai negatiivisesti edenneestä kehityksestä, minkä vuoksi tilivelvollisuuden ja vastuun todentaminen on monimutkaisempaa. Tarkastusinformaation käyttäjä on hyvin usein myös muu kuin itse tarkastuskohde, mikä liittyy tuloksellisuustarkastuksen luonteeseen hallinnonalojen rajat ylittävänä tarkastelutapana.

Kummankin tarkastuksen lajityypin yleinen tehtävä on edistää julkisen hallinnon tilivelvollisuutta, läpinäkyvyyttä ja tehokasta verovarojen käyttöä. Tilintarkastuksen funktio painottuu enemmänkin rahaprosessia koskevan informaation oikeellisuuden ja riittävyys varmistamiseen ja entiteettipohjaiseen tarkasteluun, kun taas tuloksellisuustarkastuksessa painottuvat arvioiva näkökulma, tuloksellisuuskriteerien huomioon ottaminen ja entiteettirajat ylittävä tarkastelutapa. Myös tarkastusinformaation potentiaaliset käyttötavat ja käyttäjät eroavat kuvatus mukaisesti tilintarkastuksessa ja tuloksellisuustarkastuksessa.

5b. Mitä tarkoitetaan tilintarkastusriskin käsitteellä? Kuten muutkin tiedon tuotannon muodot myös tarkastus on altis tiedon tuottamisen prosessiin liittyville ongelmille, rajoitteille ja riskeille. Tarkastusalan kirjallisuudessa ja standardeissa tästä alueesta keskustellaan yleensä tilintarkastusriskin käsitteen avulla.

Tehtäväsi on jäsentää tilintarkastusriskin käsitettä seuraavien kysymysten avulla:

- Miten käsite määritellään tarkastusalan standardeissa?
- Onko tarkastusriskin tulkinnalla eroja tilintarkastuksessa ja tuloksellisuustarkastuksessa? Millaisia?
- Miten tarkastusriskiä koskevat tulkinnat eroavat valtion ja kuntien tarkastuskohteiden tarkastuksessa?
Kuvaa esimerkkien avulla mahdollisia eroja.

MALLIVASTAUS.

Monet tilintarkastuksen periaatteet toteutuvat periaatetasolla samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyseessä yritys tai julkisen hallinnon organisaatio ja järjestelmä. Tilintarkastusriskin käsite on esimerkki tällaisesta periaatteesta. Yleisellä tasolla sillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastajan tekemä päätelmä tarkastuskohteen tilasta on virheellinen. Riskin hallinnassa on oleellista tunnistaa mekanismit, jotka voivat

johtaa virheellisen päätelmän tekemiseen ja keinot, joilla näiden esiintymisen todennäköisyyttä voidaan vähentää. Tilintarkastusriskin hallinta sisältää siis metodeja, joilla voidaan edistää mahdollisimman totuudenmukaisen kuvan rakentamista tarkastuskohteen tilanteesta.

Tilintarkastusriskien luokittelu käsittää yleensä kolme näkökulmaa. Ensiksi riski voi olla sisäsyntyinen (inherent) (joskus kutsutaan myös ”toimintariskiksi”), joka viittaa tarkastuskohdetta koskevan talous- ja raportointi-informaation olennaiseen puutteellisuuteen ja virheellisuuteen. Toiseksi tarkastukseen liittyy tätä koskeva kontrolliriski, eli riski siitä että edellä mainittuun olennaiseen virheellisuuteen ei ole kyetty luomaan riittäviä kontroleja. Kontrollien luominen edellyttää tietysti resursseja, jotka täytyy yhdistää kontroleilla potentiaalisesti aikaansaatavaan hyötyyn. Kaksi ensin mainittua luokitellaan yleensä tarkastuskohdetta koskeviksi riskeiksi. Kolmanneksi, tarkastusprosessin laadun ja vaikuttavuuden kannalta oleellista on tietysti se kykeneekö tarkastaja havaitsemaan talousinformaation mahdolliset virheellisyydet. Tätä kutsutaan havaitsemisriskiksi. Tätä riskiä ei koskaan kyetä eliminoimaan, mutta sen merkitystä toki voidaan periaatetasolla minimoida mahdollisimman pieneksi. Ajatus siitä, että havaitsemisriski kyettäisiin kokonaan eliminoimaan, pohjautuu olettamukseen täydellisen rationaalisista toimijoista, tarkastusyhteisöistä ja tarkastajista. Tällaisia ei ole, vaan tarkastajia ja tarkastusprosesseja, kuten kaikkia talouden toimijoita, määrittävät yhteisöjen ja inhimillisten kognitiiviset ja institutionaaliset rajoitteet. Tässä mielessä riskiä ei voida poistaa, sitä voidaan lähinnä jossain määrin ”hallita”.

Vaikka tarkastusriskin käsite periaatetasolla on samanlainen, periaatteen toteuttaminen voi olla erilainen julkisen hallinnon tarkastuksen eri lajityypeissä. Julkisen hallinnon tilintarkastuksessa riskin käsite viittaa viime kädessä siihen (havaitsemisriski) että tilintarkastaja epäonnistuu normivastaavuuden (compliance) todentamisessa ja tarkastajalle kuuluvassa informaation varmentamistehtävässä. Toisin sanoen, tilintarkastaja kirjoittaa positiivisen tarkastuslausuman, vaikka tälle ei olisi perusteita, eli tarkastuskohteen toiminnastaan antama kuva ei vastaa olemassa olevaa informaation tuottamista koskevaa sääntelyä ja ohjeistusta. Riskin käsite tuloksellisuustarkastuksessa on monisäikeisempi johtuen tuloksellisuustarkastuksen arvioivasta luonteesta. Voidaan ajatella, että myös tuloksellisuustarkastukseen liittyy edellä kuvattu havaitsemisriski. Tuloksellisuusinformaatio ei vastaa arviointi-informaation tuottamista koskevia perusteltuja periaatteita. Kuitenkin tuloksellisuustarkastuksen riski voidaan ymmärtää myös laajemmin niin että se sisältää mahdollisiin tuloksellisuuden kehittämissuosituksiin liittyvät riskit. Toisin sanoen, tarkastaja voi tehdä suosituksia julkisen hallinnon järjestelmien uudelleen organisoinnin tietynlaisesta tarpeesta, mutta tämä perustuu puutteelliseen aineistoon ja evidenssiin tai riittämättömään arvioinnin metodologiaan. Tässä mielessä tuloksellisuustarkastuksen alueella tarkastusriskin käsite sisältää luontaisesti elementtejä julkisorganisaatioiden reaali prosesseja koskeviin päätelmiin liittyvistä riskeistä.

Valtion ja kuntien organisaatioissa edellä kuvatun viitekehyksen mukainen riskien tarkastelu jäsentyy ensisijaisesti sen mukaan onko kyseessä lakisäätöisen tilintarkastuksen (kunnissa ns. JHTT-tilintarkastus, valtiontalouden organisaatioissa ns. vuositilintarkastus) vai tuloksellisuustarkastuksen prosessi. Tilintarkastuksen riskin käsite koskee siis ennen muuta JHTT-tilintarkastusyhteisöjä kuntakentässä ja Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnassa vuositilintarkastuksen prosessia. Näissä kummassakin riskin käsite jäsentyy pääsääntöisesti samalla tavalla kuitenkin niin että riskin lajityypit voivat näyttäytyä eri tavoin. Esimerkiksi tarkastuskohteen omaan toimintaan liittyvät riskit voivat määrittyä eri tavoin riippuen siitä, onko kyseessä iso suomalainen kaupunkikonserni tai vaikkapa sosiaali- ja terveysministeriön alainen

kirjanpitoyksikkö. Myös riskien hallinnan proseduurit voivat olla tästä johtuen erilaisia. Vastaavasti tuloksellisuustarkastuksessa, jota kuntasektorilla ensisijaisesti toteuttavat kuntien tarkastuslautakunnat ja valtionhallinnossa Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksen toimijat, riskit voivat määrittyä eri tavoin. Kun nykymuotoisen Kuntalain mukaisesti tarkastuslautakuntien tuloksellisuustarkastuksen tehtävä koskee valtuuston taloudelle ja toiminnalle asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointia, riskit määrittyvät ensisijaisesti suhteessa tähän toimeksiantoon. Tähän liittyvä tarkastusriskin hallinta koskee niiden toimenpiteiden vahvistamista, joilla voidaan lisätä todennäköisyyttä onnistua tässä arviointitehtävässä. Valtiontalouden järjestelmässä tuloksellisuustarkastukseen liittyvä tarkastusriski asemoituu hieman eri tavalla. Kyse on usein hallinnonalarajat ylittävästä tarkastusprosessista, jossa riski liittyy siihen kokonaisnäkemykseen, joka arviointiprosessin tuloksena on syntynyt. Se millaisia havaintoja, päätelmiä ja suosituksia Valtiontalouden tarkastusvirasto tuloksellisuustarkastuksissaan tekee, määrittää tuloksellisuustarkastusprosessiin liittyvää tarkastusriskiä. Viime kädessä kyse on siitä, voiko kansalaiset, julkinen hallinto ja erilaiset sidosryhmät luottaa tehtyyn arviointiin ja siitä kumpuaviin toimenpidesuosituksiin.

5c. Tilintarkastuksen laatu. Töppölän kaupunki on jonkinlainen legenda tarkastusalan piireissä. Se ei ole koskaan ollut helppo tarkastuskohde. Usein tarkastuksessa esille nousseet asiat ovat olleet varsin monimutkaisia ja hankalia. Samoin kunnan virkamiesjohto ja poliittiset päätöksentekijät ovat mitä ilmeisimmin erittäin valveutuneita tarkastuspalvelujen tilaajia, koska tarkastaja joutuu kunnassa aina koville.

Tämän vuotinen tarkastusprosessi on kuitenkin saanut varsin poikkeuksellisia muotoja. Töppölän kaupunkia tarkastaneelle Kontri Buutio Oy:n tiimille ja kunnan päätöksentekijöiden välille on syntynyt konfliktitilanne, jossa tarkastajalla ja tarkastuskohteella on erilainen näkemys sekä tarkastuksen havainnoista ja päätelmistä että kertomuskynnyksestä, ts. siitä millaisia tarkastusprosessin kuluessa syntyneitä havaintoja viedään lopulliseen tarkastuskertomukseen. Asetelma on pelkistynyt keskusteluun tilintarkastuksen laadusta ja tarkastuksen asiakkaan roolista ja mahdollisuudesta vaikuttaa tarkastusprosessin lopputulokseen. Positioita on kaksi. Töppölän kaupungin johto on sitä mieltä, että Kontri Buutio Oy:n tarkastuksesta laskuttama hinta on täysin irrallaan tarkastusprosessin kunnalle synnyttämästä lisäarvosta. ”Miksi me maksamme allekirjoituksesta, kun prosessi ei anna meille yhtään mitään. Osaamme kaikei itsekkin itseämme kritisoida”, oli kaupungin talousjohtaja todennut. Vastaavasti tarkastusyhteisön aina niin kärsivällinen ote on myös hieman rakoilemassa. Vastuullinen tarkastaja on vedonnut useasti lainsäädäntöön ja siihen, mikä on tarkastajan laajempi rooli veroeurojen laillisessa ja tarkoituksenmukaisessa käytössä.

”Tämä ei ole enää rautatason asia. Tässä on kysymys yleisemmästä tilintarkastustietoudesta. Tarvitsemme keskusteluun asiantuntijan, joka osaa hahmottaa tilintarkastusprosessin keskeisen elementin, laadun, näkökulmia”, oli yhtiön toimitusjohtaja Mauno Tarkka-Markka todennut.

Puhelinsoitto katkaisee kolmen päivän lomasi Como-järvellä. Olet tarkastuksen laadun tunnustettu asiantuntija. Tätä asiantuntemusta tarvitaan tapaamisissa, jossa tehtäväsi on tutkintovaatimusaineistoa hyödyntämällä taustoittaa keskustelua tiiviillä muistiolla, jossa tarkastelet seuraavia kysymyksiä:

- Mitä tilintarkastuksen laadulla tarkoitetaan? Eroaako tilintarkastuspalveluissa käytettävä laadun käsite muissa palveluissa käytettävästä laadun käsitteestä? Mitä mahdolliset erot ovat?

- Miten tulisi ymmärtää hinnan, laadun ja vaikuttavuuden suhde tilintarkastuspalveluissa?
- Miten tilintarkastuksen laatua pyritään ylläpitämään ja varmistamaan tilintarkastuksen kentässä?

Kokonaisvaltaisemman ymmärryksen rakentamiseksi päätät ottaa jäsentelyysi mukaan esimerkkejä julkisen hallinnon tarkastuksen ympäristöistä.

MALLIVASTAUS.

Tutkimuskirjallisuudessa tilintarkastuksen laadun käsitettä pidetään hyvin monitulkintaisena, jopa epämääräisenä käsitteenä. Tämä perustuu sekä tilintarkastuspalvelun sisällön ja tilintarkastuspalvelujen asiakassuhteen monimutkaisuuteen. Asiakassuhde ymmärrettynä niin että ”tuotetaan sitä mitä asiakas haluaa” sopii kovin huonosti tilintarkastuksen kenttään, jossa monet tarkastuksen positiiviset vaikutukset yhteiskunnalle ja veronmaksajille voivat syntyä siitä että tehdään nimenomaan jotain muuta kuin mitä asiakas haluaa. Asiakkaalla on siis usein lakiin ja normistoon pohjautuva velvoite hankkia palvelua, mutta ei mahdollisuutta päättää haluamansa palvelun sisällöstä. Tässä mielessä tilintarkastuspalvelun laadun käsite eroaa monien muiden palveluiden laadun käsitteestä. Samasta syystä tilintarkastuspalvelun laadun arviointi edellyttää monipuolisempaa tarkastelua kuin vain asiakassuhteen kautta määrittyvää arviointia.

Tarkastuksen kohteen tarkastuspalveluun kohdistamat odotukset ovat usein erilaisia kuin mitä palvelu sisältää. Tutkimuksessa puhutaan odotuskuilusta, joka kuvaa odotusten ja toteutumien välistä suhdetta tarkastuspalveluissa. Päämies-agenttimallin sovelluksissa ilmiöstä puhutaan tilintarkastusvirheen käsitteestä (audit failure). Tässä yhteydessä tarkastuksen laadulla viitataan siihen että tarkastusprosessi on onnistunut tiedon ja varmistuksen tuottamisen perustehtävässään. Alan kentässä usein käytetty muotoilu ”ei uutisia on hyvä uutinen” viittaa itse asiassa samaan asiaan. Laatu indikoi sitä että ei tehdä virhettä. Ajatusta käytetään paljolti siksi että se on yksi harvoja konkreettisia tapoja lähestyä tilintarkastuspalvelun laadun käsitteen monimutkaisuutta.

Laadun käsitteellinen lähtökohta selittää monia tarkastuksen kentässä toteutettavia laadunvarmistuksen mekanismeja. Tarkastuksessa laadun määrittämiseen osallistuu lähes aina oleellisella tavalla alan ammattikunta, professio. Ammattikunnan itsesääntelyn kautta syntyvät monesti hyvän tilintarkastustavan ohjeistot ja mallit, joilla pyritään ratkaisemaan laadun arvioinnin ongelmaa. Tämä näkökulma on siis perusteltu ja ymmärrettävä, kun tiedetään tilintarkastuspalvelun sisällön monimutkaisuuden ongelma. Laadunvarmistuksen mallit edellyttävät kuitenkin usein yhteistoimintaa tilintarkastuksen lainsäädäntöjärjestelmän kehittämisen ja alan itsesääntelyn välillä. Tällaisia yhteistyöorgaaneja ovat esimerkiksi suomalaisessa ympäristössä JHTT-lautakunta, jonka tehtävänä on varmistaa julkisen hallinnon tarkastuksen alalle tulevien henkilöiden ja yhteisöjen kompetenssi sekä valvoa alalla jo olevien toiminnan laatua. Tässä työssä yhdistyvät sekä alan ammattilaisten itsesääntely että lainsäädännöllinen tausta. Käynnissä oleva tilintarkastusjärjestelmän muutos voi muuttaa yksittäisten toimijoiden välisiä vuorovaikutussuhteita, mutta ei sitä lähtökohtaa että tavalla tai toisella laadun varmistamiseen osallistuu sekä alan ammattikunta että viranomaisorganisaatiot.

Hinnan määrittämistä tilintarkastuspalveluissa vaikeuttaa palvelun sisällön monimutkaisuus, kysymys siitä miten paljon tarkastuskohteen luotettavuutta kyetään lisäämään varmennustehtävän toteuttamisella. Näin

ollen tarkastuspalvelun kustannusten sekä tarkastuspalvelulle laskettavan hinnan suhde palvelun laatuun on vaikeasti määriteltävissä. Erityisesti sellaisissa tarkastuspalveluissa (vrt. aiemmin), jossa asiakaslähtöinen laadun määrittäminen toimii huonosti (esimerkiksi lakisääteinen JHTT-tilintarkastus), hinta-laatusuhteelle on mahdotonta määrittellä eksaktia arvoa. Tähän myös kysymyksenasettelussa kiista hinnan ja sillä aikaansaataavan laadun välisestä suhteesta Töppölän kaupungissa perustuu.

Tarkastuksen vaikuttavuuden käsite voidaan ymmärtää laatua laajempaan käsitteenä, joka huomioi myös tarkastuksen laajemmat yhteiskunnalliset vaikutukset. Tarkastuksen varmistustehtävän yhteiskuntaan ja talousjärjestelmään kohdentuvat ulkoisvaikutukset ovat merkittäviä, vaikkakin vaikeasti todennettavissa. Toisaalta 2000-luvun alun tilintarkastusjärjestelmän fundamentaaliset ongelmat osoittivat, miten suuria vaikutukset voivat olla palveluissa, jotka pohjautuvat sosiaalisten ja taloudellisten toimijoiden luottamukseen. Tarkastuksen vaikutusten kompleksisuus näkyy myös jaossa siitä, miten tarkastuksen asiat tosiasiallisesti ovat ('in fact') ja miltä ne näyttävät ('in appearance'). Osa tarkastusprosessien rutiineista on luotu vahvistamaan uskottavaa näkemystä siitä, että asiat myös näyttävät tarkoituksenmukaisilta. Esimerkiksi tarkastukseen erottamattomasti liittyvä dokumentaation prosessi tukee tätä tarkoituksena.

Kysymys 6. Tilaamisen prosessi julkisissa palveluissa

Aika-arvio noin 30 minuuttia

Maksimipistemäärä 1,2 pistettä.

Eräs keskeinen julkisen hallinnon tehostamisen keino on viime vuosikymmeninä ollut pyrkimys lisätä markkinamekanismia julkisten palvelujen toiminnassa. Tämän tavoitteen toteuttamisen muotoja ovat olleet esimerkiksi palvelujen yksityistäminen ja ulkoistaminen, palvelusetelit sekä tilaaja-tuottajamalli. Tilaaja-tuottajamallista on muodostunut tärkeä ja vaikutusvaltainen julkisten palvelujärjestelmien toimintaa uudelleen määrittävä ajattelutapa. Monet suomalaiset kaupungit ovat ottaneet käyttöön tilaaja-tuottajamalleja palvelutuotannossa joko kaikkea palvelutuotantoa läpileikkaavana toimintatapana tai sektorikohtaisina palvelujen uudistamisen malleina. Kokemukset tilaaja-tuottajamallien käyttöönotosta ovat vaihtelevia. Toisaalta parhaillaan käynnissä olevassa sosiaali- ja terveystieteiden uudistuksessa on ajatus luoda viidestä sote-alueesta (ns. "erva-alueet") eräänlaisia tilaajaorganisaatioita.

Mitä tilaaminen oikeastaan tarkoittaa julkisten palvelujen viitekehyksessä, mitä se tarkoittaa julkisen toiminnan valvonnassa ja tarkastuksessa? Tehtäväsi on kuvata ja analysoida tilaamisen käsitettä julkisten palvelujen organisoinnissa ja tuotannossa seuraavien kysymysten valossa:

- Miksi tuottamisesta erillinen tilaamisen funktio ja prosessi on perusteltu julkisten palvelujen tuotannossa? Mitä sillä tavoitellaan?
- Mikä on tilaajan rooli tilaaja-tuottajamallissa? Miten se eroaa tuottajan roolista?
- Millaisen informaation avulla voidaan seurata julkisten palvelujen, esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen, tilaamisen onnistuneisuutta? Miten tätä tukevat kontrollit on järkevä organisoida?

MALLIVASTAUS.

Tilaajan ja tuottajan erottaminen, yleisemmin tilaaja-tuottajamalli, on yksi esimerkki julkisen hallinnon uudistamiseen omaksutuista välineistä. Tilaaja-tuottajamalli perustuu pyrkimykseen tuoda markkinamekanismia julkisen hallinnon järjestelmien toimintaan ja näin tehostaa verovarojen käyttöä. Tilaajan ja tuottajan erottamisella tarkoituksena on lisätä kilpailudynamiikkaa julkisten palvelujen tuottamisessa, luoda kilpailullisia kannustimia tuottajien keskuuteen. Tällä tavoitellaan palvelujen tuottamisen kustannustehokkuuden ja tuottavuuden sekä palvelujen laadun ja saatavuuden paranemista.

Tilaajatoiminnan kehittämisen lähtökohtana on oletus siitä, että tuottajilla ja tuottajaorganisaatioiden henkilöstöllä on väestön tarvitsemista palveluista vain osittainen näkemys. Tämän vuoksi tarvitaan tilaaja, joka tarkastelee väestön palvelutarpeita kokonaisvaltaisemmin sekä määrittelee, millaisilla palveluilla väestön palvelutarpeisiin vastataan parhaalla mahdollisella tavalla ja myös tavat, joilla palvelutuotannon tehokkuustavoitteet toteutuvat. Erillisen tilaajan ajatellaan kytkävän palveluja koskevat poliittiset tavoitteet ja prioriteetit selkeämmin voimavarojen kohdentamiseen. Tästä syntyy tilaaja-tuottajamallin yksi perusidea: tilaajan tehtävä on varmistaa, että palvelut vastaavat kansalaisten tarpeita ja tuottajien tehtävä on tuottaa nämä palvelut mahdollisimman tehokkaasti. Tuottajien hallinnollista eriyttämistä tilaajahallinnosta on perusteltu sillä, että tuottaja voi paremmin ja joustavammin keskittyä palvelujen tuottamiseen, kun se on irrotettu tilaajan vastuulla olevasta poliittisesta harkinnasta. Klassisen hierarkkisen tuotantotavan kritiikin mukaan poliittiset päättäjät ovat liiaksi sekaantuneet siihen, miten palveluja tuotetaan, kun heidän tulisi keskittyä vain siihen, millä yleisillä ehdoilla ja millä rahoituksella palveluja hankitaan. Toisena kritiikin kohteena on se, että tuotanto-organisaatioiden ja niiden vahvojen henkilöstöryhmien erityisintressit ovat päässeet liiaksi vaikuttamaan poliittiseen päätöksentekoon ja sen valmisteluun, väestön ja palvelujen käyttäjien intressien kustannuksella. Tarvitaan siis lisää tilaajien ja tuottajien itsenäisyyttä, minkä uskotaan lisäävän edellytyksiä palvelutuotantoprosessien teknisen tehokkuuden ja laadun parantamiseen sekä henkilöstön osallistamiseen yritysmäisemmin johdetuissa palveluorganisaatioissa.

Kyse on kuitenkin näennäismarkkinamallista, mikä tarkoittaa sitä että usein tilaaja ei ole varsinainen palvelujen käyttäjä, vaan enemmänkin ”agentti”, joka tilaa palveluja kansalaisen puolesta. Toisaalta monien palvelujen, esimerkiksi useat tukipalvelut, tilaaja voi tehdä tilauksen kaupungin tai kunnan omaan käyttöön. Tässä mielessä tilaajan rooli voi olla erilaisissa institutionaalisissa yhteyksissä hyvinkin erilainen.

Seuraavia tekijöitä on pidetty tilaajan ja tuottajan erottamisen potentiaalisina hyötyinä. Toki se, miten hyödyt toteutuvat käytännössä, on erillisen tarkastelun kohde.

1. Teknisen tehokkuuden parantaminen
2. Väestön palvelutarpeiden huomioiminen palvelurakennetta kehitettäessä
3. Profioiden vallan ja vakiintuneen voimavarojen kohdentumisen tasapainottaminen
4. Allokatiivisen tehokkuuden parantaminen
5. Asiakaslähtöisyyden parantaminen
6. Vastuullisuuden parantaminen tilaamisessa ja tuottamisessa
7. Vertailtavuuden ja läpinäkyvyyden parantaminen palvelujen tuotannossa
8. Priorisoinnin selkiyttäminen

Tilaaajatoimintojen johtamisen mittarit perustuvat samoihin periaatteisiin, jotka määrittävät yleisemminkin palvelujärjestelmien johtamisen ja seurannan mittaristoja tai yleisempiä tulostulosten viitekehyksiä. Keskeinen lähtökohta tilaaajatoimintojen seurannan mittaristojen kehittämisessä on ajatus tilaajan roolista kansalaisten palvelutarpeiden ja –odotusten ymmärtäjänä. Mittaristot eivät näin ollen sivua niinkään kustannustehokkuuden ja tuottavuuden kysymyksiä, ennemminkin palvelutarpeiden, saatavuuden ja vaikuttavuuden näkökulmia. Painotus on kysymyksessä 'mitä palveluita' tuotetaan, ei niinkään 'miten palveluita tuotetaan'.

Tämän julkispalvelujen mittareiden kehittämisen osa-alueen eräs ongelma on ollut perinteisesti vaikutuksia ja vaikuttavuutta koskevan tiedon saatavuus ja tuotettavan tiedon vertailukelpoisuus. Esimerkiksi, kysymykseen ”ovatko arvioinnin kohteena olevat sosiaali- ja terveyspalvelujärjestelmät kyenneet tuottamaan kansalaisten, kuntalaisten ja potilaiden tarpeisiin vastaavia palveluita” vastaaminen edellyttää mittaritietoa siitä, mitä tarpeet ovat ja miten palvelutuotantojärjestelmä on tarpeisiin vastaamisessa onnistunut. Sosiaali- ja terveyspalvelujen kenttä on varsin moninainen ja laaja. Voi olla niin että joissakin spesifissä erikoissairaanhoidon osa-alueessa voidaan tuottaa luotettavaa tietoa hoitoprosessien vaikutuksista potilaisiin, kun taas joissakin toisissa osa-alueissa tuotettava tieto on vaikeasti yleistettävää ja vaikeasti vertailtavissa yksiköiden välillä. Viime kädessä tilaajien tulisi kyetä luomaan käsitys siitä, miten eri tuottajat ovat tehtävässään onnistuneet. Ilman tätä uskottavaa vertailun ja todellisen kilpailuttamisen mahdollisuutta tilaaja-tuottajamallista puuttuu potentiaalisen kilpailun dynaaminen vaikutus. Usein tämä edellyttää pitkälle menevää tuotteistamista sosiaali- ja terveydenhuollon palveluissa.

Esimerkiksi Kouvolan kaupunki on kehittänyt mittaristoja sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen tilaamisen kehittämiseksi. Tilaaja–tuottaja-mallin käynnistyttyä kunnan kiinnostus terveysasemien tuottamia palveluja kohtaan oli vahvistunut. Osana strategisen johtamisen välineistöä Kouvolan perustietojärjestelmien hyödyntämistä tehostettiin ottamalla käyttöön APR-tuotteistus. Kukin potilastyötä tekevä ammattihenkilö on Kouvolan terveyskeskuksen kuudella terveysasemalla kirjannut potilastietojärjestelmään jokaisesta potilaskontaktistaan käynnin syyt; lääkärit ICD-10-diagnooseina ja muut ammattiryhmät näistä johdetulla kevennetyllä avohoidon sairausluokituksella (ASL). Kustakin potilaskontaktista on lisäksi kirjattu potilaan ongelman hoitamiseksi tehty tutkimus- ja hoitotoimenpiteet eli toiminnot avohoidon toimintoluokituksella (ATL). Potilaan terveysongelma ja sen hoitotoiminnot määrittävät potilaan tiettyyn APR-potilasryhmään. Tämän jälkeen terveyskeskuksen johdon tietojärjestelmä laskee samaa sairautta sairastavat potilaat yhteen ja resurssien käytön kussakin sairausryhmässä kaikille ammattiryhmille ja mukaan lukien myös ehkäisevän toiminnan yksiköt.

Kouvolan perustietojärjestelmien tietoihin perustuvan tuotteistuksen sekä seurannan mittareiden avulla oli mahdollista arvioida alustavasti ulkoistuksen jälkeistä tilannetta palveluiden väestöön suhteutetun käytön, tuottavuuden (yksikkökustannukset), päivystysten käytön, erikoissairaanhoidon läheteiden sekä ammattiryhmittäisen työnjaon osalta. Seurannan mittareita tarkastelemalla oli mahdollista todeta, että

- omat terveysasemat tuottivat enemmän palveluita väestöön suhteutettuna kuin ulkoistettut asemat
- ulkoistettujen asemien resurssien käyttö laboratorio- ja röntgentutkimuksissa oli vähäisempää
- ulkoistettujen asemien työnjaossa hoitohenkilökunnan rooli oli vahvempi

- päivystyksen käytössä näkyi selvä ero, samoin erikoissairaanhoidon läheteissä ja reklamaatioiden määrässä (oman toiminnan eduksi)
- lääkärin vastaanotolle pääsy oli nopeampi omilla asemilla

On ilmeistä, että juuri sosiaali- ja terveyspalvelujen alueella on syytä kiinnittää erityistä huomiota tilaajatoimintojen mittaristojen kehittämiseen. Käynnissä oleva sosiaali- ja terveyspalvelujen uudistus korostaa mittaristojen merkitystä. Tulevat sote-alueet tarvitsevat hienojakoista ja strategisesti merkityksellistä informaatiota päätöstensä tueksi.