

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Taloustieteiden laitos

Perusta johdon arviointi- ja vahvistuslausumalle  
sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta  
CASE: Ministeriöt ja puolustusvoimat

Finanssivaltio ja julkisyhteisöjen  
laskentatoimi  
Pro Gradu  
Toukokuu 2008  
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Tarja Luhtajärvi

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi

Tekijä: LUHTAJÄRVI, TARJA  
Tutkielman nimi: Perusta johdon arviointi- ja vahvistuslausumalle sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta  
CASE: Ministeriöt ja puolustusvoimat  
Pro gradu – tutkielma: 57 sivua, 6 liitesivua  
Aika: Toukokuu 2008  
Avainsanat: sisäinen valvonta, riskienhallinta, vahvistuslausuma, puolustusvoimat, ministeriöt

---

Talousarvioasetuksen muutoksessa (7.4.2004/254) toimintakertomukselle asetettiin uusia vaatimuksia, joista yksi oli valtion tilinpäätösvelvollisten yksiköiden johdolta vaadittava sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausuma. Valtioneuvoston controlleri suositteli käyttämään sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnan apuna COSO ERM -viitekehukseen pohjautuvaa arviointikehikkoa. Ensimmäiset talousarvioasetuksen mukaiset vahvistuslausumat annettiin varainhoitovuoden 2005 tilinpäätöksen toimintakertomuksissa. Tässä tutkielmassani keskityn tarkastelemaan sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumaan liittyviä keskeisiä käsitteitä sekä tuomaan esille vahvistuslausumalle asetetut tavoitteet sekä tarkastelemaan niitä eri näkökulmista. Olen perehtynyt ministeriöiden vuosilta 2005 ja 2006 antamiin lausumiin, joiden sisältöä tarkastelen lähinnä Valtionvarainministeriön antaman vahvistuslausuman laadintaa koskevan suosituksen pohjalta. Tutkielmassani selvitän ministeriöiden vahvistuslausumien laadintaan osallistuneet tahot ja tarkastelen lausumia sisällöllisesti arvioiden ja ottaen kantaa niihin seikkoihin, joihin lausuman tarkoituksella on pyritty. Toisena tutkimuksen kohteena on puolustusvoimat. Olen selvittänyt kyselytutkimuksen avulla millä perusteilla ja mikä taho puolustusvoimissa valmistelee vahvistuslausuman, mielipiteitä sisäisen valvonnan roolista sekä, mitä erilaisia järjestelmiä, tarkastuksia, arviointeja ja muita vastaavia menettelyjä puolustusvoimissa on käytössä, joita käytetään tai voitaisiin käyttää arviointi- ja vahvistuslausumaa laadittaessa perusteina.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1 JOHDANTO</b> .....	5
<b>2 SÄÄDÖSTAUSTA</b> .....	7
<b>3 SISÄISEN VALVONNAN ARVIOINTI- JA VAHVISTUSLAUSUMAAN LIITTYVIÄ KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ</b> .....	8
3.1 Tilivelvollisuuden määrittelyä.....	9
3.2 Sisäinen valvonta .....	10
3.3 Riskienhallinta.....	11
3.4 Hyvä hallintotapa .....	12
3.5 COSO ERM -viitekehys.....	14
3.6 Sisäinen tarkastus .....	16
<b>4 ARVIOINTI- JA VAHVISTUSLAUSUMAN TAVOITTEET</b> .....	17
4.1 Eväitä johtamiseen sisäisellä valvonnalla .....	18
4.2 Tuloksellisuus ja tilivelvollisuus paranee .....	21
4.3 Yleinen luottamus .....	24
4.4 Taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuus .....	25
4.5 EU-varojen hallinnointi ja valvonta .....	26
4.6 Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen taso.....	27
<b>5 MINISTERIÖIDEN VAHVISTUSLAUSUMAT</b> .....	30
5.1 Arvioinnissa käytetty viitekehikko .....	31
5.2 Sisäisen valvonnan tilan arviointi .....	33
5.3 Riskienhallinnan tilan arviointi .....	33
5.4 Toiminnan ja talouden perusprosessien määrittelyn tilaa koskeva kannanotto .....	34
5.5 Taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuutta koskeva kannanotto .....	34
5.6 EU-varojen hallinnointia ja valvontaa koskeva lausuma .....	35
5.7 Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen tason arviointi .....	35
5.8 Kehittämistarpeet .....	36
5.9 Sisäisen tarkastuksen rooli .....	37
5.10 Johtopäätöksiä ministeriöiden vahvistuslausumista.....	38
<b>6 PUOLUSTUSVOIMAT</b> .....	39
6.1 Yleistä .....	40
6.2 Puolustusvoimien organisaatio.....	41
6.2 Tuloksellisuus ja tilivelvollisuus puolustusvoimissa .....	41
6.3 Johtaminen puolustusvoimissa.....	44
6.4 Puolustusvoimien toiminta.....	45
6.5 Sisäisen valvonnan järjestelyt puolustusvoimissa.....	47
6.6 Sisäinen tarkastus puolustusvoimissa .....	48
6.7 Tapaustutkimus: Puolustusvoimat .....	48
6.8 Kysely ja kohderyhmä.....	49

6.9 Tutkimuksen tulokset .....	50
6.10 Vahvistuslausuma ja sisäinen valvonta puolustusvoimissa – tulosten tulkintaa .....	51
<b>7 JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>52</b>
<b>LÄHTEET .....</b>	<b>54</b>
<b>LIITTEET</b>	
LIITE 1: Puolustusvoimien kokoonpano .....	58
LIITE 2: Kyselylomake .....	59
LIITE 3: Sisäisen tarkastuksen rooli ministeriöiden lausumien valmistelussa ja laadinnassa.....	61
LIITE 4: Kooste ministeriöiden arvioinneista ja kannanotoista .....	62

# 1 Johdanto

Vuonna 2003 valtiovarainministeriö asetti työryhmän, jonka tehtävänä oli laatia ehdotuksia säädösmuutoksista tilivelvollisuuden (accountability) ja tuloksellisuuden parantamisen näkökulmasta. Työryhmä, joka nimesi itsensä valtion tilinpäätöstyöryhmäksi, julkaisi muistion (VM 2003), jossa ehdotettiin menettelyjä tilivelvollisuuden ja tuloksellisuuden tehostamiseksi tarvittavista toimenpiteistä. Tulosohjaus- ja tilivelvollisuus uudistuksen keskeisiä kehityskohteita olivat toiminta- ja taloussuunnittelu, talousarvion laadinta, tulosohjauksen terävöittäminen, valtion tilinpäätöskertomus, tiliviraston tilinpäätös, laskentatoimi sekä sisäinen valvonta ja riskien hallinta. Näitä menettelyjä uudistamalla selkeytettiin ja vahvistettiin vastuita eri hallintotasoilla, varmistettiin oikeiden ja riittävien tietojen saaminen sekä määriteltiin tuloksellisuuden peruskriteerit. Yksi työryhmän ehdotuksista tilivelvollisuuden ja sisäisen valvonnan sekä riskienhallinnan vahvistamiseksi oli, että silloisen valtion talousarviosta annetun asetuksen, jäljempänä talousarvioasetus, edellyttämä kuvaus sisäisen valvonnan järjestämisestä ja hallinnon valvontatoimista muutettaisiin sisäisen valvonnan asianmukaisuuden ja riittävyyden arviointia koskevaksi johdon arviointi ja vahvistuslausumaksi (VM 2003, 104). Talousarvioasetuksen muutoksessa (7.4.2004/254) toimintakertomukselle asetettiinkin uusia vaatimuksia, joista yksi oli valtion tilinpäätösvelvollisten yksiköiden johdolta vaadittava sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausuma, jäljempänä vahvistuslausuma. Ensimmäiset talousarvioasetuksen mukaiset vahvistuslausumat annettiin varainhoitovuoden 2005 tilinpäätöksen toimintakertomuksissa.

Tässä tutkielmassani keskityn tarkastelemaan sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumaan liittyviä keskeisiä käsitteitä sekä tuomaan esille vahvistuslausumalle asetetut tavoitteet sekä tarkastelemaan niitä eri näkökulmista. Olen perehtynyt ministeriöiden vuosilta 2005 ja 2006 antamiin lausumiin, joiden sisältöä tarkastelen lähinnä Valtionvarainministeriön antaman vahvistuslausuman laadintaa koskevan suosituksen (VM 2005b) pohjalta. Tuon tutkielmassani esille vahvistuslausuman laadintaan osallistuneet tahot ja tarkastelen lausumia sisällöllisesti arvioiden ja ottaen kantaa niihin seikkoihin, joihin lausuman

tarkoituksella on pyritty. Toisena tutkimuksen kohteena on puolustusvoimat. Olen pyrkinyt kartoittamaan millä perusteilla ja mikä taho puolustusvoimissa valmistele vahvistuslausuman sekä mielipiteitä sisäisen valvonnan roolista. Selvitin kyselyn avulla, mitä erilaisia järjestelmiä, tarkastuksia, arviointeja ja muita vastaavia menettelyjä puolustusvoimissa on käytössä, joita käytetään tai voitaisiin käyttää arviointi- ja vahvistuslausumaa laadittaessa perusteina ja mikä taho on ollut päävastuussa vahvistuslausuman laadinnasta. Käytössä olevien eri menettelyjen osalta tarkoituksena on nimenomaan arvioida, onko niiden perusteella mahdollista arvioida sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa. Valtioneuvoston controlleri suositteli käyttämään sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnan apuna COSO ERM -viitekehikseen pohjautuvaa arviointikehikkoa (VM 2005b). Myös muita arviointimalleja, standardeja tai vastaavia on suosituksen mukaan mahdollista käyttää sillä edellytyksellä, että niissä on huomioitu riittävästi sisäisen valvonnan vaatimukset. Arviointikehikon käyttö antaa perusteet arvioinnin tekemiselle ja samalla toteutuu arvioinnin objektiivisuuden, systemaattisuuden ja riittävyyden vaatimukset. Tarkoituksenmukaista ei kuitenkaan ole ottaa käyttöön arviointikehikkoa, jos jo olemassa olevilla menettelyillä pystytään saavuttamaan kohtuullinen varmuus sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta.

Aiheeseen olennaisesti liittyvinä tuon esille käsitteet sisäinen valvonta, riskienhallinta sekä arvioinnin taustalla toimivan COSO ERM -viitekehiksen, josta on muokattu valtion virastoille ja laitoksille paremmin soveltuva arvioinnin työkalu. Hyvä hallintotapa -käsitteen esille tuominen perustuu lähinnä johdon ja johtamisen vastuun korostumiseen ja lainsäädäntöteitse toteutetun uudistuksen myötä johdon tulisikin tällä hetkellä kokea vastuunsa velvoittavampana kuin aikaisemmin.

KPMG Oy Ab on vuosina 2006 ja 2007 tehnyt valtion virastojen ja laitosten toimintakertomuksia koskevat selvitykset, joissa on kerätty yhteen vuosia 2005 ja 2006 koskevissa lausumissa esitettyjä sisäisen valvonnan arviointeja ja kehittämistarpeita sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan selvittämisessä käytetyt viitekehikset. Selvityksissä ei ole arvioitu lausumien varsinaista sisältöä. (Pakarainen 2006 ja 2007). Muita aiheeseen liittyviä aikaisempia tutkimuksia en ole löytänyt.

## 2 Sääöstäusta

Valtion tilivelvollisten yksiköiden tilinpäätökset laaditaan talousarviolain ja -asetuksen määräysten mukaisesti. Tilinpäätöksen laadintaa ohjeistavat ja ohjaavat lisäksi Valtiokonttori ja sen yhteydessä toimiva valtion kirjanpitolautakunta sekä Valtiovarainministeriö ja sen yhteydessä toimiva sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta. Lisäksi ministeriöt, tilivirastot ja maksupisteet antavat tarkentavia ohjeita alaisilleen yksiköille.

Tuloksellisuuden ja tilivelvollisuuden vahvistamiseksi talousarviolakiin ja -asetukseen tehtiin useita muutoksia. Talousarviolakiin (13.5.1988/423) tehdyt muutokset (19.12.2003/1216) koskivat toiminta- ja taloussuunnittelua, laskentatoimea, valtion tilinpäätöskertomusta, oikeita ja riittäviä tietoja, virastojen ja laitosten tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia, taloudenhoidon ohjausta ja sisäistä valvontaa sekä valtiovarain controller-toimintoa. Talousarvioasetukseen (11.12.1992/1243) tehdyillä muutoksilla (7.4.2004/254) on tarkennettu talousarvioehdotuksen sisältöä, toiminta- ja taloussuunnittelua, talousarvion toimeenpanoa, taloushallinto-organisaatiota, maksuliikettä, valtuuskirjanpitoa, tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimintaa, tilinpäätöstä sekä sisäistä valvontaa.

Vahvistuslausuman laadintavelvoite perustuu talousarvioasetuksen (11.12.1992/1243) 65 ja 65a pykälisiin. 65 § 1 mom seitsemännessä kohdassa todetaan, että tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja siihen liittyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä, sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma). Vahvistuslausuman laadintavelvoitetta on VtaA:n 65a §:ssä laajennettu tilivirastojen ulkopuolelle koskemaan myös tilivirastoina toimimattomia virastoja ja laitoksia siinä tapauksessa, että ministeriö on vahvistanut tulostavoitteet kyseisille yksiköille.

Vastuu vahvistuslausuman antamisesta on viraston tai laitoksen johdolla. Se perustuu ylimmän johdon talousarvioasetuksen 63 § 3 momentin mukaiseen

velvollisuuteen allekirjoittaa tilinpäätös, johon myös toimintakertomus sekä siihen sisältyvä vahvistuslausuma kuuluvat. Lisäksi johdon vastuu vahvistuslausuman antamisesta perustuu johdolle talousarviolaissa ja -asetuksessa säädettyyn velvollisuuteen vastata sisäisen valvonnan järjestämisestä, asianmukaisuudesta ja riittävydestä.

Vahvistuslausuman valmistelun tueksi sekä selventämään, mistä vahvistuslausumassa on kyse, on Valtioneuvoston asettama sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta laatinut suosituksen (VM 2005b), jota vahvistuslausuman laadinnasta vastuulliset tahot voivat käyttää arvioidessaan oman organisaationsa tilaa. Lausuman tulisi perustua johonkin yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan viitekehukseen, jotta saavutettaisiin arvioinnille asetetut vähimmäisvaatimukset: systemaattisuus, riittävä laajuus ja dokumentointi (VM 2005b). Suosituksessa käytetty viitekehys perustuu COSO ERM -malliin, jota on muokattu paremmin valtion virastoille ja laitoksille soveltuvaksi.

### **3 Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumaan liittyviä keskeisiä käsitteitä**

Vahvistuslausumaan liittyviä keskeisiä käsitteitä ovat tilivelvollisuus, sisäinen valvonta, riskienhallinta, hyvä hallintotapa ja COSO ERM –viitekehys. Vahvistuslausuman merkitys ja sisältö muotoutuvat näiden tekijöiden kautta. Lausuman tarkoituksena on varmistaa, että johto on selvillä tai selvittää sen hetkisen asioiden tilan ja määrittelee tältä pohjalta priorisoidut kehittämistarpeet ja näin ohjaa organisaatiota toimimaan oikeaan suuntaan. Johto pohjaa päätöksentekonsa osaksi organisaation eri tahoilta saamaansa informaatioon ja sen pystyttävä luottamaan siihen. Sisäisen tarkastuksen lakisääteisenä tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys. Vahvistuslausuman hyväksikäyttäjää ovat myös ylempi ohjaava yksikkö ja veronmaksajat, joiden tietämystä asioiden tilasta ja luottamusta julkisen hallinnon tehokkaaseen toimintaan lausuman avulla halutaan lisätä.



### 3.1 Tilivelvollisuuden määrittelyä

Tilivelvollisuus käsitteenä on hyvin moninainen. Tilivelvollisuuden alkuperäinen englanninkielinen termi ”accountability” voidaan suomentaa sekä vastuullisuudeksi että tilivelvollisuudeksi (Mäntysaari, 1999). Julkishallinnon tilivelvollisuudessa on kysymys vastuullisuudesta, joka koskee sekä julkishallinnon tuloksellista toimintaa että rahoituksen käyttöä. Tilivelvollisuutta todennetaan tuloksellisuusinformaatiolla, joka myös palvelee toiminnan johtamista organisaatiossa. Tuloksellisuusinformaatio myös tuottaa tietoa miten verorahoja käytetään eli ”value for money” – ajattelun toteutumisesta. (Myllymäki & Vakkuri, 2001).

Valtiovarainministeriö on kuvannut muistiossaan *Parempaan tilivelvollisuuteen* (2003) ministeriön ja tilinpäätösvelvollisen yksikön suhdetta tilivelvollisuuden näkökulmasta. Ministeriö ohjaajan roolissa ja tilinpäätösvelvollinen yksikkö tulosvastuullisena toimijana ovat molemmat tilivelvollisia toiminnastaan koko yhteiskunnalle ja kansalaisille. Lisäksi tilivelvollisuus kohdistuu eduskuntaan talousarvion kautta. Laajemmin ajatellen jokainen julkishallinnon toimija on tilivelvollinen toiminnastaan yhteiskunnalle ja ylemmille portaille. (VM 2003).

Todellisen tilivelvollisuuden edellytyksenä on oikeiden ja riittävien tietojen esittäminen sekä niiden kriittinen arviointi ja hyödyntäminen johtamisessa. Valtiovarainministeriön muistiossa (VM 2003) ehdotettiin uudistuksia, joiden avulla hallituksen sekä ministeriöiden alaisten virastojen ja laitosten tilivelvollisuutta vahvistettaisiin (tilivelvollisuus uudistus). Ministeriöiden vastuuta tulosohjauksen toimivuudesta lisättiin velvoittamalla ministeriöt laatimaan alaistensa tilivirastojen tilinpäätöksistä tilinpäätöskannanotto, jossa ministeriön on mm arvioitava tiliviraston tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä toimenpiteitä, joihin tilinpäätöksen johdosta olisi syytä ryhtyä. Tähän liittyi myös talousarviolainsäädännön uudistamisen myötä (7.4.2004/254) vuonna 2004 määritellyt uudet tuloksellisuuden käsitteet. Tuloksellisuuden peruskäsitteitä ovat yhteiskunnallinen vaikuttavuus, toiminnallinen tuloksellisuus sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen. Käsitteistöä kuvataan tulosprisman avulla, jota on käsitelty tarkemmin kappaleessa 4.2.

Talousarviolaissa edellytetään, että valtion tilinpäätöksen ja tilinpäätöskertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva samoin kuin viraston ja laitoksen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Valtion tilinpäätöskertomuksessa esitettävien tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden varmentaa valtiovarain controller-toiminto, joka toimii valtiovarainministeriössä. Vastaavanlaisen varmennuksen antaa tiliviraston johto ja tulosvastuullisen viraston tai laitoksen johto laatiessaan toimintakertomukseen kuuluvan sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman. Siinä johto arvioi vastuullaan olevan sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuutta ja riittävyyttä. Tuloksellisuuteen ja tilivelvollisuuteen pyrkiminen ei saa johtaa resursseja kuluttaviin erillisprosesseihin vaan toimenpiteet tulee saada osaksi tulosohjausta, johtamista ja toimintayksikön perustoimintoja. (VM 2005b).

### **3.2 Sisäinen valvonta**

Sisäinen valvonta on yksi niistä tekijöistä, joilla varmistetaan viraston ja laitoksen tuloksellisuutta ja vahvistetaan tilivelvollisuutta. Se on myös johtamis- ja hallintojärjestelmän se osa, jonka avulla johto saa organisaation toimimaan haluamallaan tavalla ja joka tuottaa johdolle riittävästi tietoa organisaation tilasta ja aikaan saannoksista (Blumme ym. 2005).

Talousarvioasetuksen 69 §:n mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt eli sisäinen valvonta, jolla varmistetaan

- talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus,
- varojen ja omaisuuden turvaaminen sekä
- johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta.

Vahvistuslausumassa arvioidaan, ovatko sisäisen valvonnan menettelyt riittäviä ja tehokkaita turvaamaan näiden kohtien toteutumisen.

Sisäiset tarkastajat ry:n puheenjohtaja Leo Vesalainen on Tilintarkastus-lehden artikkelissa vuonna 1998 määritellyt, että sisäisen valvonnan keinoja voivat olla

niin sanotut pehmeät valvontavälineet ("soft controls") kuten henkilöstön kehittäminen, organisaatiokulttuurin kehittäminen ja tiedonkulku. Valvonnan toinen äärilaita muodostuu mekaanisista keinoista, joita ovat esimerkiksi töiden organisointi, työnjako, raportointijärjestelmät, valtuuttamiset, hyväksymiset, konkreettinen tarkastaminen ja valvonta. (Vesalainen, 1998). Sisäinen valvonta ei siis ole mikään erillinen prosessi vaan se on integroitava osaksi tulosohjausta, johtamista ja toimintayksikön perustoimintoja (VM 2005b).

Koska johto vastaa tuloksellisuudesta ja sen myötä sisäisen valvonnan järjestämisestä, se myös arvioi vahvistuslausumassaan sisäisen valvonnan tilaa. Johto voi arvioinnissa käyttää apunaan sisäistä tarkastusta vastuun jäädessä itse sisäisen valvonnan järjestämisestä johdolle itselleen. Sisäisen tarkastuksen perustehtäväksi talousarvioasetuksen 70 §:ssä onkin määrätty selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys, joten sisäisellä tarkastuksella on tärkeä rooli vahvistuslausumia laadittaessa. Sisäisen tarkastuksen tekemä arviointityö ei saa kuitenkaan olla erillinen vahvistuslausuman vuoksi tehty arviointi vaan arvioinnin tulee sisältyä sisäisen tarkastuksen tavanomaisiin tehtäviin.

### **3.3 Riskienhallinta**

Valtiovarainministeriön sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta on laatimassaan suosituksessa määritellyt riskienhallinnan toimintatavaksi, prosessiksi ja rakenteiksi, joilla tunnistetaan, arvioidaan ja hallitaan valtion ja sen toimintayksikön tavoitteiden saavuttamista heikentäviä riskejä. Vahvistuslausuman laadinnan yhteydessä johdon tuleekin arvioida onko tieto talouden, toimintaympäristön ja toiminnan riskeistä ajan tasalla. Toimiva riskienhallinta on ohjaavana tekijänä johtamisessa, suunnittelussa ja päätöksenteossa. Valtionhallinnossa riskit liittyvät erityisesti:

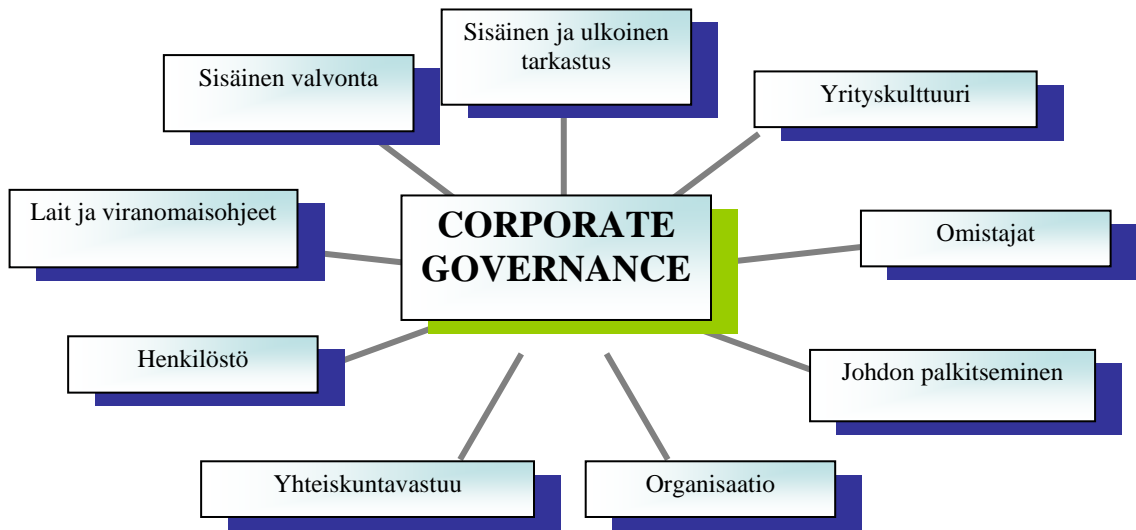
- tuloksellisuuteen (tuloksellisuusriski)
- lain ja talousarvion noudattamiseen taloudessa ja toiminnassa (laillisuusriski)
- varojen ja omaisuuden turvaamiseen (varoja ja omaisuutta koskevat riskit)

- tiedon laatuun ja tietoturvallisuuteen (tietoriskit)
- hyvän hallinnon periaatteiden ja arvojen toteutumiseen (hyvän hallinnon vajeet)
- henkilöstöön ja osaamiseen kohdistuvat riskit (henkilöstö ja osaamisriskit). (VM 2005b).

Sisäinen valvonta toimii välineenä, jolla riskejä voidaan hallita ja sen tarkoituksena on saavuttaa kohtuullinen varmuus edellä luetteloiduista kohteista. Riskimatriisin avulla jo tunnistetuista ja arvioituista riskeistä saadaan kokonaiskuva. Riskimatriisissa sekä todennäköiset että vaikutuksiltaan suuret riskit voidaan priorisoida etusijalle ja määritellä keinoja, joilla riskit saadaan hallintaan ja hyväksyttävälle tasolle. Riskejä voidaan hallita neljän eri menettelyn avulla: riskin välttäminen, riskin pienentäminen, riskin jakaminen muille ja riskin kantaminen. Riskienhallinnan osalta arviointilausumassa tulisi esittää onko suunnittelun ja toimintatapojen määrittelyn taustalla oleva käsitys talouden ja toimintaympäristön sekä toiminnan riskeistä ajan tasalla.

### **3.4 Hyvä hallintotapa**

Corporate Governance -käsitettä on suomen kielessä käännetty monella tavoin: johtamis- ja hallintojärjestelmä, hyvä hallintotapa, omistajaohjaus. Sitä on jopa käytetty synonyyminä *tilivelvollisuudelle*. Corporate Governance voidaan määritellä rakenteeksi, jonka avulla asetetaan organisaation tavoitteet sekä määritellään keinot niiden saavuttamiseksi. (Kuusela&Ollikainen 2005, 124). Kuvassa 1 on esitetty hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän osa-alueet (Blumme ym. 2005). Kuviossa oikealla puolella olevat osiot yrityskulttuuri, omistajat ja johdon palkitseminen koskevat lähinnä yritysorganisaatioita, mutta muut osa-alueet ovat myös valtionhallintoon liitettävissä ja esiintyvät myös COSO ERM-mallin mukaisessa valtionhallintoon sovelletussa arviointikehikossa. Yrityskulttuurin osalta voidaan valtionhallinnossa puhua toimintakulttuurista ja omistajan roolissa toimivat lähinnä veronmaksajat. Julkisen hallinnon sidosryhmistä juuri veronmaksajat ovat etusijalla, sillä julkisen hallinnon tehtävistä suurin osa liittyy kansalaisten ja yhteisöjen oikeuksien tunnustamiseen ja suojelemiseen tasapuolisesti ja syrjimättä.



Kuva 1. Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän osa-alueet (Blumme ym. 2005)

Hyvän hallintotavan noudattamiseksi valtionhallinnossa on säädetty hallintolaki (434/2003). Laki tuli voimaan vuoden 2004 alusta ja sen tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa sekä edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta.

Hyvällä hallinnolla ja oikeusturvalla viitataan erityisesti perustuslain 21 §:ään, joka sisältää perussäännökset yksilön oikeudesta hyvään hallintoon ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Tavoitteena on myös hallinnon palvelujen laadun ja tuloksellisuuden edistäminen. Hyvä hallinto on laadukasta hallintoa. Tuloksellisuuteen puolestaan kuuluu taloudellisuuden ja tuottavuuden ohella hallinnon toiminnan yhteiskunnallinen vaikuttavuus, palvelu- ja toimintakyky sekä asiakastyytyväisyys (Kuntaliitto, 2003).

Hyvän johtamiskulttuurin merkitystä ei voi vähätellä, koska sen avulla toteutetaan tuloksellisuutta myös johtamisen osalta ja tärkeimpänä, osoitetaan koko organisaatiolle asioiden tärkeysjärjestys ja toiminnan suunta.

### 3.5 COSO ERM -viitekehys

Valtioneuvoston asettama sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta laati suosituksen valtionhallinnon hyvästä käytännöstä sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan kehittämistarpeiden tunnistamisessa sekä asianmukaisuuden ja riittävyyden arvioinnissa. Valtioneuvoston controlleri suositteli käyttämään sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnan apuna COSO ERM -viitekehukseen pohjautuvaa arviointikehikkoa, jota on muokattu paremmin valtionhallintoon soveltuvaksi (VM 2005b). Myös muita arviointimalleja, standardeja tai vastaavia on suosituksen mukaan mahdollista käyttää sillä edellytyksellä, että niissä on huomioitu riittävästi sisäisen valvonnan vaatimukset. Arviointikehikon käyttö antaa perusteet arvioinnin tekemiselle ja samalla toteutuu arvioinnin objektiivisuuden, systemaattisuuden ja riittävyyden vaatimukset

Vuonna 1992 julkaistiin COSO-raportti, jonka oli laatinut Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO). Raportissa esitettiin ensimmäinen yleinen sisäisen valvonnan määritelmä ja sisäisen valvonnan osatekijöiden kuvaukset (COSO-malli). COSO-malli muodostuu viidestä osatekijästä:

1. valvontaympäristö
2. riskienhallinta
3. valvontatoimenpiteet
4. tieto ja tiedon välitys
5. seuranta ja valvonta. (Blumme ym. 2005).

COSO:n julkaisema kokonaisvaltainen riskienhallinnan malli (Enterprise Risk Management – Integrated Framework), COSO ERM -malli vuodelta 2004, perustuu COSO-mallissa esitettyihin sisäisen valvonnan puitteisiin, mutta riskienhallinnan osuutta on laajennettu vastaamaan riskienhallintaan kohdistuneita lisääntyneitä vaatimuksia. Kuvassa 2 on kuvattu COSO ERM-mallin komponentit. Malli koostuu kahdeksasta osasta, jotka ovat toisiinsa kytkeytyneitä. Osat juontavat juurensa tavasta, jolla johto johtaa yritystä ja ovat siten yhteydessä johtamisprosessiin. Osat ovat:

- Sisäinen ympäristö - Toimintaympäristön ilmapiiri, jossa riskejä tarkastellaan ja jossa vaikuttavina tekijöinä ovat riskienhallintafilosofia, riskinottohalukkuus, rehellisyys, eettiset arvot sekä ympäristö, jossa arvoja sovelletaan.
- Tavoitteen asettelu - Tavoitteet on oltava olemassa ennen kuin johto voi tunnistaa tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttavia seikkoja. COSO ERM varmistaa, että johdolla on käytettävissään menetelmä tavoitteiden asettamiseksi ja että tavoitteet tukevat toiminta-ajatusta sekä ovat yrityksen riskinottohalukkuuden kanssa tasapainossa.
- Tapahtumien tunnistaminen – Tunnistetaan sisäiset ja ulkoiset tapahtumat, jotka voivat vaikuttaa tavoitteiden toteutumiseen sekä mahdollisuuksina että riskeinä. Mahdollisuudet hyödynnetään johtamisen strategiassa tai tavoitteiden asettelussa.
- Riskien arviointi – Riskien todennäköisyys ja vaikutukset arvioidaan, jotta voidaan määrittää miten niitä hallitaan.
- Riskeihin vastaaminen – Johto määrittelee vältetäänkö, jaetaanko, hyväksytäänkö vai vähennetäänkö riskejä. Se myös määrittelee toimenpiteet, joilla riskit saadaan organisaatiossa määritetyn riskin sietokyvyn ja riskinsietohalukkuuden mukaisiksi.
- Valvontatoimenpiteet – Luodaan ja otetaan käyttöön toimintatavat ja menetelmät, joilla riskeihin pystytään vastaamaan.
- Tieto ja viestintä – Relevantti tieto välitetään organisaatiossa siten, että henkilöstö pystyy suorittamaan tehtävänsä. Tieto kulkee organisaatiossa ylhäältä alas ja alhaalta ylös sekä myös horisontaalisesti.
- Seuranta – Riskienhallintaa seurataan ja siihen tehdään tarvittaessa muutoksia. Valvonta on osa johdon jatkuvaa toimintaa ja/tai valvonta suoritetaan erillisten arviointien avulla. (COSO 2004).

Mallissa on neljä tavoitekategoriaa: strategiset, toiminnalliset, raportointia koskevat ja vaatimustenmukaisuutta koskevat tavoitteet. Kuvassa 2 on kuvattu sitä, kuinka tavoitteet ja riskienhallinnan eri osa-alueet tavoitteiden saavuttamiseksi ovat suorassa suhteessa toisiinsa. Riskienhallintaa voidaan siis tarkastella joko omana erillisenä kokonaisuutena, tavoiteluokkien pohjalta tai kuutiomuotoisen mallin kolmannen ulottuvuuden eli organisaation osa-alueiden pohjalta. (COSO 2004).



Kuva 2. COSO ERM-malli (Sisäiset tarkastajat ry, 2004)

### 3.6 Sisäinen tarkastus

Valtion talousarvioasetuksen 70§:ssä on sisäisen tarkastuksen tehtäväksi määritelty selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa. Tällä perusteella sisäisen tarkastuksen roolin tulisi olla merkittävä vahvistuslausuman valmistelussa. Perustaessaan sisäisen tarkastuksen toiminnon virastoon tai laitokseen johto on delegoinut sisäisen valvonnan tilan selvitysveloitteen sisäiselle tarkastukselle vastuun sisäisen valvonnan johtamisesta ja toimivuudesta sekä tehokkuudesta jäädessä edelleen johdolle itselleen. Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä ja toiminnassa on huomioitava erityisesti kansainvälisen järjestön The Institute of Internal Auditors (IIA) antamat sisäisen tarkastuksen ammattistandardit, joiden osalta valtiovarain controller -toiminto on erityisesti tuonut esiin laadunvarmistukselle, ammattitaidolle ja sen jatkuvalla kehittämiselle asetetut vaatimukset. (VM 2006b).



## 4 Arviointi- ja vahvistuslausuman tavoitteet

Valtiovarainministeriö on suosituksessaan (VM 2005b) esittänyt kuusi asiakokonaisuutta, joihin arviointilausumassa tulisi ottaa kantaa:

- sisäisen valvonnan tila
- riskienhallinnan tila
- toiminnan ja talouden perusprosessien määrittelyn taso
- taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuus
- EU-varojen hallinnointi ja valvonta
- tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen taso.

Arviointi- ja vahvistuslausumaa laadittaessa esiin tulee kehittämistarpeita, jotka tulisi myös kertoa lausumassa ja asettaa tärkeysjärjestykseen. Kehittämistarpeissa ja niiden priorisoinnissa tulisi kuitenkin huomioida niiden toteuttamismahdollisuudet ja lähteä liikkeelle kokonaisuuksista, jotka ovat sekä tärkeitä että toteutettavissa seuraavan vuoden aikana. Lausumassa esitettyjen kehittämiskohteiden avulla on tarkoitus saavuttaa pitkäjänteisen kehittämistyön avulla sisäinen valvonta ja riskienhallinta VtaA 69§:n vaatimalle asianmukaiselle ja riittävälle tasolle. Lisäksi lausumassa on hyvä mainita perusteet, käytetty viitekehikko tai muut seikat, joihin pohjautuen arviointi on tehty.

Lausuman tarkoituksena on VM:n suosituksen mukaan:

- korostaa johdon vastuuta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja johtamisesta
- lisätä johdon ja henkilöstön tietoisuutta sisäisen valvonnan merkityksestä
- tukea systemaattista ja jatkuvaa sisäisen valvonnan ohjausta ja kehittämistä osana toiminnan johtamista
- antaa virastoa ohjaavalle taholle käsitys sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisista kehittämiskohteista

- lisätä yleistä luottamusta toimintayksikön ja siten koko valtionhallinnon toimintaan.

Arviointi- ja vahvistuslausuman tavoitteena on korostaa sisäisen valvonnan menettelyjen merkitystä johtamiskäytännöissä ja toiminnassa, lisätä organisaation tuloksellisuutta ja tilivelvollisuutta ja samalla yleistä luottamusta julkisen sektorin toimintaan.

#### **4.1 Eväitä johtamiseen sisäisellä valvonnalla**

Talousarviolain 24b § edellyttää, että viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto. Muutos lakiin tehtiin vuonna 2000, jota ennen sisäisestä valvonnasta oli säädetty vain talousarvioasetuksen tasolla. Sisäisen valvonnan säännöksen ottamista talousarviolakiin on Hallituksen esityksessä 188/1999 perusteltu tavoitteella vaikuttaa sisäisen valvonnan näkökulman nykyistä parempaan tiedostamiseen johtamisessa. Viraston ja laitoksen johdon velvollisuutta sisäisen valvonnan tehtävän hoidon järjestämisessä haluttiin korostaa ja luoda selkeä oikeusperusta valvontajärjestelyille.

Talousarviolaisissa säädettyä vastuuta johto ei voi delegoida. Johto voi delegoida tehtäviä, joiden avulla sisäistä valvontaa toteutetaan eli alemman johdon vastuulle voidaan antaa sisäisen valvonnan edellyttämien toimenpiteiden toimeenpano niiden periaatteiden mukaan, jotka ylin johto on esimerkiksi sisäisen valvonnan ohjeessa vahvistanut. Toiminnan johtaminen sisältää kiinteästi myös sisäisen valvonnan. Silloin, kun toiminnan johtamista delegoidaan, myös sisäistä valvontaa joudutaan delegoimaan. (VM 2005b).

Arviointi- ja vahvistuslausuman laadintavelvoitteella tavoitellaan riittävien sisäisen valvonnan menettelyiden huomioimista johtamisessa. Käytännössä asiaa on helpompi tarkastella sisäisen valvonnan viitekehyksen avulla. Valtioneuvoston kontrollerin suositteleman arviointikehikon mukaisia keskeisiä sisäisen valvonnan osa-alueita ovat sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet, tavoitteiden

asettaminen, riskien tunnistaminen, riskien arviointi, riskeihin vastaaminen, valvontatoimenpiteet (kontrollit), tiedonkulku sekä seuranta. Seuraavana sisäisen valvonnan osa-alueisiin liittyviä viitekehyksen mukaisia ja johtamisen kannalta olennaisia asioita:

- **Sisäinen toimintaympäristö**, johon johto voi vaikuttaa toimintakulttuurin, organisaation ja resurssien kautta. Johdon sitoutuminen, asenne ja toimenpiteet toimintaa, tuloksellisuutta ja riskeihin vastaamista kohtaan luovat toimintakulttuurin, joka on perustana toimivalle sisäiselle valvonnalle. Johtamisessa noudatetaan hyvän hallinnon periaatteita. Johto esimerkillään luo mallin myös henkilöstölle. Henkilöstö tuntee keskeiset säännökset ja noudattaa niitä (virkavastuu), henkilöstöä kannustetaan palautteen antamiseen ja luodaan keskustelevaa ilmapiiriä. Johto kannustaa henkilöstöä oikeudenmukaisen palkkausjärjestelmän avulla. Organisaatio ja johtamisjärjestelmät ovat selkeitä ja tukevat tuloksekasta toimintaa. Vastuut, tehtävät ja valtuudet on määritelty selkeästi ja niistä on tiedotettu henkilöstölle. Johto huolehtii henkilöresursseista ylläpitämällä riittävää osaamisen tasoa ja kohdentamalla resursseja toiminnan tarpeita vastaavasti. Myöskin tietojärjestelmien taso sekä käytössä olevat tilat ja laitteet luovat edellytykset tuloksellisuudelle.
- **Tavoitteiden asettaminen** siten, että huomioidaan sekä ulkoisesta että sisäisestä toimintaympäristöstä johtuvat riskit tavoitteiden saavuttamiselle. Organisaatiolla on selkeä päämäärä ja tehtävä. Johto määrittelee vision sekä toimintastrategian, joka on lyhyt selkeä kokonaisuus ja henkilöstön tiedossa. Vision toteutumiseksi on olemassa selkeät pitkäntähtäimen tavoitteet, jotka on kerrottu esimerkiksi toiminta- ja taloussuunnitelmassa sekä tulossopimuksessa. Toiminnan suunnittelu perustuu säädöksiin ja ohjeistukseen ja siinä huomioidaan ulkoisen ja sisäisen toimintaympäristön muutosten vaikutus. Toiminnalle on asetettu selkeät ja dokumentoidut tehokkuus- ja tuloksellisuustavoitteet ja ne on johdettu ylemmän tason tavoitteista. Tavoitteille on luotu mittarit, joiden validiteetti ja reliabiliteetti on varmistettu, jolloin niiden tuottamia tuloksia voidaan käyttää ohjausinformaationa. Henkilöstön tulee olla tietoinen asetetuista tavoitteista ja heille annetaan mahdollisuus osallistua suunnitteluprosessiin.

- **Riskien tunnistaminen** luo johdolle edellytykset nähdä, mitkä seikat ovat uhkana tavoitteiden saavuttamiselle. Johto kiinnittää huomiota riskien tunnistamisessa käytettävien menetelmin systemaattisuuteen ja jatkuvuuteen. Menetelmät tuottavat tietoa riskeistä, jotka liittyvät ulkoiseen toimintaympäristöön, taloushallinnon prosesseihin, henkilöstöpolitiikkaan, keskeisiin hankkeisiin ja projekteihin ja tavoitteiden saavuttamiseen. Kaiken kaikkiaan riskien tunnistamisen täytyy kattaa koko organisaatio ja riskeistä raportoidaan johdolle olennaisuuden periaatetta noudattaen. Suunnitteluprosessissa tunnistetaan strategisiin tavoitteisiin, toiminnallisiin tulostavoitteisiin, toiminnan ja talouden laillisuustavoitteisiin sekä oikeiden ja riittävien tietojen tavoitteeseen liittyvät riskit.
- **Riskien arviointi** on säännöllistä, riittävän laajaa ja objektiivista. Riskiarvioinnit dokumentoidaan ja raportoidaan johdolle. Riskit luokitellaan riskimatriisisissa merkittävyyden ja todennäköisyyden perusteella, jonka tuloksena saadaan selville riskit, joilla on suurin vaikutus tavoitteiden saavuttamiseen.
- **Riskeihin vastaaminen** toteutetaan johdon linjausten mukaan. Riskeihin vastaamisessa huomioidaan lainsäädännön asettamat vaatimukset, ylempien ohjaavien tahojen linjaukset sekä yksikön oma riskihalukkuus ja -kyky. Johdon määrittelemä riskienhallintapolitiikka antaa päämäärät, tavoitteet ja toteutuskeinot, joiden avulla saavutetaan turvallisuudessa ja tavoitteiden saavuttamisessa tavoiteltu taso. Riskienhallinnassa huomioidaan aiheutuvat kustannukset suhteessa saavutettavaan hyötyyn.
- **Valvontatoimenpiteiden** avulla ennakoitaan riskit, jolloin ne pystytään estämään tai havaitaan riskit, jolloin niiden aiheuttamat haitat voidaan minimoida. Valvontatoimenpiteet (kontrollit) suunnitellaan siten, että saavutetaan kohtuullinen varmuus asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta. Johto luo sisäisen kontrollijärjestelmän, joka käsittää kontrolliympäristön ja kontrollitoimenpiteet. Kontrolliympäristö tarkoittaa johdon yleistä tietoisuutta ja asennoitumista valvontatoimenpiteisiin. Tämä näkyy mm johtoryhmätöinnossa, toimintatavoissa, johtamismenetelmissä, organisaatorakenteessa ja johdon kontrollijärjestelmissä kuten sisäinen tarkastus. Kontrolliympäristön lisäksi johto luo kontrollitoimenpiteet, jotka

ovat konkreettisia menettelytapoja, joilla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus, toiminnan tuloksellisuus, varojen ja omaisuuden turvaaminen sekä oikeat riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta. Kontrollitoimenpiteitä ovat esimerkiksi käyttöoikeusrajaukset, asiakirjojen hyväksymismenettelyt, täsmäytykset ja budjettieroanalyysit. Johto voi delegoida kontrollitoimenpiteiden luomisen, mutta seuranta ja valvonta säilyy johdolla, kuten myös vastuu valvontatoimenpiteiden tasosta ja toimivuudesta.

- **Tiedonkulkuun** liittyviä osa-alueita ovat johdon laskentatoimi, sisäinen tiedonkulku, tuloksellisuuden laskentatoimi ja muu seurantajärjestelmä sekä ulkoinen tiedonkulku. Johto tarvitsee tietoa organisaation toiminnasta ja toimintaan vaikuttavista tekijöistä. Tuloksellinen johtaminen edellyttää toimivaa johdon laskentatoimea, joten johdon laskentatoimi on järjestettävä talousarvioasetuksen 69§:n sisäisen valvonnan menettelyiden edellyttämällä tavalla eli tuotettava johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot yksiköt taloudesta ja toiminnasta. Tuloksellisuuden laskentatoimi perustuu tulosprisman tuloksellisuuskäsitteisiin, jotka on johdettu talousarvioasetuksen talousarvion laadintaa koskevasta 1b§:stä ja tilinpäätöstä koskevasta toimintakertomuksen sisältöä koskevasta 65§:stä. Toimiva sisäinen tiedonkulku luo edellytykset tehokkaalle toiminnalle ja työtyytyväisyydelle. Käytössä on menettelyt, joiden avulla henkilöstön mielipiteet saadaan johdon käyttöön. Ulkoinen tiedonkulku edellyttää yhteistyötä sidosryhmien kanssa. Sidoryhmien mielipiteitä ja asiakastyytyväisyyttä tiedustellaan säännöllisesti. Toiminnan julkisuus ja läpinäkyvyys luovat yleistä uskottavuutta julkishallinnon toimintaan. (VM 2005b).

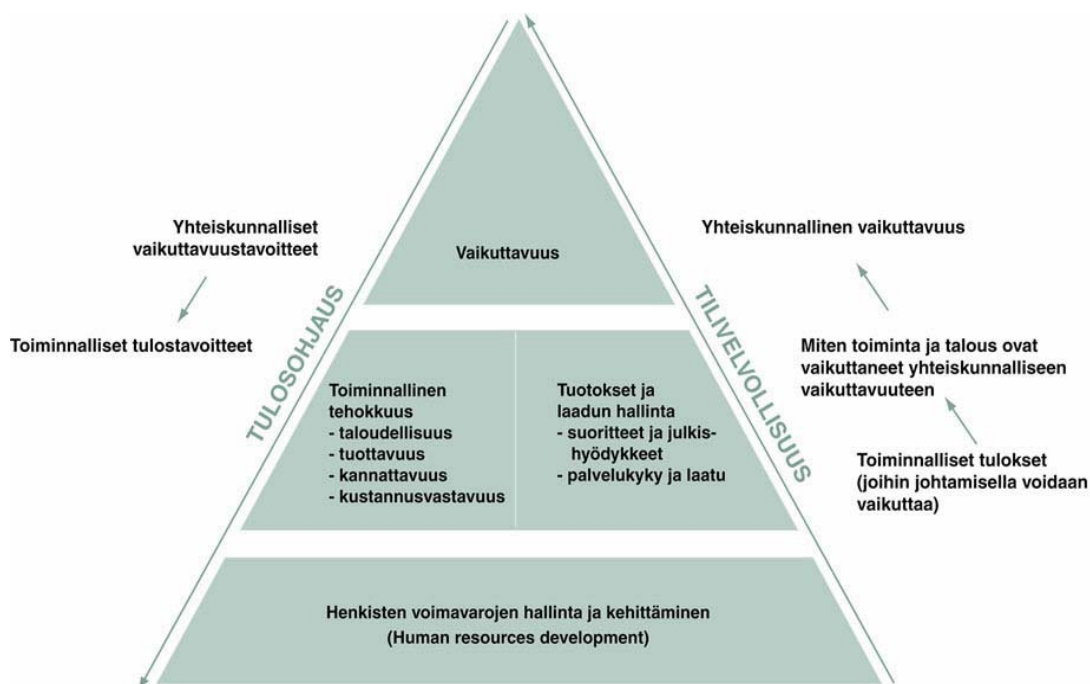
## **4.2 Tuloksellisuus ja tilivelvollisuus paranee**

Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen taloudesta ja tuloksellisuudesta varmistetaan sisäisen valvonnan menettelyillä. Vahvistuslausumassa arvioidaan, ovatko sisäisen valvonnan menettelyt riittäviä ja tehokkaita turvaamaan näiden kohtien toteutumisen.

Tuloksellisuus muodostuu talousarvioissa ja -asetuksessa määritellyistä tuloksellisuuden peruskriteereistä, joita ovat yhteiskunnallinen vaikuttavuus, toiminnallinen tuloksellisuus sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen. Toiminnallinen tuloksellisuus jaetaan edelleen tuotoksiin ja laadunhallintaan sekä toiminnalliseen tehokkuuteen. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus on kokonaisuus, johon yksittäinen virasto tai laitos voi omalla toiminnallaan vaikuttaa vain rajallisesti. Vastuu yhteiskunnallisesta vastuusta painottuu valtioneuvostolle. (VM 2003). Toiminnalliseen tuloksellisuuteen (outputs) voi yksittäinen virasto tai laitos johtamisen keinoin vaikuttaa suoraan. Toiminnallisen tuloksellisuuden ensimmäinen peruskriteeri eli toiminnallinen tehokkuus jakautuu taloudellisuuteen, tuottavuuteen, kannattavuuteen (maksullinen toiminta) sekä kustannusvastaavuuteen. Toisena peruskriteerinä on tuotokset ja laadunhallinta, joka sisältää suoritteet ja niiden palvelukyvyn sekä laadun. Laatu pitää sisällään asiakasvaikuttavuuden ja asiakastyytyväisyyden sekä laadun, joka on määritellyllä laatukriteeristöllä ja laatuun vaikuttavien prosessien kautta määritelty. (VM 2003). Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen on tuloksellisuuden perustekijöitä. Julkisen sektorin toiminta on suurelta osaltaan palvelutoimintaa ja perustuu hyvinvoivaan ja ammattitaitoiseen henkilöstöön. Henkisten voimavarojen hallinta pitää sisällään asioita, joista raportoidaan henkilöstötilinpäätöksessä:

- henkilöstön rakenne ja sen kehittyminen
- henkilöstökustannukset
- henkilöstön määrä ja henkilötyövuodet
- henkilöstön edustama osaaminen ja se kehittyminen
- viraston ja laitoksen hallinnassa oleva sekä sen henkilöstöön sitoutunut tieto- ja tietämyspääoma ja sen kehittyminen (VM 2003, 63).

Julkista sektoria koskevat supistamisvelvoitteet, määrärahojen niukkuus, tehostamisvelvoitteet ja suurten ikäluokkien eläkkeelle jääminen luovat henkisten voimavarojen hallinnalle erityisiä velvoitteita. Tuloksellisuuskäsitteistöä kuvataan tulosprisman avulla (kuva 3).



Kuva 3. Tuloksellisuuden peruskäsitteistö eli tulosprisma (VM 2005b, 9)

Tuloksellisuuden peruskriteerejä sovelletaan tulosohjauksessa. Tulosohjauksen keskeisiä asiakirjoja ovat valtion talousarvio ja talousarvioesitys sekä tulossopimukset. Valtiovarainministeriön työryhmä (VM 2003, 24) on asettanut tavoitteita tuloksellisuuskriteerien soveltamiselle tulosohjauksessa:

Tuloksellisuuden peruskriteereitä sovellettaisiin tulosohjauksessa siten, että talousarvioasiakirjojen tavoitteenasettelu, tulossopimukset ja virastoille ja laitoksille niiden pohjalta vahvistetut tulostavoitteet loisivat selkeän, johdonmukaisen ja ymmärrettävän tuloksellisuuteen tähtäävän kokonaisuuden ja että talousarvioasiakirjat muodostaisivat selkeän perustan tuloksellisuudelle ja tilivelvollisuudelle. Tulosohjauksessa tuloksellisuuden peruskriteereitä sovellettaisiin siten, että tulostavoitteet olisi asetettava toiminnallisen tehokkuuden ja laadunhallinnan eri osille sekä lisäksi henkisten voimavarojen hallinnan rakenteelliselle ja pääasialliselle kehittämiselle samoin kuin yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen kohdistuville olennaisimmille tavoitteille.

Samaan tavoitteeseen pyrkii talousarvioasetuksen 1b§, jossa ministeriöitä veloitetaan sisällyttämään talousarvioehdotukseensa ministeriön alustavat

tulostavoitteet yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykselle toimialallaan sekä hallinnonalansa merkittävimpien virastojen ja laitosten toiminnallisen tuloksellisuuden tärkeimmille seikoille.

Valtiovarainministeriön työryhmämuistiossa *Tulosohjauksen terävöittäminen* (VM 2003b) tuloksellisuuteen ja tulosvastuuseen on liitetty kiinteästi tilivelvollisuus. Tilivelvollisuus tulee ymmärtää siten, että julkishallinto on tilivelvollinen sille annettujen resurssien tehokkaasta ja tuloksellisesta käytöstä sekä raportoinnista. Tilivelvollisuutta ei voi enää liittää vain taloudenhoidon säädöstenmukaisuuteen, vaikka tilivelvollisuuden tärkeimpiä tavoitteita onkin tuottaa oikeat ja riittävät tiedot raportointia ja tilinpäätöstä varten. Sisäisen valvonnan aseman vahvistamisella ja arviointi- ja vahvistuslausuman laadintavoitella on nimenomaan haluttu varmistaa oikeat ja riittävät tiedot sisältävä tilinpäätösraportointi, jota voidaan hyödyntää päätöksenteossa, johtamisessa, ohjauksessa ja arvioinnissa, resurssoinnissa ja tavoitteiden asettamisessa. Tilivelvollisuuden toteutumisen edellytyksenä on myös selkeästi ja yhtenäisin periaattein määritelty johto-organisaatio ja toimivaltakysymykset. (VM 2003b). Viraston tai laitoksen johdon tilivelvollisuus tulee olla selkeästi määritelty, jotta arviointi- ja vahvistuslausumalla tavoiteltu johdon vastuun korostuminen ja konkretisoituminen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta toteutuu.

### **4.3 Yleinen luottamus**

Julkishallinto toimii pääosin veroina kerätyn rahoituksen turvin. Veronmaksajat ovat kiinnostuneita, kuinka heidän rahojaan käytetään. Tämä luo julkishallinnolle paineita osoittaa, että toiminta on tehokasta, tuloksellista ja taloudellista. Yleisen luottamuksen saavuttaminen on kuitenkin vaikeaa. Monien kansalaisten mieliin on iskostunut mielikuvia lapioon nojaavista kunnan työntekijöistä tai valtion pitkästä ja kapeasta leivästä, jota ei katkaise kuin pitkät kahvitauot. Yleisen luottamuksen lisäämiseksi julkishallinnon ja sen toiminnan läpinäkyvyyttä pyritään lisäämään. Yhtenä keinona on raportoinnin kehittäminen siten, että annetut resurssit kiinnitetään selkeästi asetettuihin tai saavutettuihin tavoitteisiin. Tilinpäätöstietojen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot ymmärrettävästi ja selkeästi asiakkaille, joille julkishallinto on tilivelvollinen. Toiminnan tehokkuutta mitataan ja lisätään



erilaisin keinoin huomioiden kuitenkin laadulliset vaatimukset. Julkishallinnon toimijoita ohjataan lainsäädännön avulla toimimaan siten, että hyvän hallinnon periaatteet toteutuvat. Julkishallinnossa jos missään on huomioitava miltä asiat ulkopuolisen silmin näyttävät. Varsinkin lahjuksia ja lahjoja koskeva rajankäynti voi olla hienosäätöä, johon yleisen luottamuksen säilyttämisen nimissä ei ole syytä edes lähteä. Yleistä luottamusta pyritään lisäämään myös luomalla uskottava arviointi-, valvonta- ja tarkastusjärjestelmä, jonka avulla tuotetaan luotettavaa tietoa julkisten varojen käytöstä. Tilinpäätösraportoinnin uudistamisella, sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan tehostamisella sekä controller-toiminnon perustamisella pyritään varmistamaan oikeat ja riittävät tiedot sekä samalla sitouttamaan raportoijat ohjaaville tahoille ja sidosryhmille annettavien tietojen oikeellisuuteen.

#### **4.4 Taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuus**

Taloushallinnon perusprosessien ja menettelytapojen osalta vahvistuslausumassa tulee arvioida ovatko ne VtaA:n edellyttämällä tasolla. Taloushallinnon prosessit, jotka VtaA:ssa mainitaan, ovat toiminta- ja taloussuunnittelu, talousarvion toimeenpano, maksuliike, kirjanpito, tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä tilinpäätös. Taloushallinnon perusprosessien yksityiskohtainen vastuuttaminen ja määrittely tapahtuu työjärjestyksessä ja taloussäännössä. VtaA 69b §:ssä on määritelty asiat, joista tiliviraston taloussäännössä on annettava tarkemmat määräykset tai taloussääntöön voidaan ottaa maininta, että asiasta annetaan oma ohjesääntö tai vastuutus sisällytetään työjärjestykseen. Taloussäännön merkitystä sisäisen valvonnan olennaisena osana on korostettu talousarvioasetuksessa sisällyttämällä taloussäännössä annettavia määräyksiä koskeva pykälä nimenomaan asetuksen 9 lukuun, joka sisältää sisäistä valvontaa koskevia säädöksiä. Valtiokonttori on taloussääntöjen päivittämistä koskevassa määräyksessään (VK 2004) myös todennut, että ”taloussäännön tulee yhdessä tilivirastoon kuuluvien virastojen ja laitosten hallinnosta annettujen säädösten ja niiden nojalla annettujen työjärjestysten kanssa luoda asianmukaiset ja riittävät perusteet sisäisen valvonnan menettelyille”. Taloussäännön tulisikin toimia ajantasaisena ohjeistuksena, joka

määrittelee miten talouden toimintaprosesseissa on tarkoitus toteuttaa talousarvioasetuksessa ja muissa säädöksissä asetettuja vaatimuksia.

Taloussäännön merkitys perustuu siihen, että taloussäännön avulla toteutetaan ennakoivaa kontrollia taloushallinnon tehtävien osalta määrittelemällä mahdollisimman tarkasti vastuut, velvollisuudet ja oikeudet. Valtiovarainministeriön controller-toiminto on raportissaan 23.2.2006 kritisoinut taloussäännön toimivuutta sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan perusmääräyksenä. Tilivirastotasolla laadittuun taloussääntöön ei ole mahdollista ottaa kaikkia määrityksiä riittävän tarkasti vaan virastoissa ja laitoksissa on talousprosessien ja vastuiden määrittelyä tehty työjärjestyksiin. Työjärjestys onkin tässä suhteessa merkittävä normisto. (VM 2006).

#### **4.5 EU-varojen hallinnointi ja valvonta**

Sisäisen valvonnan vastuu ulottuu VtaA 69§:n mukaan myös viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoitoon, joten velvoite sisällyttää EU-varojen hallinnointia ja valvontaa koskeva kannanotto VtaA 65§:n mukaiseen lausumaan tulee tätä kautta. Valtiovarainministeriön suosituksessa (VM 2005b) todetaan, että ”lausumassa arvioidaan ja otetaan kantaa siihen hallinnoidaanko ja valvotaanko toimintayksikön vastuulla olevia EU:n varoja riittävästi ja yhteisön säännösten ja täydentävien kansallisten säädösten ja määräysten mukaisesti”.

Rakennerahasto-ohjelmien rahoitus koostuu EU-rahoituksesta, kansallisesta rahoituksesta ja yksityisestä rahoituksesta. Vuonna 2007 Suomeen oli EU:n rakennerahastovaroja kohdennettuna Euroopan aluekehitysrahastosta 150 meur (EAKR), Euroopan sosiaalirahastosta 145 meur (ESR), Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahastosta (EMOTR-T ja EMOTR-O) 900,8 meur ja kalatalouden ohjausrahastosta 13,5 meur (VK 2007).

Neuvoston asetus (EY 1083/2006) Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa ja koheesiorahastoa koskevista yleisistä säännöksistä edellyttää että jäsenvaltion on nimettävä seuraavat valvontaviranomaiset

- hallintoviranomainen (TEM)

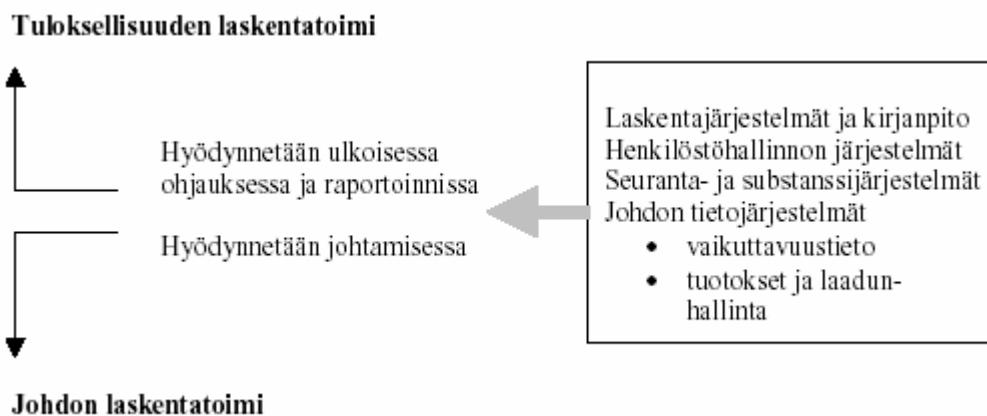
- todentamisviranomainen (TEM)
- tarkastusviranomainen (VM/controller toiminto) (VM 2007).

Rakennerahasto-ohjelmien hallintoviranomaisena ja todentamisviranomaisena toimii 1.1.2008 toimintansa aloittanut työ- ja elinkeinoministeriö (TEM). Hallintoviranomaisella on varmennusvelvollisuus, joka tarkoittaa tukikelpoisuusehtojen ja maksupyyntöjen tarkastusta ja siinä yhteydessä tapahtuvaa virheiden ehkäisyä, havaitsemista ja korjausta. Hallintoviranomaisen vastuita voi delegoida välittäville toimielimille, joilla tarkoitetaan rahoittavia viranomaisia kuten esimerkiksi alueelliset ympäristökeskukset, TE-keskusten osastot, lääninhallitusten osastot, Tekes ja Finnvera.

Jäsenvaltion velvollisuutena on järjestää varojen asianmukainen hallinto- ja valvontajärjestelmä, joilla varmistetaan tukiehtojen noudattaminen. Varainhoidossa noudatetaan moitteettoman varainhoidon periaatetta. Tarkastusviranomainen toimii valtioneuvoston controller -toiminnon yhteydessä ja vastaa EU-varojen valvonnan ja väärinkäytösten vastaisen toiminnan ja raportoinnin järjestämisestä valtioneuvoston tasolla. Tarkastusviranomaisella on tarkastusvelvollisuus ja -oikeus suorittaa rakennerahastovarojen käyttöön liittyviä hallintoviranomaiseen, todentamisviranomaiseen ja välittävään toimielimeen sekä tuensaajiin kohdistuvia tarkastuksia. Tarkastusten avulla tarkastusviranomainen varmistuu hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuudesta. (VM 2007).

#### **4.6 Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen taso**

Talousarvion toimeenpanon yhteydessä asetettujen tuloksellisuuden peruskriteereiden mukaisten tulostavoitteiden saavuttamisesta tuotetaan tietoa tuloksellisuuden laskentatoimen avulla. Johdon laskentatoimi tuottaa viraston ja laitoksen johtamisen tarpeita varten tietoa taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta peruskriteereiden eri osa-alueilta (kuva 4).



Kuva 4. Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi (VM 2005a, 17)

Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen on vastattava VtaA 55§:n vaatimuksia, mikä on VM:n suosituksessa (VM 2005b, 21) listattu yhdeksi sisäisen valvonnan perusasiaksi. VtaA 55§:ssä todetaan, että viraston ja laitoksen on järjestettävä toiminnan tuloksellisuuden seuranta (tuloksellisuuden laskentatoimi) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot sekä VtaA 63 ja 65§:ssä säädetyt tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot. VtaA 63§:n edellyttämät tiedot saadaan liikekirjanpidosta, talousarviokirjanpidosta ja valtuuskirjanpidosta eli taloutta koskevista seuranta- ja laskentajärjestelmistä. Tavoitteet asetetaan ja niistä raportoidaan noudattaen VtaA 65§:n 1 momentin 2-5 kohtien mukaista jakoa toiminnallista tuloksellisuutta koskevien tietojen raportoinnista toimintakertomuksessa:

- toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta, maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (toiminnallisen tehokkuuden tiedot)
- suoritteiden määrää ja aikaansaatuja julkishyödykkeitä koskevat tärkeimmät tiedot sekä palvelukykyä, suoritteiden ja julkishyödykkeiden laatua ja niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot samoin kuin selvitys toiminnan vaikutuksista yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen (tulost- ja laadunhallinnan tiedot)
- tärkeimmät tiedot henkilöstömäärästä, henkilöstön rakenteesta eri tehtäväryhmissä, henkilöstökuluista, ja niiden rakenteesta ja työhyvinvoinnista sekä niiden kehityksestä samoin kuin osaamisen ja muun

aineettoman pääoman kehityksestä sekä toimintojen ja palveluiden uusiutumisesta (henkisten voimavarojen hallinnan tiedot)

- tärkeimmät tiedot tiliviraston valtionapujen sekä muiden valtiontukien ja vastaavien siirtomenojen sekä tiliviraston toimeenpanemien sijoitusmenojen vaikuttavuudesta (siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot) (VtaA 65§).

Talousarvioasetuksessa edellytetään lisäksi, että tavoitteet ja tulokset tulisi esittää mahdollisuuksien mukaan tunnuslukuina, joita tarvittaessa täydennetään laadullisilla selvityksillä.

Johdon laskentatoimi on yksi sisäisen valvonnan menettelyistä, joita tämän päivän tuloksellinen johtaminen ja hyvä hallintotapa edellyttävät. Johdon laskentatoimi antaa viraston ja laitoksen johtamisessa tarvittavaa olennaista tietoa. Talousarvioasetuksessa on velvoitettu järjestämään johdon laskentatoimi ja lisäksi johtoa on velvoitettu hyödyntämään sitä. Sisäisen valvonnan menettelyillä on varmistettava johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta (VtaA 69§). Lisäksi taloussäännössä on annettava tarkemmat määräykset tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen sekä muun seurantajärjestelmän järjestämisestä (VtaA 69§).

Yleisiä periaatteita, jotka koskevat tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimea ovat olennaisuus, taloudellisuus, luotettavuus ja jatkuvuus. Valtiovarainministeriö on julkaisussaan *Ministeriöiden kustannuslaskennan kehittäminen* (VM 2005a, 18) kuvannut periaatteita seuraavasti:

- *Olennaisuus* tarkoittaa sitä, että tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimessa sekä muussa seurantajärjestelmässä seurataan vain ulkoisen ohjauksen, tilivelvollisuuden ja johtamisen kannalta olennaisia asioita. Kaikkien yksityiskohtien ei siten tarvitse olla systemaattisen tiedonkeruun ja raportoinnin piirissä.
- *Taloudellisuus* tarkoittaa sitä, että laskentatoimen menettelyt ja järjestelmät järjestetään siten, että niistä aiheutuvat kustannukset ovat perusteltavissa lisäarvolla, joka saadaan ulkoisessa ohjauksessa, sisäisessä johtamisessa ja tilivelvollisuuden toteuttamisessa hyödynnettävissä laskentatoimen avulla tuotetuista ja raportoiduista tiedoista.

- *Luotettavuudessa* on kyse siitä, ettei laskentatoimen tuottamissa tiedoissa ole olennaisia virheitä ja puutteita ja tästä asiantilasta on perustellulla tavalla kohtuullinen varmuus.
- *Jatkuvuus* tarkoittaa sitä, että tuloksellisuuden seurannassa merkittävää on havaita yksittäisen vuoden toiminnallista tuloksellisuutta koskevien tietojen lisäksi tuloksellisuuden ja sen eri osa-alueiden kehityksen suunnat.

Laskentatoimi käsitteenä on laaja käsittäen tietoa sekä taloushallinnon, henkilöstöhallinnon että toiminnanohjauksen osa-alueilta. Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen tarvitsemat tiedot tuotetaankin käytännössä samoja tietojärjestelmiä hyväksikäyttäen. Jokaisessa virastossa ja laitoksessa tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimenjärjestelyt sopeutetaan omia tarpeita vastaaviksi kuitenkin siten, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointilausumassa voidaan todeta niiden olevan säädösten mukaisia. (VM 2005a).

## **5 Ministeriöiden vahvistuslausumat**

Kolmannessa luvussa on käyty läpi arviointilausumaan läheisesti liittyviä käsitteitä ja neljännessä luvussa on tarkasteltu vahvistuslausuman laadintavelvoitteeseen liittyviä tavoitteita eri näkökulmista. Luvussa kuusi on tarkoitus esimerkinomaisesti tuoda esille mitä ajatuksia ja mielipiteitä arviointi- ja vahvistuslausumasta ja sisäisestä valvonnasta käytännön tason toimijoilla on. Tässä luvussa perehdyn ministeriöiden vuosilta 2005 ja 2006 antamiin vahvistuslausumiin, joiden sisältöä tarkastelen lähinnä Valtionvarainministeriön antaman vahvistuslausuman laadintaa koskevan suosituksen (VM 2005b) pohjalta. Eri ministeriöiden vahvistuslausumat vaihtelevat laajuudeltaan ja sisällöltään hyvin paljon. Tuon tutkielmassani esille vahvistuslausuman laadintaan osallistuneet tahot ja tarkastelen lausumia sisällöllisesti arvioiden ja ottaen kantaa niihin seikkoihin, joihin lausuman tarkoituksella on pyritty.

Valtioneuvostossa on tällä hetkellä 12 ministeriötä, jotka vastaavat omaan toimialaansa kuuluvien asioiden valmistelusta ja hallinnon toiminnasta.

Tarkasteluajankohtana vuosina 2005 ja 2006 ministeriöitä oli 13. Ministeriöt olivat Valtioneuvoston kanslia, Ulkoasiainministeriö, Oikeusministeriö, Sisäasiainministeriö, Puolustusministeriö, Valtiovarainministeriö, Opetusministeriö, Maa- ja metsätalousministeriö, Liikenne- ja viestintäministeriö, Kauppa- ja teollisuusministeriö, Sosiaali- ja terveysministeriö, Työministeriö ja Ympäristöministeriö. Olen kerännyt ministeriöiden laatimat vahvistuslausumat vuosilta 2005 ja 2006 (ministeriöiden toimintakertomukset vuosilta 2005 ja 2006) ja tarkastellut niiden sisältöä (liite 4) kartoittaen löytyykö niistä seuraavia VM:n suosituksessa mainittuja kokonaisuuksia koskevat arvioinnit, kannanotot ja kehittämistarpeet:

- sisäisen valvonnan tila
- riskienhallinnan tila
- toiminnan ja talouden perusprosessien määrittelyn taso
- taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuus
- EU-varojen hallinnointi ja valvonta
- tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen taso.

Lisäksi olen kerännyt lausumista mainintoja arvioinnin perusteena mahdollisesti käytetystä viitekehikosta tai muista seikoista, joihin arviointi pohjautuu.

Sisäisen tarkastuksen rooli lausuman valmisteluprosessissa ei käy vahvistuslausumista suoraan esille. Ainoastaan kaksi ministeriötä ilmoittaa sisäisen tarkastuksen tekemän arvioinnin olevan perusteena lausumalle. Tämän vuoksi olen suorittanut lyhyen puhelinkyselyn ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta vastuussa oleville henkilöille (liite 3). Kysymyksilläni varmistin sisäisen tarkastuksen järjestelyt ministeriössä ja keräsin vastaukset sisäisen tarkastuksen roolista vahvistuslausuman laadintaprosessissa.

## **5.1 Arvioinnissa käytetty viitekehikko**

Valtioneuvoston controlleri suositteli käyttämään sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnan apuna COSO ERM -viitekehikseen pohjautuvaa

arviointikehikkoa (VM 2005b). Myös muita arviointimalleja, standardeja tai vastaavia on suosituksen mukaan mahdollista käyttää sillä edellytyksellä, että niissä on huomioitu riittävästi sisäisen valvonnan vaatimukset. Arviointikehikon käyttö antaa perusteet arvioinnin tekemiselle ja samalla toteutuu arvioinnin objektiivisuuden, systemaattisuuden ja riittävyden vaatimukset.

Ministeriöiden laatimien vahvistuslausumien ensimmäisenä tarkastelukohteenä on lausuman perusteeksi ilmoitettu ja arvioinneissa käytetty viitekehikko. Varainhoitovuoden 2005 toimintakertomuksessa kahdeksan ministeriötä kertoi vahvistuslausumassaan käyttäneensä arvioinnin perusteena viitekehikkoa ja vuonna 2006 arviointikehikko oli käytössä jo kymmenellä ministeriöllä. Alla olevaan taulukkoon on koottu liitteestä 4 ministeriöiden määrä kutakin eri sovellusta kohti, joita vuosien 2005 ja 2006 lausumissa oli ilmoitettu käytetyn.

	<b>COSO ERM, COSO tai VM:n suosittama kehys</b>	<b>Muu viitekehys</b>	<b>Muu peruste kuin viitekehys</b>	<b>Ei mainintaa perusteista</b>
<b>2005</b>	7 kpl	1 kpl	1 kpl	4kpl
<b>2006</b>	9 kpl	1 kpl	1 kpl	2 kpl

TAULUKKO 1. Eri viitekehyyksiä käyttäneiden ministeriöiden määrä

Käyttämänsä viitekehyyksen lisäksi ministeriöiden lausumissa tuotiin esille lukuisa määrä erilaista lausuman perusteena käytettyä aineistoa, kuten sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen tarkastuskertomukset, itsearviointit, auditoinnit, henkilöstötilinpäätös ja taloussääntö. Vaikka vuonna 2005 seitsemän ministeriötä ilmoitti käyttäneensä arvioinnissa jotakin viitekehikkoa, näistä vain kaksi oli arvioinut sisäisen valvonnan tilaansa. Seuraavana vuonna enää kahdelta sisäisen valvonnan viitekehikkoa käyttäneeltä ministeriöltä puuttui arvio sisäisen valvonnan tilasta.



## **5.2 Sisäisen valvonnan tilan arviointi**

Sisäisen valvonnan menettelyillä varmistetaan toiminnan ja talouden lainmukaisuus, talousarvion noudattaminen, omaisuuden ja varojen turvaaminen sekä oikeiden ja riittävien tietojen antaminen taloudesta ja tuloksellisuudesta. Lausumassa ministeriöt arvioivat, ovatko sisäisen valvonnan menettelyt riittäviä ja tehokkaita turvaamaan näiden kohtien toteutumisen. Vuoden 2005 lausumissa seitsemän ministeriötä on jätti arvioimatta sisäisen valvonnan tilaansa. Kaksi ministeriötä totesi sisäisen valvonnan olevan tyydyttävällä tasolla ja neljän ministeriön lausumista voi tulkita sisäisen valvonnan tilan olleen riittävä tai lähes riittävä. Vuoden 2006 lausumissa vain enää kaksi ministeriötä jätti arvioimatta sisäisen valvonnan tilaansa. Viisi ministeriötä arvioi tilansa riittäväksi ja kuusi totesi saavuttaneensa tyydyttävän tason. Vuoden 2005 lausumien osalta varsinainen sisäisen valvonnan tilan arviointi oli selvästi jäänyt vielä vaikutelman tasolle. Säädosmuutos lausuman sisällyttämisestä toimintakertomuksen tuli kylläkin voimaan jo vuonna 2004, mutta VM:n suositus ja ohje sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevasta hyvästä käytännöstä ja toteutumisen arvioinnista annettiin joulukuussa 2005. Tästä johtuen vuotta 2005 koskevat arviointilausumat ovat hyvin eritasoisia ja laajuisia. Vuoden 2006 lausumissa oli jo havaittavissa VM:n ohjeen vaikutus ja selkeästi pyrkimys arvioinnin systemaattiseen toteutukseen. (Ministeriöiden toimintakertomukset 2005 ja 2006).

## **5.3 Riskienhallinnan tilan arviointi**

Riskienhallinnan osalta arviointilausumassa tulisi esittää onko suunnittelun ja toimintatapojen määrittelyn taustalla oleva käsitys talouden ja toimintaympäristön sekä toiminnan riskeistä ajan tasalla. Vuoden 2005 osalta kaksi ministeriötä arvioi riskienhallinnan olevan riittävällä tasolla ja näidenkin osalta riskienhallinta on mainittu yhtenä kehittämiskohteena. Muiden ministeriöiden osalta pääsääntöisesti todettiin, että riskien tunnistaminen ja systemaattinen käsittely on puutteellista. Näiltä osin vuosien 2005 ja 2006 välillä ei juurikaan ollut tapahtunut kehitystä vaan työn riskien tunnistamiseksi, arvioimiseksi ja hallitsemiseksi todettiin jatkuvan edelleen.

## **5.4 Toiminnan ja talouden perusprosessien määrittelyn tilaa koskeva kannanotto**

Toiminnan ja talouden perusprosessien osalta tulee lausumassa arvioida ja ottaa kantaa ovatko prosessien vastuutukset, määrittelyt ja menettelytavat säädösten ja määräysten mukaisia (VM 2005b). Lausuman antamiseksi on ensin määriteltävä, mitä ovat talouden ja toiminnan perusprosessit, jonka jälkeen on tunnistettava säädökset ja määräykset, joiden mukaisia prosessien vastuutuksien, määrittelyjen ja menettelytapojen on oltava. Ministeriöiden lausumista ei käynyt ilmi, mitä talouden ja toiminnan perusprosesseja koskevia prosessikuvauksia oli tehty. Niissä ei myöskään otettu kantaa siihen, olivatko prosessien vastuutukset, määrittelyt ja menettelytavat säädösten ja määräysten mukaisia.

## **5.5 Taloushallinnon perusprosessien talousarvioasetuksen mukaisuutta koskeva kannanotto**

Taloushallinnon perusprosessien ja menettelytapojen osalta vahvistuslausumassa tulee arvioida ovatko ne VtaA:n edellyttämällä tasolla. Taloushallinnon prosessit, jotka VtaA:ssa mainitaan, ovat toiminta- ja taloussuunnittelu, talousarvion toimeenpano, maksuliike, kirjalpito, tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä tilinpäätös. Taloushallinnon perusprosessien yksityiskohtainen vastuuttaminen ja määrittely tapahtuu työjärjestyksessä ja taloussäännössä. VtaA 69 b §:ssä on määritely asiat, joista taloussäännössä on annettava tarkemmat määräykset tai taloussääntöön voidaan ottaa maininta, että asiasta annetaan oma ohjesääntö tai vastuutus sisällytetään työjärjestykseen.

Ministeriöiden laatimissa lausumissa vuoden 2005 osalta kuusi ja vuoden 2006 osalta viisi ministeriötä otti kantaa taloussäännön tai työjärjestyksen ajantasaisuuteen. VM:n ohjeessa kahdeksi tärkeimmäksi sisäisen valvonnan perusasiaksi on määritely työjärjestyksen ja taloussäännön ajan tasaisuus. Kolmantena kohtana on perustehtävien ja prosessien määrittely lainsäädännön vaatimukset huomioiden. Taloussääntöön ja työjärjestykseen on viitattu VM:n ohjeessa (2005) olevassa arviointikehikossa useampaan kertaan jo sisäisen

toimintaympäristön ja toimintarakenteiden arviointikohdassa ja lisäksi riskien tunnistamista, arviointia ja riskeihin vastaamista koskevissa osioissa.

## **5.6 EU-varojen hallinnointia ja valvontaa koskeva lausuma**

Sisäisen valvonnan vastuu ulottuu VtaA 69§:n mukaan myös viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoitoon, joten velvoite antaa lausuma EU-varojen hallinnoinnista ja valvonnasta tulee tätä kautta. Vuosien 2005 ja 2006 aikana on useilla ministeriöillä ollut käytössään tai välitettävänä EU-varoja, joiden hallinnoinnista ja valvonnasta ne ovat olleet vastuussa. Euroopan aluekehitysrahaston (EAKR) alueellisen kehittämisen tuet ovat menneet pääosin maakuntaliittojen kautta ja ovat viime kädessä olleet sisäasiainministeriön hallinnoimia. Maaseudun kehittämiseen tarkoitettuja EU-varoja hallinnoidaan Suomen osalta maa- ja metsätalousministeriöstä. Euroopan sosiaalirahasto (ESR) tukee työllistämishankkeita ja mm. syrjäytymisen ehkäisyä. Suomessa ESR-tuet ovat kanavoituneet ja edelleen kanavoituvat TE-keskusten työvoimaosastojen ja viime kädessä siis työministeriön (nykyisin TEM) kautta. Lisäksi on muita ministeriöitä, joiden vastuualueeseen EU-ohjelmien hallinnointia kuuluu (esim. ympäristöministeriö, sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö). (Koskinen, 2008).

Vahvistuslausumissa ainoastaan Työministeriö ja Ympäristöministeriö ottivat kantaa EU-varojen hallinnointiin. Työministeriö totesi vuoden 2005 lausumassa rakennerahastojen organisaation ja hallinnon kehittämistarpeen ja vuoden 2006 lausumassa Työministeriö kertoi rakennerahasto-organisaation uudistamisesta sekä rakennerahastojen riskienhallintaa koskevan konsulttityön teettämisestä. Ympäristöministeriö totesi vuoden 2006 lausumassaan, että EU-varojen käytön hallinnointi ja valvonta on säädösten ja määräysten edellyttämällä tasolla.

## **5.7 Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen talousarvioasetuksen mukainen tason arviointi**

VtaA 55§:ssä todetaan, että viraston ja laitoksen on järjestettävä toiminnan tuloksellisuuden seuranta (tuloksellisuuden laskentatoimi) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat tiedot sekä VtaA 63 ja 65§:ssä säädetyt tilinpäätös- ja

toimintakertomustiedot. Talousarvion toimeenpanon yhteydessä asetettujen tulostavoitteiden saavuttamisesta tuotetaan tietoa tuloksellisuuden laskentatoimen avulla. Tavoitteet asetetaan noudattaen VtaA 65§:ssä asetettua jakoa toiminnallista tuloksellisuutta koskevien tietojen raportoinnista toimintakertomuksessa ja sekä tavoitteet että tulokset tulisi esittää tunnuslukuina.

Vuoden 2005 lausumissa kolme ministeriötä totesi johdon laskentatoimen olevan kehittämisen kohteena. Muilla ministeriöillä ei ollut mitään mainintaa johdon laskentatoimen tilasta. Vuoden 2006 osalta neljä ministeriötä totesi kehittämistarpeen (samat kolme kuin edellisenä vuonna ja yksi uusi). Lopuilla yhdeksällä ei ollut arviota lausumassa. Johdon laskentatoimi on VM:n suosituksessa listattu yhdeksi sisäisen valvonnan perusasiaksi.

## **5.8 Kehittämistarpeet**

Arviointi- ja vahvistuslausumaa laadittaessa esiin tulee kehittämistarpeita, jotka tulisi kertoa lausumassa ja asettaa tärkeysjärjestykseen. Kehittämistarpeissa ja niiden priorisoinnissa tulisi kuitenkin huomioida niiden toteuttamismahdollisuudet ja lähteä liikkeelle kokonaisuuksista, jotka ovat sekä tärkeitä että toteutettavissa seuraavan vuoden aikana.

Ministeriöt toivat vuoden 2005 lausumissaan esiin yksilöityjä kehittämistarpeitaan yhtä ministeriötä lukuun ottamatta. Lisäksi yhden ministeriön osalta kehittämistarpeita ei ollut priorisoitu vaan ne oli esitetty luettelonomaisesti. Yleisimpänä kehittämiskohteena mainittiin riskienhallinnan ja/tai sisäisen valvonnan tilan ja toimivuuden kehittäminen. Seuraavaksi yleisimmäksi kehittämiskohteeksi nostettiin mitattavuuden ja mittareiden kehittäminen, joka oli mainittu viiden ministeriön lausumissa. Kolmanneksi suosituin kehittämiskohde liittyi prosessikuvausten laatimiseen. Kehittämiskohteiden tarkastelua hankaloitti huomattavasti se, että vaikka kohteita ei ministeriötä kohden ollut kovin monia, niin yhden kehittämiskohteen alle oli saatu mahtumaan useita toisiinsa kylläkin liittyviä, mutta erillisiä kohteita. Esimerkkinä seuraava tärkeimmäksi kehittämiskohteeksi luokiteltu: ”Ydin- ja tukiprosessien tarkentaminen,

kuvaaminen ja yhtenäistäminen, toimintojen jatkuvuuden varmistaminen ja johtamiskäytäntöjen vahvistaminen.”

Vuoden 2006 lausumissa riskienhallinta nousi selkeästi tärkeimmäksi kehittämiskohteeksi. Vain kaksi ministeriötä jättää mainitsematta riskienhallinnan kehittämiskohteena, mutta näillä ministeriöillä oli kehittämiskohteina yksilöityjä pienempiä kohteita, jotka omalta osaltaan olivat osa riskienhallintaa. Seuraavaksi tärkeimmiksi kehittämiskohteiksi nousivat taas mitattavuuden, mittareiden ja seurantajärjestelmien kehittäminen sekä prosessikuvausten laadinta. Lausumissa vähiten kantaa oli otettu kohdassa 5.7. käsitelyyn tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen tasoon. Kohtaa oli vuoden 2006 osalta arvioitu vain neljän ministeriön osalta, jotka olivat ottaneet sen myös kehittämiskohteekseen. Myös kohdassa 5.5 käsitelty taloushallinnon perusprosessien ja menettelytapojen taso ja niiden vastuuttaminen sekä määrittely taloussäännössä ja työjärjestyksessä oli kahdeksan ministeriön osalta jätetty kokonaan arvioimatta eikä taloussääntöä tai työjärjestyksestä koskevia kehittämistarpeita mainittu yhdenkään ministeriön kohdalla.

Kehittämiskohteiden määrä kokonaisuutena on lisääntynyt reilusti vuodesta 2005 vuoteen 2006 ja kehittämiskohteet ovat yksilöidympiä vuonna 2006 kuin edellisellä vuonna. Edelleen kuitenkin kehittämiskohteina melko laajoja kokonaisuuksia, joiden valvonta ja raportointi on hankalampaa kuin tarkemmin eritellyillä kohteilla. Lausumassa esitettyjen kehittämiskohteiden avulla on kuitenkin tarkoitus saavuttaa pitkäjänteisen kehittämistyön avulla sisäinen valvonta ja riskienhallinta VtaA 69§:n vaatimalle asianmukaiselle ja riittävälle tasolle.

## **5.9 Sisäisen tarkastuksen rooli**

Valtion talousarvioasetuksen 70§:ssä on sisäisen tarkastuksen tehtäväksi määritelty selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Tällä perusteella sisäisen tarkastuksen roolin tulisi olla merkittävä vahvistuslausuman valmistelussa. Perustaessaan sisäisen tarkastuksen toiminnon virastoon tai laitokseen johto on delegoinut sisäisen valvonnan tilan selvitysvelvoitteen sisäiselle tarkastukselle vastuun sisäisen

valvonnan johtamisesta ja toimivuudesta sekä tehokkuudesta jäädessä edelleen johdolle itselleen.

Olen selvittänyt sisäisen tarkastuksen roolia ministeriöiden lausumien valmistelussa ja laadinnassa ja koonnut tiedot liitteeseen 3. Seitsemässä ministeriössä oli erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö. Puolustusministeriön osalta yksikön nimenä on tarkastusyksikkö, mutta luokittelen sen sisäisen tarkastuksen yksiköksi yksikön tehtävien perusteella. Erillinen sisäisen tarkastuksen toiminto oli neljällä ministeriöllä ja sisäinen tarkastus toimi näissä suoraan kansliapäällikön alaisuudessa. Valtioneuvoston kanslialla ja valtiovarainministeriöllä ei ollut erillistä sisäisen tarkastuksen yksikköä tai toimintoa ja niissä sisäisen tarkastuksen tehtäviä oli taloushallinnossa. Sisäisen tarkastusyksikön tai toiminnon olemassaolo ei ole kuitenkaan johtanut suoraan siihen, että sisäinen tarkastus olisi ollut lausuman laadinnassa tai kokoamisessa tärkeimmässä roolissa. Kuudessa ministeriössä sisäinen tarkastus kokosi ja laati arviointilausuman, joka oli tämän jälkeen käsitelty sisäisestä valvonnasta vastuussa olevan johdon kanssa. Viisi ministeriötä (PLM, SM, STM, TM, KTM) ilmoitti jonkun muun kuin sisäisen tarkastuksen olleen vastuussa lausuman laadinnasta, vaikka ministeriössä olikin erillinen sisäinen tarkastus tai sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäasianministeriö on tämän jälkeen muuttanut menettelyään ja vuoden 2007 lausuman laadintavastuu on siirretty sisäiselle tarkastukselle.

### **5.10 Johtopäätöksiä ministeriöiden vahvistuslausumista**

Kun valtion talousarvioasetuksessa on säädetty johdon arviointi- ja vahvistuslausuma sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta pakolliseksi osaksi valtion viraston ja laitoksen toimintakertomusta, on nimenomaan haluttu korostaa sisäisen valvonnan merkitystä hallinnon laatuun ja uskottavuuteen, kustannustehokkuuteen ja henkilöstön hyvinvointiin (VM2005). Tarkasteltaessa ensimmäisiä vuosien 2005 ja 2006 lausumia ministeriöiden osalta voidaan todeta herääminen asian suhteen. VM:n suositukseen on tutustuttu ja sieltä on poimittu asioita, joita on myös omasta organisaatiosta tunnistettu. Lisäksi on huomioitu sisäiseen valvontaa ja riskienhallintaa liittyviä asioita, jotka ovat omassa toiminnassa jääneet kokonaan vaille huomiota tai niiden käsittely on ollut

pintapuolista vailla systemaattista, riittävän laajaa ja tarvittavilta osin dokumentoitua käsittelyä. Näiden osalta kehityskohteiden määrittelyssä on lähdetty liikkeelle kahdella tavalla:

- kehityskohteiksi on otettu laajoja kokonaisuuksia kuten sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan kehittäminen
- kehityskohteina on yksilöityjä toimia kuten ydin- ja tukiprosessien kuvaaminen.

Kehittämiskohteissa on mielestäni parempi tapa ollut lähteä liikkeelle pienemmistä kokonaisuuksista ja sisäisen valvonnan perusasioista. Näiden toteuttaminen seuraavan vuoden aikana on ajan ja resurssien osalta todennäköisempää kuin isojen kokonaisuuksien, ja toteutumisen valvonta sekä raportointikin helpottuvat. Pienien kokonaisuuksien avulla edetään suunnitelmallisesti kohti tavoitetilaa, joka saavutetaan ehkä vasta monen vuoden kuluttua.

Sisäisen tarkastuksen rooli ministeriöiden vahvistuslausumien laadintaprosessissa oli yllättävän heikko. Vaikka vahvistuslausuma pohjautuu organisaation eri tahoilta saatavaan tietoon, korostuu sisäisen tarkastuksen merkitys kokoavana ja selvittävänä tahona. Tältä pohjalta ajatellen sisäisen tarkastuksen keskeistä roolia vahvistuslausuman laadinnassa ei voisi mielestäni perustellusti välttää.

## **6 Puolustusvoimat**

Tässä tutkielmassani olen tarkastellut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käsitteitä ja sisältöä sisäisen valvonnan arviointi ja vahvistuslausuman kautta. Luvussa viisi tarkastelin ministeriöiden vuosilta 2005 ja 2006 laatimia arviointi ja vahvistuslausumia. Kolmannessa luvussa on käyty läpi arviointilausumaan läheisesti liittyviä käsitteitä ja neljännessä luvussa on tarkasteltu vahvistuslausuman laadintavelvoitteeseen liittyviä tavoitteita eri näkökulmista. Tässä luvussa on tarkoitus esimerkinomaisesti tuoda esille mitä ajatuksia ja mielipiteitä arviointi- ja vahvistuslausumasta ja sisäisestä valvonnasta käytännön tason toimijoilla on. Tarkastelun kohteena on puolustusvoimat, jonka yksiköistä osalle olen kohdistanut kyselylomakkeeni. Tässä luvussa tutustutaan ensin hieman

puolustusvoimien organisaatioon ja toimintaan sekä sen jälkeen puolustusvoimien yksiköihin kohdistuneeseen kyselytutkimukseen ja sen tuloksiin.

## 6.1 Yleistä

Puolustusvoimat muodostuvat maavoimista, merivoimista, ilmavoimista, Pääesikunnasta ja sen alaisista laitoksista sekä Maanpuolustuskorkeakoulusta. Henkilöstömäärä puolustusvoimissa oli vuoden 2007 päättyessä n. 16000 henkilöä, joista 45 % oli siviilityöntekijöitä. Siviilityöntekijöistä puolet on naisia.

Valtioneuvoston turvallisuus- ja puolustuspoliittinen selonteko (VNS 2004) edellytti, että puolustusvoimista vähennetään 1200 henkilötyövuotta vuoteen 2012 mennessä. Muutos vuodesta 2004 vuoteen 2007 on ollut -1044 henkilötyövuotta. Selonteon edellyttämä rakennemuutos on tarkoittanut puolustusvoimien yksiköiden lakkauttamista, siirtoja ja yhdistämistä sekä näiden aiheuttamia henkilöstön siirtymisiä paikkakunnalta toiselle ja irtisanomisia. Henkilöstön irtisanomisiin on jouduttu suurimmaksi osaksi siitä syystä, että henkilöstö ei ole suostunut siirtymään uudelle paikkakunnalle. Henkilöstön sopeuttamiseen kohdistuvia toimia on toteutettu vuoden 2007 aikana 2 miljoonalla eurolla. (Puolustusvoimien vuosiraportti 2007).

Puolustusministeriön hallinnonalaan kuuluu ministeriön lisäksi kolme tilivirastoa: Puolustusvoimat, Puolustushallinnon rakennuslaitos ja Puolustushallinnon palvelukeskus (PHPK). Puolustushallinnon palvelukeskus on yksi viidestä valtionhallinnon palvelukeskuksesta. Puolustusvoimat on hajauttanut maksuliikkeensä ja kirjanpitonsa viiteen maksupisteeseen, joita ovat Helsingin (Pääesikunta) maksupiste, Merivoimien maksupiste, Ilmavoimien maksupiste, Maavoimien maksupiste ja Maavoimien Materiaalilaitoksen maksupiste. Puolustusvoimat on käyttänyt materiaalihallinnon, hankintatoimen ja taloushallinnon tehtäviin SAP-järjestelmää vuodesta 2004 lähtien. Vuoden 2007 syksyllä alkoi sähköinen laskujen käsittely RONDO-järjestelmällä.



## 6.2 Puolustusvoimien organisaatio

Puolustusvoimien ylipäällikkyydestä säädetään perustuslaissa (11.6.1999/731) ja puolustusvoimien organisaatiota ja hallintoa säätelee laki puolustusvoimista (11.5.2007/551). Puolustusvoimat toimii uuden johtamis- ja hallintorakenteen mukaisessa organisaatiossa 1.1.2008 alkaen (liite 1). Edellinen suuri organisaatiomuutos toteutettiin puolustusvoimissa vuoden 1993 alkaessa. Puolustusvoimien ylipäällikkönä toimii Tasavallan presidentti ja hänen päätösvaltaansa kuuluvat laajakantoiset tai periaatteellisesti merkittävät sotilaskäskyasiat. Puolustusvoimissa on puolustusvoimain komentaja, pääesikunta, maavoimat, merivoimat ja ilmavoimat, aluehallinnon esikuntia, sotilaslaitoksia, joukko-osastoja ja muita hallintoyksiköitä sekä maakuntajoukkoja ja Maanpuolustuskorkeakoulu. Puolustusvoimat on hallinnollisesti puolustusministeriön alainen. Ylimpänä puolustusvoimien organisaatiossa on puolustusvoimain komentaja ja Pääesikunta, joka on hallinnollisissa asioissa puolustusministeriön alainen ja keskushallintoon kuuluva viranomainen. Pääesikunta johtaa ja valvoo puolustusvoimille säädettyjen tehtävien suorittamista. Maavoimien esikunta, Merivoimien esikunta ja Ilmavoimien esikunta ovat toimialaansa koskevissa hallinnollisissa asioissa pääesikunnan alaisia.

## 6.2 Tuloksellisuus ja tilivelvollisuus puolustusvoimissa

Tuloksellisuus muodostuu talousarviolaisissa ja -asetuksessa määritellyistä tuloksellisuuden peruskriteereistä, joita ovat yhteiskunnallinen vaikuttavuus, toiminnallinen tuloksellisuus sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen. Pääesikunnan laatimassa ohjeluonnoksessa *Toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta puolustusvoimissa* (PE 2007b) on määritelty yhteiskunnallisen vaikuttavuuden olevan ministeriötason toimintaa, joka tarkoittaa ”puolustusministeriön hallinnonalan toimia, joilla edistetään yhteiskunnan elintärkeiden toimintojen turvaamisen strategian tai puolustuspoliittisten selontekojen mukaisten tavoitteiden toteutumista”. Puolustusvoimien osuutena vaikuttavuustavoitteen saavuttamiseksi on toteuttaa lakisääteliset tehtävät: uskottava kansallinen puolustus, muiden viranomaisten tukeminen sekä kansainvälinen sotilaallinen kriisinhallinta. Toiminnallinen tuloksellisuus on jaettu puolustusvoimissa edelleen toiminnalliseen tehokkuuteen, tuotoksiin ja

laadunhallintaan sekä voimavarojen hallintaan. Toiminnallisella tehokkuudella tarkoitetaan ”johtamis- ja hallintojärjestelmän mukaisen rauhanajan organisaation toiminnan (prosessien) taloudellisuutta, tuottavuutta, kannattavuutta ja kustannusvastaavuutta” (PE 2007b). Toiminnan tuotoksiksi on määritelty sodan ajan joukot ja järjestelmät. Voimavarojen hallinta sisältää henkisten voimavarojen hallinnan, johtamisen kehittämisen ja suorituskyvyn kaikkien osatekijöiden sekä elinjakson hallinnan. Tämä määrittely eroaa valtionhallinnossa käyttöönotetusta tulosprisma-käsitteistöstä (VM 2005b), jossa henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen kuvataan yhtenä omana tuloksellisuuden perustekijänä. Tulosprisman mukainen tuloksellisuuskäsitteistö on käytössä vain Pääesikunnan ja puolustushaaraesikuntien (Maavoimien Esikunta, Merivoimien Esikunta, Ilmavoimien Esikunta) välillä. (PE 2007b).

Puolustusvoimien tuloksellisuutta kuvataan ja arvioidaan puolustusvoimien vuoden 2007 toimintakertomuksessa kehittämisohjelmittain sekä tulosalueittain. Kehittämisohjelmilla pyritään ylläpitämään ja kehittämään puolustusvoimien suorituskykyä asetettujen tehtävien vaatimusten mukaan. Suorituskyky jaotellaan maapuolustuksen, meripuolustuksen, ilmapuolustuksen ja puolustusvoimien yhteisiin suorituskykyihin. Tulosalueita puolustusvoimissa oli vuonna 2007 kahdeksan:

1. Strateginen ja operatiivinen suunnittelu
2. Tutkimustoiminta ja kehittäminen
3. Asevelvollisten ylläpito ja koulutus
4. Puolustusvoimien palkatun henkilöstön koulutus
5. Puolustusvoimien materiaallinen valmius
6. Maanpuolustustahdon ylläpito ja yhteiskuntasuhteet
7. Tilannekuvan ylläpito, aluevalvonta ja virka-apu
8. Kansainvälinen yhteistyö ja sotilaallinen kriisinhallinta. (Puolustusvoimien vuosiraportti 2007).

Vuonna 2008 tulosalueita on neljä, jotka linkittyvät puolustusvoimien lakisääteisiin tehtäviin:

1. Tilannekuva (Suomen sotilaallinen puolustaminen)
2. Valmius (Suomen sotilaallinen puolustaminen)

3. Muiden viranomaisten tukeminen (muiden viranomaisten tukeminen)
4. Sotilaallinen kriisinhallinta (osallistuminen kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan). (PE 2007b).

Varsinaisten tulosalueiden lisäksi on omana kohtanaan *hallinto ja tuki*, joka liittyy tukiprosesseihin. Tulosalueet on liitetty puolustusvoimien tilipuitteiden mukaisiin toimintoihin, jota kautta kustannukset kirjautuvat toiminnon takana olevalle tulosalueelle.

Puolustusvoimien vuosiraportti ja toimintakertomus kootaan puolustusvoimien tulosityksiköiden laatimien vuosiraporttien pohjalta. Tulosityksiköt raportoivat toiminnan tuloksellisuudesta ja tulossopimuksessa vahvistettujen tavoitteiden toteutumisesta huomioiden niihin käytetyt resurssit. Tuloksellisuuden kuvaukset sisältävät tulosalueittain tulostavoitteet, tunnusluvut ja sanallisen kuvauksen. (PE 2007c).

Puolustusvoimien taloussäännössä (PETALOS 2007) määritellään puolustusvoimien tulosityksiköiksi 1.1.2008 alkaen Pääesikunta ja sen alaiset laitokset, Maanpuolustuskorkeakoulu, maavoimat, merivoimat ja ilmavoimat. Puolustusvoimain komentaja käy tulosneuvottelut puolustushaarojen komentajien sekä Maanpuolustuskorkeakoulun rehtorin kanssa, joiden tuloksena syntyvä tulossopimukset. Tulosneuvotteluissa sovitut tavoitteet ja resurssit viedään organisaatiossa alaspäin osaksi johtamisprosessia eikä muita tulossopimuksia alemmalla tasolla enää tarvitse laatia. Sitouttaminen tavoitteisiin ja annettuihin resursseihin tapahtuu kehityskeskustelujen avulla sekä johtoryhmätyöskentelyssä. (PE 2007b).

Tilivelvollisuutta toteutetaan uudessa vielä luonnoksena olevassa *Toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta puolustusvoimissa -ohjeessa* (PE 2007b) ottamalla huomioon valtion tulosohjaus- ja tilivelvollisuus uudistuksen mukanaan tuomat velvoitteet suunnitteluprosessia koskien. Tilivelvollisuuden toteutuminen liittyy oikeiden ja riittävien tietojen vaatimukseen. Ohjeistuksessa on huomioitu toiminta- ja taloussuunnitteluun, talousarvion laadintaan, tulosohjauksen terävöittämiseen, toimintakertomukseen ja tilinpäätökseen sekä tulosprisman mukaiseen tuloksellisuuskäsitteistöön liittyvät uudistukset. (PE 2007b).

### 6.3 Johtaminen puolustusvoimissa

Johtaminen puolustusvoimissa on eriytetty sotilaskäskyasioihin ja hallinnollisiin asioihin. Puolustusvoimia johtaa puolustusvoimain komentaja, joka on sotilaskäskyasioissa suoraan tasavallan presidentin alainen. Puolustusvoimain komentaja päättää puolustusvoimien tehtävien toteuttamisesta ja voimavarojen käytöstä ja kääsee tehtävät puolustushaaroille. Puolustushaaroja ovat maavoimat, merivoimat ja ilmavoimat. Pääesikunta toimii puolustusvoimain komentajan johtoesikuntana ja sotilaskäskyasioissa puolustusvoiman komentajan alaisena. Hallinnollisissa asioissa pääesikunta toimii puolustusministeriön alaisena. Pääesikunta huolehtii valtakunnan sotilaallisen suorituskyvyn ylläpidosta, suunnittelusta ja valmiudesta. Keskushallintoviranomaisena Pääesikunnan tehtävänä on hallinnollisten ratkaisujen ja toimenpiteiden käsittely ja toimeenpano. Pääesikuntaa johtaa pääesikunnan päällikkö ja hän toimii myös puolustusvoimain komentajan sijaisena. (PV 2008).

Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelua koskevassa ohjeessa (PE 2007b) on todettu, että puolustushaaroja (maavoimat, merivoimat, ilmavoimat) ja Maanpuolustuskorkeakoulua johdetaan tulosjohtamisen keinoin. Ohjeessa tulosjohtaminen on määritelty seuraavasti:

Tulosjohtaminen on tulosyksikön sisäinen johtamisprosessi, joka tähtää tärkeiden tulosten saavuttamiseen tulostavoitteiden määrityksellä, niiden tuloksellisella toteuttamisella ja tulosten seurannalla. Tulosjohtaminen korostaa osallistuvaa, luovaa ja tilanneherkkää johtamiskäyttäytymistä, joka pyrkii saavuttamaan sovitut tavoitteet suuntaamalla resurssit olennaisen tekemiseen.

Tulosohjausta toteutetaan puolustusvoimissa tulosprisman mukaisena vain Pääesikunnan ja puolustushaaraesikuntien (Maavoimien, Ilmavoimien ja Merivoimien esikunnat) välillä (PE 2007b). Tulosjohtamiseen siirtyminen puolustusvoimissa ajoittui samoihin aikoihin edellisen johtamis- ja hallintojärjestelmä uudistuksen kanssa, joka tapahtui vuoden 1993 alussa.

Toisena puolustusvoimissa koulutettavana johtamismallina tuon esiin syväjohtamisen. Malli on everstiluutnantti, kasvatustieteiden tohtori Vesa Nissisen

kehittämä ja siinä keskitytään nimenomaan ihmisten eikä asioiden johtamiseen. Vuorovaikutustaidot ja johtajaksi oppiminen ovat syväjohtamisen johtoajatuksia. Mallin kulmakiviä ovatkin erinomaisen johtamiskäyttämisen tärkeimmät piirteet:

- luottamuksen rakentaminen
- inspiroiva tapa motivoida
- älyllinen stimulointi
- ihmisen yksilöllinen kohtaaminen. (Nissinen, 2006).

Mallia on käytetty Puolustusvoimien johtajakoulutuksessa jo vuodesta 1998.

## **6.4 Puolustusvoimien toiminta**

Laki puolustusvoimista (551, 2007) määrittelee, että Puolustusvoimien tehtävänä on:

- 1) Suomen sotilaallinen puolustaminen, johon kuuluu:
  - a) maa-alueen, vesialueen ja ilmatilan valvominen sekä alueellisen koskemattomuuden turvaaminen;
  - b) kansan elinmahdollisuuksien, perusoikeuksien ja valtiojohdon toimintavapauden turvaaminen ja laillisen yhteiskuntajärjestyksen puolustaminen;
  - c) sotilaskoulutuksen antaminen ja vapaaehtoisen maanpuolustuskoulutuksen ohjaaminen sekä maanpuolustustahdon edistäminen;
- 2) muiden viranomaisten tukeminen, johon kuuluu:
  - a) virka-apu yleisen järjestyksen ja turvallisuuden ylläpitämiseksi, terrorismirikosten estämiseksi ja keskeyttämiseksi sekä muuksi yhteiskunnan turvaamiseksi;
  - b) pelastustoimintaan osallistuminen antamalla käytettäväksi pelastustoimintaan tarvittavaa kalustoa, henkilöstöä ja asiantuntijapalveluja;
  - c) osallistuminen avun antamiseen toiselle valtiolle terrori-iskun, luonnononnettomuuden, suuronnettomuuden tai muun vastaavan tapahtuman johdosta; sekä
- 3) osallistuminen kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan.

Puolustusvoimat-tiliviraston toimintakertomuksessa koskien varainhoitovuotta 2007 on otettu kantaa näiden lakisäätteisten tehtävien vaikuttavuuteen yhteiskunnallisella tasolla (PV 2007b).

Puolustusvoimien toimintaa voidaan lähestyä myös suorituskyvyn näkökulmasta. Puolustusvoimien suorituskyky muodostuu maapuolustuksen, meripuolustuksen ja ilmapuolustuksen suorituskyvyistä sekä puolustusvoimien yhteisistä suorituskyvyistä, joita ovat tiedustelu ja valvonta, johtaminen, vaikuttaminen sekä logistiikka. (PV 2008).

Maapuolustuksen suorituskyvystä vastaa maavoimat, jonka sisällä vastuut ja tehtävät on määritelty eri tahoille. Maavoimien Esikunta vastaa maapuolustuksen suunnittelusta ja johtamisesta sekä valtakunnallisesti asevelvollisuusasioista ja huollosta. Operatiiviset sotilasläänit vastaavat alueensa johtamisesta sekä puolustamisen suunnittelusta ja valmistelusta. Alueelliset sotilasläänit ja aluetoimistot vastaavat alueellaan puolustuksen suunnittelusta, asevelvollisuusasioista ja maanpuolustustyöstä. Näihin kuuluvat mm kutsuntojen järjestäminen ja vapaaehtoisen maanpuolustuskoulutuksen tukeminen. Joukko-osastot kouluttavat varusmiehiä ja reserviläisiä sodan ajan joukkoihin. Maavoimien Materiaalilaitos vastaa puolustusvoimien sotavarustuksesta koko sen teknisen elinjakson ajan. Materiaalilaitos toteuttaa Maavoimien Esikunnan määräämät materiaalihankinnat. (PV 2008).

Meripuolustuksen suorituskyvyn ylläpidosta vastaa Merivoimat. Merivoimien tehtävänä on Suomelle kuuluvan merialueen valvonta ja alueellisen koskemattomuuden turvaaminen sekä yhteiskunnallisesti elintärkeiden meriyhteyksien turvaaminen.

Ilmapuolustuksen suorituskyvyn ylläpidosta vastaa ilmavoimat. Ilmavoimat valvoo ja turvaa Suomen ilmatilan koskemattomuutta.

Puolustusvoimien yhteiset suorituskyvyt palvelevat kaikkia puolustushaaroja. Tiedustelu-, valvonta- ja johtamisjärjestelmä liittyy puolustusvoimien valmiuden kohottamiseen ja joukkojen oikea-aikaiseen johtamiseen. Järjestelmältä vaaditaan kykyä tuottaa riittävä ennakkovaroitus sekä tilannekuva puolustusvoimien ja valtion johtoa varten. Johtamisjärjestelmä mahdollistaa tilannekuvan luomisen, oman valmiuden kohottamisen ja joukkojen oikea-aikaisen johtamisen. Siltä vaaditaan kykyä johtaa joukkoja sekä normaali- että poikkeusoloissa ja toimia

yhteistyössä eri viranomaisten kanssa sekä Suomessa että kansainvälisesti. Vaikuttamisen suorituskyvyllä parannetaan laadullista torjuntakykyä, joka tarkoittaa esimerkiksi maapuolustuksen iskukyvyn parantamista tai uusilla ampumatarvikkeilla saavutettavaa kykyä. Logistiikka varmistaa omalta osaltaan puolustusjärjestelmän suorituskyvyn turvaamalla ja ylläpitämällä joukkojen taistelukelpoisuutta ja toimintakykyä. Logistiikkajärjestelmä muodostuu puolustusvoimien, kansallisen ja kansanvälisen elinkeinoelämän sekä muun yhteiskunnan logistisista osista. Se jaetaan toiminnallisesti täydennyksiin, kunnossapitoon, kuljetuksiin, lääkintähuoltoon ja huoltopalveluihin. (PV 2008).

## **6.5 Sisäisen valvonnan järjestelyt puolustusvoimissa**

Pääesikunnan suunnitteluosasto on ohjeistanut puolustusvoimissa noudatettavat sisäisen valvonnan toimintaperiaatteet hallinnollisella ohjeella *Sisäinen valvonta puolustusvoimissa*. (PE 2007a). Ohjeessa edellytetään puolustusvoimien tulosityksiköitä (maavoimat, merivoimat, ilmavoimat, Maanpuolustuskorkeakoulu) laatimaan omat eri toimialat kattavan sisäisen valvonnan ohjeensa Pääesikunnan määrittelemiä toimintaperiaatteita noudattaen. Tarvittaessa eri toimialat voivat vielä antaa yksityiskohtaisempia ohjeita. (PE 2007a).

Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa sekä sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa puolustusvoimien ylin johto. Tulosityksiköissä vastuu on niiden omalla johdolla. Tulosityksiköt raportoivat sisäisen valvonnan tilastaan vuosiraportissa, johon sisällytetään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa koskeva johdon arviointi- ja vahvistuslausuma. Puolustusvoimien tulosityksiköt huomioivat omassa vahvistuslausumassaan alaisiltaan tulosityksiköiltä saamansa lausumat ja laativat tältä pohjalta vahvistuslausuman Pääesikunnalle lähetettävään vuosiraporttiin. Pääesikunnan suunnitteluosasto laatii näihin perustuen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman puolustusvoimat -tiliviraston toimintakertomuksen lakisäätteiseksi osaksi. (PE 2007c)

Pääesikunnan suunnitteluosasto on antamassaan ohjeistuksessa (PE 2007b) suositellut, että puolustusvoimien tulosityksiköt käyttäisivät arviointi- ja

vahvistuslausuman laadinnan apuna Valtioneuvoston controllerin suosittelemaa, COSO ERM -viitekehikseen pohjautuvaa arviointikehikkoa. Kehikon sijasta on mahdollista käyttää muitakin puolustusvoimissa käytössä olevia arviointimalleja ja työvälineitä edellyttäen, että ne huomioivat riittävästi sisäisen valvonnan vaatimukset. Pääesikunnan ohjeessa on todettu arviointikehikon käyttöön liittyen, että ”sisäinen valvonta on ihmisten suunnittelemaa ja toteuttamaa organisaatio- ja aikasidonnaista toimintaa, jonka arvioinnissa on käytettävä sekä määrällistä tietoa että asiantuntevaa laadullista harkintaa.” Pääesikunta edellyttää tulosyksiköitä arvioimaan sisäisen valvonnan toteutumista myös vuotuisissa itsearvioinneissaan ja myös tulosneuvotteluissa on käsiteltävä tulosyksikön sisäisen valvonnan tilaa ja sovittava mahdollisista toimenpiteistä tilan parantamiseksi.

## **6.6 Sisäinen tarkastus puolustusvoimissa**

Pääesikunnan tarkastusyksikkö on määrännyt pysyväisasiakirjalla puolustusvoimien sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta. Sisäistä tarkastusta johtaa pääesikunnan tarkastusyksikön päällikkö. Toimijoita puolustusvoimien sisäisessä tarkastuksessa ovat Pääesikunnan tarkastusyksikkö sekä maavoimien, merivoimien, ilmavoimien ja Maavoimien Materiaalilaitoksen sisäiset tarkastajat eli alueelliset tarkastajat. Alueelliset tarkastajat ovat suoraan yksikön johdon alaisuudessa olevia riippumattomia tarkastajia. He raportoivat havainnoistaan ja tarkastustensa tuloksista omalle johdolle, asianosaisille ja tarkastuspäällikölle.

Pääesikunnan tarkastusyksikkö antaa alueellisille tarkastajille tarkastustoimeksiantoja, joiden lisäksi he suorittavat oman työjärjestyksen mukaisia tehtäviä ja suorittavat johdon määräämät tarkastustehtävät. Pääesikunnan tarkastusyksikkö selvittää sisäisen valvonnan asianmukaisuutta ja riittävyttä puolustusvoimissa. (PEtalos 2007).

## **6.7 Tapaustutkimus: Puolustusvoimat**

Sisäiseen valvonnan ja riskienhallinnan ympärille liittyy monenlaisia käsityksiä ja mielipiteitä, jopa ennakkoluuloja. Asiaa on haluttu tuoda tutummaksi ja korostaa sen merkitystä velvoittamalla johto antamaan sisäisestä valvonnasta ja siihen



liittyvästä riskienhallinnasta arviointi- ja vahvistuslausuma. Olen pyrkinyt kartoittamaan millä perusteilla ja mikä taho puolustusvoimissa valmistelee vahvistuslausuman sekä mielipiteitä sisäisen valvonnan roolista Tutkimustyyppinä oli tapaustutkimus (case study) ja aineisto kerättiin postikyselyllä.

## **6.8 Kysely ja kohderyhmä**

Kyselylomake on tutkielman liitteenä 2. Lomakkeella kysyttiin ensin vastaajan taustatiedot. Ensimmäiset kolme kysymystä koskivat arviointi- ja vahvistuslausumaa. Kysymykset 4-6 koskivat käytössä olevia arviointimenetelmiä ja välineitä sekä niiden hyödyntämistä vahvistuslausuman valmistelussa. Viimeisenä oli asteikkoon perustuva 5-portainen kysymyssarja koskien sisäisen valvontaa ja arviointi- ja vahvistuslausuman merkitystä.

Kyselyn kohderyhmäksi valitsin puolustusvoimien organisaatiosta ensinnäkin yksiköt, joissa on erillinen sisäinen tarkastus, joita ovat Maavoimien Esikunta, Merivoimien Esikunta, Ilmavoimien Esikunta ja Maavoimien Materiaalilaitoksen Esikunta. Lisäksi kysely lähetettiin yhteen operatiiviseen sotilasläänini esikuntaan (Länsi-Suomen Sotilasläänin Esikunta), yhteen valmiusprikaatiin (Karjalan Prikaati), yhteen ilmavoimien joukko-osastoon (Satakunnan Lennosto), yhteen merivoimien joukko-osastoon (Suomenlahden Meripuolustusalue), yhteen maavoimien joukko-osastoon (Panssariprikaati) ja Pääesikunnan tarkastusyksikköön. Kysely kohdistettiin sisäisille tarkastajille tai toiminnan ja resurssien suunnittelusta ja seurannasta (TRSS) vastaaville siinä tapauksessa, kun yksikössä ei ollut erillistä sisäistä tarkastajaa. Lisäksi kysely lähetettiin jokaisen yksikön esikuntapäällikölle pl. Pääesikunnan tarkastusyksikkö ja Maavoimien Esikunta (uusi organisaatio 1.1.2008 lukien). Kyselyjä lähetettiin 18 kpl.

Kysely toteutettiin hyvin pikaisella aikataululla, jolloin vastausaikaa jäi vain yksi viikko. Aikataulu ei mahdollistanut karhukirjeiden lähettämistä ja vastausprosentiksi muodostui 72 prosenttia (13 kpl). Kyselyyn vastasi kolme sisäistä tarkastajaa, neljä TRSS-henkilöä ja kuusi esikuntapäällikkö, joten vastauksia tuli kattavasti kaikista vastaajaryhmistä.

## 6.9 Tutkimuksen tulokset

Kysymyksessä yksi tiedusteltiin, onko edellisen vuoden vuosiraporttiin sisältynyt sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma. Kyselyyn vastanneissa yksiköissä kolme lukuun ottamatta oli laadittu edellisen vuoden vuosiraporttiin sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma.

Kysymys kaksi koski sisäisen valvonnan tilan arvioinnin järjestämistä eli tahoja, jotka ovat arviointiin osallistuneet. Vastaajista suurin osa ilmoitti valmisteluun osallistuvan sekä sisäisen tarkastajan, talussektorin että toiminnan- ja resurssien suunnittelu-sektorin (TRSS) tai vastaavan.. Eniten, eli 11 vastauksessa, ilmoitettiin TRSS-sektorin tai vastaavan osallistuvan arviointiin.

Kysymyksessä kolme tiedusteltiin tahoja, joka kantoi vahvistuslausuman valmistelusta päävastuun. Vastaajista kahdeksan ilmoitti päävastuun olevan suunnitteluosastolla, TRSS-sektorilla tai vastaavalla.

Kysymyksessä neljä oli esitetty useita vaihtoehtoja, joiden avulla organisaation toimintaa voidaan arvioida. Eniten käytössä ilmoitettiin olevan työtyytyväisyyskyselyt (kaikissa vastauksissa) ja sisäiset tarkastukset ja itsearvioinnit (12 vastauksessa). Seuraavina ulkoiset tarkastukset (10 kpl) ja riskikartoitukset (8 kpl). Myös laatuauditointeja ja ulkoisia asiakaskyselyjä oli käytetty toiminnan arvioinnissa.

Kysymyksessä viisi esitettiin samat vaihtoehdot kuin edellisessä, mutta nyt kysyttiin mitä vaihtoehtoista on käytetty perusteena sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan arvioinnissa. Vastauksissa yhtä lukuun ottamatta mainittiin sisäinen tarkastus. Seuraavina olivat ulkoiset tarkastukset (8 kpl) riskikartoitukset ja itsearvioinnit (6 kpl). Laatuauditointeja, Valtioneuvoston controllerin suosittelemaa viitekehystä ja työtyytyväisyyskyselyjä käytti kolme vastaajista.

Viimeisessä, kuudennessa vaihtoehtokysymyksessä kysyttiin, ottavatko edellisessä kysymyksessä valitsemanne arviointimenetelmät huomioon riittävästi sisäisen valvonnan ja siihen liittyvän riskienhallinnan tavoitteet, periaatteet ja menettelyt. Kuuden vastaajan mielestä kyllä, neljän mielestä vain osittain ja yhden mielestä eivät.

Kyselylomakkeella viimeisenä oli asteikkoon perustuva kysymyssarja, josta nousi esiin eräitä selkeitä yhteneväisiä mielipiteitä. Vastaaja arvioi väittämiä oman

organisaatioyksikkönsä osalta. Sisäinen valvonta miellettiin osaksi johtamista ja tilivelvollisuuden toteutumista, sen sijaan sisäisen valvonnan yhteyttä tuloksellisuuteen ei tunnistettu niin hyvin. Riskienhallinnan liittymisestä olennaisena osana sisäiseen valvontaan yhdeksän vastaajaa oli täysin samaa mieltä. Vastaajat myös tiedostivat selkeästi, että sisäinen valvontaa ei ole pääasiassa taloushallinnon alaan kuuluvaa. Sen sijaan sisäisen valvonnan merkitystä henkilöstön hyvinvoinnille ei vastaajien mielestä ollut tunnistettu kovin hyvin. Vahvistuslausuman laadintaan liittyvissä väittämässä vastaajat olivat osittain samaa mieltä, että johdon tietoisuus sisäisen valvonnan tilasta ja merkityksestä on parantunut, mutta sen sijaan johdon vastuuta koskevan väittämä hajotti vastaukset samaa ja eri mieltä olevien kesken melko tasaisesti. Selkeää sen sijaan oli, että henkilöstön tietoisuuden sisäisestä valvonnasta ei uskottu lisääntyneen. Väittämään, jossa sanottiin, että sisäisen valvonnan tärkein tehtävä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys, tuli kahdeksan samaa tai osittain samaa mieltä olevaa vastausta. Näistä kolme oli sisäisiltä tarkastajilta. Viimeisessä väittämässä sanottiin, että sisäinen valvonta käsitteenä on riittävästi tunnettu. Tässä vastaukset jakautuivat paljon vaikka *täysin samaa mieltä* –vastauksia ei tullut lainkaan. Erimieltä tai osittain erimieltä oli kuusi vastaajaa ja osittain samaa mieltä kolme. Lopuilla vastaajilla oli neutraali mielipide.

## **6.10 Vahvistuslausuma ja sisäinen valvonta puolustusvoimissa**

### **– tulosten tulkintaa**

Puolustusvoimissa edellytetään kaikkien tulosityksiköiden liittävän vuosikertomukseensa sisäisen valvonnan vahvistuslausuman. Tarkkaa ohjeistusta ei ole siitä, mihin tulosityksiköiden tulisi perustaa arviointinsa, vaan jokainen tulosityksikkö itse ratkaisee, mitkä ovat vahvistuslausuman perusteet. Suosituksena on käyttää valtioneuvoston controllerin suosittelemaa COSO ERM -pohjaista viitekehystä.

Kyselyn vastausprosentti muodostui hyväksi (72 %), vaikka vastausaika oli hyvin lyhyt. Kaikki vastaukset eivät saapuneet määräaikaan mennessä, mutta olen huomionnut kaikki vastaukset, jotka ovat käytössäni tätä kirjoittaessani 25.5.2008.

Kyselyn otanta ei ollut kovin suuri, mutta mielestäni kattava, joten tuloksia voidaan pitää hyvinkin suuntaa antavina.

Puolustusvoimissa valmistellaan sisäisen valvonnan tilan arviointia laajalla kokoonpanolla. Siihen osallistuvat taloushallinto ja TRSS-sektori sekä sisäinen tarkastus, niissä yksiköissä, joissa se on olemassa. Myös linjaorganisaatio sekä sen tekemät tarkastukset ja arviointi tuotiin esille. Sisäisen valvonnan tilan arvioinnissa ei ole vielä otettu käyttöön COSO ERM -pohjaista viitekehystä kovin laajasti, mutta siihen suuntaan oletettavasti ollaan kuitenkin menossa. Yleisimpänä työvälineenä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan arvioinnissa tuotiin esille sisäiset tarkastukset. Kaikissa vastanneissa yksiköissä ei ole omaa sisäistä tarkastajaa, joten vastausten perusteella voisi päätellä, että osassa yksiköistä on hyödynnetty ylemmän johtoportaan sisäisen tarkastajan (alueellinen) tarkastushavaintoja. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan arvioinnissa on ollut käytössä myös riskikartoituksia, ulkoisten tarkastusten tuloksia, itsearviointeja, laatuauditointeja ja työtyytyväisyyskyselyjä. Puolustusvoimien toimintaa arvioidaan usealla erilaisella menetelmällä ja varsinkin itsearviointeja ja riskiarviointeja tehdään hyvin kattavasti. Voisi olettaa, että näiden yhdistelmistä löytyisi myös sisäisen valvonnan tarpeet täyttävä yhdistelmä. Eri menetelmiä käytetään eri yksiköissä todennäköisesti eritasoisina, joten arviointi menetelmistä sisäisen valvonnan näkökulmasta tulisi tehdä joka yksikössä erikseen. Tämä työ vaatii erityisosaamista nimenomaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan alueella.

## **7 Johtopäätökset**

Julkishallinnon johtamiselle asetetaan tänä päivänä paljon aikaisempaa suurempia vaatimuksia. Tuloksellisuuden ja tilivelvollisuuden vaatimusten ohella on hallittava henkilöstön johtaminen ja henkilöstön rakenteessa tapahtuvat muutokset. Tämä kaikki tapahtuu kiristyvässä määrärahatilanteessa, jossa tuloksellisuus on keskeisenä ja vaativana tekijänä. Johtamisen parantaminen onkin noussut tärkeäksi tekijäksi ja erilaisia johtamisoppeja ja – tyylejä on luotu johtamisen avuksi. Johtajan on osattava asettaa tavoitteet oikein, arvioida asioita kriittisesti ja

pystyttävä kantamaan tulosvastuu. Tämä vaatii johdolta osaamista hyödyntää tulos- ja tilinpäätösraportoinnin sekä johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa.

Kun valtion talousarvioasetuksessa on säädetty johdon arviointi- ja vahvistuslausuma sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta pakolliseksi osaksi valtion viraston ja laitoksen toimintakertomusta, on nimenomaan haluttu korostaa sisäisen valvonnan merkitystä hallinnon laatuun ja uskottavuuteen, kustannustehokkuuteen ja henkilöstön hyvinvointiin (VM2005b). Vahvistuslausumalle asetettuja tavoitteita ei vielä selvästikään ole saavutettu, mutta oikeaan suuntaan ollaan menossa. Valtiovarainministeriön suositus on laadittu avuksi tähän työhön. Jokainen organisaatio asettaa vahvistuslausumaa laatiessaan itselleen tätä työtä varten tavoitteita nimeämällä muutaman tärkeimmän kehittämiskohteen seuraavaa vuotta silmällä pitäen. Kehittämiskohteita valitessa on mielestäni parempi tapa lähteä liikkeelle pienemmistä kokonaisuuksista ja sisäisen valvonnan perusasioista. Näiden toteuttaminen seuraavan vuoden aikana on ajan ja resurssien osalta todennäköisempää kuin isojen kokonaisuuksien, ja toteutumisen valvonta sekä raportointikin helpottuvat. Pienien kokonaisuuksien avulla edetään suunnitelmallisesti kohti tavoitetilaa, joka saavutetaan ehkä vasta monen vuoden kuluttua. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta muodostavat varsin suuresta kokonaisuudesta, joka ulottuu kaikkialle organisaatiossa. Tämä voi tuntua hyvin vaikeasti hallittavalta asialta, mutta etenemällä asiassa pienien asiakokonaisuuksien avulla, on mahdollista saada sisäinen valvonta ja riskienhallinta hallintaan usean vuoden päämäärätietoisella työllä.

Onko johtamistapoihin ja asenteisiin mahdollista saada muutosta lainsäädäntöteitse velvoitteita antamalla? Tässä suhteessa organisaatiot ja yksiköt ovat hyvin erilaisia. Johtamiseen vaikuttaminen onnistuu jos organisaatiosta löytyy esimerkiksi tässä tapauksessa sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan asiantuntija, joka ottaa asian omakseen, perehtyy siihen ja lähtee viemään sitä omalta osaltaan eteenpäin. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osalta on lainsäädännössä luotu edellytykset onnistua, sillä johdolle on kyllä annettu vastuuta, mutta asiantuntijuuden edellytykset on varmistettu määräämällä sisäisen tarkastuksen tärkeimmäksi tehtäväksi selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys.

## Lähteet

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2004. Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Executive Summary. Tulostettu 8.4.2008.

[http://www.coso.org/publications/executive\\_summary\\_integrated\\_framework.htm](http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm)

HE 188/1999. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta. Luettu 24.4.2008.

<http://www.edilex.fi/virallistieto/he/19990188/>

Blumme, N., Karhu, P., Kontula, L., Laitakari, J., Linna, M., Nordin, J., Sovasto, J., Tarvainen, J., Tikkanen, R., Turakainen, O., Urrila, A. & Vesa, J. 2005. KPMG 2005. Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. Helsinki: Edita Prima Oy.

Koskinen, Outi 2008. Vastaus Eurooppatiedotuksesta.

Email outi.koskinen@formin.fi 3.3.2008. Tulostettu 3.3.2008.

Kuntaliitto 2002. Yleiskirje 23/80/2003, Heikki Harjula/eg, 14.10.2003. Tulostettu 14.4.2008.

[http://www.kunnat.net/k\\_perussivu.asp?path=1;29;63;375;731;49955;50188](http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;375;731;49955;50188)

Kuusela, Hannu & Ollikainen, Reijo 2005. Riskit ja riskienhallinta. Tampere: Tampereen yliopistopaino-Juvenes Print Oy.

Laki puolustusvoimista 11.5.2007/551

Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423

Ministeriöiden toimintakertomukset 2005 ja 2006:

Kauppa- ja teollisuusministeriön toimikertomus v 2005. Tulostettu 24.10.2006.

Kauppa- ja teollisuusministeriön toimikertomus v 2006. Tulostettu 20.8.2007.

Liikenne- ja viestintäministeriön toimikertomus v 2005. Tulostettu 24.10.2006.

Liikenne- ja viestintäministeriön toimikertomus v 2006. Tulostettu 21.8.2007

Maa- ja metsätalousministeriön toimikertomus v 2005. Tulostettu 15.11.2006.

Maa- ja metsätalousministeriön toimikertomus v 2006. Tulostettu 21.8.2007.

Oikeusministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 23.10.2006

Oikeusministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 21.8.2007.

Opetusministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 24.10.2006.

Opetusministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 21.8.2007.

Puolustusministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 24.10.2006.

Puolustusministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 21.8.2007.

Sisäasianministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 23.10.2006.

Sisäasianministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 20.8.2007.  
 Sosiaali- ja terveysministeriön toimikertomus v 2005. Tulostettu 24.10.2006  
 Sosiaali- ja terveysministeriön toimikertomus v 2006. Tulostettu 20.8.2007.  
 Työministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 24.10.2006.  
 Työministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 20.8.2007.  
 Ulkoasianministeriön toimintakertomus vuodelta 2005. Tulostettu 23.10.2006.  
 Ulkoasianministeriön toimintakertomus vuodelta 2006. Tulostettu 20.8.2007.  
 Valtioneuvoston kanslian toimintakertomus v 2005. Tulostettu 23.10.2006.  
 Valtioneuvoston kanslian toimintakertomus v 2006. Tulostettu 21.8.2007.  
 Valtiovarainministeriön toimintakertomus v 2005. Tulostettu 14.11.2006.  
 Valtiovarainministeriön toimintakertomus v 2006. Tulostettu 21.8.2007.  
 Ympäristöministeriön toimintakertomus v 2005. Tulostettu 24.10.2006.  
 Ympäristöministeriön toimintakertomus v 2006. Tulostettu 21.8.2007.

Myllymäki, Arvo & Vakkuri Jarmo 2001. Tulos, normi, tilivelvollisuus. Vammala:  
 Vammalan Kirjapaino Oy

Mäntysaari, Mikko 1999. Millaista asiantuntijuutta arviointitutkimus antaa?  
 Arviointi ja asiantuntijuus, toim. Eräsaari Risto, Lindqvist Tuija, Mäntysaari  
 Mikko, Rajavaara Marketta. Tampere.

Nissinen, Vesa 2006. Syväjohtaminen. 2. painos. Hämeenlinna: Karisto Oy.

Pakarainen, Eija 2006. Riskienhallinnan kehittäminen korostuu valtion virastojen ja  
 laitosten toimintakertomuksissa. Tilintarkastus-Revision 3/2006.

Pakarainen, Eija 2007. Riskienhallinnan kehittäminen osana sisäisen valvonnan  
 kehittämistä korostuu valtion virastojen ja laitosten toimintakertomuksissa.  
 Tilintarkastus-Revision 6/2007.

Perustuslaki 11.6.1999/731

PE 2006. Pääesikunta, tarkastusyksikkö. Pysyväisasiakirja: Sisäinen tarkastus  
 puolustusvoimissa. Tulostettu 30.11.2007

PETALOS 2007. Pääesikunta, talousosasto. Puolustusvoimat -tiliviraston  
 taloussääntö. Tulostettu 14.4.2008.

PE 2007a. Pääesikunta, suunnitteluosasto. Hallinnollinen ohje: Sisäinen valvonta  
 Puolustusvoimissa. Luonnos. Tulostettu 30.11.2007.

PE 2007b. Pääesikunta, suunnitteluosasto. Hallinnollinen ohje: Toiminnan ja  
 resurssien suunnittelu sekä seuranta puolustusvoimissa. Luonnos. Tulostettu  
 30.11.2007

PE 2007c. Pääesikunta, suunnitteluosasto. Ohje: Vuosiraporttiohje 2007. Tulostettu  
 14.3.2008.

- PV 2007. Puolustusvoimien vuosiraportti 2007. Tulostettu 12.5.2008.  
[http://www.mil.fi/perustietoa/toiminnantuloksellisuus/pdf/Vuosiraportti\\_2007.pdf](http://www.mil.fi/perustietoa/toiminnantuloksellisuus/pdf/Vuosiraportti_2007.pdf)
- PV 2007b. Puolustusvoimat-tiliviraston toimintakertomus vuodelta 2007. Tulostettu 12.5.2008.  
<http://www.mil.fi/perustietoa/toiminnantuloksellisuus/pdf/2007tilinpaatos.pdf>
- PV 2008. Puolustusvoimat. Taskutietoa puolustusvoimista 2008. Edita Prima Oy.  
[www.puolustusvoimat.fi/asiointi/julkaisut](http://www.puolustusvoimat.fi/asiointi/julkaisut) (julkaisu myös internetissä)
- Sisäiset tarkastajat ry, 2004. Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Kokonaisvaltainen ajatusmalli organisaation riskienhallintaan). Tulostettu 12.4.2008.  
<http://www.theiia.fi/?sc=5299&sc2=6319>
- Valtiokonttori 2004. Taloussääntöjen päivittäminen. Dnro 313/03/2004. Tulostettu 13.5.2008  
<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/download.aspx?ID=61247&GUID={8efbd044-a94d-4d20-ae78-90d82707b9bf}>
- Suomen Kuntaliitto 2003. Yleiskirje 23/80/2003, Heikki Harjula/eg, 14.10.2003. Tulostettu 12.4.2008.  
[http://www.kunnat.net/k\\_perussivu.asp?path=1;29;63;375;731;49955;50188](http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;375;731;49955;50188).
- Valtiokonttori 2004. Valtiokonttorin määräys: Taloussääntöjen päivittäminen. Dnro 313/03/2004. Tulostettu 12.4.2008.  
<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/download.aspx?ID=61247&GUID={8efbd044-a94d-4d20-ae78-90d82707b9bf}>
- Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi varainhoitovuodelta 2007. Tulostettu 12.5.2008.  
<http://www.valtiokonttori.fi/public/download.aspx?id=74274&guid={2b764c62-e330-45ac-ba31-02ff02f77e56}>
- Vesalainen, L. 1998. Uudistuva sisäinen valvonta. Tilintarkastus-Revision 6/98, 409-411.
- VM 2003. Valtiovarainministeriön budjettiosaston työryhmämuistio 2 /2003: Parempaan tilivelvollisuuteen. Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet.  
[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/03\\_tyoryhma\\_muistiot/33853/33852\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_tyoryhma_muistiot/33853/33852_fi.pdf)  
Tulostettu 11.6.2007.
- VM 2003b. Valtiovarainministeriön hallinnon kehittämisosaston työryhmämuistio 9/2003: Tulosohjauksen terävöittäminen. Tulostettu 13.2.2007.  
[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/04\\_hallinnon\\_kehittaminen/36818/36817\\_fi.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/36818/36817_fi.pdf)



Valtiovarainministeriön julkaisu 2005. Ministeriöiden kustannuslaskennan kehittäminen. Tulostettu 21.4.2008.

[http://www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/8554/77110\\_laskentatoimiryhm%C3%A4n\\_raportti\\_lausunov\\_kuvana290605.pdf](http://www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/8554/77110_laskentatoimiryhm%C3%A4n_raportti_lausunov_kuvana290605.pdf)

Valtiovarainministeriö, valtiovarain controller-toiminto 2005. Raportti VM 46/09/2005/23.2.2006 Valtion konsernirakenteen kuvauksen malli sekä talous- ja henkilöstöhallinto-organisaation uudistaminen. Tulostettu 13.5.2008.

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/Tilivira\\_storaportti\\_03110511266.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/Tilivira_storaportti_03110511266.pdf)

VM 2005b. Valtiovarainministeriö, valtiovarain controller -toiminto 2005:

Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. Tulostettu 17.11.2006.

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/20051223Valtio/name.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20051223Valtio/name.jsp)

VM 2006. Valtiovarainministeriö, controller-toiminto. Valtion konsernirakenteen kuvauksen malli sekä talous- ja henkilöstöhallinto-organisaation uudistaminen. Tulostettu 14.4.2008.

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/Tilivira\\_storaportti\\_03110511266.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/Tilivira_storaportti_03110511266.pdf)

VM 2006b. Valtiovarainministeriö 2006. Valtiovarain controller-toiminto. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen. VM 45/09/2005.

Valtiovarainministeriö, valtiovarain controller-toiminto, Erkki Mäntyharju

2007. EU-varainkäytön valvonta: EU rakennerahastot 2007–2013. Tulostettu 12.5.2008.

[http://www.epliiitto.fi/upload/files/EAKR\\_Erkki\\_Manttyharju1.ppt](http://www.epliiitto.fi/upload/files/EAKR_Erkki_Manttyharju1.ppt)

Valtioneuvoston selonteko VNS 6/2004. Suomen turvallisuuspolitiikka- ja puolustuspolitiikka 2004. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 16/2004. Tulostettu 14.4.2008.

[http://www.defmin.fi/files/240/2493\\_2161\\_Selonteko\\_2004\\_1\\_.pdf](http://www.defmin.fi/files/240/2493_2161_Selonteko_2004_1_.pdf)

## LIITE 1: Puolustusvoimien kokoonpano



Lähde: Puolustusvoimat/perustietoa

<http://www.mil.fi/perustietoa/kokoonpano.dsp?printable=2&>

## LIITE 2: Kyselylomake

Organisaatioyksikön nimi:
Vastaaajan tehtävä/asema:
Vastaaajan nimi:

**1. Onko organisaatioyksikkönne viimeisimmässä vuosiraportissa annettu sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuutta ja riittävyyttä koskeva arviointi- ja vahvistuslausuma?**

Kyllä  Ei

**2. Miten organisaatioyksikkönne sisäisen valvonnan tilan arviointi on järjestetty? Mitkä seuraavista vaihtoehdoista osallistuvat sisäisen valvonnan tilan arviointiin?**

- Sisäinen tarkastaja tai sisäisen tarkastuksen yksikkö
- Taloushallinto
- TRSS-sektori tai vastaava
- Muu taho. Mikä tai mitkä?

**3. Jos yksikkönne viimeisimpään vuosiraporttiin on sisältynyt arviointi- ja vahvistuslausuma, onko päävastuu lausuman valmistelusta ollut**

- Sisäisellä tarkastuksella
- Taloushallinnossa
- Suunnitteluosastolla, TRSS-sektorilla tai vastaavalla
- Muu taho. Mikä?
- En osaa sanoa, koska

**4. Organisaation toimintaa voidaan arvioida käyttäen apuna erilaisia toimintoja. Mitä (yksi tai useampi) seuraavista arviointimalleista (tai niiden sovelluksia) ja/tai työvälineistä organisaatioyksikkönne käytetään oman toiminnan arvioinnissa**

- Itsearviointit
- Laatuauditoinnit
- Balanced Scorecard
- Riskikartoitukset
- COSO tai COSO ERM
- Valtioneuvoston controllerin suosittama viitekehys (pohjautuu COSO ERM – viitekehykseen)
- Muita malleja/työvälineitä. Mitä?
- Työtyytyväisyyskyselyt
- Ulkoiset tarkastukset
- Sisäiset tarkastukset
- SWOT-analyysit
- Ulkoiset asiakaskyselyt

**5. Minkä (yksi tai useampi) seuraavien arviointimallien (tai niiden sovelluksia) ja/tai työvälineiden avulla saatuja tuloksia on käytetty perusteena arvioitaessa yksikkönne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa**

- Itsearviointit
- Laatuauditoinnit
- Balanced Scorecard
- Riskikartoitukset
- COSO tai COSO ERM
- Valtioneuvoston controllerin suosittama viitekehys (pohjautuu COSO ERM -viitekehykseen)
- Muita malleja/työvälineitä. Mitä?
- Arviointi ei ole perustunut arviointimalleihin tai vastaaviin työvälineisiin
- En osaa sanoa
- Työtyytyväisyyskyselyt
- Ulkoiset tarkastukset
- Sisäiset tarkastukset
- SWOT-analyysit
- Ulkoisen asiakaskyselyt

**6. Ottavatko käyttämänne (edellisessä kysymyksessä rastittamanne) arviointimallit ja/tai työvälineet mielestänne riittävästi huomioon sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan tavoitteet, periaatteet ja menettelyt (edellytykset toimia vahvistuslausuman perusteena)?**

Kyllä  Ei  Vain osittain  En osaa sanoa

Ympyrökää jokaisen alapuolella luetellun kohteen oikealta puolelta numero 1-5, joka kuvaa parhaiten mielipidettänne väittämän paikkansapitävyydestä **oman organisaatioyksikkönne osalta**. Vastaamatta jättäminen tarkoittaa vaihtoehtoa *en osaa sanoa*. Käytä taulukon ylimmällä rivillä olevaa arvosteluasteikkoa.

<b>Meidän organisaatioyksikössämme:</b>	<b>Asteikko</b>				
	<b>Täysin eri mieltä</b>	<b>Osittain eri mieltä</b>		<b>Osittain samaa mieltä</b>	<b>Täysin samaa mieltä</b>
1. Sisäinen valvonta on selkeästi osa johtamista	1	2	3	4	5
2. Sisäisen valvonnan yhteys tuloksellisuuteen on tunnistettu	1	2	3	4	5
3. Sisäinen valvonta tukee tilivelvollisuuden toteutumista	1	2	3	4	5
4. Arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnan myötä johdon vastuu sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä on korostunut	1	2	3	4	5
5. Vahvistuslausuman laadinnan myötä johdon tietoisuus sisäisen valvonnan merkityksestä on lisääntynyt	1	2	3	4	5
6. Vahvistuslausuman laadinnan myötä henkilöstön tietoisuus sisäisen valvonnan merkityksestä on lisääntynyt	1	2	3	4	5
7. Vahvistuslausuman laadinnan myötä johdon tietoisuus sisäisen valvonnan tilasta on parantunut	1	2	3	4	5
8. Sisäinen valvonta on pääasiassa taloushallinnon alaan kuuluvaa	1	2	3	4	5
9. Sisäisen valvonnan merkitys henkilöstön hyvinvoinnille on tunnistettu	1	2	3	4	5
10. Sisäisen valvonnan tilamme arviointi perustuu järjestelmällisesti koottuun ja riittävään evidenssiin	1	2	3	4	5
11. Sisäisen tarkastuksen tärkein tehtävä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys	1	2	3	4	5
12. Sisäisen valvontaan liittyy olennaisena osana myös riskienhallinta	1	2	3	4	5
13. Sisäinen valvonta käsitteenä on riittävästi tunnettu	1	2	3	4	5

Kiitos vastauksestanne! Halutessanne tietoa Pro Gradu -tutkielmani valmistumisesta, voitte jättää tähän vapaan tekstin osuuteen ilmoituspyynnön. Myös muut kommentit, lisätiedot ja kritiikki ovat tervetulleita.

## Arviointi ja kannato: Esitetään olennaisimmat havainnot ja johtopäätökset ja linjataan tärkeimmät kehittämistarpeet tärkeysjärjestyksessä

1. Arvioinnissa käytetty viitekehikko tai muu peruste		2. Sisäisen valvonnan menettelyjen riittävyys ja tehokkuus?		3. Onko suunnittelun ja toimintatapojen määrittelyn taustalla oleva käsitys talouden ja toimintaympäristön sekä toiminnan riskeistä ajan tasalla? Päivitystarpeita?		4. Ovatko toiminnan ja talouden perusprosessien vastuutukset, määrittelyt ja menettelytavat säädösten ja määräysten mukaisia sekä antavatko ne perusteet tulokselliselle toiminnalle?		
2005		2006		2005		2006		
<b>KTM</b>	COSO ERM	COSO ERM	Ei arviota	Täyttää tyydyttävästi sille säädetyt tavoitteet	Ei arviota. Riskikartoitus aloitettu 2005.	Ei arviota. Riskikartoitus jatkuu.	Prosessikuvausten teko aloitettu v 2005	Ydin- ja tukiprosessien prosessikuvausten määrittelyjen kehittämiskohtena.
<b>SM</b>	Ei erityisiä malleja/standardeja. Osastokohtaisia arvioiteja.	Arviointi tehty kyselylomakkeen avulla, joka perustuu COSO ERM- viitekehikseen (kysely osoitettu kansliapäälliköille, osastopäälliköille ja erillisyyksiköiden päälliköille).	Tila parantunut aikaisempaan nähden. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat olennaisuuden periaatteet huomioon ottaen varmistaneet ministeriön toiminnan laillisuuden, tarkoituksenmukaisuuden ja omaisuuden turvaamisen	Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat olennaisuuden periaatteet huomioon ottaen varmistaneet toiminnan laillisuuden, tarkoituksenmukaisuuden ja omaisuuden turvaamisen	Tila parantunut aikaisempaan nähden. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat olennaisuuden periaatteet huomioon ottaen varmistaneet ministeriön toiminnan laillisuuden, tarkoituksenmukaisuuden ja omaisuuden turvaamisen	Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat olennaisuuden periaatteet huomioon ottaen varmistaneet toiminnan laillisuuden, tarkoituksenmukaisuuden ja omaisuuden turvaamisen.	Ei mainintaa	Ei mainintaa
<b>STM</b>	Erillinen sisäisen valvonnan viitekehikolomake (COSO/COCO), jolla osastot, erilliset tulosyksiköt ja ministeriön kuuluvat yksiköt ovat arvioineet sisäisen valvonnan tilaa. Yksiköiden omat lausumat sisäisen valvonnan tilasta ja kehittämistarpeista.	Sisäisen valvonnan tilan arviointi samoin menetelmin kuin vuonna.	Kuvattu menettelyjä, joilla sisäistä valvontaa toteutetaan. "Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää pääosin sille asetuksissa asetetut vaatimukset."	"Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää pääosin sille asetuksissa asetetut vaatimukset."	Riskianalyysi toteutettu 2005. Talouteen liittyvät riskit on hyvin tunnistettu. Riskienhallinnassa ja riskien tunnistamisessa kuitenkin edelleen kehittämistarvetta.	Talouteen liittyvät riskit on hyvin tunnistettu. Henkilöstöön liittyvien riskien tunnistaminen ja niihin varautuminen edelleen kehittämistarpeena.	Sisäisen valvonnan menettelyt kytkyvät automaattisesti toimintaprosesseihin. Sisäisen valvonnan toteuttamiseksi on olemassa toiminnan ja talouden hallinto- ja raportointijärjestelmät täsmäytys-, kontrolli- ja varmistustoimenpiteiden.	Hyvän toimintakulttuurin luominen eri tavoin. Talouteen liittyvien ohjessääntöjen uusiminen ja ajantasaisaminen. Taloussääntöjen uudistaminen.
<b>TM</b>	COSO ERM	COSO ERM	Ei arviota. Sisäistä valvontaa kehitetään taloussääntöä uudistamalla ja ohjeistamalla tavarahankinta. Prosessin ja niihin sisältyvän sisäisen valvonnan raportoinnin kattavuuden ja systemaattisuuden kehittäminen.	"Lausumassa esitettyjen sisäisen valvonnan puutteellisuuden ja riskien johdosta ei voida vielä saavuttaa täyttä varmuutta sisäisen valvonnan toimivuudesta."	Ulkoisesta toimintaympäristöstä aiheutuvia riskejä analysoidaan säännöllisesti kolmikantayhteistyön ja ministeriön sisäisen johtoryhmäyöskentelyn avulla. Strategiatason ja pitkän aikajänteen riskit tunnistetaan, mutta niiden tunnistamiseen ei ole luotu järjestelmällistä menettelyä. Osa riskeistä tunnistetaan, mutta niiden vaikutuksia ei ole määritelty, analysoitu eikä priorisoitu	Ulkoisesta toimintaympäristöstä aiheutuvia riskejä analysoidaan säännöllisesti kolmikantayhteistyön ja ministeriön sisäisen johtoryhmäyöskentelyn avulla. Strategiatason ja pitkän aikajänteen riskit tunnistetaan mutta tulosten ja resurssien yhteyden hahmottamisessa on puutteita. Riskienhallintapolitiikassa huomioitava sidosryhmäriskejä.	Sisäisen toimintaympäristön analysointi ja dokumentointi systemaattisemmin.	Sisäisen toimintaympäristön analysointi ja dokumentointi systemaattisemmin.
<b>UM</b>	Osastojen arviointi tehty sisäisen valvonnan arviointikehikkoa käyttäen (COSO ERM?)	Osastojen arviointi tehty sisäisen valvonnan arviointikehikkoa käyttäen (COSO ERM?), jota jatkokehitetty UM:n hallinnonalalle.	Ei arviota. Jatketaan sis.valvonnan ja riskienhallinnan kehittämistyötä... saattamiseksi riittävässä laajuudessa osaksi..	UM arvioi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olevan hallinnonalallaan kokonaisuutena tyydyttävän ja hyvän rajamailloilla.	Riskien systemaattinen käsittely puuttuu	Riskejä on tunnistettu seuraavilla alueilla: henkilöstön määrä riittämättömyys, ulkoinen toimintaympäristö, varankäyttö, taloushallinto, kehitysyhteistyön käytännön toimeenpano. Riskiarvioinnin systemaattisuudessa kehittämistä.	Ei mainintaa	Ei mainintaa
<b>PLM</b>	"VM:n arviointikehikko on edistynyt sis.valvonnan ja riskienhallinnan arviointia ja systematisointia."		Sisäisen valvonnan menettelyt ovat toimivia ja valtionhallinnon hyvän käytännön mukaisia. "Tavoitteiden asettaminen, riskien tunnistaminen ja valvontatoimet ovat riittävällä tasolla."	Sisäisen valvonnan menettelyt ovat yleisesti ottaen toimivia ja valtionhallinnon hyvän käytännön mukaisia. Tarkastusyksikö ei ole havainnut oleellisia puutteita sisäisessä valvonnessa.	"Tavoitteiden asettaminen, riskien tunnistaminen ja valvontatoimet ovat riittävällä tasolla."	Turvallisuustoiminnan strategia tulee kytkemään yhteen turvallisuustoiminnan järjestelyt eri sektoreilla ja siten varmistamaan riskienhallintaa. Käsitys riskeistä ei tällä hetkellä ole ajan tasalla.	Ei mainintaa	Ei mainintaa
<b>VNK</b>	"Taloussääntöjen perusteella on arvioitu täyttäväksi sis.valvontaa ja riskienhallintaa..."	"Taloussääntöjen perusteella on arvioitu täyttäväksi sis.valvontaa ja riskienhallintaa..."	Sisäinen valvonta on järjestetty VN:n kanslian toiminnan ja talouden laajuus ja sisältö huomioiden. Todettu kehittämistarpeet	Sisäinen valvonta on järjestetty VN:n kanslian toiminnan ja talouden laajuus ja sisältö huomioiden. Todettu kehittämistarpeet	Kehittämistarve todettu	Kehittämistarve todettu	Toimintaprosessien kuvaus v 2006	Ei mainintaa
<b>YM</b>	Käytetty itsearviointia ja yleisesti hyväksytyjä sisäisen valvonnan eri viitekehkyksiä	Käytetty itsearviointia ja yleisesti hyväksytyjä sisäisen valvonnan eri viitekehkyksiä	Ei varsinaista arviota sisäisen valvonnan tilasta ja riittävyydestä.	Ei varsinaista arviota sisäisen valvonnan tilasta ja riittävyydestä.	Toimintaan ja talouteen kohdistuvien riskien tunnistaminen, arviointi riskeihin vastaaminen on puutteellista.	Toimintaan ja talouteen kohdistuvien riskien tunnistaminen, arviointi ja riskeihin vastaaminen on koettu keskimääräistä huonommin tunnetuksi ja hoidetuksi	Toiminnan ja talouden perusprosessien vastuutuksista , määrittelytavoista ei mainintaa	Toiminnan ja talouden perusprosessien vastuutuksista , määrittelytavoista ei mainintaa
<b>LVM</b>	Ei mainintaa arvioinneista.	Mainittu vain, että sisäinen tarkastus arvioi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyyttä ja asianmukaisuutta	Ei arviota. Todetaan kehittämistarve.	Sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta täyttää tyydyttävästi talousarvioasetuksen 69§:ssä asetetut tavoitteet	Ei arviota. Todetaan, että aloitetaan toimintaan ja talouteen liittyvien riskien systemaattinen kartoitus.	Riskienhallinta on kehittämisen kohteena	Ei mainintaa	V 2006 kartoitettu suunnittelu- ja seurantaprosessit ja määritellyt ministeriön ydinprosessit, johtamisjärjestelmän haasteet ja keskeiset osaamisalueet.
<b>MMM</b>	Arviointi perustuu VM:n julkaiseman arviointikehikon perusteella tehtyyn itsearviointiin sekä sisäiseen tarkastukseen tekemään työhön	Perustuu osastoilla tehtyihin itsearviointeihin (käytetty arviointikehikkoa, COSO ERM viitekehys), sisäisen tarkastusyksikön työhön yt. tilintarkastajat sekä muihin tarkastuksiin, auditointeihin ja arviointeihin	Ei arviota.	Ei arviota	Todetaan toiminnan laajuuden ja menossa olevien laajavaikutteisten hankkeiden vaikutus toimintaan ja siten myös sisäiseen valvontaan.	Johtamisen ja ohjaamisen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot on pyritty varmistamaan sisäisen valvonnan ja ja riskienhallinnan toimivuutta ja kattavuutta parantamalla. Riskien hallinta kehittämiskohtena.	Ei mainintaa	On toteutettu toiminnan laajuuteen ja sisältöön nähden riittävät menettelyt talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden suhteen.
<b>OM</b>	Käytetty controller-toiminnon antamaa suositusviitekehikkoa. Huomioitu ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen havainnot.	Käytetty controller-toiminnon antamaa suositusviitekehikkoa. Huomioitu ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen havainnot.	Sisäisen valvonnan menettelyt täyttävät tyydyttävästi sisäiselle valvonalle VtaA:ssa säädetyt laillisuusvaatimukset , tilviraston ja sen vastuulla olevien varojen turvaamisen sekä tulostavastuun toteutumisen.	Sisäisen valvonnan menettelyt täyttävät tyydyttävästi valvonalle VtaA:ssa säädetyt toiminnan laillisuutta, varojen turvaamista, tuloksellisuutta sekä tietojen oikeellisuutta ja riittävyyttä koskevat tavoitteet.	Mainitaan muutosilasta johtuva haaste sisäiselle valvonalle.	Sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan haasteena edelleen oorganisaatio- ja palvelurakenteiden uudistaminen sekä ohjaus- ja johtamisjärjestelmien kehittäminen.	Ei mainintaa.	Ei mainintaa.
<b>OPM</b>	Asiakirjojen sekä soveltuvin osin COSO ERM viitekehikon perusteella.	Asiakirjojen sekä soveltuvin osin VM:n suositteleman arviointikehikon perusteella.	Ei arviota	Sisäistä valvontaa voidaan pitää olennaiselta osin riittävänä.	Asetettu kehittämistyöryhmä	Riskienhallinnan kehittämiskohteet on tunnistettu ja otettu kehittämishohjelmaan. Osallistutu riskienarviointipilotointiin työyhteisönsä osalta yht.yössä VKN kanssa	Ei mainintaa.	Ei mainintaa.
<b>VM</b>	Ei mainintaa perusteista	COSO ERM viitekehystä soveltaen	Täyttää tyydyttävästi VtaA:n 69§:ssä asetetut tavoitteet	Täyttää tyydyttävästi VtaA:n 69§:ssä asetetut tavoitteet	Ei arviota. Kehittämiskohtena	Ei arviota. Kehittämiskohtena	Ei arviota	Ei arviota

Arviointi ja kannato: Esitetään olennaisimmat havainnot ja johtopäätökset ja linjataan tärkeimmät kehittämistarpeet tärkeysjärjestyksessä

5. Ovatko taloushallinnon perusprosessit ja menettelytavat VtaA:ssa edellytetyllä tasolla ja täyttävätkö niiden yksityiskohtainen vastuuttaminen ja määrittely tyjärjestyksessä ja taloussäännössä VtaA:n 69b §:ssä säädetty vaatimukset		6. Hallinnoidaanko ja valvotaanko toimintayksikön vastuulla olevia EU:n varoja riittävästi ja yhteisön säännösten ja täydentävien kansallisten säästöjen ja määräysten mukaisesti?		7. Onko tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi VtaA:n 55§:n edellyttämällä tasolla?		8. Olennaisimmat kehittämistarpeet?	
2005		2006		2005		2006	
<b>KTM</b>	Työjärjestys, osastojen ja yksiköiden työnjaot sekä taloussääntö päivitetty v 2005	Työjärjestys, osastojen ja yksiköiden työnjaot sekä taloussääntö päivitetty 2006	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei arviota	Ei arviota	1. Ydin- ja tukiprosessin prosessikuvausten tekeminen ja niihin liittyvät systemaattiset riskikartoitukset ja valvontamenetelmät luominen 2. Kustannustehokkuuden mitattavuuden kehittäminen. Kustannustalouden kehittäminen. 3. Tavoitteiden ja toiminnan seurannan mittareiden kehittäminen ja seurannan tehostaminen 4. Tilivelvollisuuden ja tulosvastuun parantaminen sekä ohjauksen ja toiminnan prosessin selkeyttäminen 5. Tulospalkkausjärjestelmän edelleen kehittäminen 6. Ministeriön organisaation kehittäminen vuonna 2007 tehtävän ulkoisen arvioinnin pohjalta.
<b>SM</b>	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa (EAKR?)	Ei mainintaa (EAKR?)	Ei arviota	Ei arviota	Ei asetettu selkeitä kehittämiskohteita 1. Laillisuusvalvontasuunnitelman tekeminen vuosittain 2. Riskien tunnistaminen ja sen perustuminen järjestelmälliseen menetelmään
<b>STM</b>	Taloushallinnon toimintokelpuuden dokumentointi. Talouteen liittyvien ohjesääntöjen uusiminen ja ajantasaistaminen viime vuosina. Taloussäännön uudistaminen.	Talouteen liittyvien ohjesääntöjen uusiminen ja ajantasaistaminen viime vuosina. Taloussäännön uudistaminen.	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei arviota	Ei arviota	1. Huomion kiinnittäminen henkilöstöön liittyvien riskien tunnistamiseen ja varautumiseen 2. Uusien tietojärjestelmien yhteensopivuudesta huolehtiminen, koulutuksen/ohjauksen riittävyys ja tukipalvelujen kehittäminen 3. Riskienhallinnan ja riskien tunnistamisen kehittäminen.
<b>TM</b>	Taloussäännön uudistaminen sekä taloussäännön ja työjärjestyksen muodostaman kokonaisuuden täsmäntäminen.	Ei mainintaa	"Rakennerahasto-org. (ESR) ja sen vastuut ovat liian hajallaan." "Ministeriön EU:n rakennerahastojen organisaatiota ja hallintoa tarkoitetaan kehitettäväksi vuoden 2006 aikana ja selkeyttä vastuu."	Rakennerahasto-organisaatio (ESR) on uudistettu. Syksyllä 2006 on teetetty konsulttiselvitys EU-tarkeiden riskienhallinnasta, josta annettun raportin suosituksia sekä johtopäätöksiä käsitellään keväällä 2007.	Johdon ja tuloksellisuuden laskentatoiminta tulee kehittää.	Tuloksellisuuden laskentatoiminta tulee kehittää.	Useita kehittämistarpeita, ei priorisoitu. Esim johtamis- ja toimintatapojen yhtenäistämisen, kannustajärj. kehittäminen, toimintaympäristön analyysin/mission/vision/strategian työstäminen, sisäisen toimintaympäristön analysointi ja dokumentointi, riskienhallintapolitiikan ja strategian laadinta...
<b>UM</b>	Uusi työjärjestys otettu käyttöön ja taloussääntö uusiutuu	Talouden prosesseissa esiintyy puutteita osaamisessa sekä vaarallisia työyhteistyötilanteita. Näihin riskeihin pyritään vastamaan ohjeistuksilla, määräyksillä, koulutuksella, esittelymenettelyillä sekä valvonnalla ja tarkastuksilla.	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	1. Riskien tunnistaminen, arviointi ja niihin vastaaminen 2. Sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet 3. Tavoitteiden asettaminen 4. Valvontatoimenpiteet
<b>PLM</b>	Taloussääntö ja tal. hallinnon menettelyt koskevat yksityiskohtaisemmat ohjeet ovat ajan tasalla.	Taloussääntö ja taloushallinnon menettelyt koskevat yksityiskohtaisemmat ohjeet ovat pääosiltaan ajan tasalla.	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Sis. valvonnan ja riskienhallinnan edelleen kehittämiseksi tullaan hyödyntämään VM:n kehittämää arviointikehikkoa
<b>VNK</b>	Ei mainintaa taloushallinnon perusprosesseista ja menettelytavoista	Ei mainintaa taloushallinnon perusprosesseista ja menettelytavoista	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	1. Arviointia kehitetään COSO ERM- viitekehiksen mukaisesti ja sisäinen valvonta ja riskienhallinta integroidaan paremmin osaksi johtamisprosesseja. 2. Osaaminen ja osaamisen kehittämisen kytkeminen paremmin toiminnan ja tarpeisiin ja tavoitteisiin.
<b>YM</b>	"Toiminnan ja taloudenhoidon perusprosessit ovat tyydyttävällä tasolla ja täyttävät VtaA:n vaatimukset."	"Toiminnan ja taloudenhoidon perusprosessit ovat tyydyttävällä tasolla ja täyttävät VtaA:n vaatimukset."	Ei mainintaa	EU-varojen käytön hallinnointi ja valvonta on säästöjen ja määräysten edellyttämällä tasolla.	Ei mainintaa	Ei mainintaa	1. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa ja toimivuutta arvioidaan kaikissa virastoissa ja laitoksissa lähinnä tekemällä COSO ERM-mallin pohjautuvia itsearviointeja. 2. Kuvataan ja päivitetään ne keskeiset toiminnot ja talouden hoitoon kuuluvat toimintaproessit, joita ei ole vielä kuvattu. Laaditaan prosesseista riskikartoituksen sisältävät prosessikuvaukset. 3. Kehitetään poikkeusraportointia.
<b>LVM</b>	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Kehittämiskohteena johdon laskentatoimi	1. Ministeriön asettamassa hallinnonalan sekä ministeriön suunnittelu- ja seurantaosaston kehittämissuunnitelmassa arvioidaan prosessit riskienhallinnan kannalta 2. Hallinnonalan virastojen ja laitosten riskikartoitusten valmistuttua ministeriö tekee oman riskikartoituksensa hyödyntäen hallinnonalan selvityksiä.
<b>MMM</b>	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei arviota EU-varojen hallinnoinnista ja valvonnasta (Maataloustuet?)	Ei arviota EU-varojen hallinnoinnista ja valvonnasta (Maataloustuet?)	Ministeriön laskentatoimen kehittämistä jatketaan	Johdon laskentatoimen järjestelmän kehittäminen siten, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan elementit kytketään myös tähän työvälineeseen.	1. Ydin- ja tukiprosessin tarkentaminen, kuvaaminen ja yhtenäistämisen, toimintojen jatkuvuuden varmistaminen ja johtamiskäytäntöjen vahvistaminen 2. Hankkeiden ja projektien hallintamenettelyiden tehostaminen, projektimaisen työmallin käytön laajentaminen ja muutoshallinnan vahvistaminen. 3. Työilmapiirin ja henkilöstön hyvinvoinnin parantaminen, henkilöstöpolitiikan päivittäminen sekä uuden palkkausjärj. hyödyntäminen ja esimiestyön kehittäminen. 4. Itsearviointimenetelmien (CAF-malli) käytön lisääminen toiminnan kehittämisessä
<b>OM</b>	Kehittämiskohteena talous- ja henkilöstöhallinnon sisäisten määräysten ja ohjeiden päivittäminen.	Ei mainintaa	Ei arviota EU-varojen hallinnoinnista ja valvonnasta	Ei arviota EU-varojen hallinnoinnista ja valvonnasta	Ei mainintaa	Ei mainintaa	1. Varmistetaan talous- ja henkilöstöhallinnon uudistukselle asetettujen tavoitteiden toteutuminen ja uusien toimintatapojen toimivuus 2. Talous- ja henkilöstöhallinnon sisäiset määräykset ja ohjeet päivitetään. 3. Tulosprisman mukaisia vaikuttavuustavoitteiden määrittelyä ja -mittareita sekä laadunhallinnan arviointimenetelmiä kehitetään edelleen. 4. Analysointimenetelmien ja arviointitapojen kehittäminen 5. Menettelyiden ja mittariston luominen tuottavuusohjelman hallitulle toteutukselle ja seurannalle.
<b>OPM</b>	Työjärjestys ja taloussääntö on päivitetty v 2005	Työjärjestystä ja taloussääntöä muutettiin	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Ei mainintaa	1. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan integroiminen osaksi toimintaa 2. Kustannustehokkuuden mitattavuuden kehittäminen 3. Siirto- ja sijoitusmenojen vaikutusarvioinnin kehittäminen
<b>VM</b>	Ei arviota	Ei arviota	Ei mainintaa	Ei mainintaa	Kehittämiskohteena	Kehittämiskohteena	1. Sisäisen valvonnan kehittämissuunnitelman laadinta (kohteina valvontaympäristö; toiminnan ja talouden tavoiteasettelu, tavoitteiden toimeenpääntö ja riskienhallinta; valvontatoimet ja laskentatoimen kontrollit; raportointi ja seuranta 2. Johdon laskentatoimen kehittäminen

## Sisäisen tarkastuksen rooli ministeriöiden lausumien valmistelussa ja laadinnassa

## LIITE 4

	Sisäisen tarkastuksen yksikkö?	Sis.tark. erillisenä toimintona?	Lausuman laatija/valmistelija v2005-2006	Puh keskustelu vast hiö/pvm
VNK	ei	ei	Hallinto- ja keh.yksikkö	Puh keskustelu talpääll Arja Pool /29.2.08
UM	kyllä	ei	Sisäinen tarkastus	Puh keskustelu ulkoasianhallinnontarkastaja Matti Pullinen/29.2.08
OM	kyllä	ei	Sisäinen tarkastus	Lausumassa
SM	kyllä	ei	Talousyksikkö (V2007 sis.tarkastus)	Puh keskustelu finanssineuvos Antti Lehtonen/29.2.08
PLM	kyllä (tarkastusyksikkö)	ei	Hallintoyksikkö/sisäisen taloushallinnon sektori	Puh keskustelu tarkastusjohtaja Vesa Mansikkala/29.2.08 Puh keskustelu laskentapäällikkö Henry Sjöblom/29.2.08
VMI	ei (controller-toiminto)	ei	Taloushallinto	Puh keskustelu talpääll Jukka Nummikoski/29.2.08
OPM	ei	kyllä (kansliapäällikön alaisuudessa)	Sisäinen tarkastus	Puh keskustelu tarkastusneuvos Sari Korpimies/29.2.08
MMM	kyllä	ei	Sisäinen tarkastus	Puh keskustelu tarkastuspäällikkö Sari Anttila/29.2.08
LVM	ei	kyllä (kansliapäällikön alaisuudessa)	Sisäinen tarkastus	Lausumassa
KTM	kyllä	ei	Talousyksikkö	Puh keskustelu ylitarkastaja Raii Luomasuu/5.3.2008
STM	ei	kyllä (kansliapäällikön alaisuudessa)	Talous- ja suunnitteluosasto	Puh keskustelu tarkastuspäällikkö Ritva Simula 29.2.08
TM	kyllä	ei	Talousyksikkö	Puh keskustelu ylitarkastaja Raii Luomasuu/5.3.2008
YM	ei	kyllä (kansliapäällikön alaisuudessa)	Sisäinen tarkastus	Puh keskustelu ylitarkastaja Juho Korpi/29.2.08