



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2017 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.

JHTT-tutkinto 2017 1-osa**Tehtävä 1. Valtionyhtiöiden omistajaohjauksen rajat ja niiden valvonta (2,0 pistettä)****1.1. (1,0 pistettä)**

Asia voi tulla yhtiön omistajan päätettäväksi ensinnäkin yhtiön hallituksen aloitteesta yhtiökokoukseen. Osakeyhtiölain (624/2006) 6:7:n mukaan yhtiön hallitus voi saattaa hallituksen tai toimitusjohtajan yleistöimivaltaan kuuluvan asian yhtiökokouksen päätettäväksi.

Valtio-omistaja, jota tässä tapauksessa edustaa ministeriö, voi ottaa asian päätettäväkseen myös ilman yhtiön hallituksen aloitetta. Osakeyhtiölain 5:2:ssa säädetään, että osakkeenomistajat voivat yksimielisinä tehdä yksittäistapauksessa päätöksen hallituksen tai toimitusjohtajan yleistöimivaltaan kuuluvassa asiassa. On kuitenkin huomattava, että tällöinkin tulevat sovellettaviksi osakeyhtiölain 5:1:n säännökset päätöksen muotomääräyksistä (ks. HE 109/2005 vp; osakeyhtiölain 5:2:n perustelut). Yhtiön johdolle osoitettu ministerin vapaamuotoinen tahdonilmaus ei näitä muotovaatimuksia todennäköisesti täytä.

Valtio-omistajan edustajana omistajaohjauksesta vastaava ministeri voi osakeyhtiölain 5:2:n nojalla tehdä päätöksen yhtiön hallituksen tai toimitusjohtajan yleistöimivaltaan kuuluvassa asiassa. Päätöksessä on noudatettava osakeyhtiölain muotomääräyksiä. Toimielinten tavanomaisesta toimivallanjaosta poikkeaminen voi kuitenkin hämärtää vastuusuhteita yhtiössä (ks. Valtioneuvoston oikeuskanslerin päätös 11.2.2014). Myös OECD:n ohjeistuksen mukaan valtio-omistajan tulee taata valtionyhtiöiden johdon toiminnallinen itsenäisyys. Näin ollen valtionyhtiöiden hyvän hallintotavan mukaista olisi se, että omistajaohjauksesta vastaava ministeri käyttäisi päätösvaltaansa pidättyvästi yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan toimivaltaan kuuluvien asioiden osalta.

1.2. (0,4 pistettä)

Valtionyhtiöiden omistajaohjausta ja sen rajoja sekä asiaa koskevaa valvontaa määrittäviä keskeisiä oikeussäädöksiä ovat Suomen perustuslaki (731/1999), laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta (1368/2007) sekä osakeyhtiölaki (624/2006). Perustuslain julkisen talouden valvontaa koskeva säännös (90 §) ulottuu myös valtion omistajaohjauksen valvontaan. Lisäksi perustuslaissa säädetään ministerin yleisestä parlamentaarisesta vastuunalaisuudesta suhteessa eduskuntaan.

Omistajaohjauslaissa säädetään muun muassa niistä tehtävistä, joita omistajaohjausvaltaa käyttävälle ministeriölle sekä valtioneuvostolle kuuluu. Samoin laissa säädetään tilanteista, joissa valtion omistusosuuden muuttamiselle yhtiössä vaaditaan eduskunnan suostumus. Osakeyhtiölaissa asetetaan omistajaohjaukseen liittyen säännökset esimerkiksi osakeyhtiön omistajien ja yhtiön johdon roolista ja tehtävistä.

Muita valtion omistajaohjauksen sääntely- ja ohjausvälineitä ovat muun muassa valtioneuvoston periaatepäätös valtion omistajapolitiikasta sekä OECD:n hyvän hallinnon ohjeistus valtionyhtiöille (OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises).

1.3. (0,6 pistettä)

Eduskunnan tarkastusvaliokunta voisi ryhtyä laatimaan kyseistä mietintöä oma-aloitteisesti. Eduskunnan tarkastusvaliokunnalla on muista erikoisvaliokunnista poiketen mahdollisuus ottaa omasta aloitteestaan asioita käsiteltäväkseen ja saattaa merkittävät valvontahavaintonsa mietinnössään suoraan täysistunnon käsiteltäväksi (eduskunnan työjärjestys 31 a §, tarkastusvaliokunnan

perustamista koskeva HE 71/2006 vp). Käytännössä tarkastusvaliokunta voisi saada virikkeen mietinnön laatimisen aloittamiseen esimerkiksi omistajaohjausta koskevien Valtiontalouden tarkastusviraston kertomusten käsittelyn yhteydessä.

Perustuslain (731/1999) 90 §:n mukaan tarkastusvaliokunnan tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa. Tarkastusvaliokunta voi mietinnössään esittää eduskunnan täysistunnon hyväksyttäväksi kannanottoja, joissa veloitetaan valtioneuvostoa ja ministeriöitä ryhtymään tiettyihin toimiin. Yleisesti ottaen valiokunnan mietinnön perustelut katsotaan eduskuntakäsittelyn aikana hyväksytyiksi, jollei eduskunta toisin päättä (eduskunnan työjärjestys 64 §).

Tehtävä 2. Kuntien valtionosuudet ja niiden valvonta (2,0 pistettä)

2.1. (0,8 pistettä)

Kunnalle maksettava valtionosuus määräytyy laskennallisista perusteista. Keskeinen kriteeri on ensinnäkin kunnan asukkaiden määrä. Toiseksi asiaan vaikuttavat ikäluokittain määritetyt perushinnat, jotka kerrotaan kunnan asukkaiden määrällä. Kunnalle maksettavaa valtionosuutta korottavat erilaiset lisäkriteerit, joita ovat esimerkiksi työttömyyden määrä kunnassa, kunnan kaksikielisyys ja vieraskielisyys ja kunnan syrjäisyys.

Peruspalvelujen valtionosuuden määrän kriteereistä säädetään kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetussa laissa (1704/2009). Tarkemmin perushintojen määrästä säädetään valtioneuvoston asetuksella.

2.2. (0,5 pistettä)

Kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetussa laissa (1704/2009) säädetään harkinnanvaraisesta valtionosuuden korotuksesta (30 §). Säännöksen mukaan kunnan valtionosuutta voidaan korottaa hakemuksesta harkinnanvaraisesti, jos kunta ensisijaisesti poikkeuksellisten tai tilapäisten kunnallistaloudellisten vaikeuksien vuoksi on lisätyn taloudellisen tuen tarpeessa. Taloudellisen tuen tarpeeseen vaikuttavina seikkoina otetaan pykälän mukaan huomioon myös paikalliset erityisolosuhteet.

Valtionosuuden korotuksen myöntämisen ehdoksi on asetettu, että kunta on hyväksynyt suunnitelman taloutensa tasapainottamiseksi toteutettavista toimenpiteistä. Suunnitelma tulee liittää valtionosuuden korotusta koskevaan hakemukseen. Valtionosuuden korotuksen myöntämiselle ja käytölle voidaan lain 30 §:n mukaan asettaa myös muita kunnan talouteen liittyviä ehtoja. Valtionosuuden korotus voidaan seuraavina vuosina jättää myöntämättä tai se voidaan myöntää alennettuna, jos suunnitelmaa tai asetettuja ehtoja ei ole noudatettu.

Valtioneuvosto päättää hakemuksesta harkinnanvaraisesta valtionosuuden korotuksesta (L 1704/2009, 48 §). On huomattava, että harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta voidaan myöntää vain valtion talousarvion rajoissa (30 §). Näin ollen valtioneuvoston mahdollisuus myöntää harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta riippuu eduskunnan talousarviopäätöksestä. Toki valtioneuvosto itse päättää siitä, sisällyttääkö se talousarvioesitykseen tällaista määrärahaa ja jos sisällyttää, niin kuinka paljon. Viime vuosina talousarvioon ei ole sisällytynyt määrärahaa harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta varten.

2.3. (0,7 pistettä)

Vaikka nykyisessä laskennallisessa valtionosuusjärjestelmässä ei säännönmukaisesti tarkasteta sitä, ovatko yksittäisen kunnan saamat valtionosuudet käytetty juuri tiettyihin kohteisiin, liittyy valtionosuuspäätösten perusteena olevien tietojen oikeellisuuteen tiettyä valvontaa ja tarkastusta. Kuntalain (410/2015) 123 §:ssä säädetään erääksi kunnan tilintarkastajan tehtäväksi sen tarkastaminen, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Valtiontalouden tarkastusvirastolla on puolestaan oikeus tarkastaa valtiolta varoja tai muuta taloudellista tukea tai etua saaneita kuntia sen selvittämiseksi, ovatko varojen tai muun taloudellisen tuen tai edun saamiseksi annetut tiedot oikeat, onko myöntämisspäätöksessä määrättyjä ehtoja noudatettu ja onko varat tai muu taloudellinen tuki tai etu käytetty siihen tarkoitukseen, johon ne on annettu (laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000), 2 §).

Valtionosuuksien valvonta- ja tarkastusvaltuuksia kuuluu myös valtiovarainministeriölle. Kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain (1704/2009) mukaan valtiovarainministeriö voi esimerkiksi oikaista valtionosuuksia koskevissa päätöksissä ja tiedoissa olevan laskuvirheen. Valtiovarainministeriö voi myös määrätä kunnan palauttamaan perusteettomasti maksettu osa valtionosuudesta. (50 § ja 52 §)

Sosiaali- ja terveydenhuollon perustamishankkeiden ja kehittämishankkeiden osalta valtionapuviranomaisen tehtäviä ovat hoitaneet sosiaali- ja terveysministeriö sekä aluehallintovirastot (laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta (733/1992), 39 §). Näille toimijoille kuuluu tällöin myös valtionosuuksien sisäinen valvonta omalla toimialallaan. Sosiaali- ja terveydenhuoltouudistuksen (SOTE) myötä sosiaali- ja terveydenhuollon valvontatehtäviä hoitavat aluehallintovirastot sekä Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto (Valvira). (Laki sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä, HE 15/2017 vp).

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 58 §:n mukaan valtionapuviranomainen päättää kunnan opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuustietojen oikeellisuuden toteamiseksi suoritettavista rahoituksen saajan talouteen ja toimintaan kohdistuvista tarkastuksista. Valtionapuviranomaisina opetus- ja kulttuuritoimen alalla toimivat tilanteesta riippuen opetus- ja kulttuuriministeriö, aluehallintovirasto ja Opetushallitus (57 §). Opetus- ja kulttuuriministeriö voi antaa opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuuksiin liittyvän tiedon oikeellisuuden tarkastuksen Opetushallituksen tehtäväksi. Valtionapuviranomainen voi antaa tarkastuksen myös ulkopuolisen tilintarkastajan tehtäväksi. (58 §)

Tehtävä 3. Monivuotiset rahoituskehykset (1,0 pistettä)

3.1. (0,4 pistettä)

Monivuotisessa rahoituskehyksessä asetetaan Euroopan unionin vuotuisille menoille rajat useaksi vuodeksi kerrallaan. Kyse on siis yhtä talousarviovuotta pidemmän aikavälin menokehyksistä. Kehyksissä määritetään, miten paljon EU voi vuodessa käyttää määrärahoja yhteensä ja eri toimintaloja kohden. Rahoituskehykset ovat kattaneet yleensä seitsemän vuotta. Monivuotisella rahoituskehyksellä pyritään takaamaan, että unionin menot kehittyvät hallitusti sen käytettävissä olevien omien varojen rajoissa.

Keskeisiä säädöksiä, joissa EU:n monivuotisista rahoituskehyksistä säännellään, ovat Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (312 art.), EU:n varainhoitoasetus (966/2012) sekä neuvoston asetus (1311/2013) vuosia 2014–2020 koskevan monivuotisen rahoituskehysten vahvistamisesta.

Euroopan unionin monivuotisilla rahoituskehyksillä on oikeudellista sitovuutta. Kehysten sisällöstä säännellään juridisesti sitovilla säädöksillä. Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksen (SEUT) 312 artiklassa, EU:n varainhoitoasetuksen (966/2012) 51 artiklassa sekä rahoituskehys-asetuksen (1311/2013) 3 artiklassa nimenomaisesti säädetään, että unionin talousarviossa on noudatettava monivuotista rahoituskehystä. Tässä suhteessa ne eroavat suomalaisista valtiontalouden kehyksistä, joiden sitovuus on ennen muuta poliittista ja tosiasiallista, ei niinkään juridista.

3.2. (0,6 pistettä)

Ulkoisen valvonnan puolella Euroopan tilintarkastustuomioistuimella on erittäin laaja valvonta- ja tarkastustoimivalta (Sopimus Euroopan unionin toiminnasta 287 art., EU:n varainhoitoasetus 966/2012, 159 ja 161 art.). Monivuotiset rahoituskehykset ja niiden noudattaminen voidaan katsoa kuuluvaksi tilintarkastustuomioistuimen valvontakohteisiin. Tilintarkastustuomioistuin on myös laatinut yleisempiä katsauksia monivuotisten rahoituskehysten toimivuudesta ja kehitystarpeista.

Komissio vastaa EU:n talousarvion valmistelusta ja varainhoidon sisäisestä valvonnasta (SEUT 314–319 art., EU:n varainhoitoasetus (966/2012), 38 art., 53 art., 58 art. ja 100 art.) Tähän sisäisen valvonnan alueeseen kuuluu myös huolehtiminen rahoituskehysten noudattamisesta vuotuisessa talousarvion valmisteluprosessissa. Euroopan parlamentti ja neuvosto puolestaan valvovat kyseisiä komission toimia, sillä parlamentti myöntää komissiolle talousarvion toteuttamista koskevan vastuuvapauden neuvoston suosituksesta (SEUT 319 art.).

Tehtävä 4. Julkishallinnon tarkastuksen vaikuttavuus kansallisissa ja kansainvälisissä tarkastusstandardeissa (2,0 pistettä)

Julkishallinnon tarkastusstandardit lähestyvät vaikuttavuuden käsitettä kahdesta näkökulmasta. Vaikuttavuus on julkisen hallinnon tarkastuksessa tärkeä tarkastuksen kohde. Tässä muodossa se on osa niin sanottua ”kolmen E:n periaatetta”, joita ovat taloudellisuus, tuottavuus (tehokkuus) ja vaikuttavuus. Tässä kokonaisuudessa vaikuttavuus kytkeytyy julkisen hallinnon järjestelmien ulkoiseen rationaliteettiin, toisin sanoen kykyyn tuottaa palveluita, joilla on haluttuja ja tavoiteltuja vaikutuksia kansalaisiin, asiakkaisiin ja palvelujen käyttäjiin.

Tarkastuksen ympäristössä puhutaan tällöin usein vaikuttavuustarkastuksesta. Toisaalta, kun puhutaan tarkastuksen vaikuttavuudesta, viitataan useimmiten erilaisten tarkastuksen lajityyppien onnistumiseen omassa perustehtävässään. Kysytään siis, onko tarkastusprosesseilla haluttuja ja tavoiteltuja vaikutuksia tarkastuksen kohteisiin, julkisen hallinnon järjestelmiin ja kansalaisiin. Tätä tarkoitusta varten on jäsennettävä, millaisia tarkastustoiminnan vaikutukset voivat yleensä olla ja miten niitä standardeissa lähestytään.

ISSAI-standardien tapa jäsentää julkishallinnon tarkastuksen vaikuttavuus perustuu tarkastuksen yleiseen rooliin informaation tuottamisen järjestelmänä. Standardit eivät itse asiassa suoranaisesti tarkastele tarkastuksen vaikuttavuutta. Välillisesti ne sivuavat kuitenkin laajasti tarkastuksen vaikuttavuuden ilmiötä.

Julkinen hallinto toimii viime kädessä veronmaksajilta kerätyillä resursseilla sekä rahoittaa, tuottaa ja organisoii näillä resursseilla kansalaisille tärkeitä palveluja. Tähän toimintaan osallistuvat organisaatiot ja entiteetit ovat tilivelvollisia näiden tehtävien toteuttamisesta. Tarkastuksen keskeinen rooli on ISSAI-standardien mukaan luoda suotuisat olosuhteet tilivelvollisuuden toteutumiselle sekä vahvistaa yhteiskunnan luottamusta siihen, että julkisen hallinnon toimijat ja virkamiehet toteuttavat tehtäviään tehokkaasti, vaikuttavasti, eettisesti ja olemassa olevan lainsäädännön ja normien mukaisesti. Lähtökohtaisesti julkishallinnon tarkastuksen vaikuttavuus kertoo tarkastusjärjestelmän onnistumisesta tämän luottamuksen ylläpitämisessä ja vahvistamisessa. Tarkastus edistää vaikuttavuutta tuottamalla evidenssiä ja näkemyksiä siitä, vastaako ja miten tilivelvollisten tahojen toiminta asetettuja kriteereitä.

Tarkastuksen erilaiset lajityypit, ennen muuta tilintarkastus (financial auditing), tuloksellisuustarkastus (performance auditing) ja vastaavuustarkastus (compliance auditing) lähestyvät vaikuttavuuden ongelmaa omista lähtökohdistaan. Nämä lähtökohdat eroavat jossain määrin toisistaan, mutta sisältävät myös yhteisiä nimittäjiä. Keskeisin yhteinen nimittäjä on pyrkimys hyvän hallinnon periaatteiden (good governance) vahvistamiseen läpinäkyvyyden, tilivelvollisuuden toteutumisen ja tuloksellisuuden avulla. Tässä mielessä vaikuttavuutta edistetään standardien mukaan:

- tuottamalla riippumatonta, objektiivista ja luotettavaa informaatiota sekä tarkoituksenmukaiseen ja riittävään evidenssiin pohjautuvia päätelmiä julkishallinnon entiteettien tilasta. Tämä korostaa niin julkishallinnon tarkastusprosessien suuntaamisen tärkeyttä kuin tarkastusprosessin ja tarkastuksen raportoinnin erittäin oleellista merkitystä.
- vahvistamalla tilivelvollisuutta ja läpinäkyvyyttä, sekä kannustamalla julkishallintoa jatkuvaan parantamiseen sekä tulokselliseen julkisten varojen käyttöön
- varmistamalla, että tarkastusta toteuttavilla instituutioilla ja toimijoilla on riittävät edellytykset julkisen hallinnon toiminnan valvontaan
- luomalla kannustimia julkisen hallinnon uudistumiseen kokonaisvaltaisilla analyyseilla ja hyvin perustelluilla kehittämis ehdotuksilla

Valtiontalouden tarkastusviraston näkökulma vaikuttavuuteen on varsin yhdenmukainen ISSAI-standardien näkökulman kanssa. Valtiontalouden tarkastusvirasto, omissa ohjeistoissaan, korostaa

ehkä vielä systemaattisemmin erilaisten tarkastuksen lajityyppien yksityiskohtia. Lisäksi Valtiontalouden tarkastusvirasto painottaa ohjeistoissaan myös kolmea julkishallinnon tarkastuksen vaikuttavuuden kannalta tärkeää osa-aluetta.

- a. Tarkastuksen vaikuttavuus suhteessa erilaisiin sidosryhmiin. Tämä onkin perusteltua, koska tarkastuksen vaikuttavuus sinällään abstraktina käsitteenä ilmenee konkreettisimmin juuri erilaisten sidosryhmien määrittämien tiedontarpeiden kautta. Valtiontalouden tarkastusvirasto mainitsee esimerkiksi vuositilintarkastuksen sidosryhmistä kansalaiset, eduskunnan, hallituksen ja ministeriöt, tarkastuskohteet (virastot, laitokset ja organisaatiot), Valtiokonttorin ja Euroopan Unionin.
- b. Jälkiseuranta. Tarkastuksen vaikuttavuus syntyy useimmiten pitkän, vaiheittaisen prosessin kautta, jossa ISSAI-standardeissakin mainittu toiminnan muutos edellyttää monivaiheista seuranta. Tässä seurannassa on tärkeää vaikuttaa julkisen hallinnon muutoksen suuntaan pitkällä aikavälillä.
- c. Valtiontalouden tarkastusviraston oma laatupolitiikka ja laadunhallinta. Tarkastuksen vaikuttavuudelle oleellista on myös se, miten legitiimiksi tarkastuksen toteuttajaorganisaatio koetaan. Tämä uskottavuus voi edistää yhteiskunnan ja sidosryhmien luottamusta annettuihin tarkastuslausuntoihin ja päätelmiin tarkastuskohteiden tilasta. Tässä mielessä vaikuttavuudelle merkittävää on myös se, miten tarkastusorganisaatio itse kehittää omaa osaamistaan julkishallinnon muuttuvassa ympäristössä.

Julkishallinnon tarkastuksessa vaikuttavuuden näkökulma on keskeinen, mutta myös vaikeasti määriteltävä ja abstrakti. Se itse asiassa kuvaa varsin hyvin sitä tarkastustoiminnan tuotosten yleistä monitulkintaisuutta, joka alan tutkimuksessa tunnetaan erittäin hyvin. On vaikea määrittää konkreettisesti, mikä on tarkastuksen ansio, jos julkishallinnon toiminta kehittyy suotuisaan suuntaan. Vastaavasti, onko tarkastustoiminta syyllinen, jos julkishallinnon toiminnassa ilmenee sääntöjenvastaisuutta tai vaikkapa merkittävää tehottomuutta. Tutkimuksessa tämä yleensä mainitaan ongelmana, joka liittyy tarkastuksen ja tarkastettavan toiminnan välisiin monimutkaisiin syy-seuraussuhteisiin.

Tarkastuksen vaikuttavuus näyttäytyy joskus konkreettisissa toimenpiteissä ja prosesseissa, mutta usein myös hyvin abstraktilla, symbolisella tasolla. Tarkastuksen standardit luonteensa mukaisesti korostavat tehtävän tarkastuksen vaikutusten merkitystä julkishallinnon toimintaan. Itse asiassa standardien yksi rooli on itsessään vahvistaa luottamusta julkishallinnon tarkastustoimintaan. Standardit pyrkivät tähän siis sekä antamalla ohjeistuksia konkreettiseen tarkastukseen, mutta myös esittämällä yleisiä tahtotiloja ja tavoitelausumia siitä mihin tarkastuksella tulisi pyrkiä ja mihin sillä voidaan vaikuttaa.

Julkishallinnon tarkastuksen vaikuttavuuden kehittäminen perustuu parhaimmillaan niihin lähtökohtiin, jotka aiemmin todettiin. Tällaisia ovat toimenpiteet, joilla voidaan edistää luottamusta hyvään hallintoon, ja joilla voidaan vaikuttaa objektiivisen ja luotettavan informaation tuottamiseen julkisen hallinnon tilasta. Vaikuttavuuden kehittäminen on tällöin esimerkiksi tarkastusorganisaatioiden oman osaamiskapasiteetin vahvistamista, tarkastuksen vaikutusten tunnistamista suhteessa erilaisiin relevantteihin sidosryhmiin sekä tarkastusprosessien strategista suuntaamista hyvän hallinnon edistämisen kannalta tärkeisiin ja taloudellisilta volyymeiltaan olennaisiin asioihin.

Tehtävä 5. Palvelujen organisointi osana sosiaali- ja terveyspalvelujen uudistusta (1,5 pistettä)

Tilaaja-tuottajamalli on yksi esimerkki instrumenteista, joita on otettu käyttöön pyrittäessä parantamaan julkisen hallinnon toiminnan tuloksellisuutta. Yleisellä tasolla se on pyrkimys luoda ns. näennäismarkkinoita julkisen hallinnon järjestelmiin. Tarkemmin, tavoitteena on luoda julkisen hallinnon ylläpitämä (usein myös rahoittama) asetelma, jossa on tilaajia ja tuottajia ja joka näin jäljittelee markkinatoiminnan olosuhteita, jossa toimii niin hyödykkeiden tarjoajia (tuottajat) kuin niiden kysyjä (asiakkaat, kuluttajat). "Näennäismarkkinat" viittaavat terminologisesti tähän markkinatoiminnan jäljittelyn prosessiin. Kyse ei ole siis todellisesta markkinatilanteesta, vaan tätä jäljittelevästä julkisen hallinnon koordinoimasta järjestelmästä. Näin erityisesti tilanteissa, joissa julkinen hallinto, esimerkiksi kunta, valtio tai vaikkapa maakunta, vastaa siitä, että riittävä määrä palveluja tarjotaan kansalaisille.

Toisaalta, tilaaja-tuottajamalli näennäismarkkinoiden asetelmana viittaa myös siihen, että "tilaaja" on usein julkisen hallinnon toimija, esimerkiksi kunta, joka tilaa palveluja tuottajilta (omalta tuotannolta tai ulkoistetulta palvelutuotannolta) palvelujen loppukäyttäjille. Toisin kuin todellisessa markkina-asetelmassa, näennäismarkkinoilla tilaaja ja lopullinen asiakas voivat olla usein eri tahoja. Esimerkiksi, kunta voi tilata kotipalveluyritykseltä palvelupaketteja oman kuntansa vanhusasiakkailla. Tässä prosessissa vanhusasiakkaat itse eivät tee tilausta, vaan kunta tekee sen heidän puolestaan.

Tilaaja-tuottajamalli on myös hybridihallinnon järjestelmä, mikä tarkoittaa sitä, että siinä yhdistyvät monella tavalla julkisen hallinnon ja yksityisen sektorin yritysten toiminta, tavoitteet ja resurssit. Tässä mielessä tilaaja-tuottajamalli on osa laajaa julkisen hallinnon kehitystä, jossa tehostamisen lähtökohtia on etsitty julkisen hallinnon toiminnan ja yritystoiminnan yhdistelmistä. Tämä ei sinällään tarkoita, että toiminnasta tulisi "yksityistä liiketoimintaa", vaan enemmänkin julkisen ja yksityisen monipuolisempaa sekoittumista, jota alan tutkimuksessa kutsutaan hybridihallinnan käsitteellä.

Tutkimuksessa tilaaja-tuottajamallin oletettuja hyötyjä on tarkasteltu laajasti. Seuraavassa listataan tutkimuksessa mainittuja hyötyjä. On hyvä huomata, että nämä ovat "oletettuja hyötyjä". Niiden tueksi ei ole esitetty aina kovinkaan systemaattista empiiristä tutkimusevidenssiä. Joka tapauksessa ne liittyvät tilaaja-tuottajamallin keskeisiin piirteisiin.

Tilaaja-tuottajamallin oletetut hyödyt tutkimuksen mukaan

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

Mainittujen oletettujen hyötyjen taustalla on ajatus kilpailumekanismin tehokkuutta lisäävistä vaikutuksista. Toisin sanoen, kun julkisen hallinnon hierarkkiseen järjestelmään tuodaan kilpailullisia

piirteitä, on mahdollista parantaa toiminnan tehokkuutta (niin teknistä kuin allokatiivistakin tehokkuutta). Ajatus lähtee siitä että useamman tuottajan keskinäinen kilpailu edistää sekä tuotantoprosessien tehostamista (tekninen) että palvelujen monipuolisempaa kohdentumista erilaisille käyttäjäryhmille (allokatiivinen). Tämä edellyttää sitä, että kilpailumekanismi toimii tavoitellulla tavalla, markkinoilla on riittävästi kilpailevia toimijoita ja niiden kilpailustrategiset toimenpiteet johtavat palvelujen käyttäjien kannalta haluttuihin lopputuloksiin. Näin ei tietysti aina ole, vaan markkinoita voi hallita esimerkiksi 1-2 isoa toimijaa, minkä vuoksi todellisen kilpailun rooli on vähämerkityksinen.

Toinen keskeinen oletettuja hyötyjä määrittävä taustatekijä on pyrkimys lisätä läpinäkyvää ja vertailukelpoista informaatiota palvelutuotannon kustannuksista ja kustannustehokkuudesta. Tämä voi parhaimmillaan edistää esimerkiksi kunnan (tilaajana) mahdollisuuksia kilpailuttaa eri toimijoita keskenään. Tämän hyödyn toteutumisen edellytyksenä on toimiva ja vertailukelpoinen kustannuslaskennan järjestelmä. Ilman tällaista vertailukelpoisuuden kriteeri ei toimi kovinkaan hyvin. Tämä lähtökohta on kuitenkin selittänyt esimerkiksi suomalaisessa kuntaympäristössä tapoja, joilla tilaaja-tuottajamalleja on otettu käyttöön. Niillä on pyritty lisäämään vertailukelpoista informaatiota kuntien "oman tuotannon" ja "ulkopuolisen tuotannon" suhteesta.

Sosiaali- ja terveyspalvelujen toimintakenttä on tilaaja-tuottajamallin kannalta varsin monimutkainen. Sosiaali- ja terveydenhuolto sisältää palvelutoiminnan alueita, joihin tilaaja-tuottajamallin tyyppinen lähestymistapa voi soveltua varsin hyvin, mutta myös alueita, joissa kilpailumekanismi toimii suhteellisen huonosti ja joissa todellinen valintatilanne oman tuotannon ja ulkoisen palvelutuotannon välillä on varsin epämääräinen. Tässä mielessä tilaaja-tuottajamallin soveltaminen sosiaali- ja terveydenhuollossa on enemmänkin "fit for purpose" -kysymys kuin yleisesti sovellettavissa oleva malli. On tarkoin mietittävä kilpailumekanismien mahdollisuudet, mutta myös niiden luomat ongelmat.

Toisaalta, on tärkeä muistaa, että tilaaja-tuottajamallin järjestelmän kustannukset maksaa julkinen hallinto, siis veronmaksajat. Tämä tarkoittaa kahta asiaa, jotka ovat erittäin merkityksellisiä myös ajatellen sosiaali- ja terveyspalvelujen nykyyuudistusta Suomessa.

Lisääntyvän kilpailun, laajemman tarjonnan ja paremman saatavuuden kustannukset maksavat veronmaksajat. Tässä mielessä esimerkiksi ajankohtainen keskustelu siitä, tuottaako nykyinen sosiaali- ja terveyspalvelu-uudistus menosäästöjä, on asetettava mittasuhteisiin. Saatavuuden ja tarjonnan lisääminen maksaa.

Toiseksi, tilaaja-tuottajamallin kaltaisten järjestelmien ylläpitäminen maksaa julkiselle hallinnolle. Nämä transaktiokustannukset, vaikkakin vaikeita osoittaa kustannuslaskennan järjestelmillä, tulisi sisällyttää tilaaja-tuottajamallien hyötyjen ja kustannusten keskinäiseen punnintaan. Transaktiokustannukset liittyvät siihen, miten järjestelmää suunnitellaan, toimeenpannaan ja valvotaan. Kaikki nämä vaiheet aiheuttavat kustannuksia, joita ei syntyisi, ellei tilaaja-tuottajamallia oteta käyttöön.

Tilaaja-tuottajamallin ongelmat ja riskit liittyvät paljolti edellä kuvattuihin soveltamisen edellytyksiin sosiaali- ja terveydenhuollon ympäristöissä. Tällaisia voivat olla:

- Sosiaali- terveydenhuollon palvelujen moninaisuus; kilpailumekanismien vaikutukset ovat hyvin erilaisia eri palveluissa
- Kilpailun toimimattomuus tai asiakkaan kannalta epäsuotuisten kilpailumallien ongelmat
- Informaation vertailukelpoisuuden ongelmat
- Asiakkaan määrittämisen ongelmat, esimerkiksi pakkohoito- tms. palvelut
- Tilaajan ja tuottajan erottelemisen ongelmat
- Järjestelmän ylläpitämisen ja koordinaation ongelmat
- Tilaamisprosessin ongelmat
- Transaktiokustannusten huomioon ottaminen

- Hallinnollisten kustannusten kasvaminen
- Valvonnan ja kontrollin monimutkaistuminen (mahdollisuus valvoa ulkopuolisia palvelutoimittajia)

Valvonnan ja tarkastuksen järjestelmille tilaaja-tuottajamalli aiheuttaa useita pohdittavia kysymyksiä. Seuraavassa on kolme keskeistä asiaa:

1. Keskeiseksi ongelmaksi nousee tapa, jolla kokonaisuutta kyetään valvomaan. Puhtaasta entiteettilähtöisestä ajattelutavasta on vaikea päätellä, miten koko järjestelmä toimii. Tässä mielessä kokonaisten hoitoprosessien ja niihin liittyvien rajapintojen valvonnan ongelmat nousevat erityisesti esille.
2. Sosiaali- terveystalvelujen järjestelmän moninaisuuden tunnistaminen. Erityistä valvonta-osaamista tarvitaan tunnistamaan, miltä osin tilaaja-tuottajamalli voi tuottaa positiivisia vaikutuksia, mutta vastaavasti miltä osin sen toiminta ei tuota haluttuja vaikutuksia, vaan jopa haitallisia vaikutuksia.
3. Veronmaksajan kokonaiskustannusten hallinta. Mitä järjestelmän ylläpitäminen maksaa ja millä tavalla julkinen hallinto pystyy kehittämään järjestelmän ylläpitämiseen liittyviä hallinnollisia prosessejaan?

Tehtävä 6. Käsitteet ja periaatteet julkishallinnon tarkastuksessa (1,5 pistettä, 40 minuuttia)**6.1**

a.

Kuntien toiminta muuttuu merkittävästi tulevaisuudessa. Muutostekijöitä on paljon, ne ovat erilaisia ja eritasoisia ja ne vaikuttavat kuntien toimintaan erilaisista näkökulmista. Muutostekijöillä on myös erilainen merkitys ajatellen kuntien toiminnan tarkastusta ja valvontaa. Seuraavassa on kolme keskeistä kuntien toiminnan muutostekijää.

- Kuntien tehtäväkentän muutos: Pyrkimys uudistaa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujärjestelmiä vaikuttaa merkittävästi kuntien tehtäväkenttään. Ajatus sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen rahoituspohjan laajentamisesta ja ”leveämmistä hartioista” on nojautunut Suomessa kahteen perusvaihtoehtoon: joko kuntakoon merkittävään laajentamiseen tai uuden alue- ja maakuntatason hallinnon portaan luomiseen, johon sosiaali- ja terveystalouden palvelujen organisointi ja rahoitus voidaan koota. Nykyisessä uudistuksessa pyrkimys on perustaa maakuntatason hallinto, joka muuttaa merkittävästi kuntien tehtäväkenttää sekä tehtävien toteuttamisen taloudellisia edellytyksiä.
- Kuntien toiminnan konsernimaistuminen: Entistä enemmän kuntien toiminnan taloudellisia näkökulmia tarkastellaan kuntakonsernien viitekehyksessä. Tämä liittyy sekä julkisen paikallistalouden kannalta tärkeisiin tehtäviin (esimerkiksi ns. elinvoimatehtävät, infrastruktuuri, yhdyskuntarakenne) että kuntalaisille tarjottavien julkispalvelujen organisointiin.
- Julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnan uudelleenarviointi: Monia julkisen palvelujärjestelmän perustehtäviä toteutetaan entistä enemmän julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyönä. Tämä kehitys on itse asiassa jatkunut jo pitkään, mutta se on entisestään vahvistumassa. Esimerkiksi nykyinen sosiaali- ja terveystalouden palvelujärjestelmän uudistaminen on esimerkki prosessista, jossa julkisen ja yksityisen rajapintaa määritellään uudelleen.

b.

Kuntien tehtäväkentän muutos. Kuntien rinnalle muodostuu uudenlaisia tarkastuksen kohteita. Tarkastuksen rooli peruskuntien toiminnassa ei välttämättä muutu paljon, mutta esimerkiksi maakuntien rooli sosiaali- ja terveystalouden palvelujen rahoittajina ja organisoijina tuottaa uudenlaista tarkastuksen tarvetta.

Kuntien toiminnan konsernimaistuminen. Tarkastuksen ja valvonnan riskianalyyysien rooli ja merkitys korostuu entistä enemmän. On tarve entistä kokonaisvaltaisemmalle tarkastuksen prosessille, joka sisältää erilaisten tilivelvollisten entiteettien analyysejä.

Julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnan uudelleenarviointi. Näkemys siitä miten vastiketta rahalle - periaate toimii kuntien tai yleisemmin julkisen palvelujen järjestelmässä, on aiempaa monitasoisempi. Lisäksi entistä enemmän tarkastuksen organisointiin vaikuttaa mahdollisuus päästä julkisten palvelujen kannalta tärkeiden toimijoiden tietoon. Tällaisia tiedontarpeita voi syntyä tilanteissa, joissa julkisia palveluja tosiasiallisesti tuottavat yksityiset yritykset.

c.

Kuntien tehtäväkentän muutos. Uudenlaisia ongelmia voi syntyä esimerkiksi siinä miten valtakunnallisella tasolla koordinoidaan kuntien, maakuntien ja valtion valvonnan ja tarkastuksen järjestelmiä. Miten tässä koordinaatiossa huomioidaan veronmaksajan, käyttäjän ja kansalaisen näkökulma?

Kuntien toiminnan konsernimaistuminen. Tarkastussuunnitelmien ja riskianalyyysin merkitys kasvaa entisestään, kun kyse on kuntien ja kaupunkien tytäryhteisöihin tai omistuksiin liittyvistä toimijoista. Kyse voi usein olla myös siitä miten huomioidaan kansainväliset hyvän tilintarkastustavan standardit ja vaateet.

Julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnan uudelleenarviointi. Tarkastuksen luonne muuttuu aiempaa enemmän puhtaasta entiteettilähtöisestä tarkastuksesta prosessien ja vaikutusmekanismien ymmärtämiseksi ja valvonnaksi. Tämä tekee perinteisestä vertikaalisesta tilivelvollisuusajattelusta enemmän horisontaalista. Tilivelvollisuuden todentaminen monimuotoistuu. Tämä voi nostaa esille uudenlaisten tarkastusmenetelmien hallinnan ongelmia, sekä myös uudenlaisten tieto- ja ict-järjestelmien kontrollin kysymyksiä.

6.2 Profiitit julkishallinnon tilintarkastuksessa (0,5 pistettä).

- a. Tilintarkastustutkimuksessa on laajasti keskusteltu tilintarkastustuotoksen luonteesta ja ominaispiirteistä. Esimerkiksi alan keskeinen tutkija Michael Power tarkastelee tilintarkastusta monitulkintaisena, jopa epämääräisenä tuotoksena. Kyse on lausunnosta, jonka uskottavuus perustuu luottamukseen siitä, että tilintarkastusinstituutio ja sen osana tilintarkastajat toimivat tehokkaasti, laadukkaasti ja vaikuttavasti. Kyse on paljolti siitä, miten tilintarkastusinstituutio kykenee ylläpitämään ja vaalimaan mainittua luottamusta. Tätä tarkoitusta tukee tarkastustoiminnan professionalisoituminen, ammattikuntaistuminen. Profiitien tavoitteena on vahvistaa tilintarkastusinstituutioon kohdistuvaa luottamusta erilaisin tavoin. Tällaisia ovat esimerkiksi alallepääsyn rajoittaminen, ammattikunnan laaja kouluttaminen, jatkuva laadunvalvonta ja -varmistus sekä hyvien tilintarkastustapojen standardointi ja sääntely. Kaiken kaikkiaan, tilintarkastusprofession keskeinen tavoite on siis vähentää tilintarkastustoimintaan ja tarkastustuotoksiin liittyvää epävarmuutta. Näin tilintarkastusinstituutio kykenee toteuttamaan perustehtävänsä mahdollisimman tehokkaasti, ts. edistää julkisen hallinnon toiminnan läpinäkyvyyttä, normienmukaisuutta ja tuloksellisuutta.
- b. Profiiteilla on merkittävä rooli tarkastustoiminnan laadunvalvonnan järjestelmän organisoimisessa ja toteuttamisessa. Laadunvalvonta edellyttää hyvinkin erikoistunutta osaamista, mikä tarkoittaa sitä, että tarkastusprofiitilla itsellään on yleensä keskeinen rooli tässä prosessissa. Tällöin puhutaan profession oma-valvonnasta. Tosiasiallisesti tilintarkastusalan laadunvalvonnan järjestelmät ovat oma-valvonnan ja ulkoisen valvonnan erilaisia yhdistelmiä.

Toiseksi, hyvän tilintarkastustavan periaatteiden ja standardien luominen ja uudistaminen edellyttää ammattikunnan omaa panosta. Kuten jo todettiin, hyvän tilintarkastustavan periaatteilla on erittäin keskeinen merkitys koko tarkastusinstituution toimivuudelle ja uskottavuudelle. Tässä mielessä on ilmeistä, että tarkastusprofiitilla itsellään on suuri intressi varmistaa, että alan hyvät käytännöt edistävät instituution toimintaa ja sen yleistä legitimitettiä taloudessa ja yhteiskunnassa.

6.3 Dokumentaatio julkishallinnon tilintarkastuksessa (0,5 pistettä).

Julkishallinnon tilintarkastuksen laadukkaan dokumentoinnin periaatteet voidaan jakaa viiteen osaan, jotka liittyvät toimeksiannon vastaanottamiseen, tarkastuksen suunnitteluun, tarkastuksen toteuttamiseen, raportointiin ja tarkastusaineiston säilyttämiseen.

1. *Toimeksiannon vastaanottaminen.* Toimeksiannon vastaanottamisessa keskeistä on riippumattomuuden arviointi. Tämä on tärkeä dokumentoida koko tarkastustiimin osalta. Riippumattomuuden arviointi on hyvä suorittaa vähintään kerran vuodessa tai useammin, mikäli riippumattomuuden olosuhteet muuttuvat. Dokumentoinnin tulee sisältää arvio mahdollisista riippumattomuuden uhkista, niiden merkityksestä ja mahdollisista varoitusmerkeistä. Tarkastuksen suorittamiseen varattu aika on arvioitava realistisesti ja arvion tekeminen myös dokumentoidaan. Dokumentoinnin tulee kattaa määrälliset ja riskihin liittyvät arvioinnit. Tarkastuspäivien määrää ei voi pelkästään perustaa volyympohjaiseen analyysiin, vaan sen lisäksi on otettava huomioon tarkastuskohteen riskit ja monimuotoisuus.

2. *Suunnittelu.* Joko tarkastuskohtainen tai jatkuvissa toimeksiannoissa kausittainen ja/tai vuosittainen suunnitelma dokumentoidaan. Yhteistoimeksiannoissa tulee olla näkyvissä tarkastajien välinen työnjako sekä tarkastussuunnitelma. Suunnitelman tulee perustua riittävän laajaan ja asianmukaiseen riskienkartoitukseen ja todettujen riskien analysointiin. Lisäksi tarkastusmenetelmän valinta ja dokumentointi tulee tehdä tarkastuskohdekohtaisiin ohjelmiin.

3. *Tarkastuksen toteuttaminen.* Julkishallinnon tilintarkastusdokumentaatioon sisällytetään tilintarkastusohjelmat, analyysit, muistiot, yhteenvedot merkittävistä asioista, vahvistuskirjeet, johdon antamat kirjeet, tarkistuslistat sekä merkittäviä asioita koskeva kirjeenvaihto mukaan lukien sähköpostiviestit. Tilintarkastusdokumentaatioon voidaan sisällyttää lisäksi esimerkiksi keskeiset sopimukset. Työpapereiden perusteella tulee voida vastata kysymyksiin mitä on tarkastettu, kuka tarkastuksen on suorittanut, miten suuri osa aineistosta on tarkastettu, mitä tarkastusmenetelmää on käytetty, mitkä ovat tarkastushavainnot ja mitkä ovat johtopäätökset.

Julkishallinnon tilintarkastajan tulee työpapereidensa perusteella pystyä osoittamaan, että työ on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee myös osoittaa, miten havainnot on johdettu (audit trail). Tarkastusdokumenteista tulee käydä ilmi myös vastuullisen tilintarkastajan tutustuminen avustavien tarkastajien työpapereihin. On erittäin tärkeää, että ulkopuolisen tilintarkastuksen ammattilaisen tulee pystyä muodostamaan työpapereiden perusteella kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.

4. *Raportointi.* Kaikki raportointi, mukaan lukien suullinen raportointi, tulee dokumentoida työpapereissa. Lisäksi jäljennökset lopullisista raporteista, kuten tilintarkastuskertomuksesta, tilintarkastajan ilmoituksesta, tilintarkastuspöytäkirjasta ja tilinpäätösmerkinnästä tulee sisältyä tilintarkastajan työpapereihin. Tilintarkastuksen jälkiseurattavat havainnot tulee dokumentoida.

5. *Tarkastusaineiston säilyttäminen.* Dokumentit arkistoidaan siten, että kenelläkään ulkopuolisella ei ole mahdollisuutta päästä käsiksi paperisiin eikä sähköisiin dokumentteihin. Kaikki dokumentit voidaan säilyttää joko sähköisessä tai paperimuodossa. Sähköiset työpaperit säilytetään siten, että asiakirjat ovat saatavilla säilytysajan puitteissa ja että niiden asianmukaisesta tuhoamisesta huolehditaan. Työpapereista tulee myös olla varmuuskopiot.

Tehtävä 1.

Minimum Effort Oy:n tekemän arvioinnin arviointi:

1. Halvin vaihtoehto ei suinkaan ole aina paras. Varsinkin, kun muita arviointiin liittyviä ongelmia on ilmaantunut, myös arvioinnin hintaan saattaa olla aiheutta kiinnittää huomiota.
2. On vaadittava selvitys siitä, edustaako 1 010 vastaajan joukko tilastollisesti riittävästi koko sitä 10 000 vastaajan joukkoa, jolle kysely osoitettiin.
3. On selvittettävä, oliko tämä arvioinnin tilaajan tarkoitus. Ellei ole osoitusta siitä, että se oli tilaajan tarkoitus, asia tulee huomioida jälkiselvittelyissä.
4. Avoimet vastausvaihtoehdot sekä sanalliset täydentävät vastaukset ovat usein perusteltuja. Tällöin vastaajat voivat esittää muitakin vaihtoehtoja kuin valmiiksi annetut. On syytä selvittää, miksi laajempia vastausvaihtoehtomahdollisuuksia ei otettu huomioon.
5. Suorat jakaumat ovat ohut tapa esittää tuloksia. On selvittettävä, miksi ei ole laadittu ainakin ristiintaulukointeja siitä, miten asiat ovat esimerkiksi eri vastaajaryhmissä.
6. Laskutusperusteet tulee selvittää.
7. On selvittettävä, onko lisääntymä pyydetty ja myönnetty kohtuuttomasti.
8. On selvittettävä, miksi sopimus oli suullinen. Samoin on selvittettävä, mitä menettelytavasta seurasi. Erityisesti tulee selvittää, mitä haittaa menettelytavasta seurasi.
9. Tämä on vakavahko laiminlyönti. Herää ajatus siitä, että tilaaja, tuottaja ja molemmat yhdessä ovat moninkin tavoin toimineet leväperäisesti. Myös tämä seikka tulee selvittää.
10. Kilpailutusta tulee arvioida kriittisesti jälkikäteen.
11. Yhdistettynä edelliseen kohtaan tästä kohdasta johtuu, että asia todella kaipa jälkiselvittelyä.

Tehtävä 2.

2.1

Huomiota voidaan lisäksi kiinnittää muun muassa siihen, mitä vaikutuksia toiminnan tuotoksilla ja tuloksilla on ollut sekä siihen, mitä myönteisiä tai kielteisiä sivuvaikutuksia on ollut (joista edellisiäkään koskevia tavoitteita ei ole ennalta asetettu).

2.2

Tehokkuuden ja vaikuttavuuden arviointi yhtenevät erityisesti silloin, kun arvioidaan, onko tehokkuustavoitteet saavutettu.

2.3

Suosituksen on perusteltua sisältää kannanottoja siihen, miten kielteisten sivuvaikutusten syntyminen voidaan estää ja miten myönteiset sivuvaikutukset voidaan ottaa varsinaisten vaikutusten ja vastaavien vaikuttavuustavoitteiden piiriin.

2.4.

Arvioijan on esimerkiksi mahdollista vertailla kehityskulkuja varsinaisessa vaikuttamisen kohteessa ja siihen rinnastuvissa muissa kohteissa. Myös ennen-jälkeen -tilanteen tarkastelu voidaan pyrkiä toteuttamaan siten, että ennen-tilanne rekonstruoidaan jälkikäteen ja siihen suhteutetaan jälkeen-tilanne.

2.5.

Tuottavuus on tiukasti taloustieteellisesti tarkastellen olosuhde, jossa on kysymys äärimmäisten pienten panosyksiköiden lisäysten vaikutuksista. Tuottavuusoptimi vallitsee silloin, kun viimeisenä lisätty äärimmäisen pieni panosyksikkö aiheuttaa vielä juuri ja juuri havaittavissa olevan tuotoksen lisäyksen. Usein kuitenkin sanaa "tuottavuus" käytetään tehokkuuden synonyyminä tarkoittamaan tuotoksen suhdetta panoksiin.

Tehokkuus on maksimissaan, kun joko tietyillä panoksilla saavutetaan maksimituotos tai tietyn tuotoksen aikaansaamiseen käytetään mahdollisimman pieni panos.

Tuloksellisuus koostuu joko yksittäisestä ennalta määritellystä suureesta, jonka on esimerkiksi oltava tiettyä määrää suurempi (esimerkiksi nollaa suurempi), suhteellisessa mielessä (esim. toimialatasolla) riittävä tai mahdollisimman suuri.

Tuottavuutta, tehokkuutta ja tuloksellisuutta koskevia tavoitteita asetetaan. Koska tavoitteiden saavuttamista koskeva arviointi kuuluu vaikuttavuusarviointiin, vaikuttavuusarviointi voi koskea myös kaikkia mainittuja seikkoja. Vaikuttavuusarviointiin kuuluu muutakin.

Tehtävä 3.

3.1

Tilannetta tulee laskennallisesti käsitellä siten, että sovelletaan investointilaskennasta tuttuja menetelmiä. Niitä käyttäen eriaikaiset hyödyt ja kustannukset saatetaan keskenään vertailukelpoisiksi.

3.2

Seurauksena voi olla esimerkiksi, että valitaan kertaluonteisia eli investointiluonteisia kustannuksia ajatellen halpoja ratkaisuja, joissa juoksevat kustannukset ovat kuitenkin suuret. Tästä saattaa olla seurauksena se, että ratkaisujen kokonaiskustannukset muodostuvat suuremmiksi kuin mikäli myös kertaluonteiset pääomakustannukset olisi laskettu mukaan.

3.3.

Jos hallinnollisten taakkakustannusten laskenta tehdään keskimääräisperiaatteella, joillakin toimialoilla toimivat yritykset voittavat ja joillakin muilla toimialoilla toimivat yritykset häviävät. Eräs ratkaisu ongelmaan on se, että hallinnollisten taakkakustannusten laskennallinen arviointi tehdään toimialoittain erikseen.

3.4.

Seurauksena saattaa olla se, että yrityksille kompensoidaan kustannuksia, jotka ne kuitenkin voivat siirtää asiakkailleen, kuten kotitalouksille. Etenkin mikäli kysymyksessä olevien tuotteiden kysyntää luonnehtii alhainen hintajousto, lopputulos voi muodostua kaikkea muuta kuin ihanteelliseksi ja myös kohtuuttomaksi. Sen sijaan mikäli hintajousto on korkea, yrityksille sääntelyn johdosta aiheutuvien kustannusten vähentyminen voi hyvinkin välittyä niiden asiakkaiden hyväksi alentuneiden hintojen muodossa.

3.5.

Mahdollisiin seurauksiin lukeutuu se, että kustannuksia siirtyy julkiseen talouteen. Tämän seikan mahdollisiin jatkoseurauksiin lukeutuu se, että julkisen talouden kestävyys vaarantuu ja joko veroaste tai julkisen sektorin velkaantumisaste nousee. Julkisen sektorin sisällä seurauksiin saattaa lukeutua hallitsematon toimeenpanokustannusten kasvu joissakin julkisen sektorin osissa. Esimerkiksi jos toimeenpanovastuu on kunnilla, toimeenpanokustannukset kasvavat rasittaen kuntien taloutta.

Tehtävä 4. Kunnan talouden tila ja peruspalvelujen tuloksellisuus (1,4 pistettä)

a.

Kustannustehokkuus

Kustannustehokkuutta mitataan kunnissa yleisimmin asukaskohtaisilla kustannuksilla sekä kunnan että eri toimialojen ja tehtävien tasolla. Mittari: kustannukset, €/asukas, ei kuitenkaan ota huomioon asukkaiden erilaisia palvelutarpeita (esim. sairastavuus) eikä erilaisia palvelujen järjestämisolosuhteita (esim. taajamarakenne). Oikeampi kustannustehokkuuden mittari olisi: kustannukset, €/suorite. Kun suoritteiden kirjo on suuri ja suoritteiden sisältö vaihtelee, suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen on käytännössä hankalaa.

Liitetaulukko 1 kertoo selvästi, että Kesäkunta käyttää asukasta kohti selvästi enemmän rahaa sote-palveluihin kuin Manner-Suomen kunnat ja Naapurikunta. Tämä viittaa siihen, että Kesäkunnan toiminta sote-palveluissa ei olisi kustannustehokasta. Liitetaulukossa herättää vielä huomiota kustannusten jakautuminen terveydenhuollon ja sosiaalitoimen kesken, missä pääpaino vertailukohteisiin verrattuna on sosiaalipalveluissa. Edelleen terveydenhuollon sisällä painottuu vahvasti erikoissairaanhoidon kustannusten korkeus ja perusterveydenhuollon kustannusten alhaisuus.

Tällä informaatiolla ei siis voi suoraan sanoa, että Kesäkunnan toiminta olisi kustannustehokasta.

Palvelujen vaikuttavuus

Palvelujen vaikuttavuutta voidaan tarkastella subjektiivisesti asiakaspalautteilla tai objektiivisemmin käyttämällä palvelujen vaikutuksista kertovia mittareita.

Suuren kuntalaiskyselyn tulokset osoittavat, että Kesäkunnan asukkaat ovat selvästi Manner-Suomen kuntien ja Naapurikunnan asukkaita tyytymättömämpiä terveystalouden hoitoon sekä saatavuuteen ja saavutettavuuteen. Sen sijaan sosiaalipalveluissa erot vertailukohteisiin ovat pienet. Tämä viittaa siihen, että Kesäkunta on panostanut sosiaalipalveluihin, mutta erityisesti perusterveydenhoito on jäänyt vähemmälle huomiolle.

Sote-palvelujen tilastollisesti todettavasta vaikuttavuudesta on hankala saada yleistä tietoa, mutta palveluprofiileja (liite 2) tulkitsemalla on mahdollista tehdä päätelmiä vaikuttavuudesta. Tällaisia tulkintoja ei kuitenkaan odotettu kokelaalta.

b.

Kuvaa parantaisivat arviot kuntalaisten sote-palvelujen laskennallisista tarpeista.

THL laskee kunnittain tarvevakioituja menoja, jotka yhdeltä osalta kertovat kuntien erilaisesta palvelutarpeista (saatavilla: <https://www.thl.fi/fi/web/sote-uudistus/talous-ja-politiikka/kustannukset-ja-vaikuttavuus/rahoitus/tarvevakioidut-menot>).

THL ylläpitää myös tilasto- ja indikaattoripankkia nimeltä Sotkanet (saatavilla: <https://www.sotkanet.fi/sotkanet/fi/index>)

Kansaneläilaitos pitää yllä sairastavuusindeksiä (saatavilla: <https://www.sotkanet.fi/sotkanet/fi/metadata/indicators/184>), terveyspuntaria

(saatavilla: <http://www.kela.fi/terveyspuntari>) ja Soten rahapuuta
(saatavilla: <http://www.kela.fi/sotenrahapuu>).

Kuntien valtionosuusjärjestelmän kriteerit kertovat kuntien erilaisesta laskennallisesta palvelutarpeesta ja laskennallisista kustannuksista. Lisäksi valtionosuusjärjestelmässä otetaan huomioon kunnan alueesta aiheutuvia kustannustekijöitä (saatavilla: <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/valtionosuudet/valtionosuudet-vuonna-2018>).

c.

Tilastojen perusteella voidaan tehdä esimerkiksi seuraavia havaintoja:

- perusterveydenhuollon palvelujen ja hammaslääkäripalvelun alhainen käyttö sote-palvelujen käyttötilaston mukaan (liite 2)
- alhainen perusterveydenhuollon vuodeosaston keskimääräinen hoitoaika
- mielenterveys- ja päihdepalvelujen käytön ikäprofiili
- aikuisten sosiaalipalvelujen profiili
- lastensuojelun avohuollon tukitoimenpiteiden piirissä olevien 0–17 -vuotiaiden osuus

Tehtävä 5. Kunnan toimenpiteiden talous- ja tuloksellisuusvaikutukset (1,3 pistettä)

Talouden kannalta keskeistä on, miten toimenpiteet vaikuttavat kunnan tuloihin ja menoihin.

Tehtävässä annetuilla tiedoilla ei ole mahdollista tehdä tarkkaa laskelmaa kunnan tuloista ja menoista, mikä ei myöskään ole mahdollista tutkinnossa käytettävissä olevassa ajassa. Tavoitteena on ennen kaikkea tunnistaa ja nimetä menoihin ja tuloihin vaikuttavat tekijät.

Talvijärven kunnalle aiheutuu lapsiperheiden houkuttelemisesta ja vieraalla paikkakunnalla opiskelevien toimenpiteistä seuraavia välittömiä menoja:

- Opiskelijoiden houkutteleminen pitämään Talvijärvi kotikuntana aiheuttaa vuodessa noin 15 000–20 000 euron välittömät menot (15 oppilasta x 1 000 euroa).
- Lapsiperheiden houkutteleminen kuntaan: Syntyneiden lasten määrää ei tehtävässä ole mainittu. Kunnan tarjoaman tontin menovaikutus riippuu tonttimaan hankintatilanteesta ja tonttien vaihtoehtoisesta käytöstä. Jos tonttimaalle ei näköpiirissä ole mitään muuta käyttöä, ei tästä aiheudu kunnalle tuloslaskelmassa näkyviä lisäkustannuksia. Tilanne riippuu myös siitä, onko tonttimaa hankittu juuri tätä tarkoitusta varten kalliimmalla kuin euron hinnalla. Lisäksi tulomuuttajat voivat hankkia asuntoja lähtömuuttajilta.
- Oletettavaa on, että houkutellut lisäasukkaat käyttävät kunnan sosiaali- ja terveyspalveluja sekä koulu- ja sivistyspalveluja. Useiden hyvinvointipalvelujen kustannukset ovat huomattavilta osin kiinteitä. Jos esimerkiksi lapsi vaihtaa koulua, koulun kustannukset eivät juuri pienene. Samoin lisäoppilas ei tuo merkittäviä lisäkustannuksia, jos palvelukapasiteettia ei tarvitse lisätä. Itse asiassa Talvijärven kunnassa oppilaiden määrä pysyy entisellään, joten aiheutuvat lisäkustannukset ovat varsin pienet.
- Asukkaiden terveys- ja sosiaalipalvelujen palvelutarve ja kustannukset vaihtelevat. Jos esimerkiksi kuntaan muuttanut henkilö tarvitsee vaativaa erikoissairaanhoitoa ja laitoshoidoa, vuotuiset kustannukset voivat kohota kymmeniin tuhansiin. Nämä kustannukset ovat kunnan kannalta muuttuvia. Jos taas kuntaan muuttajat tarvitsevat vain peruspalveluja, jotka kunta voi toimittaa olemassa olevan kapasiteetin puitteissa, muuttajien tuoma lisäkustannus on vähäinen.
- Kunta joutuu osallistumaan pitkäaikaistyöttömien työmarkkinatuen maksuun. Tehtävästä ei ilmene, mikä on kuntaan muuttaneiden työttömyyden kesto. Pitkäaikaistyöttömien työmarkkinatuen osuus on kunnalle muuttuva kustannus.

Talvijärven toteuttamien toimenpiteiden taloudelliset vaikutukset syntyvät pääosin tulojen muutoksesta, johon vaikuttaa kunnan verotulojen rakenne ja määrä sekä valtionosuusjärjestelmän eri osat.

Talvijärven kunnan asukaskohtainen verorahoitus on kasvanut 10 vuodessa. Kun asukasluku on pienentynyt, kunnan kokonaisverorahoitus on kasvanut vain vähän, jos ollenkaan.

- Verotuloista kunnan tuloverojen määrä riippuu veroja maksavien asukkaiden määrästä ja tulotasosta. Tehtävästä ilmenee, että kuntaan muuttaneista puolet käy työssä, puolet ei. Tehtävästä ei sen sijaan ilmene kuntaan muuttaneiden vaikutus kunnan tulojen määrään.
- Kiinteistöveron määrä ei riipu asukkaiden määrästä, vaan kiinteistöjen määrästä, verotusarvoista ja veroprosenteista. Ilmeisesti lapsiperheiden rekrytoinnilla on vähäinen vaikutus kiinteistöveron tuottoon varsinkin, jos kuntaan muuttajat ostavat jo valmiita kiinteistöjä.

- Yhteisövero-osuuden määrä taas riippuu yritysten tuloksista. Eräiden yritysten tuloksiin (esim. päivittäistavarat) saattavat vaikuttaa kunnan houkuttelemat lisäasukkaat.

Valtionosuusjärjestelmä vaikuttaa kunnan verorahoitukseen kahta kautta.

Peruspalvelujen valtionosuus määräytyy kunnan asukasluvun ja sen ikärakenteen perusteella. Tässä tapauksessa kunnassa kirjoilla olevat opiskelijat tuottavat Talvijärven kunnalle peruspalvelujen valtionosuuden (esimerkiksi 16–18 -vuotiaan laskennalliset kustannukset ovat 4 111,74 €, valtionosuusprosentti on 25,23 %). Samoin jokainen kuntaan muuttava perhe tuo peruspalvelujen valtionosuuden verran rahaa.

Toisen asteen oppilaitosten valtionosuus maksetaan oppilaitoksen ylläpitäjälle, tässä tapauksessa kunnalle, joka ylläpitää oppilaitosta, jota talvijärveläiset nuoret käyvät.

Toinen kuntien verorahoitukseen vaikuttava tekijä on valtionosuusjärjestelmään kuuluva verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus.

- Oleellista verorahoituksen kannalta on valtionosuusjärjestelmään sisältyvä tasaus, jossa otetaan huomioon kuntien tuloverojen ja yhteisövero-osuuden tuotto sekä puolet ydinvoimalaitosten kiinteistöveron tuotosta. Kunnat, joissa näiden veromuotojen tuotto jää alle maan kuntien keskimääräisen asukaskohtaisen verotulon, saavat tasauslisää ja ne kunnat, joiden asukaskohtainen verotulo on keskiarvoa korkeampi, maksavat tasausvähennystä.¹
- Verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus tuo Talvijärvellä tasauslisää. Kun tasaus lasketaan asukasta kohti, jokainen asukas kasvattaa Talvijärven kunnan saamaa tasauslisää.

Yhteenvedona voidaan todeta, että käytettävissä olevalla informaatiolla kunnan toimenpiteet näyttäisivät olevan kunnalle edullisia. Tulojen lisäys erityisesti valtionosuusjärjestelmän ansiosta ylittää selvästi menojen lisäyksen. Kirjoilla oleva lisäasukas tuo aina tehtäväperusteista valtionosuutta ja kasvattaa valtionosuuden tasausta.

¹ Verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus

Keskimääräinen tuloveroprosentti on 19,75 prosenttia. Euromääräisesti tasausraja on 3 654,79 € / asukas vuonna 2016.

Tasausraja saadaan, kun koko maan yhteenlasketut laskennalliset verotulot jaetaan koko maan asukasmäärällä. Asukasta kohden laskettua kunnan laskennallista verotuloa verrataan tasausrajaan. Jos kunnan laskennallinen verotulo alittaa tasausrajan, kunta on oikeutettu tasauslisään. Tasauslisä on 80 prosenttia tasausrajan ja kunnan laskennallisen verotulon erotuksesta. Vuonna 2016 tasauslisää saa 268 kuntaa.

Jos kunnan laskennallinen verotulo ylittää tasausrajan, kunta on tasausvähennyksen maksaja. Tasausvähennys on 30 prosenttia kunnan laskennallisen verotulon ja tasausrajan erotuksesta lisättynä erotuksen luonnollisella logaritmillä (keskimäärin 5,7 prosenttiyksikköä). Vuonna 2016 tasausvähennystä maksaa 33 kuntaa.

Tehtävä 6. Valtion kirjanpitoyksikön tilinpäätös (1,3 pistettä)

Kirjanpitoyksikköjen toimintakertomuksesta ja VTV:n 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 seuraavaa: Viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulostavastuun 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.

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. Kyse on siitä, pitävätkö tiedot paikkaansa ja antaako kertomus ”oikeat ja riittävät tiedot” tuloksellisuudesta. Tarkastuksessa tarkastajan pitää selvittää, vastaako tuloksellisuuden kuvaus Valtiokonttorin ohjeita ja ministeriön kanssa tehtyä tulostavoiteasiakirjaa. Tarkastajan tulee tarkastaa, onko raportoitu keskeisistä asioista, jotka sisältyvät tulostavoiteasiakirjaan. Tärkeätä 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.

VTV on antanut Maahanmuuttoviraston tilintarkastuskertomuksessaan seuraavanlaisen lausunnon: (saatavilla: https://www.vtv.fi/files/5674/VTV53_014_2016_tilintarkastuskertomus.pdf)

”Tuloksellisuuden kuvaus. Toiminnallista tehokkuutta koskevien tietojen sisältöä ja esittämistapaa ja niiden perustana olevaa laskentatointia on tarkastettu riittävässä laajuudessa sen selvittämiseksi, sisältääkö tuloksellisuuden kuvaus olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot. Toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyjä tietoja voidaan pitää oikeina ja riittävinä.”

6.2

Tuloksellisuuslukuilla, tuotto- ja kululaskelmalla ja tulo- ja menoarvion 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.

6.3

Toteamus 1. Tuotto- ja kululaskelman kulujaama tilikaudelta 1.1.2016–31.12.2016 kasvoi huomattavasti edellisestä tilikaudesta pääosin toiminnan laajentumisen seurauksena.

Oikein. Maahanmuuttoviraston tilikauden kulujaama 714 335 tuhatta euroa oli 260,15 prosenttia suurempi kuin edellisenä vuonna. Toiminnan tuotot 9 603 tuhatta euroa nousivat 10,63 prosenttia edellisestä vuodesta. Toiminnan kulut 608 404 tuhatta euroa kasvoivat merkittävästi, 251,91 prosenttia edellisestä vuodesta. Tämä johtuu turvapaikanhakijoiden määrän voimakkaasta kasvusta aiheutuneesta menojen lisäyksestä. Siirtotalouden kulut olivat 77 618 tuhatta euroa ja ne kasvoivat edelliseen vuoteen verrattuna 169,15 prosenttia johtuen turvapaikanhakijoiden määrän voimakkaasta lisääntymisestä.

Toteamus 2. Suoritetut arvonlisäverot kuvaavat Maahanmuuttoviraston maksamia arvonlisäveroja hankinnoistaan.

Oikein. Kirjanpitoyksiköillä voi olla arvonlisäveronalaisia hankintoja ja myyntejä. Maahanmuuttoviraston tilinpäätöksestä ei ilmene suoraan, mistä suoritettujen arvonlisäverojen lisäys edelliseen vuoteen johtuu.

Hallinnollisista syistä valtio on verovelvollinen yhtenä yksikkönä. Valtion virasto, laitos tai muu yksikkö ei siten pääsääntöisesti ole verovelvollinen toiselle valtion yksikölle tapahtuvasta myynnistä, vaan myyntiä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena.

Valtion virastot ja laitokset, lukuun ottamatta erikseen verovelvollisia, eivät tilitä arvonlisäveroa verovirastoille, eivätkä lähetä verohallinnolle muita arvonlisäveroilmoituksia kuin yhteenvetoilmoitukset yhteisömyynneistä eli EU:n jäsenvaltioiden välisestä tavarakaupasta. Verohallinnon tarvitsemat tiedot saadaan suoraan keskuskirjanpidosta.

Toteamus 3. Rahoituskulujen kasvu johtuu siitä, että valtio on korottanut laskennallista korkoa varoista, jotka ovat sidotut Maahanmuuttoviraston toimintaan.

Väärin. Valtio ei peri laskennallista korkoa virastoihin ja laitoksiin sitoutuneesta pääomasta.

Toteamus 4. Oman pääoman supistuminen edellisestä vuodesta on seurausta siitä, että valtio on pienentänyt pääomasijoitustaan.

Väärin. Valtion peruspääoma on pysynyt samana 1.1.1998 lähtien. Oman pääoman supistuminen johtuu pääomasierrojen ja tilikauden kulujaaman suhteen muutoksesta.

Tilinpäätöksessä tyhjennetään Pääoman siirrot -tilille seuraavien tilien saldot:

- Läheteiden tili (T) tilille 20820 Siirrot läheteiden tililtä (T)
- Katteet (T) tilille 20800 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T)
- Tyhjennykset (T) tilille 20810 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T)

Kirjanpitoyksikköjen välisiin rahoitustapahtumiin tarkoitettujen tilien saldot kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä pääoman siirtotileille. Näin estetään kyseessä olevien tilien kumuloituminen vuodesta toiseen kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksessä.

Toteamus 5. Määrärahojen siirrot seuraavalle vuodelle, yht. 18 037 504,83 euroa, selittävät pääosan vuoden tilinpäätöksen talousarvion määrärahojen ja tilikauden kulujäämän erotuksesta.

Väärin. Määrärahojen siirto seuraavalle vuodelle ei selitä erotusta määrärahojen ja tilikauden kulujäämän välillä. Jos kaikki määrärahat olisi käytetty, olisi kulujäämä ollut suurempi.

Toteamus 6. Taseessa olevat kirjanpitoyksiköiden (tilivirastojen) väliset tilitykset sisältävät tilinpäätöshetkellä maksamattomia suorituksia toisille kirjanpitoyksiköille

Oikein, osittain. Kirjanpitoyksiköiden väliset tilitykset -tileille kirjataan talousarviotalouden sisällä tilitettävät erät. Näitä ovat ennakonpidätys ja lähdevero sekä sosiaaliturva-, ja tapaturmavakuutus- ja taloudellisen tuen maksu. Tilinpäätöksessä näillä tileillä tulee olla saldona joulukuussa maksetuista palkoista pidätetyt määrät.

6.4

Tehtävän asettelu on lahea. Tehtävän tavoitteena on testata, mihin tarkastajakokelas kiinnittää laskelmassa huomiota kokonaiskuvan muodostamiseksi kirjanpitoyksikön tuotoista ja kuluista sekä niiden synnystä. Sisällöllisellä puolella tarkastajan pitäisi arvioida, vastaavatko tuotto- ja kululaskelman lukujen suuruusluokat tulostavoiteasiakirjaa ja toimintakertomuksessa esitettyä toimintaa. Kirjanpidon luvut voivat olla muodollisesti oikein, mutta niiden antama kuva voi olla harhaanjohtava. Kun tässä tapauksessa vertaa tuotto- ja kululaskelman lukuja tulostavoiteasiakirjan ja toimintakertomuksen teksteihin, ne näyttävät olevan suuruusluokaltaan samansuuntaisia. Toimintakertomuksessa selostetun tapahtuneen toiminnan laajeneminen ilmenee selvästi henkilöstökulujen, muiden toiminnan kulujen ja voittoa tavoittelemattomille yhteisöille tapahtuneen avustusten kasvuna edelliseen vuoteen verrattuna.

Muodollisella puolella tarkastajan pitäisi kiinnittää huomiota laskelmien muodolliseen oikeellisuuteen. Maahanmuuttoviraston tuotto- ja kululaskelmassa huomiota herättää muun muassa se, että osa vuoden 2016 laskelman luvuista on jakautunut kahdelle riville, mikä hankaloittaa tuloslaskelman lukemista.