

Helsingin ja Uudenmaan sairaanhoitopiirin kuntayhtymän tarkastuslautakunnalle

LAUSUNTO VUOTTA 2019 KOSKEVAN VASTUUVAPAUSESITYKSEN VALMISTELUA VARTEN

1. TOIMEKSIANTO

Helsingin ja Uudenmaan sairaanhoitopiirin kuntayhtymän (HUS) arviointijohtaja Pirjo Räsänen on pyytänyt tilintarkastuksellista asiantuntijalausuntoani tarkastuslautakunnan vuotta 2019 koskevan vastuuvapausesityksen valmistelua varten seuraavista kysymyksistä:

1) Mikä on näkemykseni yleisen oikeustieteen emeritusprofessori Kaarlo Tuorin tarkastuslautakunnalle 27.4.2020 antaman oikeudellisen asiantuntijalausunnon kunnallista tilintarkastusta koskevista johtopäätöksistä?

2) Onko HUSin kilpailuttamatta tekemiä hankintoja koskevassa tapauksessa perusteltua olla ottamatta tilintarkastuskertomuksessa vuodelta 2019 kantaa vastuuvapauteen?

Tämän lausunnon laatimisessa ei ole selvitetty muuta kuin toimeksiannon mukaisia seikkoja. Lausunto on tarkoitettu ainoastaan toimeksiantajan omaan tai sen osoittamaan käyttöön.

2. LAUSUNNON ANTAMISEKSI SAADUT TIEDOT

Arviointijohtaja Räsänen lausuntopyyntö 11.5.2020 on lausunnon liitteenä 1. Lisäksi olen saanut lausunnon antamista varten toimeksiantajalta tietoja toimeksiannosta käydyssä neuvottelussa ja sähköpostikirjeissä sekä liitteessä 2 lueteltujen asiakirjojen jäljennösten muodossa.

3. LAUSUNTO ESITETYISTÄ KYSYMYKSISTÄ

1) Yleisen oikeustieteen emeritusprofessori Kaarlo Tuorin oikeudellisen asiantuntijalausunnon kunnallista tilintarkastusta koskevat johtopäätökset

Tuorin lausunnon alkuosassa tarkastellaan asianmukaisesti kuntalain tilintarkastusta koskevia säännöksiä sekä Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistys) hallituksen hyväksymän Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen asemaa kunnallisen tilintarkastuksen ohjenormina, suositukseen sisältyviä ohjeita mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta ja erillisen suosituksen ohjeistusta tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen esittämisestä mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa.

Seuraavat väliotsikot ovat Tuorin lausunnosta sen alkuosan jälkeen.

HUS:n tilintarkastuskertomus

Tuorin lausunnossa esitetään asianmukaisesti suorina lainauksina HUSin tilintarkastuskertomukseen vuodelta 2019 sisältyvät lisätieto koskien hankintojen kilpailuttamisen laimin-

lyöntiä ja avoin lausunto vastuuvapauden myöntämisestä sen osalta sekä yhteenvetoraporttiin vuoden 2019 tilintarkastuksesta sisältyvä kohta hankinnoista ja kilpailutuksista sen lopussa mainittuja suosituksia lukuun ottamatta. Tuori katsoo yhteenvetoraportin oikeudellisen luonteen olevan epäselvä ja, että sitä voitaneen pitää tilintarkastuksen työpaperina. Näin ei kuitenkaan ole. Arviointijohtaja Räsäseltä saamani tiedon mukaan yhteenvetoraportti on HUSin ja KPMG Oy Ab:n vuosille 2019-2022 tekemän tilintarkastussopimuksen edellyttämä vuotuinen raportti, jossa selvitetään muun muassa keskeiset tarkastushavainnot. Sitä vastaavat tilintarkastajan lakiin perustumattomat kirjalliset raportit ovat myös hyvin yleisiä kunnallisessa tilintarkastuskäytännössä.

Vastuuvapauden myöntämistä koskeva kannanotto

Tuorin lausunnossa todetaan asianmukaisesti, että tilintarkastuslain (1141/2015; TTL) 3 luvun 5.3 §:n mukaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto on vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen sekä, jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. TTL 3 luvun 5.3 §:n säännöstä on muutettu lailla 622/2016 siten, että käsite ”ehdollinen” on muutettu käsitteeksi ”varauman sisältävä”. Muutoksen perustelujen (HE 70/2016 vp) mukaan varauman sisältävä lausunto tarkoittaa samaa kuin ehdollinen lausunto aiemmassa säännöksessä.

Kuten Tuorin lausunnossa mainitaan, TTL 3:3 §:ssä on erikseen säädetty kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA) noudattamisesta. Säännöksen mukaan tilintarkastuksessa on noudatettava Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyt tilintarkastusstandardit. Unionissa ei ole kuitenkaan tähän mennessä hyväksytty mitään niistä sovellettavaksi, joten ISA-standardit eivät ole Suomessa lakiin verrattavia oikeusnormeja. Korkein hallinto-oikeus on äskettäin todennut tämän päätöksessään (12.2.2020 T 583, Dnro 3673/2/18), joka koskee PRH:n tilintarkastusvalvonnassa toimivan tilintarkastuslautakunnan osakeyhtiön KHT-tilintarkastajalle antaman varoituksen poistamista, seuraavasti:

”Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 3 §:n mukaan sen lisäksi, mitä mainitussa laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tehtävässä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksytyt tilintarkastusstandardit (*kansainväliset tilintarkastusstandardit*). Kumotun tilintarkastuslain 13 § on sisältänyt samanlaisen säännöksen.

Koska Euroopan unionissa ei ole hyväksytty sovellettavaksi kansainvälisiä tilintarkastusstandardit, mainittu säännös ei tule sovellettavaksi. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien eli ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on kuitenkin pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa. Koska kysymys ei kuitenkaan ole lakiin verrattavista suoraan sovellettavista oikeusohjeista, korkein hallinto-oikeus katsoo, että standardeille ei voida antaa sellaista asemaa, että tilintarkastuslaissa tarkoitettujen seuraamusten määrääminen voisi perustua yksinomaan näissä standardeissa esitettyjen yksityiskohtaisten vaatimusten noudattamisen arviointiin.”

Edelleen Tuorin lausunnossa todetaan asianmukaisesti, että tilintarkastuslain 3 luvun säännökset eivät kuulu niihin kyseisen lain säännöksiin, joita julkishallinnon ja -talouden

tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) nojalla sovelletaan myös kuntien ja kunta-yhtymien tilintarkastuksessa. Edellä mainitut säännökset eivät kuulu myöskään niihin, joita tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n mukaan sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain alaiseen toimintaan.

Tuorin lausunnossa viitataan myös asianmukaisesti siihen, että Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen ohjeiden mukaan ISA-standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa, mutta tilintarkastaja voi ammatilliseen harkintaan perustuen tukeutua niihin soveltuvien osin julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevien ohjeiden täydennyksenä. Vaasan hovioikeus on todennut tämän Jalasjärven kunnan JHTT-tilintarkastajan virkavelvollisuuden rikkomista koskevan, lainvoimaisen tuomionsa (31.1.2019 R 17/815) perusteluissa seuraavasti:

”12. Hovioikeus toteaa, että asiassa vedotut kansainväliset tilintarkastusstandardit eivät ole olleet tilintarkastajaa velvoittavia kunnan lakisääteisessä tilintarkastuksessa, mutta ne on ollut mahdollista ottaa huomioon julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa täydentävinä.”

ISA-standardien sisältämistä ohjeista on huomattava se, että ne koskevat ainoastaan tilinpäätöksen tarkastusta mutta eivät hallinnon tarkastusta.

Tuorin lausunnossa tarkastellaan asianmukaisesti Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositukseen liittyvän kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista annetun suosituksen ohjeistusta kielteistä, ehdollista ja avointa lausuntoa koskien. Tuori katsoo, että – toisin kuin tilintarkastuslaki – kuntalaki ei mahdollista vastuuvapauden myöntämistä koskevan lausunnon antamista ehdollisena tai lausunnon jättämistä antamatta, koska kuntalain 125.1 §:ssä todetaan, että tilintarkastuskertomuksessa on esitettävä, voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle eli tilivelvolliselle myöntää vastuuvapaus. Tuori pitää kyseenalaisena, voidaanko kunnallisessa tilintarkastuskertomuksessa vastuukysymys jättää avoimeksi vetoamalla julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskeviin ohjeisiin liittyvään, mukautettua tilintarkastuskertomusta koskevaan suositukseen.

Ennen nykyistä kuntalakia (410/2015) voimassa olleen kuntalain (365/1995) 75.1 §:ssä oleva säännös vastuuvapauden myöntämistä koskevan lausunnon esittämisestä tilintarkastuskertomuksessa on sanamuodoltaan identtinen nykyisen säännöksen kanssa. JHTT-yhdistyksen hallituksen hyväksymään julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevaan suositukseen sisältyy vuonna 2006 julkaistusta versiosta lähtien yksityiskohtaisia ohjeita mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta kuntalain mukaan. Jo vuonna 2006 julkaistuissa ohjeissa todetaan, että mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan lausunto, joka poikkeaa vakio-muotoisesta, voi olla ehdollinen, avoin tai kielteinen.

JHTT-yhdistyksen hallituksen asettama työryhmä valmisti vuosina 2009-2012 päivityksiä julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskeviin ohjeisiin mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta muun muassa niiden muutosten johdosta, joita oli vuoden 2007 tilintarkastuslain (459/2007) voimaantulon myötä tehty KHT-yhdistyksen julkaisemiin yksityisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuskertomusmalleihin. Toimin tämän työryhmän puheenjohtajana alkuvuoteen 2011 asti. Työryhmässä oli pitkään pöydällä kysymys siitä, onko avoimen lausunnon esittäminen tilintarkastuskertomuksessa kuntalain säännöksen vastaista, kuten eräs kuntalakia tunteva juristi tuolloin katsoi lausunnon esittämistä koskevan

säännöksen sanamuodon perusteella. Sen jälkeen, kun olin lopettanut työryhmän puheenjohtajana, työryhmä päätyi siihen, että avoimen lausunnon esittäminen on julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tietyissä olosuhteissa edelleen mahdollista myös kunnan tilintarkastuskertomuksessa. JHTT-yhdistyksen hallitus hyväksyi vuoden 2012 alkupuolella päivitetyn suosituksen, johon sisältyy muun muassa tämä kannanotto kuten aiempaankin suositukseen.

Kuten Tuorin lausunnostakin käy ilmi, viimeksi vuonna 2017 päivitetystä suosituksesta kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista todetaan seuraavasti: ”Käytännössä harvinaisessa poikkeustapauksessa mukautettu lausunto voi jäädä myös *avoimeksi*.” Myös oman käsitykseni mukaan avoimen lausunnon esittäminen kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksessa on mahdollista kuntalain 123.1 §:ssä sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 6 §:ssä tarkoitetun julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan. Vaasan hovioikeuden edellä mainitun lainvoimaisen tuomion (31.1.2019 R 17/815) asiassa sovellettavia säännöksiä ja oikeusohjeita koskeissa perusteluissa tästä todetaan seuraavaa:

”8. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan jos tilintarkastaja antaa vakio-
muotoisesta eli puhtaasta tilintarkastuskertomuksesta poikkeavan tilintarkastuskertomuksen, tilintarkastuskertomuksessa annettu lausuma voi olla ehdollinen, avoin tai kielteinen. Ehdollisessa lausumassa tilintarkastaja toteaa, ettei hän voi antaa vakio-
muotoista lausumaa. Avoimessa lausumassa tilintarkastaja ei ota lainkaan kantaa, vaan jättää lausuman avoimeksi. Tällainen tilanne voi olla kysymyksessä esimerkiksi silloin, jos tilintarkastaja ei ole kyennyt tarkastuksessaan keräämään riittävästi tietoja muunlaisen lausuman antamisen perustaksi hänestä itsestään riippumattomasta syystä. Kielteisen lausuman ollessa kyseessä tilintarkastaja ei esimerkiksi ehdota tilinpäätöksen vahvistamista ja/tai vastuuvapauden myöntämistä.”

Vaasan hovioikeuden tuomion perusteluissa tuodaan myös esiin, että Jalasjärven kunnan JHTT-tilintarkastaja, jonka nimeä ei ole mainittu seuraavassa perustelujen otteessa, olisi voinut antaa tilintarkastuskertomuksessa avoimen lausunnon:

”42. Hovioikeus katsoo, että [JHTT-tilintarkastajan] olisi voinut olla perusteltua antaa tilikaudelta 2008 valtionosuuksien perusteiden ja käytön osalta avoin lausuma, kun otetaan huomioon [JHTT-tilintarkastajan] tiedossa olleet alustavat Opetushallituksen tarkastushavainnot vuosilta 2005-2006 sekä esille nostettujen virheiden tarkempi laatu ja todennäköisyys niiden toistumiseen myöhemmässä koulutustoiminnassa ja JAKK:n oppisopimuskoulutuksen voimakas kasvu. [JHTT-tilintarkastaja] on vedonnut siihen, ettei hän ole itse voinut tarkastaa Opetushallituksen tarkastuskertomusluonnoksesta ilmeneviä tietoja. Tähänkin nähden avoin lausuma, jossa tilintarkastaja toteaa, ettei hän ole kyennyt tarkastuksessaan keräämään riittävästi tietoja muunlaisen lausuman antamisen perustaksi hänestä itsestään riippumattomasta syystä, olisi antanut kunnan päättäjille paremman tiedon tilanteesta kuin vakio-
muotoinen lausuma.”

Aikaisempien tilivuosien tilivelvollisten vastuu

Tuorin lausunnossa esitetään asianmukaisesti kunnan tai kuntayhtymän valtuuston tilivelvolliselle myöntämän vastuuvapauden oikeusvaikutuksia yleisten vastuuvapautta koskevien oikeusperiaatteiden nojalla. Pääsäännön mukaan vastuuvapauden myöntäminen tietyltä tilivuodelta merkitsee sitä, että kunta tai kuntayhtymä luopuu oikeudesta vaatia tili-

velvolliselta myöhemmin vahingonkorvausta tämän kyseisenä tilivuonna teollaan tai laiminlyönnillään kunnalle tai kuntayhtymälle mahdollisesti aiheuttamasta vahingosta. Jos kuitenkin vastuuvapauden myöntämisen jälkeen paljastuu tilivelvollisen sinä tilivuonna tekemä rikos, jota vastuuvapaus koskee, voidaan tilivelvolliselle vaatia rangaistusta ja rikosoikeudenkäynnissä kohdistaa tilivelvolliseen myös vahingonkorvausvaatimus.

Kannanotto hankintalain noudattamiseen

Tuori katsoo lausunnossaan vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksen tarkastuksen tuloksissa hankintojen kilpailutusten puutteellisuudesta todetun viittaavan siihen, että tilintarkastaja yhtyy toimintakertomuksessa esitettyyn näkemykseen hankintalain (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016) noudattamisesta. Mielestäni tilintarkastuskertomuksessa annettu tieto hankintojen kilpailutusten puutteellisuudesta ilmaisee epäsuorasti, että hankintalakia ei ole noudatettu.

2) Onko HUS:in kilpailuttamatta tekemiä hankintoja koskevassa tapauksessa perusteltua olla ottamatta tilintarkastuskertomuksessa kantaa vastuuvapauteen

JHTT-yhdistyksen suosituksessa kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista todetaan, että kuntalain vaatimaa lausuntoa siitä, voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille, ei saa jättää kokonaan antamatta. Avoimessa lausunnossa tilintarkastaja esittää perustelut ja toteaa, että hän ei voi ottaa kantaa siihen, voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuotoisesta kertomuksesta poikkeavan tiedon tarkastuksen tuloksista eli lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Lisätieto voi vaikuttaa tilintarkastajan lausuntoon vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille. Lausunto voidaan lisätiedon vuoksi antaa ehdollisena tai avoimena. Muistutus vaikuttaa aina vastuuvapautta koskevaan lausuntoon siten, että lausunto ei ole vakio-muotoinen. JHTT-yhdistyksen suosituksessa on esimerkkejä kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Niistä seitsemässä tehdään muistutus ja jokaisessa lausunto vastuuvapauden myöntämisestä esitetään kielteisenä.

HUSin tilintarkastuskertomuksessa vuodelta 2019 on kuntayhtymän sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämistä koskevan tarkastuksen tuloksena toteamus hankintojen kilpailutusten puutteellisuudesta. Se on oikeudelliselta luonteeltaan HUSin hankinnoissa esiin tulleita epäkohtia painottava lisätieto. Sitä ei ole esitetty kuntalain 125.2 §:n vaatimana muistutuksena, koska siinä ei mainita erikseen JHTT-yhdistyksen suosituksen mukaisesti, että kyse on muistutuksesta, eikä ketään tilivelvollista, joka olisi vastuussa kilpailuttamattomista hankinnoista.

Kuntalain 125.2 §:n säännös tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen tekemisestä tilintarkastuskertomuksessa on seuraava:

”Jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus.”

HUSin vastuunalaisen tilintarkastajan allekirjoittamista tilintarkastusraporteista käy ilmi hänen havainneen vuoden 2019 hallinnon tarkastuksessa, että HUSin hankintojen kilpailuttamista on hoidettu vastoin hankintalakia. Kun tilintarkastuskertomuksessa ei ole

kuitenkaan tehty tämän johdosta tilivelvolliseen kohdistuvaa muistutusta, tilintarkastajan on täytynyt katsoa, että tämä virhe ja siitä aiheutunut vahinko on vähäinen.

Mitä tulee arvioon siitä, että hankintalain vastainen hankintojen kilpailutusten laiminlyönti on vähäinen virhe, vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksessa annetussa lisätiedossa on kuitenkin viittaus HUSin toimintakertomuksessa olevaan toteamukseen, että kilpailuttamattomien hankintojen euromääräiset arvot ovat olleet merkittävät. Yhteenvetoraportissa vuoden 2019 tilintarkastuksesta on siitä täsmällisempi tieto, jonka mukaan HUSin päivitetyn arvion mukaan kilpailuttamatta ovat vuositason olleet noin 62 miljoonan euron hankinnat.

Yhteenvetoraportissa vuoden 2019 tilintarkastuksesta mainitaan, että Kilpailu- ja kuluttajavirasto (KKV) on esittänyt neljän kilpailuttamatta olevan hankintakokonaisuuden perusteella yhteensä 160.000 euron seuraamusmaksua. KKV:n markkinaoikeudelle 18.11.2019 tekemistä esityksistä käy ilmi, että HUS on tehnyt hankintalain vastaisesti kilpailuttamatta seuraavia hankintoja:

- DNA-analyysihankintoja, joiden arvo on ollut vuonna 2017 noin 2,3 miljoonaa euroa, vuonna 2018 noin 2,5 miljoonaa euroa ja vuonna 2019 syyskuun loppuun mennessä noin 1,6 miljoonaa euroa. KKV:n esittämä seuraamusmaksu on 70.000 euroa.
- Haavan alipainehoitoon liittyvien laitteiden ja tarvikkeiden hankintoja, joiden arvo on ollut aikavälillä 21.11.2018-31.8.2019 yli 670.000 euroa. KKV:n esittämä seuraamusmaksu on 40.000 euroa.
- 4.12.2018 jälkeen pehmopaperihankintoja, joiden vuosiarvo on ollut vähintään 600.000 euroa. KKV:n esittämä seuraamusmaksu on 25.000 euroa.
- 1.3.2019 alkaen jätesäkituotteiden hankintoja, joiden hankintalain mukainen ennakoitu arvo on yli 700.000 euroa. KKV:n esittämä seuraamusmaksu on 25.000 euroa.

KKV:n kaikissa esityksissä markkinaoikeudelle todetaan seuraamusmaksun määräämisen edellytyksistä muun ohessa seuraavasti:

”Koska ilman hankintalain mukaista perustetta toteutettujen suoraan hankintojen katsotaan olevan menettelyltään karkeasti virheellisiä hankintoja ja rikkovan kaikkein vakavimmalla tavalla julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä, Kilpailu- ja kuluttajavirasto esittää määrättäväksi seuraamusmaksua.”

Yhteenvetoraportissa vuoden 2019 tilintarkastuksesta tuodaan esiin, että kilpailuttamattomien hankintojen arvioitu vuotuinen määrä euroissa (noin 62 miljoonaa euroa) ”edustaa HUSin vuotuisesta hankintavolyymistä noin kuutta prosenttia”. Tällä maininnalla tilintarkastaja mahdollisesti perustelee arviotaan siitä, että hän on katsonut hankintalain noudattamiseen liittyvän virheen vähäiseksi. Tilintarkastuksessa on yhtenä suuntaa-antavana periaatteena olennaisuus, jota koskevan arvion perustana on virheen olennaisuus kokonaisuuden kannalta. Olennaisuuskriteerijä ilmaistaan käytännössä hyvin yleisesti suhteellisinä prosenttilukujen muodossa.

Näkemykseni mukaan kuntalain 125.2 §:ssä tarkoitettua virheen vähäisyyttä ei pidä arvioida suhteellisella kriteerillä vaan virheen absoluuttisen euromäärän ja lain rikkomisen vakavuuden perusteella. Käytettävissäni olleiden tietojen mukaan HUSin hankintojen kilpailutusten hankintalain vastainen laiminlyönti vuonna 2019 ei ole ollut vähäinen virhe, joten se olisi antanut aiheen laiminlyönnistä vastuullisiin tilivelvollisiin kohdistuvan muistutuksen tekemiseen tilintarkastuskertomuksessa. Kuten Vaasan hovioikeuden edellä

mainitun tuomion (31.1.2019 R 17/815) perusteluissa (kohta 43) todetaan, tilintarkastuskertomuksen muoto kuuluu kuitenkin tilintarkastajan harkintavallan piiriin. Vastuunalaisen tilintarkastajan harkintavaltansa rajoissa tekemiä ratkaisuja ei voida pitää hänen velvollisuuksiensa vastaisena.

Mitä tulee vastuunalaisen tilintarkastajan arvioon siitä, että hankintalain vastaisesta hankintojen kilpailutusten laiminlyönnistä HUSille aiheutunut vahinko on vähäinen, vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksessa annetussa lisätiedossa todetaan: "Hankintamenettelyn puutteellisuudesta mahdollisesti aiheutuneen vahingon määrä kuntayhtymälle ei ole tiedossa." Yhteenvetoraportissa vuoden 2019 tilintarkastuksesta mainitaan mahdollisen vahingon määrästä, että KKV on esittänyt yhteensä 160.000 euron seuraamusmaksua.

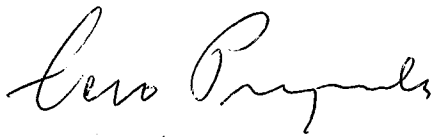
HUSin toimintakertomuksessa vuodelta 2019 arvioidaan, että HUS joutuu hyvin todennäköisesti maksamaan KKV:n esittämän seuraamusmaksujen määrän 160.000 euroa. Markkinaoikeus ei ollut kuitenkaan antanut päätöstä tässä asiassa vuoden 2019 tilintarkastuskertomuksen antamiseen 26.3.2020 mennessä. Lisäksi markkinaoikeuden mahdolliseen päätökseen seuraamusmaksuista saa hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Näkemykseni mukaan hankintojen kilpailuttamisen laiminlyönnin HUSille seuraamusmaksujen muodossa mahdollisesti aiheuttamaan vahinkoon on liittynyt tilintarkastuskertomuksen antamiseen asti epävarmuutta. Käytettävissäni olleiden tietojen mukaan tilintarkastaja ei ole myöskään itsestään johtumattomasta syystä kyennyt hankkimaan tarpeellista näyttöä muun vahingon syntymisestä edellä mainitun laiminlyönnin seurauksena. Näissä olosuhteissa tilintarkastajalla ei ole ollut velvollisuutta tehdä tilintarkastuskertomuksessa tilivelvollisiin kohdistuvaa muistutusta kuntalain 125.2 §:ssä tarkoitetun vähäistä suuremman vahingon aiheutumisen perusteella.

HUSin tilintarkastuskertomuksessa vuodelta 2019 lausunto vastuuvapauden myöntämisestä esitetään kuntayhtymän hallituksen jäsenten, talousjohtajan, logistiikan toimialajohtajan ja hankintapäällikön osalta avoimena hankintojen kilpailutusten puutteellisuuden mahdollisesti aiheuttaman vahingon määrään liittyvän epävarmuuden vuoksi. Epävarmuus vahingon aiheutumisesta KKV:n esittämien seuraamusmaksujen muodossa on kuitenkin vain väliaikaista siihen asti, kun markkinaoikeus antaa päätöksensä ja korkein hallinto-oikeus mahdollisen muutoshakemuksen perusteella valitusluvan myönnettyään antaa ratkaisunsa tässä asiassa. Tilintarkastuskertomukseen olisi tästä syystä sopinut avointa lausuntoa paremmin ehdollisen eli varauman sisältävän lausunnon esittäminen vastuuvapauden myöntämisestä edellä mainituille tilivelvollisille. Ehdollinen lausunto olisi voinut olla esimerkiksi seuraavanlainen:

"Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta lukuun ottamatta kuntayhtymän hallituksen jäseniä, talousjohtajaa, logistiikan toimialajohtajaa ja hankintapäällikköä, joiden osalta päätöksentekoa lykätään siihen asti, kunnes on selvitetty hankintalain vastaisesta hankintojen kilpailutusten laiminlyönnistä vuonna 2019 kuntayhtymälle aiheutunut mahdollinen taloudellinen vahinko."

Helsingissä 18. toukokuuta 2020



Eero Prepula
senior advisor, kauppätieteiden maisteri

LIITTEET:

1. HUS:in arviointijohtaja Pirjo Räsänen lausuntopyyntö 11.5.2020
2. Luettelo lausunnon antamista varten saaduista asiakirjoista