



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2016 JHTT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET 1- ja 3-osa

JHTT-tutkinnon 2-osan arvosteluperusteet ovat samat kuin HT-tutkinnon 2-osan arvosteluperusteet.

Arvosteluperusteissa on kuvattu seikat, joiden perusteella on annettu pisteitä. Arvosteluperusteet eivät ole mallivastaus. Arvosteluperusteissa ei ole esitetty täydellisesti kaikkia hyväksyttäviä näkökohtia tai vastauksia tehtäviin. Vastausten arvostelussa on voinut saada lisäpisteitä riittävän perustelluista ja olennaisista havainnoista, vaikka niitä ei ole mainittu arvosteluperusteissa.

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitoavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

OSA 1 TILINTARKASTUSTIETOUS JA -TEKNIikka

Tehtävä 1. Valtionavustusta koskeva päätöksenteko (2,0 pistettä)

1.1 (1,0 pistettä)

Valtionavustuslain (688/2001) 11 §:n mukaan valtionapuviranomainen tekee valtionavustusta koskevassa asiassa kirjallisen päätöksen. Liikunta- ja kulttuuritapahtumia varten rakennettava halli on luonteeltaan kustannuksiltaan merkittävä perustamishanke, jonka osalta valtionapuviranomaisena toimii opetus- ja kulttuuriministeriö (Liikuntalaki (390/2015) 15 §, Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (1705/2009) 57 §). Näin ollen opetus- ja kulttuuriministeriöllä on lähtökohtaisesti toimivalta myöntää kyseinen valtionavustus.

On kuitenkin huomattava, että ministeriön myöntämälle avustukselle tulee olla valtuutus eduskunnan hyväksymässä valtion talousarviopäätöksessä. Arpajaislain (1047/2001) 18 §:n mukaan valtion talousarvioon otetaan vuosittain määrärahat, joiden arvioidaan vastaavan raha-arpajaisia sekä veikkaus- ja vedonlyöntipelejä toimeenpanevan rahapeliyhteisön asianomaisen tilikauden voittoa. Tämä merkitsee sitä, että ministeriön tekemä avustuspäätös ei saa olla ristiriidassa eduskunnan tekemän määrärahapäätöksen kanssa. Lisäksi valtion liikuntaneuvoston tulee valmisteluvaiheessa antaa lausuntonsa valtion talousarvioon otettavista liikunta-määrärahoista (valtioneuvoston asetus liikunnan edistämisestä 550/2015).

Raha-arpajaisten sekä veikkaus- ja vedonlyöntipeliä tuoton käyttämisestä annetun lain (1054/2001) 1 §:ssä säädetään Veikkaus Oy:n voittovarojen jakosuhteesta eri käyttötarkoitusten välillä. Urheilun ja liikuntakasvatuksen edistäminen sekä taiteen edistäminen ovat kyseisessä lainkohdassa määritellyt voittovarojen kohteita, joten Veikkaus Oy:n voittovaroja voidaan käyttää avustukseen, jolla on tarkoitus rahoittaa liikuntahallin rakentamista. Liikuntalain 16 §:ssä säädetään myös, että liikunnan edistämiseksi tarkoitetut valtionavustukset suoritetaan ensisijaisesti veikkausvoittovaroista.

1.2 (0,4 pistettä)

Euroopan unionin valtioneuvoston päätöksen lähtökohtana on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) artiklat 107–109. Valtiontuet ovat lähtökohtaisesti EU:ssa kiellettyjä. 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltion on toimitettava Euroopan komissiolle ennakoon tieto suunnitellusta valtioneuvosta, jotta komissio voi tarvittaessa todeta valtioneuvon sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja näin ollen kieltää kyseisen tuen.

Ennakoilmoitusvelvollisuuteen on kaksi poikkeusryhmää, jotka on määritelty neuvoston asetuksessa 2015/1588 (ent. asetus 994/98). Ennakoilmoitusta ei tarvita, mikäli kyseessä on vähämerkityksellinen tuki eli de minimis -tuki. Tästä säädetään tarkemmin komission asetuksessa N:o 1407/2013. Jotta valtioneuvotuki olisi vähämerkityksellinen, tuen kokonaismäärä ei lähtökohtaisesti saa olla yli 200 000 euroa kolmen vuoden tarkastelujaksolla. Toinen poikkeus ennakoilmoitusvelvoitteeseen on yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (neuvoston asetus N:o 651/2014) mukainen tuki. Ryhmäpoikkeusasetuksessa määritellään tukimuodot, joihin ennakoilmoitusvelvollisuutta ei sovelleta, mikäli asetuksessa määritellyt edellytykset täyttyvät. Ryhmäpoikkeusasetuksessa määritellään muun muassa kynnysarvoja, joiden ylittyessä tuesta pitää tehdä ennakoilmoitus, vaikka kyseessä olisikin ryhmäpoikkeusasetuksen sallima tukimuoto. Esimerkiksi urheilu- ja monitoimi-infrastruktuureille myönnettävän investointituen osalta ennakoilmoitus komissiolle on tehtävä, mikäli tuki ylittää 15 miljoonaa euroa tai hankkeen kokonaiskustannukset ylittävät 50 miljoonaa euroa (ryhmäpoikkeusasetus N:o 651/2014, 4 art.).

1.3 (0,6 pistettä)

Euroopan unionin valtiontukisääntelyn soveltuvuuden kannalta olennaista on arvioida sitä, vääristääkö tai uhkaako mainittu tuki vääristää kilpailua ja vaikuttaako tuki jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Sääntelyn soveltaminen edellyttää lisäksi, että kyse on julkisten varojen kanavoimisesta julkisiin tai yksityisiin yrityksiin. Myönnetyn etuuden on myös oltava valikoiva eli vain tiettyihin yrityksiin kohdistuva, jotta EU-oikeuden säännökset valtiontuista tulevat sovellettaviksi. (SEUT 107 art.)

Tehtävä 2. Valtion yhtiöomistus ja Kehitysyhtiön perustamisen vaikutukset (2,0 pistettä)

2.1 (1,0 pistettä)

Asiaa tulee arvioida perustuslain (731/1999) sekä valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annetun lain eli niin sanotun omistajaohjauslain (1368/2007) määräysten valossa. Eduskunta ei harjoita valtionyhtiöiden omistajaohjausta, vaan tämä kuuluu ministeriölle (omistajaohjauslaki 5 §). Tietyn yhtiön siirtämisellä Kehitysyhtiöön voi olla merkitystä sen kannalta, miten siirretyn yhtiön omistajaohjaustehtävät jakautuvat ministeriön ja Kehitysyhtiön hallituksen välillä. Eduskunnalla voidaan ajatella olevan suurempi suhde ministeriöön (ministerin poliittinen vastuunalaisuus eduskunnalle) kuin ministeriön ohjaaman Kehitysyhtiön hallitukseen, mutta yhtiötä suoraan koskevan eduskunnan päätösvalan kannalta yhtiön Kehitysyhtiöön siirtämisellä ei ole vaikutusta.

Eduskunnalla on valtion yhtiöomistuksia koskevaa päätösvaltaa valtion omistusosuuden määrän osalta (omistajaohjauslaki 3 §). Eduskunta ei kuitenkaan tee yhtiötä koskevia myyntipäätöksiä, vaan valtuutuspäätöksiä valtion omistusosuuden muutosta koskien. Varsinaiset päätökset tekee valtioneuvosto. Eduskunnan suostumus valtion omistusosuuden muutoksiin vaaditaan omistajaohjauslain 3 §:ssä määritellyissä tilanteissa (esimerkiksi valtion enemmistöomistuksesta luopuminen). Kehitysyhtiön perustaminen ei poista tämän suostumuksen tarpeellisuutta.

Valvonnan osalta valtiontaloutta koskeva eduskunnan valvontavalta ulottuu budjettitalouden lisäksi myös valtion talousarviotalouden ulkopuoliseen talouteen, kuten valtioenemmistöisiin osakeyhtiöihin (perustuslakia koskeva hallituksen esitys 1/1998 vp). Valtiontalouden tarkastusvirastosta (VTV) annetun lain (676/2000) 2 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiötä erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja osakasvaltaa on käytetty. Tarkastusvirasto toimii eduskunnan yhteydessä ja antaa vuosittain eduskunnalle kertomuksen toiminnastaan (perustuslaki 90 §, laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 6 §).

Valtion omistusten siirtäminen Kehitysyhtiöön ei sinänsä vaikuta valtiontalouden tarkastusviraston – eikä sitä kautta myöskään eduskunnan – oikeuteen valvoa kyseisiä yhtiöitä. Olennaista VTV:n tarkastustoimivallan osalta on se, että kyse on valtion määräysvallassa olevasta yhtiöstä tai sen tytäryhtiöstä (laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 2 § ja 19 §). Eduskunta ja esimerkiksi sen tarkastusvaliokunta voivat saada tällöinkin tietoa valtion yhtiöomistuksista Suomen hallituksen vuosikertomuksen välityksellä.

2.2 (0,5 pistettä)

Julkisista hankinnoista annetun lain eli hankintalain (348/2007) 1 §:n mukaan hankintayksiköiden on kilpailutettava hankintansa siten kuin kyseisessä laissa säädetään. Valtion ja kuntien viranomaisten ohella hankintayksiköitä ovat muun muassa julkisoikeudelliset laitokset (6 §). Hankintalain terminologiassa julkisoikeudellisella laitoksella tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka on nimenomaisesti perustettu tyydyttämään sellaisia yleisen edun mukaisia tarpeita, joilla ei ole teollista tai kaupallista luonnetta ja: a) jota rahoittaa pääasiallisesti hankintalaissa määritelty muu hankintayksikkö; b) jonka johto on muun hankintayksikön valvonnan alainen; taikka c) jonka hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenistä muu hankintayksikkö nimeää yli puolet. Lisäksi hankintayksiköksi katsotaan mikä tahansa hankinnan tekijä silloin, kun se on saanut hankinnan tekemistä varten tukea yli puolet hankinnan arvosta hankintalaissa määritellyltä muulta hankintayksiköltä.

Edellä sanotusta seuraa, että myös yhtiöt voivat olla hankintayksiköitä, joihin hankintalain mukaiset velvoitteet kohdistuvat. Vaikka kyse olisi valtionyhtiöstä, jäävät puhtaasti kaupallista tai teollista toimintaa harjoittavat valtionyhtiöt hankintalain määräysten ulkopuolelle. Hankintalain soveltamisen kannalta olennaista on myös se, mitä tarkoitusta varten valtionyhtiö on perustettu. Hankintalain velvoitteita on noudatettava, mikäli yhtiön perustamisella ja toiminnalla on yleisen edun mukainen tarkoitus. Pelkällä valtionyhtiön siirtämisellä osaksi Kehitysyhtiötä ei ole merkitystä hankintalain velvoitteiden soveltumisen kannalta.

2.3 (0,5 pistettä)

Osakeyhtiölaissa (624/2006) säädetään osakeyhtiön tilintarkastajan valinnasta. Lain 7 luvun 2 §:n mukaan yhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä. Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 9 §:n mukaan tilintarkastajan voi erottaa toimestaan kesken toimikauden se, joka on tilintarkastajan valinnut, määrännyt tai osoittanut tehtävään. Valtioenemmistöisen yhtiön osalta yhtiökokousedustajan määrää omistajaohjauksesta vastaava ministeriö (omistajaohjauslaki 5 §).

Valtioenemmistöisen osakeyhtiön tilintarkastajan salassapitovelvoitteet ovat lähtökohtaisesti samanlaisia kuin yksityisessä omistuksessa olevan yhtiön tilintarkastajalla. Osakeyhtiön tilintarkastajan salassapitovelvoitteista säädetään tilintarkastuslain 4 luvun 8 §:ssä. Säännöksen mukaan tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuoliselle tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaa seikkaa. Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa: 1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain tai Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen nojalla; 2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa; 3) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai 4) joka on tullut yleiseen tietoon. Salassapitovelvollisuus ei myöskään estä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä toimittamasta toiselle tilintarkastajalle tämän tilintarkastusta varten tarvitsemia tietoja.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 4 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada viipymättä tarkastettavan tilintarkastajalta kaikki ne tarkastettavaa koskevat tarkastuksen kannalta tarpeelliset jäljennökset ja tallenteet sekä muut asiakirjat ja tiedot, jotka tilintarkastajalla on hallussaan, samoin kuin jäljennökset tilintarkastajan laatimista muistioista, pöytäkirjoista ja muista tilintarkastuksessa laadituista tarkastettavan toimintaa koskevista asiakirjoista. Valtioenemmistöisen osakeyhtiön tilintarkastajan tulee näin ollen toimittaa VTV:lle tämän pyytämät tiedot.

Tehtävä 3. Euroopan unionin varojen sisäinen valvonta (1,0 pistettä)

3.1 (0,4 pistettä)

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan Euroopan unionin varainkäytön osalta varainkäyttäjien itsensä toteuttamaa, johtamaa tai tilaamaa valvontaa ja tarkastusta, jonka tiedot palvelevat ensisijaisesti varainkäyttäjiä itseään. Sisäisessä valvonnassa voi olla kyse yksikön sisäisestä valvonnasta tai siitä, että ylempi yksikkö valvoo alempaa.

Niin sanotun COSO-mallin mukaan sisäisellä valvonnalla on tarkoitus tuottaa tietoa esimerkiksi seuraavien tavoitteiden toteutumisesta: toimintojen tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus, taloudellisen raportoinnin luotettavuus, lakien ja muiden säädösten noudattaminen.

Euroopan unionin varojen valvonnasta vastaavat komissio, sen yhteydessä oleva Euroopan petostentorjuntavirasto OLAF sekä jäsenvaltioissa laajasti ottaen kaikki EU:lta tulevia varoja hallinnoivat ja koordinoivat toimijat, esimerkiksi ministeriöt. (Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 317 art.)

3.2 (0,6 pistettä)

Tehtävien eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että virheiden ja väärinkäytösten estämiseksi EU:n rakennerahastovarojen hallinto- ja valvontajärjestelmässä tehtävät on jaettu eri toimijoille. EU-lainsäädännön mukaan jäsenvaltion on nimettävä rakennerahasto-ohjelmien kansallista hallinnointia ja valvontaa varten hallintoviranomainen, todentamisviranomainen ja tarkastusviranomainen.

Rakennerahastojen toimenpideohjelmien hallintoviranomaisen, todentamisviranomaisen ja tarkastusviranomaisen tehtävistä säädetään EU:n rakennerahastoasetuksen N:o 1303/2013 125–127 artikloissa sekä suomalaisen lainsäädännön osalta alueiden kehittämisestä ja rakennerahastotoiminnan hallinnoinnista annetun lain (7/2014) 8–10 §:ssä. Hallintoviranomainen vastaa toimenpideohjelman hallinnoinnista moitteettoman varainhoidon periaatetta noudattaen ja sen tehtävät liittyvät rakennerahasto-ohjelman yleiseen hallintoon ja varojen ohjaamiseen sekä esimerkiksi tukitoimien valintaan ja erilaisiin varmennustoimiin.

Todentamisviranomaisen tehtävänä on esimerkiksi laatia ja todentaa maksatushakemuksia ja menoilmoituksia ja toimittaa ne Euroopan komissiolle. Myös esimerkiksi tilitysten ja kirjanpidon luotettavuuden varmistaminen kuuluu todentamisviranomaisen tehtäviin.

Tarkastusviranomaisen on varmistettava, että itse hallinto- ja valvontajärjestelmään kohdistetaan riippumatonta tarkastusta. Tarkastusviranomaisen on huolehdittava esimerkiksi siitä, että tarkastustyössä otetaan huomioon kansainväliset tilintarkastusstandardit.

Tehtävien eriyttämisen periaatteen mukaisesti rakennerahasto-ohjelman hallinto-, todentamis- ja tarkastusviranomaisen tehtäviä ei siis voi hoitaa yksi ja sama taho. (Neuvoston asetusta N:o 1303/2013, 72 art.) Suomessa hallinto- ja todentamisviranomaisen tehtävät on osoitettu työ- ja elinkeinoministeriölle, mutta ministeriön sisällä nämä tehtävät on jaettu eri yksiköille. Rakennerahasto-ohjelman tarkastusviranomainen toimii valtiovarainministeriössä valtiovaraincontroller-toiminnon yhteydessä. Tarkastusviranomaisen on oltava hallinto- ja todentamisviranomaisesta toiminnallisesti riippumaton. (Laki alueiden kehittämisestä ja rakennerahastotoiminnan hallinnoinnista 7–10 §, Työ- ja elinkeinoministeriön työjärjestys (1750/2015))

Tehtävä 4. Julkisten palvelujen uudistaminen ”leveämpien hartioiden” avulla (2,0 pistettä.)

Leveämpien hartioiden ajattelutapa liittyy olettamukseen siitä, että julkisia palvelujärjestelmiä ja toimintoja keskittämällä voidaan aikaansaada tehokkuushyötyjä. Teoreettisesti malli nojautuu palvelutuotannon skaalaetujen, ns. lisääntyvien skaalatuottojen, ajatukseen, jonka mukaan toimintojen keskittäminen voi alentaa palvelutuotannon keskimääräisiä yksikkökustannuksia ja näin parantaa palvelujen kustannustehokkuutta. Tämän lisäksi leveämpien hartioiden ajattelumalli kytketään usein myös asiantuntemuksen keskittämisestä aikaansaatuihin hyötyihin. Ajattelun mukaan keskittäminen voi parantaa organisaation tuottamien palvelujen laatua esimerkiksi lisäämällä asiantuntijoiden välistä vuorovaikutusta ja tiimiytymistä. Toisaalta, pienet asiantuntijaorganisaatiot voivat olla alttiita asiantuntemuksen menettämisen riskeille. Pienen organisaation tuloksellisuuden kannalta erityisen vakavia ongelmia voi aiheuttaa jopa yhden keskeisen asiantuntijan lähteminen organisaatiosta. Tässä mielessä isommat organisaatiot voivat tarjota eräänlaista puskuria myös asiantuntemuksen pysyvyyden mielessä.

Sosiaali- ja terveyspalveluissa ”leveämmät hartiat” kytketään ajankohtaisessa ajattelussa paljolti samoihin lähtökohtiin kuin muuallakin julkisten palvelujen uudistamisessa ja kehittämisessä. Suomalaisen sosiaali- ja terveyspalvelujärjestelmän erityispiirre on ollut se, että palveluja järjestävät tahot ovat olleet kuntia, jotka ovat varsin erikokoisia. Näin ollen erääksi keskeiseksi ongelmaksi on nähty osittain pienten kuntien varaan rakentuva sosiaali- ja terveyspalvelujen rahoituksen, järjestämisen ja tuotannon järjestelmä. Pienessä kunnassa yksittäiset tapaukset, kuten lasten huostaanotot tai vaativat leikkaustapaukset, voivat heilauttaa merkittävästikin budjettia. Suomen julkisen hallinnon järjestelmään luodaan väliportaan hallinnon taso, maakuntataso, jonka yhteyteen merkittävä osa sosiaali- ja terveyspalveluja kootaan.

Suomalaisessa sosiaali- ja terveyspalvelujen kehittämisessä yksikkökoon keskittäminen on liitetty esimerkiksi seuraaviin asioihin:

- palvelujen rahoitus; minkä kokoinen yksikkö tarvitaan jotta rahoitusriskien hallinta on riittävällä tasolla? Yksikkökoon kasvattaminen edistää mahdollisuutta hallita palvelujen rahoitustarpeen vuosittaista vaihtelua.
- sosiaali- ja terveyspalvelujen organisointi; miten toteutetaan mahdollisimman kattava integraatio erilaisten sosiaali- ja terveyspalveluiden välillä? Tämä voi tarkoittaa myös sitä, että isompiin yksikkörakenteisiin voidaan hankkia sellaista palvelukapasiteettia, jota esimerkiksi pienillä kunnilla ei muuten olisi mahdollista hankkia. Toisaalta, hyötyä voi syntyä myös päällekkäisten investointien poistumisesta.
- palvelujen tuottaminen ja jakelu; miten mahdollistetaan monipuolinen ja taloudeltaan kestävä palvelujen tuottamisen järjestelmä? Yksikkökoon kasvattamisesta voi aiheutua hyötyjä palvelutoiminnan kehittämiselle. Toisaalta, keskeinen ajattelutapa palvelujen tuottamisen tehostamisessa liittyy tukipalveluihin. Kun yksikkökoko kasvatetaan, on mahdollista tehostaa tukipalvelujen tuotantoa, esimerkiksi palkkahallintoa, puhtaanapitopalveluja, kuvantamispalveluja tai ateriapalveluja.
- palvelujen ostaminen ja tilaaminen; hankintojen keskittäminen isompiin yksiköihin voi aikaansaada kustannussäästöjä ja palvelun parempaa laatua.

Kaikkiin julkisen hallinnon uudistamisen ja kehittämisen periaatteisiin liittyvät omat olettamukset ja myös ongelmat. Leveämpien hartioiden ajattelumalli ei ole tästä minkäänlainen poikkeus, vaan se sisältää myös omat heikkoutensa ja epävarmuustekijänsä. Se, että ajattelumalli on otettu oleelliseksi osaksi julkisen hallinnon kehittämispolitiikkaa, ei siis luonnollisestikaan tarkoita, että ajattelumalli olisi ongelmaton.

Keskittämiseen liittyviä ongelmia ja epävarmuustekijöitä voidaan kuvata monella tavalla. Yleinen ongelma on se yksinkertainen lähtökohta, että samalla tavoin kuin pieneen yksikkökokoon liittyy ongelmia, liittyy myös suureen yksikkökokoon ongelmia. Kyse ei ole aina suuremman yksikkökoon ajattelumallista, vaan optimaalisen yksikkökoon mallista. Tutkimuksessa on pitkään pohdittu mahdollisuutta luoda optimaalisen yksikkökoon teoria myös julkisen palvelutuotannon ympäristöön.

Tähän liittyvä keskeinen havainto on, että suoraa yhteyttä yksikkökoon ja palvelutuotannon tehokkuuden välille ei voida määrittää seuraavista syistä:

- Yhden universaalin tuotantofunktion käyttö on monien julkisorganisaatioiden analyysissa rajoittavaa, koska palveluprosessien sisällölliset ominaispiirteet eroavat toisistaan merkittävästi. Esimerkiksi sosiaali- ja terveystaloudissa on eri asia puhua erikoistunutta lääketieteellistä osaamista vaativista erikoissairaanhoidon palveluista kuin asiakaskontaktia edellyttävistä sosiaalipalveluista.
- Yksiköt voivat toimia erilaisissa olosuhteissa. Optimaalisen yksikkökoon olettaus voi erota näiden olosuhteiden mukaisesti.
- Monilla julkisilla toimijoilla, esimerkiksi kunnilla ja kaupungeilla, on monia muitakin vaikutuksia kuin palvelutuotantoon liittyvät vaikutukset, eli organisaatiot tuottavat samanaikaisesti monenlaisia vaikutuksia. Optimaalinen koko voi olla erilainen erilaisissa vaikutuksissa.

Keskittämisestä aiheutuvat hyödyt ja haitat voivat olla siis hyvinkin erilaisia eri palveluissa ja toiminnan lähtökohdissa. Pääomaintensiivisiä palveluja voi olla rationaalista keskittää isompiin yksiköihin, mikä voi koskea esimerkiksi kalliita laitteita sisältävää erikoissairaanhoidoa. Toisaalta, palvelujen rahoituksessa yksikkökoon kasvattaminen voi tuottaa aiemmin mainittuja hyötyjä, mutta palvelujen tuottamisessa tutkimustiedon tuottama evidenssi tehokkuushyödyistä on hyvinkin kahtiajakoinen. Sen mukaan ei ole olemassa yhtä optimaalista kokoa, eikä ajatusmalli koon kasvattamisen palvelutuotantoa edistävistä vaikutuksista ole yksiselitteinen. Päinvastoin, joidenkin palveluiden osalta voi olla jopa rationaalista pienentää yksikkökokoa suurentamisen sijaan.

Valvonnan ja tarkastuksen prosesseille yksikkökoon kasvattaminen aiheuttaa monenlaisia vaikutuksia. Ensiksi, tarkastuksen kohteiden koon kasvaminen korostaa riskienhallinnan merkitystä sekä tarkastuskohteissa itsessään että tarkastusta toteuttavien yhteisöjen menettelytavoissa. Toiseksi, taloudellisten volyyymien kasvu voi korostaa uudenlaisten tarkastuksen lähestymistapojen omaksumista tarkastusyhteisöissä. Kolmanneksi, sosiaali- ja terveystaloudien uudistus aiheuttaa erityisen tarpeen ymmärtää monipuolisemmin palvelujärjestelmän viitekehystä, toimijoiden välisiä suhteita sekä erityisesti monimutkaistuvaa tilivelvollisuussuhteiden järjestelmää. Valvonnan ja tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on edistää tilivelvollisuuden toteutumista veroresurssien normienmukaisessa ja tuloksellisessa käytössä. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tarkastusjärjestelmien on kyettävä aiempaa paremmin jäsentämään tilivelvollisuuskäsitteen sisältöä monimuotoistuvassa palvelujärjestelmässä, jossa entistä enemmän veroresurssien käyttö perustuu yhteistyöhön palvelutoimijoiden, julkisen ja yksityisen sektorin sekä palveluja tuottavien organisaatioiden ja kansalaisten välillä. Perinteinen entiteettilähtöinen tilivelvollisuusmalli toimii tässä mielessä osittain puutteellisesti. Tämä on iso haaste tulevaisuuden valvonnan ja tarkastuksen järjestelmille julkisessa taloudessa ja hallinnossa.

Tehtävä 5. Riskienhallinta ja -analyysi julkishallinnon ohjauksessa, valvonnassa ja tarkastuksessa (2,0 pistettä)

Tilintarkastusriski tarkoittaa ISSAI-standardien mukaan riskiä siitä, että tarkastajan tuottama tarkastusraportti ei ole asianmukainen tai sisältää virheitä. Kun tarkastusraportin perimmäisenä tarkoituksena on tuottaa kohtuullinen varmuus tarkastuskohteen taloudellisesta tilanteesta, tarkastusraportti ei kykene täyttämään tätä perustehtävää. Ajattelutavan mukaan ei ole kyse siitä, että tarkastusraportin tulisi olla täydellinen, koska täydellisyyteen ei itse asiassa koskaan voida päästä. Kuitenkin niissä olosuhteissa, joissa tarkastusta tehdään, tarkastusraportti ei siis kykene tuottamaan kohtuullista varmuutta kohteen taloudellisesta tilanteesta. Riskit jaotellaan usein synnynnäisiin riskeihin, kontrolliriskeihin ja havaintoriskeihin.

Riskienhallinta on kokoelma niitä menettelytapoja ja toiminnallisia prosesseja, joilla tarkastaja pyrkii hallitsemaan edellä mainittua riskiä. ISSAI-standardien mukaan riskienhallinnan tavoitteena on vähentää tarkastusriskin olemassaoloa hyväksyttävälle tasolle ja tuottaa näin merkityksellistä tietoa tarkastusinformaation hyödyntäjille. Riskien tunnistaminen ja riskienhallinta voi riippua siitä, millaisesta tarkastusprosessista on kysymys. Tarkastajan tulee arvioida etukäteen tarkastusraportin mahdollisia yleisiä tai tapauskohtaisia puutteellisuuksia suhteessa erilaisiin tarkastuskohteisiin. Riskienhallinta sisältää prosedureja, joilla tarkastaja luo itselleen mahdollisimman kokonaisvaltaisen käsityksen tarkastettavan kohteen, entiteetin tai ohjelman toimintalogiikasta, toimintaympäristöstä ja myös kohteen sisäisistä kontrollijärjestelmistä. Riskienhallinta on oleellinen osa tarkastuksen suunnittelua, mutta sen tulisi näkyä tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi ammatillisen epäilyn periaatetta ja valppautta havaita tarkastuskohteen ja tarkastusprosessin puutteellisuuksia eri vaiheissa.

Sekä julkishallinnon tilintarkastuksessa että tuloksellisuustarkastuksessa riskienhallinnalla on merkittävä rooli. Kummassakin tarkastuksen lajityypissä ISSAI-standardit korostavat riskienhallinnan merkitystä sille, että tarkastus tuottaa relevanttia informaatiota, ja että kyseiseen tuotettuun informaatioon voidaan luottaa. Tämä edistää tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden periaatteen toteutumista julkisessa hallinnossa ja yhteiskunnassa.

Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) suorittamassa vuositilintarkastuksessa riskianalyysi ja riskienhallinta on merkittävässä roolissa. VTV:n ohjeistojen mukaan sen toteuttama tilintarkastus perustuu riskianalyysiin. Tämä sisältää riskien tunnistamisen, riskien arvioinnin ja riskien toteutumisen varalle luotavien kontrollien arvioinnin. Riskianalyysi toteutetaan kaikista tilintarkastuskertomuksen alueista. Riskianalyysi toteutuu yleisimmin tarkastuksen alussa, mutta kuten ISSAI-standardeissakin korostetaan, riskianalyysia päivitetään eri vaiheissa tarkastusprosessia ja sen asianmukaisuutta arvioidaan tilinpäätöksen tarkastusvaiheessa. Keskeinen näkökulma riskienhallinnassa on olennaisuuden käsite. Tilintarkastajan tulee siis kohdentua tarkastuksen kannalta olennaisiin riskeihin. Näin ollen tarkastuksessa on tunnistettava ja arvioitava olennaisen virheellisuuden riskit lausuma-alueissa ja kohdistaa tarkastus näihin riskeihin.

VTV:n ohjeistus korostaa seuraavia olettamuksia, joiden on täyttyvä tilintarkastuksen riskienhallinnan prosesseissa. Nämä ovat täydellisyys, olemassaolo, oikeellisuus ja katko sekä arvostaminen.

- Täydellisyys: kaikki tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jotka tulisi kirjata ja esittää, ovat myös osa tilinpäätöstä.
- Olemassaolo: kaikki kirjattuja tai tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja vastaavat erät ovat olemassa kyseisenä ajankohtana ja ne esitetään tilinpäätöksessä.
- Oikeellisuus ja katko: kaikki velat, tulot, menot ja oikeudet varoihin sekä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot ovat kirjanpitoyksikön omaisuutta tai velvoitteita, ja ne on kirjattu oikeina määrinä ja kohdistettu oikealle tilikaudelle.

- Arvostaminen: varat, velat ja oma pääoma on kirjattu tilinpäätökseen oikeanmääräisinä. Kaikki arvostus- tai jaksotusoikaisut, jotka johtuvat joko erien luonteesta tai sovellettavista laskentaperiaatteista, on kirjattu asianmukaisesti.
- Talousarvion noudattaminen: talousarviota ja sitä koskevia keskeisiä säädöksiä ja ohjeistoja on noudatettu.

Tilintarkastajan tehtävänä on tunnistaa riskit monipuolisesti sekä määrittää erilaisin toimenpitein ja menettelytavoin (mm. yhteistyössä tarkastuskohteen johdon ja tilivelvollisten kanssa), mitkä riskeistä ovat olennaisia riskejä. Vain näin on mahdollista kohdentaa rajallisia tarkastusprosessin resursseja kohteisiin, joilla voidaan saavuttaa kohtuullinen varmuus kohteen tilanteesta. Kun riskien olennaisuus on tunnistettu, varmistetaan riskien vähentäminen hyväksyttävälle tasolle ja myös todennetaan tarkastuskohteen omaehtoiset kontrollijärjestelmät ja riittävät sisäisen valvonnan mekanismit.

Toisaalta, julkishallinnon tarkastuksessa riskienhallinta voidaan nähdä myös tarkastuskohteen toimintatapana. Vaikkakin niin ISSAI-standardit kuin VTV:n tilintarkastuksen ohjeistot tarkastelevat riskienhallintaa myös tarkastuskohteen oman toiminnan kannalta (esimerkiksi sisäisen valvonnan järjestelmien ja kontrollimenetelmien riittävänä tason varmistamisena), painotus on ennen muuta siinä, miten tarkastaja tai tarkastusta toteuttava yhteisö hallitsee lausuman tuottamiseen liittyviä epävarmuustekijöitä. Kuntien ja kaupunkien toiminnan monimuotoistuminen ja konsernirakenteiden kehittyminen voidaan nähdä esimerkkinä siitä, millaisia edellytyksiä riskienhallinnalle on määriteltävissä nykymuotoisessa julkishallinnon toiminnassa.

Tämä näkökulma korostaa sisäisen valvonnan roolia ja merkitystä. Sisäisen valvonnan tarkoituksena on vahvistaa riskien hallintaa, mahdollisuuksien ja vahvuuksien hyödyntämistä, toiminnan jatkuvaa kehittämistä ja tuloksellisuuden arviointia. Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan niitä toiminta- ja menettelytapoja, joilla tilivelvolliset toimielimet, viranhaltijat ja muut esimiehet pyrkivät varmistamaan, että kunnan toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perustana olevaan tietoon voidaan luottaa, lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan. Sisäinen valvonta kytketään tässä mielessä erityisen tiiviisti johdon toimintaan. Johdon vastuulla on varmistaa riittävät sisäisen valvonnan mekanismit ja prosessit ja se, että asetetut tavoitteet voidaan mahdollisimman hyvin saavuttaa.

Riskejä voidaan luokitella eri tavoin. Kuntien ja kaupunkien ympäristössä voidaan puhua strategisista riskeistä, jotka liittyvät muun muassa kuntastrategian toteutumiseen, palvelutuotantorakenteisiin, henkilöstöpolitiikkaan ja infrastruktuurin toimivuuteen. Toiminnallisesta ja taloudellisesta riskistä on kyse esimerkiksi silloin, kun on olemassa vaara, etteivät valtuuston talousarviossa asettamat tavoitteet toteudu. Tällöin johdon tehtävänä on varmistaa, että edellä mainittujen vaaratekijöiden poistamiseksi toimitaan aktiivisesti. Taloudelliset riskit liittyvät muun muassa kunnan tulojen ja menojen ennakoimiseen, lainarahoituksen korkoriskeihin, sijoitusten arvon tai tuoton muutoksiin, lainasaamisiin sekä kiinteistövarallisuuden arvon säilymiseen. Erityisen merkittävään rooliin ovat nousemassa sopimuksiin, omistuksiin ja tytäryhteisöjen toiminnan ohjaamiseen liittyvät riskit. Kuntien toiminnassa on korostumassa entistä enemmän verkostomainen sopimuksellinen toiminta, jolloin keskeinen osa riskienhallintaa ja sisäistä valvontaa liittyy sopimuksellisten riskien ja omistajaohjauksen riskien tunnistamiseen, merkittävyyden arviointiin ja hallintaan. Näiden riskienhallinnassa on siis oleellinen merkitys sillä, miten hyvin sisäinen valvonta on toteutettu kuntakonsernissa ja miten tiiviisti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan prosessit on integroitu osaksi muuta strategisen johtamisen kokonaisuutta.

Riskienhallinta on kokonaisvaltainen tapa ymmärtää julkishallinnon järjestelmien ja organisaatioiden toimintaa. Ei ole sinällään yllättävää, että siitä on muodostunut erittäin tärkeä osa julkisen talouden hallintaa ja myös valvonnan prosessien ymmärtämistä. Tässä mielessä riskienhallinta voidaan nähdä kaikkea julkisen hallinnon toimintaa läpileikkaavana prosessina ja näkökulmana. Toisaalta, riskianalyysillä ja riskienhallinnalla on myös erilaisia ominaispiirteitä riippuen siitä, jäsennetäänkö sitä osana julkisorganisaatioiden johtamista vai julkishallinnon tarkastusprosesseja ja tarkastusinstituutioiden toimintaa. Tarkastusyhteisöjen näkökulmasta kyse on ensisijaisesti sen varmistamisesta, että tarkastusprosessin keskeisin tuotos, lausuma, on oikeellinen. Lausuman,

jonka tehtävänä on edistää luottamusta tarkastuskohteen tilivelvollisuuteen, tulisi siis perustua kohtuulliseen varmuuteen. Riskienhallinnan keskeisin tehtävä on tukea tätä prosessia. Vastaavasti julkisorganisaatioiden johtamisessa, esimerkiksi kaupungin johtamisessa, riskienhallinnalla on selkeästi johtamista ja päätöksentekoa tukeva käyttötarkoitus. Siinä prosessissa luotettava informaatio voi olla merkittävä apu, mutta sen rooli on välineellinen. Tästä näkökulmasta tarkastusyhteisölle oleellista on vähentää tarkastuslausumaan liittyvää epävarmuutta, kun taas tarkastuskohteen kannalta riskienhallinnalla on tarkoitus vähentää päätöksentekoon ja johtamiseen liittyvää epävarmuutta.

Tehtävä 6. Julkisen hallinnon tarkastuksen kohteet ja tarkastuksen periaatteet (1,0 pistettä.)

6.1. Transaktiokustannukset julkisten palvelujen ulkoistamisprosessissa (0,6 pistettä).

Transaktiokustannuksilla viitataan kustannuksiin, jotka syntyvät päätöksentekijöiden, organisaatioiden ja toimijoiden vuorovaikutuksesta. Perinteiset kustannuslaskennan järjestelmät eivät useinkaan kykene tavoittamaan kyseisiä kustannuksia, koska niiden laskenta ei perustu olemassa oleviin laskentaentiteetteihin, ja koska niille ei näin ollen ole erityistä kustannuspaikkaa. Transaktiokustannuskäsitteen taustalla on Ronald Coasen alkuperäinen ajatus markkinoiden ja hierarkioiden välisestä suhteesta markkinataloudessa. Coasen ohella erityisesti Oliver Williamson on tullut tunnetuksi transaktiokustannusteorian (Transaction cost economics) kehittäjänä. Hän on tarkastellut transaktiokustannuksia osana erilaisia hallinnan järjestelmiä (markkinat, hierarkiat ja hybridit).

Höttölän kaupungin ulkoistamisprosessin analyysissa transaktiokustannukset ovat tärkeässä roolissa. Höttölän kaupungille syntyy merkittävä määrä kustannuksia, jotka liittyvät ulkoistamisprosessin etukäteissuunnitteluun, ulkoistamisprosessin prosessinaikaiseen seurantaan sekä myös sopimusten ja palvelutuotannon jälkikäteiseen valvontaan. Nämä kustannukset syntyvät, kun Höttölä kilpailuttaa, suunnittelee sopimuksia, tekee sopimuksia ja valvoo niitä. Vaikka transaktiokustannukset eivät näy selkeästi kustannuslaskennan raporteissa, tämä ei luonnollisesti tarkoita sitä, ettei niitä olisi olemassa. Organisaatioiden laskentajärjestelmät eivät vain tavoita niitä.

Transaktiokustannusten lähikäsitteinä voidaan pitää esimerkiksi byrokratiakustannuksia, joilla viitataan Höttölän kaupungin tapauksessa kaupungin omiin sisäisiin transaktiokustannuksiin. Voidaan puhua myös toimintatavasta riippuvista ja riippumattomista kustannuksista, joilla tarkoitetaan ulkoistamisprosessin toteuttamismuotoon liittyviä kustannuksia tai vastaavasti kustannuksia, jotka ovat riippumattomia ulkoistamisen toteuttamismuodosta. Ajatellaan esimerkiksi Höttölän kaupungin hallinnon kustannuksia. Osa hallinnon suunnittelupanoksesta ja myös kustannuksista liittyy ulkoistamisprosessiin, mutta vain osa. Voidaan puhua välillisistä kustannuksista, joka on yleinen kustannuslaskennan käsite ja oleellinen myös ulkoistamisprosessin viitekehyksessä. Näitä kustannuksia ei voida – kustannuslaskennan mielessä – liittää selkeästi palvelutoimintaan, vaan ne liittyvät palveluprosesseihin vain välillisesti. Tässä mielessä transaktiokustannukset ovat siis myös osittain välillisiä kustannuksia. Lopuksi voidaan puhua myös piilokustannuksista tai näkymättömistä kustannuksista, joilla viitataan kustannusten syntyymiseen ja olemassaoloon, vaikka niitä ei kustannuslaskennan järjestelmissä kyetä jäljittämään.

6.2. Vastaa seuraaviin kysymyksiin (0,4 pistettä)

- a. Julkisen talouden suunnitelma on Suomen hallituksen päätösasiakirja, jossa tarkastellaan julkisen talouden kokonaisuutta sekä finanssipolitiikan yleistä linjaa. Tämän lisäksi se sisältää julkisen talouden erillisiä sektoreita koskevaa tarkastelua ja päätöksiä, mukaan lukien valtiontalous, kuntatalous, lakisääteiset työeläkelaitokset ja muut sosiaaliturvarahastot. Julkisen talouden suunnitelman käyttöönottoon on vaikuttanut erityisesti EU-sääntely ja pyrkimys ylläpitää julkisen talouden tulojen ja menojen pitkän aikavälin tasapainoa. Tasapainon tavoittelussa on nähty tarpeelliseksi siirtyä kohti kokonaisvaltaisempaa tulojen ja menojen hallintaa. Julkisen talouden suunnitelma sisältää valtiontalouden kehyspäätöksen. Tämän lisäksi julkisen talouden suunnitelma sisältää kuntataloutta koskevat linjaukset ja päätökset, eli niin sanotun kuntatalouden rahoituskehityksen sekä sosiaaliturvarahastoja koskevan osan.

Kuntatalousohjelma liittyy kuntatalouden makro-ohjaukseen, jota toteutetaan osana julkisen talouden suunnitelmaa. Kuntatalousohjelma laaditaan julkisen talouden suunnitelman ja valtion talousarvioesityksen yhteydessä. Se on yhteen sovitettu julkisen talouden suunnitelman kuntataloutta koskevien tavoitteiden ja toimenpiteiden kanssa. Ohjelman tarkoitus on tuottaa tausta-aineistoa julkisen talouden suunnitelman osana tapahtuvan kuntatalouden päätöksenteon valmisteluun. Julkisen talouden suunnitelman yhteydessä laadittavalla ennusteella

kuntatalouden tuloista, menoista ja investoinneista on tarkoitus pohjustaa kuntasektorin taloudellista ja rahoituksellista liikkumavaraa tai mahdollista sopeuttamistarvetta seuraavalla vaalikaudella. Kuntatalousohjelma laaditaan hallituskaudeksi ja sitä tarkistetaan vuosittain julkisen talouden suunnitelman tarkistuksen yhteydessä.

- b. Kilpailuneutraliteetin periaatteella tarkoitetaan elinkeinotoiminnan tasapuolisia toimintaedellytyksiä yhteiskunnassa ja taloudessa. Tämä tarkoittaa tasapuolisten kilpailuedellytysten ja -olosuhteiden turvaamista millä tahansa liiketoimialalla, mutta entistä enemmän käsitettä on alettu käyttää arvioitaessa julkisen ja yksityisen sektorin elinkeinotoiminnan olosuhteita ja toimintaedellytyksiä. Kilpailuneutraliteetin varmistaminen on kilpailupolitiikan ja sitä tukevan sääntelyn (erityisesti kilpailulaki) keskeinen perustehtävä. Esimerkiksi kuntien toiminnassa periaate koskee niin kuntien ja kuntayhtymien harjoittamaa toimintaa kuin myös kuntien kontrolloimien yksiköiden harjoittamaa liiketoimintaa. Kilpailuneutraliteettiperiaatteen lähtökohtana on oletamus siitä, että toimivat kilpailuolosuhteet edistävät yritysten ja yhteisöjen keskinäistä kilpailua, tuottavat positiivisia tehokkuusvaikutuksia sekä lisäävät palvelujen saatavuutta ja variaatiota.

Kyseinen periaate on vaikuttanut viime vuosina merkittävästi tapaan, jolla kuntien hallinnoimia liiketoiminnallisia kokonaisuuksia on arvioitu ja jäsennetty. Tämä on liittynyt mm. kunnallisten liikelaitosten yhtiöittämisen vaatimuksiin, joiden keskeisenä perusteena on pidetty juuri kilpailuneutraliteetin periaatetta. Toisaalta, yhtiöittämisvelvollisuuden lisäksi voidaan toki miettiä tilanteita, joissa yhtiöittäminen on lain mukaan kielletty tai tilanteita, joissa se kannattaa tai sitä ei kannata tehdä. Kaikkien näiden näkökulmien taustalla on oletamus siitä, että toimiessaan tehokkaasti kilpailumekanismi synnyttää positiivisia vaikutuksia, ja että näiden vaikutusten syntymisen edellytyksenä ovat toimivat kilpailuolosuhteet. Julkisten palveluiden tuottamisessa kilpailuolosuhteet toimivat hyvinkin eri tavoin erilaisissa ympäristöissä, minkä vuoksi kilpailu ei aina kuitenkaan toimi tai kilpailumekanismien kautta syntyvät vaikutukset eivät ole välttämättä positiivisia.

OSA III: TULOKSELLISUUDEN MITTAUS JA ARVIOINTI (8 pistettä)

Tehtävä 1. JHTT-tilintarkastajan rooli arviointitehtävässä (1.5 pistettä)

Poisprofiloinnissa on kysymys ulkoa yliopistoille asetetusta vaatimuksesta. Sen täyttämisen kannalta on sinänsä yhdentekevää, mitä kukin yliopisto poisprofiloi, kunhan se kykenee osoittamaan, että se on toiminut määrättyllä tavalla ja poisprofiloinut edes jotakin. Valikoitujen alojen vahvistaminen kussakin yliopistossa kuuluu samoin, joskin heikommin kuin poisprofilointi, ulkoa asetettuihin vaatimuksiin. Näyttöjen esittäminen tuollaisesta vahvistamisesta on kuitenkin oletettavasti edullista kullekin yliopistolle.

Ulkoa käsin ei millekään yliopistolle ole asetettu vaatimuksia siitä, mitä aloja kunkin yliopiston tulisi poisprofiloida ja mitä toisaalta vahvistaa. Mahdollisia ehdokkaita poisprofiloitaviksi aloiksi ovat ne, joita esiintyy monissa yliopistoissa, joskin tällaisen taajan esiintymisen ottaminen poisprofiloinnin kriteeriksi saattaa johtaa siihen, että tiettyjä aloja poisprofiloidaan niin kiivaasti, että ne saattavat muodostua jopa harvinaisiksi. Valikoitujen alojen vahvistamisen kriteerien määrittäminen on vaikeampaa. Esimerkiksi alan harvinaisuus maan yliopistoissa ei sellaisenaan kelpaa vahvistamisen kriteeriksi, vaan tarvitaan myös muita kriteereitä. Onhan nimittäin mahdollista, että alan esiintyminen yhdessä tai harvassa yliopistossa riittää.

Poisprofilointi on ylhäältä määrätty yliopistojen tehtäväksi, eikä tuohon määräykseen liity tarkennuksia siten, että yliopistot voisivat muuta kuin oman harkintansa varassa tehdä poisprofilointia koskevat päätöksensä. Yliopistot ovat toisaalta vuodesta 2010 alkaen valtionapulaitoksia, jotka saavat perusrahoituksensa pääasiassa määrättyjen laskennallisten kriteerien mukaan. Tosiasiassa harkinnanvaraisen strategisen rahoituksen osuus on neljännes. Siksi ne ovat riippuvaisia perusrahoitustaan koskevista kriteereistä.

Yliopistojen rahoituskriteereistä aiheutuu, ettei niiden kannata kohdistaa poisprofilointeja sellaisille aloille, joilla perustutkintotuotanto on runsasta. Myös tohtorituotannon sekä laatuvaikoidun tieteellisen julkaisutoiminnan huomattavaan laskuun johtavat poisprofilointipäätökset olisivat ongelmallisia. Sama koskee poisprofilointia, joka koskisi huomattavaa ulkoista tutkimusrahoitusta hankkineita aloja.

Sen sijaan valmistuneiden työllistyminen on niin heikko yliopistojen perusrahoituskriteeri, etteivät poisprofilointia ja toisaalta joidenkin alojen vahvistamista koskevat päätökset vaikuta perusrahoitukseen juuri lainkaan.

Yliopistojen sisäisen rahanjaon ei tarvitse seurata niitä kriteerejä, joilla yliopistot saavat perusrahoituksensa. Tämä tarkoittaa sitä, että yliopistot saavat vapaasti subventoida niille perusrahoitusta tuovien alojen niille tuottamilla varoilla aloja, jotka eivät tuo varoja vastaavissa suhteissa. Kuitenkin ajatellen alojen vahvistamista yliopistojen ei suoranaisesti kannata heikentää sisäistä rahoitusta aloilla, jotka kuitenkin tuovat niille huomattavasti ulkoista rahoitusta, vaan ottaa huomioon perusrahoituksen "ansaitseminen" eräänä kriteereistä harkittaessa määrättyjen alojen vahvistamista.

Hyvissä vastauksissa oli otettu huomioon edellä luonnehditut seikat. Oli osattu ehdottaa poisprofiloitaviksi aloja, joilla perustutkintotuotanto ja ehkä lisäksi tohtori- ja julkaisutuotanto sekä saatu ulkoinen tutkimusrahoitus oli verrattain alhaista, alat edustettuina monissa yliopistoissa sekä alat lisäksi kenties suhteellisessa mielessä yllärahoitettuja yliopiston omassa sisäisessä rahanjaossa. Vahvistettaviksi oli puolestaan osattu ehdottaa aloja, jotka olivat kenties jääneet mainitussa sisäisessä rahanjaossa alirahoitetuiksi huolimatta suhteellisesti hyvinkin korkeatasoisesta menestymisestä yhdellä tai useammalla seuraavista kriteereistä: perustutkintotuotanto, tohtorituotanto, julkaisutoiminta ja ulkoisen rahoituksen hankinta.

Koska valmistuneiden työllistyminen ei kuulu merkittäviin yliopistorahoituksen kriteereihin, parhaisiin eivät kuuluneet vastaukset, joissa alhainen työllistävyys omaksuttiin poisprofiloinnin kriteeriksi.

Kysymykseen oli ehdoin tahdoin sijoitettu myös kysymykseen tulevia kriteerejä, joiden soveltamisesta ei kysymyksen yhteydessä annettujen tietojen mukaan kuitenkaan voi sanoa juuri mitään. Siksi ei ollut oikein korostaa noita kriteereitä sen enempää poisprofilointien kuin alojen vahvistamisen kriteereinä.

Tehtävään ei ole yhtä ainoaa oikeaa vastausta. Siksi arvosteluperusteessa ei ole esitetty vastausta vastaustaulukon muodossa.

Tehtävä 2. Tuloksellisuuden tarkastuksen ja arvioinnin yhtäläisyydet ja erot (0.3 pistettä)

	Tuloksellisuuden tarkastus (performance auditing)	Arviointi (evaluation)
I. Tehokkuus, tuottavuus, säästäväisyys	3	2
II. Tavoitteiden saavuttamisaste ylipäätään	3	3
III. Liiketaloudellisten tavoitteiden saavuttamisaste	3	1-2
IV. Liiketaloudellinen kannattavuus	2-3	1-2
V. Satunnaistetun koeasetelman tai sen jonkin muunnelman soveltaminen	1-2	2-3
VI. Yhtäältä vaikutusten tai tuotosten ja toisaalta panosten ilmaisu rahamäärin	3	1-2
VII. Kielteisten ja myönteisten sivuvaikutusten erittely riippumatta niiden vaikutusten lajista	1-2	3
VIII. Kohteen erittely etukäteen: ennen toimintaa, politiikkatoiminta tai vastaavaa	1-2	3
IX. Kohteen erittely jälkikäteen: toiminnan, politiikkatoimen tai vastaavan jälkeen	3	3
X. Toiminnan kohteiden osallisuus toimintaan, jonka kohteita ne ovat	1-2	2-3

Vastaukset arvosteltiin ottamalla huomioon vastaajien vastausten jakauma. Tällä tavoin arvosteluasteikkoa sopeutettiin kohden normaali-jakaumaa. Huolimatta siitä, että vastaus edellytti numeroarvojen merkitsemistä vastaustaulukkoon, vastaus vaati myös laadullisen harkintakyvyn osoittamista. Tälle puolestaan taustan muodosti se perehtyneisyys, jota kysymyksellä selvitettiin. Eräs tapa hankkia tuo perehtyneisyys koostui riittävästä perehtymisestä JHTT-kokeeseen valmistautumiseksi ilmoitettuun tausta-aineistoon.

Tehtävä 3. Arviointiin liittyvät käsitteet ja menettelytavat (0.7 pistettä)

3.1 Seurauksen tulee seurata syytä, seuraukseksi esitetyn on tullut toteutua ennen esitettyä syytä eikä seuraus saa aiheutua mistään muusta seikasta kuin esitetystä syystä.

3.2 Kokeellisessa arvioinnissa sovelletaan klassista, satunnaistettua koeasetelmaa. Selviteltävä toimenpide kohdistetaan koeryhmään, mutta ei kontrolliryhmään. Kummankin ryhmän jäsenet on valittu satunnaisotannalla siten, että asianomaisen populaation kullakin jäsenellä ollut sama todennäköisyys kuulua kumpaan tahansa ryhmistä. Selvitettävän toimeenpiteen kautta vaikutuksen kohteena olevan seikan arvo mitataan sekä ennen koetta että sen jälkeen niin koeryhmässä kuin kontrolliryhmässä. Kokeen jälkeen tutkitaan, onko koeryhmässä tapahtunut muutos tilastollisesti merkitsevällä tavalla ollut aiotulla, odotetulla tavalla erilainen kuin kontrolliryhmässä.

3.3 Yhteiskunnallisissa oloissa ei satunnaistettujen koeastelmien soveltaminen usein ole monistakaan syistä mahdollista. Sen sijaan saattaa olla mahdollista kvasikokeellisesti vähemmän taustatekijöitä vakioden tutkia asioita ennen ja jälkeen tietyn toimenpiteen. Voidaan esimerkiksi kohdistaa toimenpide koeryhmään, mutta käyttää klassisen koeasetelman kontrolliryhmän asemesta yhtä tai useampaa vertailuryhmää, joihin kuuluvia havaintoyksiköjä ei ole valittu satunnaisesti. Vertailuryhmään kuuluvat havaintoyksiköt saattavat sen sijaan ikään kuin luontaisesti – esimerkiksi maantieteellisen sijaintinsa perusteella – olla erilaisia kuin koeryhmän havaintoyksiköt.

Monissa tapauksissa ja monista syistä ei kenties tule kysymykseen edes kvasikokeellisen asetelman tapaan esimerkiksi ennen-jälkeen-asetelmien perusteella toteuttaa arviointia. Tällöin asioita selvitetään ehkä vasta jälkikäteen, määrätyn toimenpiteen toteuduttua, tai sellaisenaan, ennen aioittua toimenpidettä.

3.4 Luonnehditun menettelyn etuna on se, että vertailu ennen jälkeen -tapaan on mahdollista. Jos asiat selvitetään vain jälkikäteen, niitä saattaa olla vaikea suhteuttaa tilaan, joka edelsi toimenpidettä.

3.5 Kuten vastauksissa aivan oikein esiintyi, se seikka, että vahvasti korostettu toimenpide ei kenties osoittautuisi vaikuttavan ainakaan esitetyn kaltaisesti, saattaa muodostua uhkaksi. Siksi vaikutusten analyysi ja arviointi saattavat nekin muodostaa tietyn suoranaisten uhkan. Demokratiaan kuuluva mahdollisuus, että vaalien tai parlamentaarisen epäluottamuslauseen jälkeen päättäjät vaihtuvat, voi myös aiheuttaa sen, ettei kiinnostusta suuntaudu sen selvittämiseen, miten hidasvaikutteiset päätökset vaikuttavat tai mitä ylipäätään tapahtuu pitkällä aikavälillä. Onhan nelivuotisen valtiollisen vaalikauden ja nelivuotisen kunnallisen vaalikauden aikana keskimäärin vain kaksi vuotta siihen, kunnes pidetään seuraavat vaalit.

Tehtävä 4. Valtion ja kuntien harjoittama sääntely (1.5 pistettä)

4.1 Jos sääntelystä puhutaan vain taakkana, tämä vastaa huomion kiinnittämistä vain kustannuksiin eikä hyötyihin. Asiaan sisälty ristiriita, että yksilön, yrityksen, kunnan tai valtionkin kannalta sen oma hyötyjen ja kustannusten suhde saattaa olla toinen kuin suhde on laajemmasta näkökulmasta, kuten maan tietyn alueen, koko maan, Euroopan unionin saati koko maailman.

Sääntelyn kohteiden keskuudessa joudutaan kuitenkin kantamaan sääntelyn ne kustannukset, jotka kohdistuvat noille kohteille. Tällä perusteella tuollaisten kustannusten minimointi sekä tarkka huomio noiden kustannusten jakautumiseen kuuluu oleellisiin sääntelyn kehittämisen kohteisiin. Hyvän sääntelyn kustannukset kohteille ovat minimaaliset, ja nuo kustannukset jakaantuvat läpinäkyvällä ja ainakin siedettävän oikeudenmukaisella tavalla.

Jo vuosikymmenten ajan on monissa tutkimuksissa osoitettu, että sääntelyn kohteet saattavat kokea sääntelyn kannaltaan hyvinkin tervetulleeksi. Esimerkiksi toimialoilla, joilla toimijat saavat sääntelyn ansiosta varman suojan kilpailua vastaan toimijat puoltavat mahdollisesti hyvinkin tarmokkaasti sääntelyn jatkumista sellaisenaan ja vastustavat sen purkamista. Sen sijaan tahoille, joilta sääntely estää pääsyn tietyille toimialalle, sääntely on erityisen epätoivottavaa.

4.2 Pelkästään sääntelyn kustannusten laskeminen on vain yksi puoli sääntelyn, sen vaikutusten ja sen sivuvaikutusten arviointia. Standardikustannusmenettelyn riskeihin kuuluu kaavamaisuus, koska sääntelyn kohtaanto ei välttämättä ole samalla tavalla raskas sääntelyn eri kohderyhmissä. Sääntelyn toimeenpanosta saattaa aiheutua esimerkiksi, että sääntelyn toimeenpanossa mukaan lukien toimeenpanon tiukkuus voi olla maan alueittain ja kunnittain huomattaviakin eroja.

4.3 Yritykset ovat keskenään erilaisia. Eräät niistä toimivat säännellyillä ja toiset taas varsin pitkälti sääntelemättömillä toimialoilla. Yrityskoot vaihtelevat yhden henkilön yrityksistä suuryrityksiin, joskin monella toimialalla yrityskoko vaihtelee vähemmän.

Sääntelyn vaikutuksia kohdistuu muihinkin tahoihin kuin yrityksiin. JHTT-tutkinnoille määrättyssä taustakirjallisuudessa sijoitetaan yritysvaikutukset vain osaksi sääntelyn taloudellisia vaikutuksia, joita kohdistuu myös maan koko talouteen ja sen julkisiin talouksiin. Kirjallisuudessa korostetaan myös muita kuin sääntelyn taloudellisia vaikutuksia eli sen sosiaalisia vaikutuksia, sen vaikutuksia ympäristöön sekä sen hallinnollisia vaikutuksia esimerkiksi valtion toimenpiteiden vaikuttaessa kuntiin.

4.4 Monien vaikutuslajien analyysi ja arviointi saattaa olla vaikeaa. Tätä osoittavat jo hankaluudet yritysvaikutusten arvioinnissa (ks. arvosteluperusteen edelliset kohdat). Yritysvaikutukset ovat vain osa taloudellisista vaikutuksista, joiden arviointi saattaa olla monin tavoin vaikeaa esimerkiksi silloin, kun sääntelyllä on pitkän tai ylipitkän aikavälin vaikutuksia.

Sosiaalisten vaikutusten erityispiirteisiin kuuluu niiden moninaisuus, mistä aiheutuu yhteensovittamisongelmia jo yksistään sosiaalisten vaikutusten eri lajien kesken. Sosiaalisten ja taloudellisten vaikutusten yhteensovittaminen saattaa kysyä vaivaa ja aikaa. Sama koskee ympäristövaikutusten, sosiaalisten vaikutusten ja taloudellisten vaikutusten yhteensovittamista. Hallinnollisten vaikutusten kentän ongelmallisuudesta ovat osoituksena monet valtion ja kuntien väliset ristiriidat, jotka ovat näyttäneet Suomessa sen, ettei valtio voi kuntakenttään nähden toteuttaa jokaista suunnitelmaansa ja jokaista aikomaansa politiikkatointoa.

Tehtävä 5. Kunnan elinkeinopolitiikan tuloksellisuus (1,3 pistettä)

Vähäväkisen kunnan hallituksen toimintakertomus ei luottamushenkilöiden mielestä anna ”oikeata ja riittävää kuvaa” nimenomaan teollisuushankkeen tuloksellisuudesta kunnan kannalta. Luottamushenkilöt odottivat hankkeelta ruisketta muuttoliikkeen kääntämiseksi positiiviseksi ja kunnan elinvoiman kasvattamiseksi sekä kunnan taloudellisen tilan kohentamiseksi. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöslaskelmien mukaan erityisesti kunnan taloudellinen tila ei ole kohentunut odotetulla tavalla. Toimintakertomus ei anna riittävää selvyyttä miksi sinänsä onnistunut teollisuushanke ei ole kääntänyt kunnan talouden tilaa. Toimintakertomuksessa esitetään lukuja, mutta niiden tulkinta jää vähälle huomiolle. Lukujen paikkansapitävyyttä luottamushenkilöt eivät epäile.

Miksi näin on käynyt ja miten? Kunnan talouden tilan kehityksen kannalta varsin oleellista on asukasluvun kehitys, jolla on yhteys kunnan tulojen ja menojen kehitykseen.

Keskeiset kokonaiskuvaa täydentävät havainnot ovat seuraavat:

- Toimintakertomuksessa todetaan, että työttömyysprosentti on laskenut 18,5 prosentista 13 prosenttiin ja pitkäaikaistyöttömien määrä 8,6 prosentista 4,1 prosenttiin. Tähän on saattanut hyvinkin vaikuttaa teollisuuslaitoshanke, mutta myös se, että työttömät ovat muuttaneet pois kunnasta. Tästä toimintakertomus ei kerro.
- Toimintakertomuksen mukaan kunnan nettokäyttökustannukset ovat kasvaneet vuodesta 2011 lähtien vuoteen 2015 noin 1,4 prosenttia vuodessa. Yleensä toimintakertomuksessa raportoidaan toimintamenojen, ei nettokustannusten kehityksestä. Oleellista tässä on korostaa asukasluvun vähenemistä. Kun kunnan nettokäyttökustannukset jaetaan asukasmäärällä, euroa/asukas, ovat nettokäyttökustannukset kohonneet asukasta kohti 3,1 prosenttia. Huomattava osa palvelujen tuottamiskustannuksista kunnissa on kiinteitä (koulut, terveyskeskukset yms.). Kun asukasluku pienenee hieman vuosittain, kunnan kustannukset eivät laske samassa suhteessa.
- Luottamushenkilöitä askarruttaa erityisesti se, että verorahoitus on kasvanut vain 0,2 prosenttia vuodessa, vaikka työllisyyskin on parantunut. Todettakoon, että verorahoituksella tarkoitetaan verotulojen ja valtionosuuksien muodostamaa kokonaisuutta. Verorahoituksen sisällä verotulojen osuus on kasvanut 49 prosentista vuonna 2011 55 prosenttiin vuonna 2015. Valtionosuudet ovat vastaavasti pienentyneet samana aikana 51 prosentista 45 prosenttiin. Kun veroprosenteissa ei ole tapahtunut muutoksia, on kunnallisveron tuotto ilmeisesti kasvanut huomattavasti.

Oleellista verorahoituksen kannalta on valtionosuusjärjestelmään sisältyvä taseus, jossa otetaan huomioon kuntien tuloverojen ja yhteisövero-osuuden tuotto. Kunnat, joissa näiden veromuotojen tuotto jää alle maan kuntien keskimääräisen asukaskohtaisen verotulon, saavat taseuslisää ja ne kunnat, joiden asukaskohtainen verotulo on keskiarvoa korkeampi, maksavat taseusvähennystä.¹

¹ Verotuloihin perustuva valtionosuuden taseus

Esimerkiksi vuonna 2016 keskimääräinen tuloveroprosentti on 19,75 prosenttia. Euromääräisesti taseusraja on 3 654,79 euroa/asukas vuonna 2016.

Taseusraja saadaan, kun koko maan yhteenlasketut laskennalliset verotulot jaetaan koko maan asukasmäärällä. Asukasta kohden laskettua kunnan laskennallista verotuloa verrataan taseusrajaan. Jos kunnan laskennallinen verotulo alittaa taseusrajan, kunta on oikeutettu taseuslisään. Taseuslisä on 80 prosenttia taseusrajan ja kunnan laskennallisen verotulon erotuksesta. Vuonna 2016 taseuslisää saa 268 kuntaa.

Jos kunnan laskennallinen verotulo ylittää taseusrajan, kunta on taseusvähennyksen maksaja. Taseusvähennys on 30 prosenttia kunnan laskennallisen verotulon ja taseusrajan erotuksesta lisättynä erotuksen luonnollisella logaritmillä (keskimäärin 5,7 prosenttiyksikköä). Vuonna 2016 taseusvähennystä maksaa 33 kuntaa.

Vähäväkisen kunnan asukaskohtaiset verotulot (ei ole suoraan kerrottu tehtävässä) ovat tasausrajan alapuolella ja kunta on saanut tasauslisää. Kun kunnan tuloveron ja yhteisöveron osuuden tuotot ovat kasvaneet, on se supistanut kunnan saamaa verotulon tasausta. Tässä on syy, miksi verorahoitus on kasvanut varsin huonosti teollisuushankkeen työllistämisvaikutuksista huolimatta.

Kunnan tilinpäätöksen kuvaama talouden tila on siis ensisijassa huonon tulokehityksen seurausta, vaikka osansa on myös menojen kehityksellä. Keskeiset tunnusluvut osoittavat talouden tilan vain heikentyneen vuonna 2015. Kun tilinpäätösluvut ovat tässä esitetty euroa/asukas, ne heikkenevät jyrkemmin kuin kunnan kokonaisluvut.

Teollisuushallihanke näyttää siis ulkoapäin katsottuna kunnan kannalta onnistuneelta. Hankkeen vaikutusten dynamiikka on monimutkaisempi, mikä kunnan päättäjien pitäisi ymmärtää, ja siitä pitäisi raportoida toimintakertomuksessa.

Kunnan talouden tilaan saattaa hyvinkin vaikuttaa myös muu elinkeinotoiminta kuin teollisuushalli. Tätä osuutta ei voida arvioida tehtävässä annetun tiedon perusteella. Työllisyyden paraneminen ja verotulojen kasvu voi johtua muun elinkeinotoiminnan piristymisestä.

Teollisuuslaitoshankkeeseen sisältyy myös riskejä, esimerkiksi yrittäjän konkurssi, jotka saattavat aiheuttaa kunnalle nettomenoja.

Tehtävä 6. Valtion kirjanpitoyksikön tuloksellisuuden tarkastaminen (1,5 pistettä)

Kirjanpitoyksikköjen toimintakertomuksesta ja Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) suorittamasta tarkastuksesta on säädöksiä ja ohjeita.

Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423 21 § (19.12.2003/1216) säättää virastojen ja laitosten tilinpäätöksistä ja toimintakertomuksista: "Viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva)."

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243 63 § määrää edelleen, että "Kirjanpitoyksikön on laadittava kultakin varainhoitovuodelta tilinpäätös. Kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää:

1) toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;"

.....

Toimintakertomuksen sisällöstä on valtionkonttorin ohje: Toimintakertomuksen laatiminen. Kirjanpitoyksiköt ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot. Valtiokonttori 30.11.2010 Dnro VK 510/03/201.

Valtionhallinnossa tuloksellisuus jäsennetään ns. tulosprisman avulla.

VTV:n tehtävänä on tarkastaa kirjanpitoyksiköiden tilinpäätös, jonka tarkastamisesta on ohje: "Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus - sisältö ja periaatteet. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita."

6.1. Tilinpäätöksen tarkastukseen liittyvässä tuloksellisuuden tarkastamisessa kyse ei ole tuloksellisuuden tason tarkastamisesta, vaan siitä pitävätkö tiedot paikkaansa eli antaako toimintakertomus "oikeat ja riittävät tiedot" tuloksellisuudesta. Tarkastuksessa tarkastajan pitää selvittää, vastaako tuloksellisuuden kuvaus valtiokonttorin ohjeita ja ministeriön kanssa tehtyä tulostavoiteasiakirjaa. Onko toimintakertomuksessa raportoitu keskeisistä asioista, jotka sisältyvät tulostavoiteasiakirjaan? Tärkeää on selvittää, millaisen prosessin tuloksena tuloksellisuutta kuvaavat tiedot on saatu toimintakertomukseen. Tämän varmistamiseksi on tutustuttava suoritettujen ja kustannustietojen rekisteriointijärjestelmään ja arvioitava sen luotettavuus. Tämä edellyttää useimmiten yhteistyötä henkilökunnan kanssa ja tutustumista tietojen rekisteriointijärjestelmään.

6.2. Tuloksellisuusluvuilla, tuotto- ja kululaskelmalla ja tulo- ja menoarvion (talousarvion) toteutumislaskelmalla ei ole suoraa laskennallista yhteyttä. Tulo- ja menoarvion toteutumislaskelma kertoo vain, miten talousarvio, sen tuloarviot ja määrärahat ovat toteutuneet. Se ei kerro siitä, onko toiminnan tuloksellisuus hyvä tai huono. Myöskään tuotto- ja kululaskelman tuloksella ei ole yhteyttä toiminnan tuloksellisuuteen. Tuloksellisuus voi olla hyvä tai huono riippumatta tuotto- ja kululaskelman tuloksesta.

Perussyy on reaalityalouden (reaalityprosessi) ja rahatalouden (rahaproessin) yhteydessä. Yritysympäristössä reaalitypuolen onnistuminen näkyy rahavirtoina ja niitä mittaavassa tuloslaskelmassa. Tuloslaskelma osoittaa yrityksen onnistumista perustehtävässään kauden aikana. Verorahoitteisessa toiminnassa erityisesti tuotospuolelta puuttuu selvä yhteys reaality- ja rahapuolen välillä. Niinpä rahataloudesta kertovat tuotto- ja kululaskelma sekä tulo- ja menoarvion toteutumislaskelma eivät suoraan kerro perustehtävän tuloksellisuudesta.

6.3. Valtiontalouden tarkastusvirasto tekee erikseen tuloksellisuustarkastuksen nimellä kulkevia tarkastuksia sekä valtion kirjanpito- ja muiden yksikköjen tilintarkastuksia, joiden osana virasto tarkastaa toimintakertomuksessa raportoitavaa kirjanpitoyksikön tuloksellisuutta.

VTV kuvaa tuloksellisuustarkastusta seuraavasti: ”Tuloksellisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Tämä on tuloksellisuustarkastuksessa tulkittu taloudenhoidon tuloksellisuudeksi. Tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että valtion taloudenhoito on taloudellista, tehokasta ja vaikuttavaa.

Tarkastukset kohdistuvat muun muassa organisaatorakenteisiin ja rahoitusjärjestelmiin, toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen, toiminnan suoritteisiin ja tuotoksiin, toiminnan taloudellisuuteen ja tehokkuuteen tai toiminnan vaikutuksiin.

Tarkastuskohteita ovat myös yksittäisen viranomaisen tai valtionavun saajan hoitamat rajatunmat tehtävät sekä talousarvion ulkopuoliset rahastot, liikelaitokset tai valtionyhtiöt. Tuloksellisuustarkastuksia kohdistetaan lisäksi EU-ohjelmien toimeenpanoon ja ohjelmien varainkäyttöön.”

Vuotuisten tilintarkastusten osana tarkastetaan kirjanpitoyksikköjen ja muiden valtion virastojen ja laitosten tuloksellisuutta ja sen raportointia.

6.4. INTOSAI: (International Organization of Supreme Audit Institutions) on julkaissut kolmenlaisia ISSAI-standardia: Financial Auditing, Compliance Auditing ja Performance Auditing. Financial Auditing viittaa kirjanpitoyksikköjen vuotuisen tilintarkastukseen, Performance Auditing taas tuloksellisuustarkastukseen ja Compliance Auditing lähinnä lainmukaisuuden tarkastukseen. Valtion kirjanpitoyksikköjen tarkastus eri näkökulmista tapahtuu pääosin vuotuisessa tilintarkastuksessa. Erilliset laillisuustarkastukset ja tuloksellisuustarkastukset kohdistuvat pääosin toimintoihin tai toimintokokonaisuuksiin.

VTV:n antamassa kertomuksessa PRH:n tilintarkastuksesta (27.4.2016 Dnro 101/53/2015) on seuraava kuvaus:

”Tuloksellisuuden kuvaus

Toiminnallista tehokkuutta koskevien tietojen sisältöä ja esittämistapaa ja niiden perustana olevaa laskentatointa on tarkastettu riittävässä laajuudessa sen selvittämiseksi, sisältääkö tuloksellisuuden kuvaus olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot.

Toiminnallisesta tehokkuudesta on esitetty oikeat ja riittävät tiedot.”

Tehtävä 7. Vanhustenhuollon tuloksellisuus (1,2 pistettä)

Keskeiset havainnot

1) Ikäihmisten kunnanvaltuuston päätöksestä ja sen perusteluista

Kunnanvaltuuston päätös on ristiriitainen tai vähintäänkin monitulkintainen. Aluehallintovirasto on kiinnittänyt huomiota vanhuspalvelujen laatuun, mutta todennut henkilöstöresurssit riittäviksi. Toisaalta valtuusto kyllä toteaa lisäpaikkojen tarpeen, mutta asettaa tavoitteeksi myös laadun parantamisen. Lisäpaikat liittyvät palvelun määrään ja saatavuuteen, ei laatuun.

Valtuusto on siis osoittanut lisää rahaa laatuasiaan, mutta ei ole täsmentänyt, mitkä tekijät ovat puutteellisen laadun syitä, varsinkin kun henkilöstöresurssien määrään ei ole huomauttamista. Valtuusto ei ole myöskään päättänyt tapaa, jolla laadun muutosta mitataan.

2) Kunnanvaltuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta

Valtuuston tavoitteena on ollut saada kolme laitoshoitopaikkaa lisää ja parantaa hoidon laatua. Näihin tarkoituksiin valtuusto on osoittanut 10 prosenttia lisärahoitusta.

Toimintakertomuksen mukaan vanhustenhuolto on saanut järjestetyksi kolme lisäpaikkaa olemassa olevista tiloista. Vanhustenhuollon ei myöskään ole tarvinnut palkata lisää henkilöstöä, koska hoitaja-hoidettava-suhde on lisäyksen jälkeenkin suositusten mukainen. Tämä tarkoittaa sitä, että paikkojen lisäys on saatu lähes kokonaan aikaan entistä tehottomuutta karsimalla, ja että lähes koko määrärahan lisäys on käytettävissä palvelun laadun parantamiseen. Toimintakertomuksen mukaan palvelun laadussa ei kuitenkaan ole tapahtunut havaittavissa olevia muutoksia. Mitä siis on tapahtunut?

Tarkemmin katsottuna 10 prosentin voimavarojen lisäys on kohdentunut mielenkiintoisesti.

<u>Vanhustenhuolto</u>	Vuosi 2014 tilinpäätös	Vuosi 2015 tilinpäätös	Erotus	Lisäysprosentti
Hallinto (johtaja, mm. taloushallintopalvelut)	50 000	51 000	1 000	2,0
Henkilökunnan palkat	500 000	510 000	10 000	2,0
Aineet ja tarvikkeet	100 000	110 000	10 000	10,0
Palvelujen ostot:				
Pesulapalvelut (kunnan osakeyhtiö)	10 000	11 000	1 000	10,0
Muut palvelut	40 000	44 000	4 000	10,0
Sisäiset vuokrat (kunnan Tilakeskus-liikelaitos)	200 000	240 000	40 000	20,0
Ateriapalvelut (kunnan Ateria-liikelaitokselta)	80 000	110 000	30 000	37,5
Keskus- ja toimialahallinnon vyörytykset 2 %	20 000	24 000	4 000	17,0
YHTEENSÄ	1 000 000	1 100 000	100 000	10,0

Sisäiset vuokrat, vyörytykset ja hallinto ovat napanneet lähes puolet rahoituksen lisäyksestä. Tehtävääineistosta ei käy ilmi, onko sisäisten veloitusten kohottamisessa (vyörytyksissä) kyse palvelujen lisäyksestä vai veloitusten korottamisesta. On varsin ymmärrettävää, että tällainen rahan lisääntynyt käyttö ei näy palvelun laadussa. Voidaan tietysti ajatella, että laatu voi parantua

esimerkiksi parempien ateriapalvelujen kautta. Ateriapalveluihin on kohdennettu melkoinen rahoituksen lisäys, mutta toimintakertomuksesta ei käy ilmi, onko kunnan liikelaitos ainoastaan korottanut hintoja vai myös panostanut aterioiden laatuun.

Henkilöstö on hoivapalveluissa keskeinen laatuun vaikuttava resurssi. Henkilökunnan palkkaukseen käytetty rahoitus on kohonnut, mutta palkkojen yleiskorotus nappaa sen kokonaan. Näyttää siis siltä, että rahoituksen lisäys ei ole kohdentunut henkilöstöön. On vielä huomattava, että henkilöstön käytettävissä oleva aika jakautuu nyt suuremman asiakasmäärän kesken. Mitä tämä merkitsee laadun näkökulmasta?

Laadulla ja käytettävissä olevalla rahalla ei läheskään aina ole selvää yhteyttä.

Laatua on pyritty parantamaan henkilöstökoulutuksella. Tilinpäätöksestä ei ilmene, minkä verran määrärahoja on käytetty tähän tarkoitukseen.

Kyselyjen ja haastattelujen tulokset eivät välttämättä ilmennä laadun paranemista. Jos laatu kohoaa vähitellen, asiakkaat eivät välttämättä huomaa sitä. Päivittäin käytettävissä palveluissa laadun muutoksen on oltava huomattava, jotta asiakkaat tunnistaisivat sen. Tilanne on erilainen, jos asiakas käyttää palvelua vaikkapa pari kertaa vuodessa.

Oleellista on se, että valtuuston osoittama lisävoimavara on mennyt muuhun kuin lisäpaikkojen hankkimiseen tai laadun parantamiseen. Hallituksen toimintakertomus ei siis anna oikeaa ja riittävää kuvaa vanhuspalvelujen parantamistoimenpiteistä.