

TAMPEREEN YLIOPISTO

Kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta

Taloustieteiden laitos

KUNNAN KONSERNIVALVONTA TILINTARKASTUKSEN NÄKÖKULMASTA

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi

Pro Gradu -tutkielma

Maaliskuu 2010

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Ville Valkonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen laskentatoimi

Tekijä: VALKONEN, VILLE
Tutkielman nimi: Kunnan konsernivalvonta tilintarkastuksen näkökulmasta
Pro gradu -tutkielma: 80 sivua, 3 liitesivua
Aika: Maaliskuu 2010
Avainsanat: konsernivalvonta, kunta, kuntakonserni, sisäinen valvonta,
tilintarkastus

Kuntalain 15.5.2007 voimaanastuneiden kuntakonsernia koskevien säännösten tavoitteena on ollut kuntakonsernin ohjauksen ja valvonnan selkiyttäminen, sekä parantaa konsernin johtamisen edellytyksiä ja valvontaa. Laissa on määritelty kuntakonserni, sekä sen valvonnasta vastaava konsernijohto. Tilintarkastajan tehtävänä on puolestaan lausua tilintarkastuskertomuksessa kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, joka sisältää ohjeen kunnanhallituksen selonteosta sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä kunnassa.

Tutkielmassa käsitellään kuntakonsernin valvontajärjestelmää sekä sen asianmukaisuuden tarkastamista tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkielmassa selvitettiin, millaisin tarkastusmenetelmin kuntien tilintarkastajat arvioivat kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaista järjestämistä. Haastattelututkimuksessa havaittiin, että konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen tapahtuu hyvin pitkälti hallinnon tarkastuksen keinoilla, eli tutustumalla esimerkiksi konserniohjeistukseen, johtosääntöihin, pöytäkirjoihin ja viranhaltijapäätöksiin. Konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen helpottuu tutkimuksen perusteella merkittävästi, mikäli emokunnan tilintarkastaja toimii myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana. Kuntalaissa ei kuitenkaan velvoiteta, että emokunnan tilintarkastaja toimisi myös tytäryhteisöjen tilintarkastajana.

Kuntakonsernia käsittelevät säännökset ovat kuntalaissa vielä varsin tuoreita, mikä heijastui myös tutkimuksen tuloksissa. Tutkimuksessa havaittiin, että kuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen ohjaus ja valvonta on monelta osin vielä puutteellista. Kuntien konsernivalvontaan ja -ohjaukseen liittyvän dokumentoinnin ja raportoinnin kehittämistarpeita löytyy edelleen. Kunnanhallituksen laatimat selonteot konsernivalvonnan järjestämisestä eivät ole kaikilta osin täyttäneet Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston antamia ohjeita.

1 JOHDANTO	5
1.1 AIHEPIIRIN AIKAISEMPI TUTKIMUS	6
1.2 TUTKIMUSTYÖN TAVOITE JA KESKEISET RAJAUKSET	7
1.3 KÄYTETTÄVÄT TUTKIMUSMENETELMÄT	8
1.4 TUTKIMUKSEN LUOTETTAVUUS	10
2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS	14
2.1 TILINTARKASTUKSEN TEOREETTINEN TAUSTA	14
2.1.1 Tilintarkastuksen keskeiset tavoitteet ja merkitys	15
2.1.2 Päämies-agenttimalli.....	17
2.1.3 Corporate governance	18
2.2 SISÄINEN VALVONTA	20
2.2.1 Valvonnan käsite	20
2.2.2 Sisäinen valvonta.....	21
2.2.3 COSO-malli.....	23
2.2.4 Riskienhallinta.....	26
2.3 SISÄINEN TARKASTUS JA AMMATTISTANDARDIT	27
3 KUNNAN VALVONTAJÄRJESTELMÄ	31
3.1 KUNTIIN KOHDISTUVA ULKOINEN VALVONTA.....	32
3.1.1 Kuntien tilintarkastus	33
3.1.2 Tarkastuslautakunta	36
3.1.3 Kunnallisvalitus.....	37
3.1.4 Valtion kohdistama valvonta kuntiin.....	38
3.2 KUNNAN SISÄINEN VALVONTA.....	39
3.2.1 Sisäinen tarkkailu.....	40
3.2.2 Seuranta.....	41
3.2.3 Sisäinen tarkastus kunnissa	43
3.3 KUNNAN KONSERNIOHJAUS JA KONSERNIVALVONTA	46
3.3.1 Kuntakonsernin määrittely.....	47
3.3.2 Kuntakonsernin toimielinten tehtävät konserniohjauksessa ja -valvonnassa	48
3.3.3 Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä	51
3.3.4 Tilintarkastus kuntakonsernissa.....	55

4 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS	57
4.1 SISÄISEN VALVONNAN JA KONSERNIVALVONNAN ASIANMUKAISUUDEN TARKASTAMINEN	58
4.2 HALLITUKSEN SELONTEON ARVIOINTI KOSKIEN KONSERNIVALVONTAA.....	61
4.3 VALTUUSTON ASETTAMIEN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN JA KONSERNIOHJEEN NOUDATTAMINEN.....	63
4.4 RISKIENHALLINTAJÄRJESTELMIEN TOIMIVUUS KONSERNIYHTEISÖISSÄ	67
4.5 TILINTARKASTAJIEN ESIINTUOMIA YLEISIÄ HUOMIOITA KUNTIEN KONSERNIVALVONNASTA	68
4.5.1 Esteellisyys säännökset kuntakonsernissa	68
4.5.2 Konsernivalvontaa koskevien säännösten mukaantulo ja konserniajattelun juurruttaminen kuntaorganisaatioissa	70
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	72
LÄHTEET	76
LIITTEET	81

1 JOHDANTO

Kunnat ovat siirtäneet ja siirtämässä palvelutuotantoaan yhä enemmän osakeyhtiöille ja kuntayhtymille, jotka ne omistavat yksin tai yhdessä muiden kuntien tai tahojen kanssa. Toiminta osakeyhtiömuotoisessa yhtiössä on noussut suosituksi etenkin hyvin kilpaillussa ympäristössä. Osakeyhtiömuodon on koettu etäännyttävän päätöksentekoa demokraattisesti valituilta kunnan elimiltä. Osakeyhtiöiden ja kuntien liikelaitosten merkitys osana kuntien palvelutuotantoa on osaltaan luonut tarvetta kuntakonsernia ja sen ohjausta sekä valvontaa koskevien säännösten kehittämiseen.

Kuntalain 15.5.2007 voimaanastuneiden kuntakonsernia koskevien säännösten tavoitteena on ollut kuntakonsernin ohjauksen ja valvonnan selkiyttäminen, sekä parantaa konsernin johtamisen edellytyksiä ja valvontaa. Laissa on määritelty kuntakonserni, sekä sen valvonnasta vastaava konsernijohto. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa konsernitilinpäätös, sekä lausua tilintarkastuskertomuksessa kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisesta järjestämisestä.

Suomen Kuntaliitto on antanut vuonna 2005 suosituksen konserniohjeen laatimisesta, jossa on tuotu esiin asioita, jotka kunnan konserniohjetta laadittaessa on syytä ottaa huomioon. Konserniohjeella määritellään ne menettelytavat, joilla omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaa toteutetaan. Kuntaliitto julkaisi loppuvuodesta 2009 hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevan suosituksen kuntakonsernissa (corporate governance), jolla pyritään täydentämään muun muassa kuntalakiin ja osakeyhtiölakiin perustuvia menettelytapoja sekä kuntien konserniohjeita.

Tilintarkastuksen näkökulmasta katsottuna konserniohjaukseen ja valvontaan liittyvät kysymykset ovat nousseet mielenkiintoisiksi etenkin siitä syystä, että tilintarkastajan tulee nykyisen kuntalain perusteella ottaa kantaa konsernivalvonnan asianmukaiseen järjestämiseen kunnassa. Konserniajattelu ja toimintatavat eivät ole olleet kunnissa niin syvälle juurtuneita ja kuin markkinaehtoisesti toimivissa yrityksissä. Tämä on osaltaan luonut lisähaasteita koko konsernin kattavan valvonta- ja ohjausjärjestelmän luomiselle. Tilintarkastajat ovat olleet haasteellisen tehtävän edessä ottaessaan kantaa

kuntakonsernin valvontajärjestelmien asianmukaiseen järjestämiseen. Tämä siitäkin syystä, että kuntalaki ei nykyisellään edellytä emoyhteisön tilintarkastajan valitsemista myös tytäryhtiön tilintarkastajaksi, toisin kuin yrityspuolella, jossa noudatetaan tilintarkastuslakia. Konsernivalvonnan asianmukaisuuden arvioiminen voi muodostua tilintarkastajalle hankalaksi, mikäli tytäryhtiöiden valvonnan tasosta ei pystytä itse varmistumaan.

1.1 Aihepiirin aikaisempi tutkimus

Kuntien konserniohjausta ja -valvontaa käsitteleviä tutkimuksia on laadittu kuluneella vuosikymmenellä jonkin verran, mutta ei varsinaisesti käsillä olevan tutkimuksen kanssa samasta näkökulmasta.

Pentti Meklin ja Juha-Pekka Martikainen (2003) ovat perehtyneet tutkimuksessaan kuntakonserniin johtamisjärjestelmänä ja kartoittaneet konserniajattelun edistymistä sekä käytäntöjä kuntasektorilla. Tutkijat nostavat tutkimustuloksinaan esiin mm. sen, että konserniajattelu ja -johtaminen ovat toistaiseksi kuntasektorilla uusi ja hieman outokin asia. Tutkimuksessa oli havaittu myös, että kuntakonserni ymmärretään vielä usein enemmänkin kirjanpidollisena yksikkönä kuin yhtenäisenä johtamisjärjestelmänä. Hyväksi käytännöksi oli havaittu eräissä kunnissa se, että tytäryhteisön hallitustyöskentelyssä on edustettuna myös emokunnan keskusjohtoon kuuluvia viranhaltijoita, joilla on puhe- ja läsnäolo-oikeus hallituksen kokouksissa. Tutkijat katsovat tämän vahvistavan myös konsernin sisäistä valvontaa.

Raija Tokkola (2005) Lappeenrannan teknillisestä yliopistosta on tutkinut Imatran kaupungin omistajaohjausta yleisestä ja riskienhallinnan näkökulmasta tutkimuksessaan ”Tytäryhtiöiden konserniohjaus ja -valvonta kuntakonsernin riskienhallinnassa Case: Imatran kaupunki”. Tokkola analysoi Imatran kaupungin konserniohjausta ja -valvontaa tytäryhtiöihin liittyvien riskien hallitsemiseksi. Tutkimustuloksina Tokkola mainitsee, että tutkimuskohteena olleen Imatran kaupunginhallituksen asettamat päämäärät ja tavoitteet ovat liian yleisiä ja jäävät konsernitasolle, eikä ohjausvaikutus tytäryhtiöihin ei ole kovin suuri.

Kuntakonsernin konserniohjausta ja -valvontaa kansanvaltaisuusperiaatteen toteutumisen näkökulmasta on tutkinut Sirpa Hakala (2006) Tampereen yliopiston oikeustieteiden laitokselta. Hakala selvittää tutkimuksessaan kuntakonsernin syntyhistoriaa ja sen kehittymistä kunnallisoikeuden näkökulmasta, sekä valtuuston merkitystä, toimivaltaa ja vastuuta kuntakonsernin ohjauksessa ja valvonnassa.

Tarkasteluhetkellä tuorein kuntakonsernia käsitellyt tutkimus on Iida Vuokon (2009) pro gradu -tutkielma ”Kuntakonsernin omistajaohjauksen organisointi - tapauksina Suomen kuusi suurinta kaupunkia”. Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksella laaditussa tutkielmassa käsitellään omistajaohjauksen organisointimahdollisuuksia. Tutkimuksen teoreettisina lähtökohtina ovat olleet yhtäältä agenttiteoria kuvaamassa omistajaohjauksen työnjakoa ja toisaalta omistajaohjauksen sijoittuminen strateginen johtamisen näkökulmasta.

1.2 Tutkimustyön tavoite ja keskeiset rajaukset

Kuntalakiin 15.5.2007 voimaanastuneiden kuntakonsernia koskevien säännösten tavoitteena on ollut kuntakonsernin ohjauksen ja valvonnan selkiyttäminen, sekä kuntakonsernin johtamisen edellytysten ja valvonnan parantaminen (HE 263/2006). Tutkimuksen tarkoituksena on luoda katsaus kuntalaissa konsernijohton tehtäväksi säädetyn kuntien konsernivalvonnan järjestämisen (kuntalaki 25 a §), sekä tilintarkastajan tehtäväksi säädetyn (kuntalaki 73.4 §) konsernivalvonnan toimivuuden ja sen asianmukaisuuden tarkastamisen käytäntöihin ja nykytilaan.

Teoreettisena viitekehyksenä pohditaan tilintarkastuksen keskeisiä tavoitteita ja merkitystä, päämiehen ja agentin välistä vaihtosuhdetta kuvaavaa agenttiteoriaa, hyvää hallintotapaa (corporate governance), sisäisen valvonnan käsitteitä sekä sisäistä valvontaa jäseniteleviä viitekehyksiä, kuten COSO-mallia. Empiria-osuudessa kartoitetaan tilintarkastajien näkemyksiä kuntakonsernin tilintarkastusprosessista, tarkastusmenetelmistä ja tarkastusympäristöstä. Empiriassa selvitetään lisäksi konsernivalvonnalle asetettujen määräysten ja suositusten valossa konsernivalvonnan, konserniohjauksen, riskienhallinnan järjestämisen ja raportoinnin asianmukaisuutta tilintarkastajan näkökulmasta valituissa kohdekunnissa.

Käsillä olevan tutkimuksen tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Minkälaisin tarkastusmenetelmin kuntien tilintarkastajat arvioivat kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaista järjestämistä?
- Miten tilikauden 2008 alusta alkaen voimassa olleet konsernijohtoa ja konsernivalvontaa koskevat kuntalain säädökset ja muut suositukset on omaksuttu osana kuntakonsernin johtamista?

Jälkimmäisen tutkimuskysymyksen alakysymyksenä on selvittää:

- Onko kunnan konsernivalvonta ja -ohjaus sekä riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti valituissa kohdekunnissa tilintarkastajan näkökulmasta?

Tutkimus rajataan koskemaan kuntien sisäistä valvontaa ja konsernivalvontaa, sekä ulkoisen tilintarkastajan suorittamaa, kuntalain 73 §:ssä määrättyä sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastusta. Tilintarkastajalle on kuntalain 73 §:ssä määrätty myös kunnan hallinnon, tilinpäätöksen ja valtionosuuksien tarkastamiseen liittyviä tehtäviä, mutta näitä asioita tutkimuksessa käsitellään ainoastaan soveltuvin osin. Tutkimuksella voidaan katsoa olevan lisäarvoa, mikäli kunnissa tai tilintarkastajien keskuudessa havaitaan tutkimuksen ansiosta joitakin kehittämiskohteita konsernivalvonnassa, sen asianmukaisuuden tarkastamisessa tai herättää muuten vaan hedelmällistä keskustelua aihepiirin tiimoilta.

1.3 Käytettävät tutkimusmenetelmät

Tutkimuksen lähestymistapa on kvalitatiivinen tapaustutkimus, jonka tarkoituksena on kartoittaa sisäisen valvonnan ilmenemismuotoja ja toimivuutta tutkittavissa kohdekunnissa. Tapaustutkimuksessa mielenkiinnon kohteena on toiminnan merkityksen ymmärtäminen ja tavoitteena tyypillisesti ilmiöiden kuvailu. Siinä tarkastellaan yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa suhteessa olevia tapauksia. Tapaustutkimukselle tyypilliset piirteet tulevat ilmenemään tutkimuksen edetessä; valitaan mm. tietty yhteisö (kunta), jossa kiinnostuksen kohteena on jokin prosessi (konsernivalvonta). Tutkimusaineistoa

kerätään useita eri metodeja käyttämällä, kuten esimerkiksi havainnoin, haastatteluin ja dokumentteja tutkien. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 130–131, 162.)

Tutkimus on tieteenfilosofisilta lähtökohdiltaan ontologinen. Ontologia filosofian alueena esittää ja vastaa mm. kysymyksiin tutkittavan ilmiön luonteesta ja sen todellisuudesta. Ontologiassa on kyse siitä minkälaiseksi tutkimuskohde, tässä tapauksessa kunnan konsernivalvonnan asianmukaisuus, syvemmin käsitetään. (Hirsjärvi ym. 2007, 125–126.)

Tutkimus koostuu teoreettisesta tarkastelusta ja haastattelututkimuksen muodostamasta empiirisestä osasta. Teoreettisessa osassa perehdytään käsiteanalyttisin menetelmin kuntien talouden valvontakokonaisuuteen, sen eri toimijoihin ja prosesseihin. Käsiteanalyysissa esitetään tutkimuksen peruskäsitteet ja niiden suhteet valitussa teoriakontekstissa (Hirsjärvi ym. 2007, 150). Oleellista on esittää vain tutkimuksen kannalta avainasemassa olevat käsitteet. Suuri osa käsitteistä on aina jätettävä kuitenkin lukijan intuitiivisesti tajuttaviksi. (Tamminen 1993, 146.) Teoriaosassa on tarkoitus tuoda esiin eri toimijoiden roolit kuntien talouden valvonnan viitekehyyksessä.

Empiirisen osion haastattelututkimus toteutettiin teemahaastatteluin kuntakonsernien vastuullisille tilintarkastajille. Teemahaastattelu kohdennetaan tiettyihin teemoihin, joista keskustellaan haastateltavan kanssa. Teemahaastattelussa tyypillistä on, että haastattelun aihepiirit eli teemat ovat haastateltavilla tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat. Tämän vuoksi teemahaastattelua kutsutaan puolistrukturoiduksi menetelmäksi. Teemahaastattelu ei edellytä kokeellisesti aikaansaattua, usean haastateltavan yhteistä kokemusta, vaan lähtee oletuksesta, että kaikkia yksilön kokemuksia, ajatuksia, uskomuksia ja tunteita voidaan tutkia teemahaastattelumenetelmällä. Teemahaastattelussa korostuu haastateltavien elämysmaailma ja heidän määritelmänsä eri tilanteista. (Eskola & Suoranta 1998, 87; Hirsjärvi & Hurme 2001, 48.)

Haastattelu on ainutlaatuinen tiedonkeruumenetelmä siitä syystä että siinä ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa tutkittavan henkilön kanssa (Hirsjärvi ym. 2007, 199). Haastattelu on usein ainoa keino kerätä ihmisten asioille antamia

merkityksiä ja tulkintoja. Vaikka haastattelija kuulisi kuukausien mittaan erilaisia mielipiteitä ja ajatuksia, voi hän silti osua harhaan jos hän ei varmista tulkintojaan haastattelemalla. Haastattelujen haittana voidaan pitää sitä, että ne tarjoavat epäsuoraa tietoa: haastattelun avulla on mahdollista saada selville haastattelijan itsensä rekonstruoiman käsityksen, ei välttämättä itse asiaa. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 107–108.)

Empiirisen osion haastattelututkimuksessa kartoitettiin teemahaastattelun avulla kuntalain 73.4 §:n nojalla kuntien tilintarkastajille määräytyvän sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamista. Haastatteluiden avulla selvitettiin myös tilintarkastajien näkemyksiä sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan toimivuudesta ja siinä mahdollisesti havaituista ongelmista. Lisäksi tutustuttiin tutkimuskohteeksi valittujen kuntien konserniohjeistukseen ja vertailtiin niitä haastatteluilla saatuun informaatioon.

Haastattelun tarkoituksena oli saada mahdollisimman paljon tietoa kuntien konsernivalvonnasta ja sen asianmukaisuuden tarkastamisesta. Tuomi & Sarajärvi (2009, 73) toteavat, että tästä syystä on perusteltua antaa haastattelukysymykset tai aiheet tiedonantajille jo hyvissä ajoin etukäteen tutustuttavaksi. Teemahaastatteluun osallistuneet tilintarkastajat saivat etukäteen sähköpostitse haastattelurungon, mihin heillä oli mahdollisuus tutustua haastattelutilannetta varten. Tuomi & Sarajärvi (2009, 74) tuovat esille haastattelun eduksi myös sen, että tutkimukseen voidaan valita tarkoituksenmukaisesti henkilöitä, joilla on kokemusta ja tietoa käsiteltävästä aiheesta. Tutkimukseen osallistuneet JHTT-tilintarkastajat omaavat useiden vuosien kokemuksen kuntasektorin tilintarkastuksesta ja heidät kutsuttiin haastatteluun juuri siitä syystä, että heidän tiedettiin perehtyneen konsernivalvontaan ja heillä oli kokemusta myös konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamisesta.

1.4 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimusmenetelmien luotettavuutta kuvataan perinteisesti kahdella termillä: reliabiliteetilla ja validiteetilla. Molemmat termit tarkoittavat tutkimuksen luotettavuutta, mutta reliabiliteetin sisältö kertoo tutkimuksen toistettavuudesta. Jos

samaa ilmiötä mitattaisiin useita kertoja peräkkäin samalla mittarilla ja tulokset vastaisivat melko lailla toisiaan, voitaisiin tällöin todeta mittarin olevan reliaabeli. (Metsämuuronen 2006, 56.) Mittauksen tai tutkimuksen reliaabelius tarkoittaa siis näiden kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia (Hirsjärvi ym. 2007, 226).

Validiudella tarkoitetaan puolestaan mittarin tai tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata (Hirsjärvi ym. 2007, 226). Validius voidaan jakaa edelleen alakäsitteisiin *sisäinen ja ulkoinen validiteetti*. Sisäinen validiteetti tarkoittaa tutkimuksen omaa luotettavuutta, loogisuutta ja ristiriidattomuutta, eli se vastaa mm. seuraaviin kysymyksiin: onko tutkimuksessa käytetyt käsitteet oikeita, onko teoria oikein valittu tai onko mittarit oikein muodostettu. Tutkimuksen sisäistä validiteettia voidaan siis pyrkiä parantamaan oikealla käsitteen muodostuksella ja teorian johtamisella. Tutkimuksen ulkoisella validiteetilla tarkoitetaan puolestaan sitä, onko kyseinen tutkimus yleistettävissä, ja jos on, niin mihin ryhmiin. (Metsämuuronen 2006, 48; Koskinen ym. 2005, 253–254.) Aineisto voi olla reliaabeli, vaikka se ei olisi validi, mutta toisaalta taas aineisto ei voi olla validi jos se ei ole reliaabeli (Koskinen ym. 2005, 255).

Tuomi & Sarajärvi (2009) tuovat esiin Lincolnin & Guban (1985) esittämän kritiikin validiteetin ja reliabiliteetin käsitteiden käyttökelpoisuudesta laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa. Niiden soveltuvuutta laadulliseen tutkimukseen on kritisoitu pääasiallisesti siksi, että ne ovat syntyneet määrällisen tutkimuksen piirissä ja käsitteinä niiden ala vastaa lähinnä vain määrällisen tutkimuksen tarpeita. Kirjoittajat kritisoivat mainittuja luotettavuuskäsitteitä siitä syystä, että ne perustuvat oletukseen yhdestä konkreettisesta todellisuudesta, jota tutkimuksessa tavoitellaan. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 134–143.) Käsillä olevassa tutkimuksessa ei tavoitella yhtä ainoaa totuutta tutkimuksen kohteesta vaan pyritään tuomaan esille erilaisia näkemyksiä konsernivalvonnasta, sen nykytilasta ja sen asianmukaisuuden tarkastamisesta.

Koskinen ym. (2005) kuitenkin toteavat, että termit ”validiteetti” ja ”reliabiliteetti” ovat tulleet laadulliseen kirjallisuuteen jäädäkseen ja että niihin turvaututaan tavallisesti silloin, kun halutaan arvioida, voidaanko johonkin tutkimukseen tai siinä esitettyyn väitteeseen luottaa. Kirjoittajat toteavat, että vaatimus havaintojen toistettavuudesta on

yksi tieteellisen tutkimuksen kulmakivistä: jos havaintoja ei ole mahdollista toistaa, ei ulkopuolisilla tutkijoilla ole mahdollisuutta kiistää tutkijan tulkintaa. Toisaalta taas toistettavissa olevat havainnot kertovat siitä, että ilmiö on todellinen ja esitetty tulkinta voidaan hyväksyä. Tutkijan tulee antaa lukijalle riittävästi tietoa sen arvioimiseksi, miten havainnot on tuotettu ja miten ne on muokattu tulkinnaksi. (Koskinen ym. 2005, 257–258.)

Mason (1996, 145–146) korostaa, että kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuus osoitetaan varmalla ja tarkalla työskentelyvälineiden käytöllä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tulokset eivät ole toistettavissa samaan tapaan kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, eikä mittauksia ole mahdollista vertailla testien avulla. Laadullisessa tutkimuksessa tutkijat eivät aina pysty sanatarkkaan selitykseen mittausten suorittamisesta, mutta siitä huolimatta voidaan osoittaa havaintojen tarkkuus. (Mason 1996, 145–146.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta parantaa tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta. Tarkkuus koskee tutkimuksen jokaista vaihetta. Aineiston tuottamisen olosuhteet tulisi kertoa mahdollisimman selvästi ja totuudenmukaisesti. Tämä koskee muun muassa haastattelu- ja havainnointitutkimuksia, joiden aineistonkeruun olosuhteet ja paikat tulisi tuoda tutkimuksessa ilmi. Myös haastatteluihin käytetty aika, mahdolliset häiriötekijät, virhetulkinnat haastattelussa sekä myös tutkijan oma arvio haastattelutilanteesta olisi hyvä tuoda esille. Tutkijan tulisi kertoa lukijalle myös laadullisen aineiston luokittelun syntymisen alkujuuret ja luokittelujen perusteet. (Hirsjärvi ym. 2007, 227.)

Tutkimuksen luotettavuudesta on pyritty huolehtimaan tutkimusprosessin kaikissa vaiheissa. Tutkimus alkoi huolellisella aiheeseen perehtymisellä ja aineiston keruulla eri lähteistä. Tutkimuksen teoriaosuudessa käytettiin ja analysoitiin virallisista ja julkisista lähteistä saatavaa tutkimusmateriaalia, ajantasaista lainsäädäntöä, lain kommentaariteoksia, virallisia ohjeita ja suosituksia sekä tieteellisiä teoksia. Teoriaosuus on laadittu kuntakonsernin valvonnan ja sen asianmukaisuuden tarkastamisen lähtökohdilla silmällä pitäen. Tutkimuksen käsitteistö on pyritty määrittelemään samoin periaattein kuin ne on määritelty lähdekirjallisuudessa. Käsillä

olevassa tutkimuksessa on pyritty osoittamaan havaintojen tarkkuus kuvailemalla yksityiskohtaisesti ja tarkasti tutkimuksen kaikkien vaiheiden toteutusta.

Empiirisen aineiston hankinnassa käytettiin teemahaastattelua, johon osallistui kahden eri kuntakonsernin vastuulliset, julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajatutkinnon (JHTT) suorittaneet, tilintarkastajat. Haastateltaville lähetettiin etukäteen sähköpostilla haastattelun teemat, joiden pohjalta haastateltavilla oli mahdollisuus tutustua teemoihin ennen haastattelua. Tämä mahdollisti monipuolisempien vastausten saamisen koskien käsillä olevaa tutkimusta. Teemojen avulla pystyttiin huolehtimaan siitä, että haastateltavat pysyivät tutkimuksen kannalta olennaisissa aiheissa.

Tutkimuksen luotettavuutta paransi se, että haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin mahdollisimman tarkasti. Haastateltavat tutkimushenkilöt esiintyivät tutkimuksessa anonymoineina, jolloin saatiin esille heidän todellisia mielipiteitään eikä ainoastaan sosiaalisesti suotavia vastauksia. Haastateltaville henkilöille annettiin mahdollisuus kertoa omin sanoin haastatteluteemojen mukaisista aiheista. Haastattelun lopuksi haastateltavien annettiin kertoa vapaasti haastattelurungon ulkopuolelta konsernivalvontaan ja sen asianmukaisuuden tarkastamiseen liittyvistä mieleen tulleista huomioista ja näkökulmista, joita ei haastattelurunkoa laadittaessa välttämättä osattu huomioida. Tämä paransi osaltaan tutkimuksen antia ja toi empiriaan vuorovaikutteisuutta ja lisää syvyyttä.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Tilintarkastuksen teoreettinen tausta

Tilintarkastuksen teoreettisia perusteluja ja merkitystä on tutkittu varsin laajasti ja monipuolisesti. Porter, Simon & Hatherly (2003) ovat perehtyneet muun muassa tilintarkastuksen syntyhistoriaan teoksessaan ”Principles of External Auditing”. Tekijät viittaavat Andersoniin (1977) tiivistäessään tilintarkastuksen alkuvaiheita: tilintarkastuksen käytänteet ovat peräisin ajoilta, jolloin ihminen on alkanut ottaa vastaan taloudenhoidon vastuuta jonkun toisen omaisuudesta. Raportoidessaan taloudenhoidosta isännälleen, taloudenhoitaja tarvitsi tiedon oikeellisuuden varmistamiseksi jonkin ulkopuolisen tahon antamaan kriittisen arvion tietojen oikeellisuudesta ja luotettavuudesta. (Porter ym. 2003, 3.)

Riistama (1999) huomauttaa, että tilintarkastus ei ole syntynyt teoreettisen kehittelyn tuloksena, vaan käytännön tarpeiden aikaansaannoksena. Tilintarkastuksen teoriapohjaa kritisoivat voisivat kuitata kaiken tilintarkastuksen teoreettisen tarkastelun toteamalla, että tilintarkastus on sitä, mitä tilintarkastajat tekevät. Riistama toteaa kuitenkin, että kaiken teorianmuodostuksen tavoitteena on erilaisten ilmiöiden ja tapahtumien ymmärtäminen ja selittäminen sekä myös niiden laadun ja ajankohdan ennakoiminen. Tästä voidaan päätellä, että tilintarkastuksella on olemassa jonkinlainen teoreettinen pohja. Tilintarkastuksen tavoitteiden muotoutumiseen vaikuttaa mm. vallitseva yhteiskuntajärjestelmä ja kulttuuri, yhteiskunnan kehittämisen tavoitteet sekä käytettävissä olevan teknologian taso. (Riistama 1999, 17.)

O’Regan (2004) viittaa American Accounting Associationin (1973) määrittelemään tilintarkastuksen käsitteeseen: Tilintarkastus on järjestelmällinen prosessi, jonka tarkoituksena on objektiivisella tavalla kerätä näyttöä ja varmistua taloudenhoidon toimia ja tapahtumia koskevien tietojen oikeellisuudesta sekä selvittää, miten nämä tiedot vastaavat niiden esittämiselle asetettuja tavoitteita sekä viestiä tuloksista niistä kiinnostuneille sidosryhmille (O’Regan 2004, 27).

Tilintarkastuksen olemassaololle ja tarpeellisuudelle voidaan hakea oikeutusta mm. organisaation raportoivan johdon ja taloudellisen informaation hyödyntäjien välisistä intressiristiriidoista sekä virheellisen tiedon mahdollisesti aiheuttamista taloudellisista ja muista seurauksista. Tilintarkastusta tarvitaan myös siitä syystä, että organisaation ja informaation hyödyntäjien välillä on usein juridista, taloudellista ja fyysistä etäisyyttä, jolloin tietojen oikeellisuuden varmistaminen henkilökohtaisesti on käytännössä mahdotonta. Suuret organisaatiot ovat myös toiminnoiltaan ja laskentajärjestelmiltään jo niin monimutkaisia, ettei ulkopuolisten ole mitenkään mahdollista arvioida taloudellisen informaation laatua ilman riippumatonta ja ammattitaitoista tilintarkastajaa.

(Porter ym. 2003, 9-10.)

2.1.1 Tilintarkastuksen keskeiset tavoitteet ja merkitys

Riistama (2000) toteaa tilintarkastuksen olevan viimekädessä laillisuusvalvontaa. Hänen mukaansa kuitenkin pelkkä lainmukaisuuden valvonta jättäisi tilintarkastuksen edellyttämän ammattitaidon osittain hyödyntämättä, eikä se ole yleensä riittävää tarkastettavan toiminnan valvomiseksi ja kehitysehdotusten antamiseksi. Ulkoisen tilintarkastuksen tavoitteena on ensisijaisesti varmistua tilinpäätöksen oikeellisuudesta ja siinä esitettyjen tietojen riittävydestä sekä hallintoelinten toiminnan lainmukaisuudesta. Tilintarkastajan tulee varmistua myös siitä, että organisaation sisäisen valvonta ja tarkkailu on asianmukaisesti järjestetty ja että se toimii tarkoitetulla tavalla. (Riistama 2000, 65-66.)

Tilintarkastuksen tavoitteena voidaan pitää myös informaation välittämistä. Informaation välityskanavia ovat esimerkiksi tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus, tilintarkastuspöytäkirja ja suullinen raportointi. Siinä missä kirjanpidossa on kyse taloudellisen informaation identifioimis- mittaamis- ja kommunikaatioprosessista, tilintarkastuksen mielenkiinto kohdistuu puolestaan tuon taloudellisen tiedon verifioimiseen eli varmentamiseen. Tilintarkastuksessa on olennaista, että tarkastettavasta kohteesta välittyy yleisölle todenmukainen informaatio. Sarja (1999) tiivistää informaation oikeellisuuden uhka-alueet neljään eri luokkaan informaatioketjun eri vaiheiden mukaisesti: informaation tuotanto, esittäminen, tulkinta ja ymmärtäminen. Tilintarkastuksen kannalta tiedon tuotantovaihe liittyy tarkastettavan

kohteen toimintaan, esittäminen ja tulkinta puolestaan tilintarkastajan antamiin lausuntoihin, sekä ymmärtäminen siihen, miten yleisö eli intressiryhmät käsittävät tilintarkastuskertomuksen viestin. (Sarja 1999, 7-8.)

Tilintarkastus on varmentamispalvelu, jonka tarkoituksena on tarkastettavan organisaation tai toiminnon luotettavuuden edistäminen yhteiskunnassa. Sen päämääränä on taloudellisen informaation oikeellisuuden ja tarkastuskohteen luotettavuuden varmentaminen. (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002, 20.) Tilintarkastus perustuu siihen, että eri sidosryhmät haluavat tai tarvitsevat informaatiota, jonka luotettavuudesta he eivät pysty itse varmistumaan. Toisaalta myös eri sidosryhmien tulisi olla riittävästi selvillä tilintarkastajan työtä koskevista mahdollisuuksista ja rajoituksista. (Riistama 2000, 23.) Sarja (1999) katsoo, että täyttämällä erilaisia henkilökohtaisia ja organisatorisia tarpeita, tilintarkastuksen informaatiofunktio palvelee yksittäisen yhteisön ja koko yhteiskunnan hyvinvointia. Tästä ajatuksesta kumpuaa Sarjan mukaan myös tilintarkastuksen yhteiskunnallinen hyväksyntä ja arvostus. Tilintarkastuksen vaikutukset ovat välillisiä, sillä tilintarkastuksen hyödyllisyys perustuu sillä aikaansaatuun hyötyyn, eikä sillä näin ole puhdasta itseisarvoa. Tästä yhteiskunnallisesta funktiosta seuraa, että tilintarkastusta voidaan pitää koko kehittyneen talouselämän yhtenä tunnusmerkkinä. Pelkkä laillisuustarkastus ei välttämättä täytä eri intressiryhmien tiedontarvetta, vaan monesti on hyödyllistä arvioida myös toiminnan tarkoituksenmukaisuutta. (Sarja 1999, 12–13.)

Tilintarkastuksen yhteiskunnallinen tehtävä ja perimmäinen tarkoitus eivät avaudu pelkästään ilmaisemalla tilintarkastuksen tehtäviksi tilinpäätöksen tarkastamisen ja tilinpäätöksen luotettavuuden lisäämisen. Tilintarkastuksella on myös tietty eettinen merkityksensä. Vaikka tilintarkastuksen käsite sinänsä säilyisi samana, sen käytännöllinen tulkinta voi muuttua yhteiskunnan eettisten ja moraalisten arvojen sekä tilintekovelvollisuuden arvoasetelmien muuttuessa. Keskeiseksi nousee tällöin se, miten tilinpäätösten laatijat (johto) ja sen tarkastajat kokevat eettisen velvoitteensa omassa työssään. Jos eettisistä käsityksistä muodostetaan normeja, niitä sovelletaan tuomioistuinten päätöksissä ja siten niistä tulee osa lainkäyttöä. Niin pitkään kuin tilintarkastuksessa on kyse hyväksyttävää käyttäytymistä sääntelevien normien noudattamisen tarkastamisesta, tilintarkastuksella on selkeä kulttuurinen,

yhteiskunnallinen ja poliittinen arvosidonnaisuus. (Riistama 2000, 21–22; Sarja 1999, 7–16.)

Tilintarkastukselta odotetaan myös luotettavuutta ja riippumattomuutta. Tilintarkastajan on käytettävä tarkastuksessa saamiaan tietoja harkitsevasti ja varottava käyttämästä niitä tavalla, jolla voisi olla vahingollisia vaikutuksia tarkastuskohteen toiminnalle. Luottamuksen säilyminen on myös edellytys tietojen saatavuudelle myöhemmissä tarkastuksissa. Tarkastuksen tulee olla myös muodollisesti että asiallisesti riippumatonta. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2006, 6–7.)

2.1.2 Päämies-agenttimalli

Yksi keskeisesti tilintarkastuksen luonnetta jäsentävä teoreettinen viitekehys on päämies-agenttimalli. Tässä mallissa sosiaalinen toiminta jäsenellään päämiehen ja agentin välisenä vaihtosuhteenä. Kuntien tapauksessa päämiehellä voidaan katsoa tarkoitettavan veronmaksajia, joilla on tiettyjä intressejä ja tarpeita, joita edistämään ja täyttämään hän palkkaa agentin. Jotta päämies voisi varmistua agentin kyvykkyydestä ja halukkuudesta toteuttaa annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovitujen sääntöjen puitteissa, tarvitaan jokin ulkopuolinen riippumaton taho todentamaan eli verifioimaan agentin toimintaa. Kun päämies-agenttimallin avulla tarkastellaan esimerkiksi tilintarkastusta, voidaan verifioinnin laajuus katsoa ulottuvan agentin raportoimaan informaatioon toimeksiantojensa toteutumisesta. Tilintarkastuksen tehtävänä on tällöin informaation oikeellisuuden varmentaminen. (Martikainen ym. 2002, 14–19.)

Myllymäki (2007) tuo esiin, että kunnallishallinnossa agenttiteorian mukainen tilivelvollisuus on kaksiportainen. Toimielinten jäsenet ja tehtäväalueen johtavat viranhaltijat ovat tilivelvollisia kunnanvaltuustolle. Valtuusto on puolestaan vastuussa valitsijoilleen eli kuntalaisille. (Myllymäki 2007, 313.) Riistama (1999) toteaa, että tilivelvollisuus voi perustua yksityiseen osapuolten väliseen sopimukseen tai se voi olla lailla tai vastaavilla säännöksillä säännelty. Tilintekovelvollisuuden kannalta keskeistä on kuitenkin, että se, jolle ollaan tilintekovelvollisia (päämies), voi tarvittaessa käyttää tilintekovelvolliseen (agenttiin) kohdistuvia pakotteita tai sanktioita mikäli tämän toiminta ei täytä asetettuja vaatimuksia. Tämä puolestaan ratkaistaan ensisijaisesti

tilintekovelvollisen toiminnasta saatavan informaation avulla. Yrityksen jatkuva heikko menestys voi johtaa yritysjohdon vaihtamiseen ja kansanedustajan tai kunnanvaltuutetun passiivisuus valitsematta jättämiseen seuraavissa vaaleissa. Jotta organisaatiosta päätöksenteon tueksi annettava informaatio olisi luotettavaa ja riittävää, tulee raportoinnille annettuja sääntöjä ja määräyksiä noudattaa. Tietojen oikeellisuuden ja säännösten mukaisuuden vahvistamiseen tarvitaan erityisesti organisaation johdosta riippumattoman tilintarkastajan lausunto. (Riistama 1999, 27.)

Tilintarkastuksen tehtävä agentin toimien varmennuspalveluna suuntautuu kolmeen suuntaan. Tarkastuksessa tarkastajan on varmennettava ensinnäkin, että agentin toiminta on ollut sopimusten ja lakien mukaista. Toiseksi tarkastajan on varmistuttava siitä, että agentti on noudattanut yleisiä toiminnalle asetettuja pelisääntöjä, kuten tilinpäätöksen laatimisesta annettuja ohjeita. Tarkastajan on kolmanneksi varmistuttava siitä, että agentin antama raportti (tilinpäätös) vastaa todellisuutta ja tosiasioita, eli että agentin kertomus on totta. Pelkistettynä tarkastuksen tehtävänä on siis todeta, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toiminnasta oikeat ja riittävät tiedot (true and fair view). Jotta tarkastaja voi olla riittävän varma agentin antaman tilityksen oikeellisuudesta, on hänen selvitettävä, että agentin järjestelmät, kuten laskenta- ja atk-järjestelmät sekä sisäinen valvonta, toimivat asianmukaisella tavalla. (Meklin 2009, 59.)

2.1.3 Corporate governance

Corporate governance -käsitteellä kuvataan oikeuksien ja velvollisuuksien sekä sääntöjen ja menettelytapojen maailmaa, jolla luodaan hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä asianomaiseen organisaatioon. Corporate governancella ei ole vielä vakiintunutta yleisesti käytettyä suomenkielistä käännöstä. Johtamis- ja hallintojärjestelmä -termin lisäksi yleisesti käytetään myös termejä hyvä hallintotapa ja omistajaohjaus. Hyvä johtaminen ja hallinto muodostuvat useiden erilaisten toisiinsa vaikuttavien asioiden, hallintorakenteiden ja toimijoiden kokonaisuudesta kuten:

- hyvästä johtamisjärjestelmästä ja ilmapiiristä sekä organisaation arvomaailmasta
- toimielimistä, niiden tehtävästä ja niiden välisistä suhteista
- sidosryhmien intresseistä saada oikeaa ja ajanmukaista tietoa

- avoimesta ja luotettavasta raportoinnista mm. riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tilan suhteen
- osaavasta ja rehellisestä johdosta ja henkilöstöstä
- tehokkaasta tarkastustyöstä.

(Blumme, Karhu, Kontula, Laitakari, Linna, Nordin, Sovasto, Tarvainen, Tikkanen, Turakainen, Urrila & Vesa 2005, 14.)

Hirvonen, Niskakangas & Steiner (2003) siteeraavat taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestö OECD määritelmää corporate governance -käsitteestä: ”Corporate governance on kokoelma suhteita yrityksen johdon, sen hallituksen, osakkeenomistajien ja muiden sidosryhmien välillä. Corporate governance tarjoaa myös rakenteen, jonka avulla asetetaan yhtiön tavoitteet sekä määritellään keinot niiden saavuttamiseksi ja suorituksen valvomiseksi.” (Hirvonen ym. 2003, 22.)

Hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevaa lainsäädäntöä käsitellään Suomessa muun muassa osakeyhtiölaissa, tilintarkastuslaissa, arvopaperimarkkinalaissa, laissa luottolaitostoiminnasta, liikepankkilaissa ja vakuutusyhtiölaissa. Näissä laeissa otetaan kantaa kysymyksiin, jotka liittyvät yritysten hallintoelinten vastuulla oleviin ulkoisiin ja sisäisiin valvontamenetelmiin. Suomalaista corporate governance -käytäntöä ohjaavat myös viranomaismääräykset ja ohjeet sekä tarkastusalojen ammattistandardit. (Halla, Hätinen, Grönfors-Kallio, Malm, Kaisanlahti, Kontula & Väisänen 2003, 14.)

Suomen Kuntaliitto (Kuntaliitto) on 30.10.2009 antanut suosituksensa koskien hyvää hallinto- ja johtamistapaa kuntakonsernissa. Suosituksessa todetaan, että corporate governancella tarkoitetaan yleensä sellaista yhtiön hallinnointi- ja ohjausjärjestelmää, joka määrittelee yritysjohton eli hallituksen ja palkattujen johtajien roolin, velvollisuudet ja heidän suhteensa osakkeenomistajiin. Yksinkertaistettuna corporate governancella tarkoitetaan järjestelmää, jonka avulla yritystoimintaa johdetaan ja kontrolloidaan. (Suomen Kuntaliitto 2009, 12–15.)

Suosituksella pyritään täydentämään lakisäätteisiä menettelytapoja ja kuntien konserniohjeita. Suosituksen tarkoituksena on yhtenäistää ja vakiinnuttaa konserniohjauksen kannalta konserniin kuuluvien tytäryhtiöiden johtamis- ja

hallintokäytännöt. Tällä voidaan varmistua siitä, että tytäryhtiöissä toteutuvat terveet liikeperiaatteet, riittävä avoimuus, tulostietojen oikeellisuus, asianmukainen sisäinen valvonta, riskien hallinta ja että kunnan omistuksia hoidetaan tarkoituksenmukaisesti, luotettavasti ja tehokkaasti kuntakonsernin kokonaisuutena turvaten. (Suomen Kuntaliitto 2009, 12–15.)

Kuntakonsernissa hyväksytyjä hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevaa suositusta tulee noudattaa kuntakonsernissa ja konserniin kuuluvissa tytäryhteisöissä, jollei niitä koskevasta lainsäädännöstä tai yhtiöjärjestyksestä muuta johdu (Suomen Kuntaliitto 2009, 12–15).

2.2 Sisäinen valvonta

2.2.1 Valvonnan käsite

Organisaatioiden johtamisessa korostuu keskeisinä osatekijöinä ohjaus ja valvonta. Yksinkertaistettuna ohjaus on sen osoittamista, mitä organisaation odotetaan tekevän. Valvonnan pyrkimyksenä on puolestaan pitää teot, toiminta ja asiantila odotusten mukaisena. (Mattila 2007, 7.) Myllymäen (2006, 142) mukaan ohjaus on puolestaan johdon ja valvonnan muodostama kokonaisuus.

Meklin (2002) toteaa valvonnan jaettavan usein kahteen osaan: tarkastukseen ja tarkkailuun. Tarkastus on luonteeltaan aktiivista, jonkin yksikön suorittamaa konkreettista toimintaa. Tarkkailu on puolestaan passiivista ja havainnoivaa toimintaa, joka sisältyy organisaation toimintarutiineihin minkään yksikön sitä varsinaisesti suorittamatta. (Meklin 2002, 148–151.) Sisäinen tarkkailu pitää sisällään erityisesti organisaation talouteen ja hallintoon liittyvät toiminnot, jotka katsotaan tarpeellisiksi virheiden ja väärinkäytösten estämiseksi ja paljastamiseksi, organisaation varallisuuden säilyttämiseksi sekä taloudellisuuden edistämiseksi. Sisäinen tarkkailu otetaan siis huomioon talouden ja hallinnon toimintojen sekä toimenpiteiden suunnittelussa ja organisoinnissa. (Riistama 2000, 66.)

Valvonta on yläkäsite, joka pitää sisällään mahdollisuuden tarkastaa aktiivisesti valvottavaa toimintaa. Varainkäytön tarkastus on puolestaan kontrollitoimintaa, jossa käydään syvällisesti läpi tarkastettavan kohteen varainhoito. (Myllymäki 2006, 142.)

Käsite *tarkastus* on täsmällisempi kuin valvonta; esimerkiksi toimintojen seuranta ja havainnointi eivät ole tarkastusta, vaan tarkkailua (Myllymäki 2007, 129).

2.2.2 Sisäinen valvonta

Sisäisellä valvonnalla määritellään johtamis- ja hallintojärjestelmän sitä osaa, jonka avulla johto saa organisaation toimimaan haluamallaan tavalla ja joka tuottaa riittävästi tietoa johdolle organisaation tilasta ja aikaansaannoksista. Sillä pyritään varmistamaan oikeiden ja riittävien tietojen tuottaminen toiminnan kehityksestä pyrittäessä kohti tavoitteita. Sisäisellä valvonnalla edesautetaan tavoitteiden ja päämäärien saavuttamista. (Porokka-Maunuksela, Huuskonen, Koskinen & Säilä 2004, 47.) Tehokas sisäinen valvonta on hyvän hallintotavan (corporate governance) perustavaa laatua oleva osatekijä. Sisäisen valvonnan tehokkuus on riippuvainen siitä, kuinka hyvin eri henkilöt organisaatiossa tietävät ja ymmärtävät tehtävänsä ja tavoitteensa sekä valvovat niiden saavuttamista. (Blumme ym. 2005, 33.)

Sisäisen valvonnan avulla pyritään saamaan kohtuullinen varmuus organisaation toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta ja tehokkuudesta, taloudellisen raportoinnin luotettavuudesta sekä lakien ja sääntöjen mukaisesta toiminnasta (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas 2006, 45). Tehokkaasti toimiva hallinto tarvitsee järjestelmän, jolla voidaan osoittaa miten organisaatiota johdetaan ja valvotaan aina johtoportaasta suorittavalle tasolle saakka. Toimiva sisäinen valvonta varmistaa ja takaa sen, että organisaatio ryhtyy tarvittaviin toimenpiteisiin havaitakseen siihen kohdistuvat riskit ja saavuttaakseen sille asetetut tavoitteet. Organisaation menestys edellyttää, että kaikki sen kriittiset osatekijät ovat johdettu yhtenäisten periaatteiden mukaisesti. (Lyons 2009, 27–29.)

Organisaation sisäinen valvonta voidaan jakaa sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen. Sisäinen tarkkailu on erilaisten toimintaohjeiden ja varmistussääntöjen varaan rakentuva passiivinen järjestelmä, jonka tarkoituksena on taloudellisuuden

edistäminen, varojen säilyttäminen sekä virheiden ja väärinkäytösten estäminen ja paljastaminen. Sisäinen tarkastus on puolestaan organisaation ylimmän johdon alaisuudessa tapahtuvaa aktiivista tarkastustoimintaa. Tämä usein erillinen organisaatio valvoo sekä omasta aloitteesta että johdon toimeksiannosta organisaation toimintojen sujuvuutta ja taloudellisuutta. (Vuorinen 2000, 13.)

Sisäiseen valvontaan kuuluu olennaisena osana myös seuranta. Seurannan avulla toteutetaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehokkuuden arviointia ja kehittämistä. Seuranta voidaan liittää osaksi tavanomaista toimintaa jatkuvaluontoisena seurantana tai suorittaa erillisinä määräajoin tehtävinä arviointeina tai näiden yhdistelmillä. Jatkuvaa seuranta voidaan sisällyttää organisaation toimintaprosesseihin raportointijärjestelyin, joilla saadaan tietoa sisäisen valvonnan toimivuudesta. Organisaatio voi arvioida sisäisen valvonnan tilaa myös määräajoin annettavien raporttien muodossa, kuten esimerkiksi vuosittain tilinpäätöksissä. Organisaation tulisi ottaa huomioon myös ulkoisen tarkastajan raportoimat huomiot sisäisen valvonnan tilasta. Näiden raporttien pohjalta organisaatiossa tehdään tarvittavat päätökset havaintojen aiheuttamista toimenpiteistä. (Blumme ym. 2005, 68.)

Leitch (2008, 13) toteaa, että organisaatioissa joissa sisäinen valvonta toimii hyvin, voidaan vähentää ulkoisen tilintarkastajan tekemän tarkastustyön arvetta ja näin säästää ylimääräisiä kustannuksia. Jos tilintarkastaja havaitsee, että sisäiset valvontamenetelmät ja kontrollit toimivat asianmukaisesti, tämän ei tarvitse suorittaa niin laajamittaista ja yksityiskohtaista aineistotarkastusta. Tällöin tilintarkastaja voi luottaa esimerkiksi otannalla saamiinsa tarkastustuloksiin ja tällä tavoin saada riittävän varmuuden tilinpäätöksen luotettavuudesta. (Leitch 2008, 13.)

Valvonnasta tekee sisäisen se, että työntekijöiden käyttäytyminen, valvonnassa tarpeellinen tieto ja erilaiset valvontajärjestelyt on rakennettu suorittavan toiminnan sisään, työnkulkuihin. Sisäinen valvonta varmistaa siis hallinnollisessa mielessä toimintaprosessiin sisäänrakennettuna sen toimintaprosessin täyttymistä, joka kullakin tavoitteellisella toimintaprosessilla on. Monissa tapauksissa sisäinen valvonta on vaikea tarkasteltavaksi sellaisenaan. Tarkastelun ja kommunikoinnin helpottamiseksi on kehitetty erilaisia viitekehyksiä eli valvontamalleja, joissa sisäistä valvontaa

tarkastellaan valvontatavoitteiden ja sisäisen valvonnan ainesosien ja näiden välisten suhteiden avulla. (Mattila 2007, 7.)

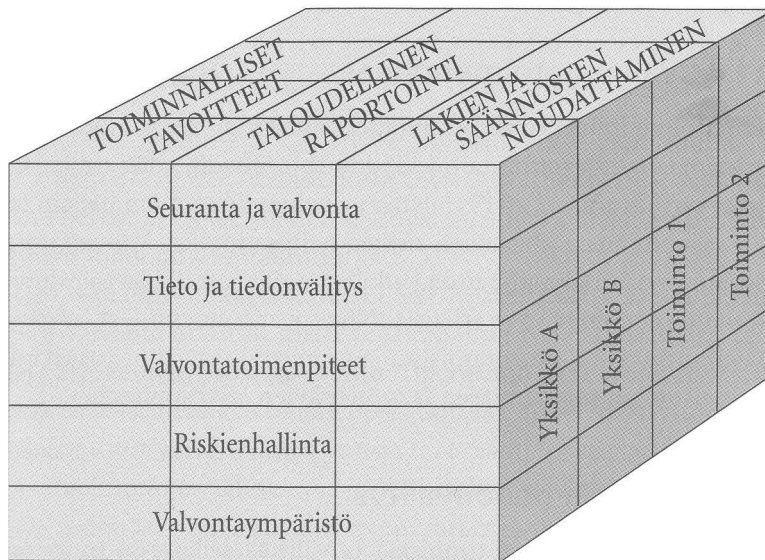
2.2.3 COSO-malli

Eräs sisäistä valvontaa jäsentävä käsitelmä on Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commissionin (COSO) vuonna 1992 julkaisema COSO-raportti (COSO-malli). COSO-mallin sisäisen valvonnan viitekehys on sovellettavissa kaikkiin sellaisiin organisaatiotyyppisiin, joille on ominaista tavoitteellinen toiminta. Mallia voidaan käyttää hyväksi myös organisaation sisäisen valvonnan kehittämisen välineenä arvioimalla itse organisaation sisäisen valvonnan nykytilaa. COSO-mallin tavoitteena on selkeyttää sisäisen valvonnan käsite luomalla sille yleispätevä käsitelmä, määrittelemällä valvonnan vaikutusmahdollisuuksien rajat ja sopimalla ”yhteisestä kielestä” eri osapuolien välillä vaikuttaen siten yhteisymmärryksen syntymiseen sisäisestä valvonnasta. Lisäksi mallilla on tavoitteena tarjota sisäisen valvonnan standardi, jota vastaan organisaatiot voivat arvioida valvontajärjestelmiään ja määrittää kuinka niitä parannetaan. (Holopainen ym. 2006, 43–44.)

COSO-mallissa (Internal Control - integrated framework) sisäinen valvonta jäsenetään prosessiksi, johon osallistuvat organisaation hallitus, johto ja muu henkilöstö. COSO-mallin mukaisessa sisäisen valvonnan prosessissa pyritään kohtuullisissa määrin varmistamaan, että toimintojen tehokkuudelle ja tarkoituksenmukaisuudelle, taloudellisen tiedon ja raportoinnin luotettavuudelle sekä lakien ja sääntöjen noudattamiselle asetetut tavoitteet saavutetaan. (Blumme ym. 2005, 35.)

Mallin mukaan sisäinen valvonta koostuu viidestä toisiinsa vaikuttavasta osatekijästä (kuvio 1.), jotka nivELYvät johtamisprosessin osatekijöihin ja joihin vaikuttaa se, miten toimintaa johdetaan:

- valvontaympäristö
- riskienhallinta
- valvontatoimenpiteet
- tieto ja tiedonvälitys
- seuranta ja valvonta



Kuvio 1. COSO-mallin osatekijät (Blumme ym. 2005, 35.)

COSO-mallin mukaiset sisäisen valvonnan osatekijät COSO:n ja Halla ym. (2003) mukaan:

1. Valvontaympäristö

Valvontaympäristöllä tarkoitetaan organisaatiossa vallitsevaa valvontakulttuuria. Valvontaympäristö luo perustan valvontaprosessille ja edistää tavoitteiden saavuttamista sekä henkilöstön valvontatietoisuutta. Se on kaikkien muiden sisäisen valvonnan osatekijöiden perusta päätöstenmukaiselle toiminnalle ja väärinkäytösten ehkäisylle. Valvontaympäristö käsittää myös rehellisyyden periaatteen, eettiset arvot sekä henkilöstön osaamisen ja suorituskyvyn.

2. Riskienhallinta

Jokaiseen organisaatioon kohdistuu erilaisia riskejä niin ulkoisista kuin sisäisistä lähteistä. Riskienhallinta kuuluu olennaisena osana hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Riskien arvioinnin edellytyksenä ovat organisaation eri tasoilla asetetut ja keskenään johdonmukaiset tavoitteet. Riskien arvioinnilla pyritään tunnistamaan ja analysoimaan toiminnalle asetettujen tavoitteiden toteutumista uhkaavat riskit. Koska taloudelliset, sääntelyyn liittyvät ja toiminnalliset olosuhteet ovat jatkuvassa muutoksessa, on oltava olemassa menettelytavat, joilla tunnistetaan ja hallitaan muutokseen liittyviä riskejä.

3. Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimenpiteet ovat organisaation jokaisen tason ja toiminnon kattavia käytäntöjä ja menettelyjä, jotka auttavat varmistamaan, että johdon antamat määräykset tulevat noudatetuiksi. Tällaisia toimenpiteitä ovat mm. hyväksymis-, valtuutus- ja varmennustoiminnot, sekä omaisuuden turvaamiseen ja työtehtävien eriyttämiseen liittyvät toimenpiteet. Valvontatoimenpiteillä pyritään varmistamaan, että kaikki organisaation tavoitteiden toteutumista uhkaavat riskit tulevat huomioituksi.

4. Tieto ja tiedonvälitys

Oleellinen informaatio tulee tunnistaa, tallentaa ja välittää sellaisessa muodossa ja aikataulussa, että organisaatio voi suoriutua velvoitteistaan. Tiedonvälitysjärjestelmät tuottavat raportteja jotka sisältävät toiminnallista ja taloudellista tietoa sekä tietoja sääntöjen noudattamisesta, joiden avulla voidaan johtaa ja valvoa organisaation toimintaa. Tehokkaan tiedonvälityksen tulisi kulkea organisaatiossa kaikkiin suuntiin. Koko henkilöstön tulisi saada selkeä viesti aina ylimmältä johdolta saakka, että valvontavastuut otetaan organisaatiossa vakavasti. Tiedonvälityksen tulee olla tehokasta myös ulkoisten tahojen kanssa.

5. Seuranta ja valvonta

Sisäisten valvontajärjestelmien toimivuutta ja laatua tulee myös seurata ja valvoa ajan mittaan sekä jatkuvilla valvontatoimenpiteillä että erillisillä valvontajärjestelmään kohdistuvilla arvioinneilla. Erillisten arviointien laajuus ja määrä riippuvat riskien arvioinnin ja jatkuvan valvonnan tehokkuudesta. Sisäinen valvonta on tehokkaimmillaan silloin, kun sen kontrollit rakennetaan sisään organisaation infrastruktuuriin ja ovat osa organisaation ydintä. Sisäänrakennetut kontrollit tukevat yhteisön tavoitteita, säästävät turhia kustannuksia sekä mahdollistaa nopean mukautumisen muuttuvissa olosuhteissa. (www.coso.org; Halla ym. 2003, 36–37.)

COSO-mallin mukaan sisäistä valvontaa ei voida määritellä prosessien sarjaksi, jossa yksi osatekijä vaikuttaisi vain seuraavaan osatekijään. Sisäinen valvonta on

monensuuntainen kertautuva prosessi, jossa lähes mikä tahansa osatekijä voi ja myös vaikuttaa mihin tahansa toiseen osatekijään. Eri organisaatioiden valvontatarpeet poikkeavat suuresti toisistaan organisaation toimialan ja kokoluokan, organisaatiokulttuurin ja johtamisfilosofian puolesta. Vaikka jokaista edellä mainittua sisäisen valvonnan osatekijää tarvitaan ylläpitämään organisaation valvontajärjestelmää, poikkeavat eri organisaatioiden valvontajärjestelmät joskus hyvinkin paljon toisistaan. (Holopainen ym. 2006, 48–49.)

2.2.4 Riskienhallinta

Blumme ym. (2005) määrittelevät riskienhallinnan prosessiksi, jolla yhteisö pyrkii hallitsemaan ja torjumaan tavoitteidensa saavuttamista vaarantavia uhkia. Kirjoittajat lähestyvät riskienhallintaa yrityksen näkökulmasta, mutta samoja riskienhallinnan periaatteita voitaneen hyödyntää soveltuvin osin myös kunnissa ja muissa julkisyhteisöissä. Riskienhallinta on perinteisesti ollut enimmäkseen vahinkoriskeiltä suojautumista esimerkiksi erilaisia vakuutuksia ottamalla. Nykyaikainen riskienhallinnan lähestymistapa ulottuu organisaation kaikkeen toimintaan ja siihen liittyviin uhkatekijöihin. Riskienhallinnan tarkoituksena on auttaa johtoa selvittämään ne mahdollisuudet, jotka ovat hyödynnettävissä sekä linkittää ne organisaation tavoitteisiin. Riskienhallinnan tulee tukea johtamista, mutta ei poistaa yrittäjähenkisyyttä. Lisäarvon tuottaminen sidosryhmille on tulos onnistuneesta riskinotosta. (Blumme ym. 2005, 78–79.)

Halla ym. (2003) ovat teoksessaan ”Corporate governance Suomessa” koonneet yhteen riskienhallintaa koskevia yleisiä periaatteita Suomessa. Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevia täsmällisempiä määräyksiä ja ohjeita on annettu Suomessa etenkin rahoitus- ja vakuutussektorille. Samoja määräyksiä ja ohjeita voidaan kirjoittajien näkemyksen mukaan soveltaa myös muille toimialueille. Rahoitustarkastus (Rata) määrittelee riskienhallinnan prosessiksi, jonka tarkoituksena on mitata, rajoittaa ja valvoa (liike)toiminnasta aiheutuvia ja siihen olennaisesti liittyviä riskejä. Vakuutusvalvontavirasto on puolestaan antanut vakuutusalaan koskevan sisäisen valvonnan järjestämistä koskevan määräyksen vuonna 2001. Määräyksen mukaan sisäisen valvonnan tulee sisältää riskienhallintajärjestelmä, jonka avulla toimintaan

kohdistuvat riskit pystytään tunnistamaan, arvioimaan, rajoittamaan ja valvomaan. (Halla ym. 2003, 59–60.)

Suomen Kuntaliiton vuonna 2009 antamassa hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevassa suosituksessa kuntakonsernissa riskienhallinta määritellään toiminnaksi, jolla varmistetaan asetettujen tavoitteiden saavuttaminen puuttumalla tavoitteita uhkaaviin tekijöihin jo ennakolta. Riskienhallinta on osa hyvää johtamista, toiminnan ohjausta ja palveluiden laadun varmistamista ja valvontajärjestelmää. Riskienhallinnan tulee kattaa kaikki olennaiset toimintaympäristöön ja toimintaan liittyvät riskit. Riskit voivat liittyä esimerkiksi toimivallan ja vastuiden epäselvyyksiin, puutteisiin päätösten toimeenpanossa ja dokumentoinnissa, mahdollisiin väärinkäytöksiin, poikkeamiin asetetuista strategiatavoitteista, taloushallinnon ja maksuliikenteen puutteisiin, hankintoja koskevien ohjeiden laiminlyönteihin, tietojärjestelmien tietoturvaan sekä tiedon oikeellisuuteen ja tiedonkulkuun. Riskienhallinnalla pyritään varmistamaan, että yhtiön liiketoimintaan vaikuttavat riskit tunnistetaan, arvioidaan, määritellään riskienhallinnan menettelyt ja että niiden tehokkuutta seurataan. (Suomen Kuntaliitto 2009, 40.)

Kuntaliiton suosituksessa (2009) ohjeistetaan, että konsernivalvonnassa seurataan erityisesti valtuuston tytäryhteisöilleen asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista. Konsernivalvonnassa tulee seurata myös riskienhallintajärjestelmien toimivuutta tytäryhteisöissä. Kuntaliitto ohjeistaa myös kunnan tytäryhteisöjen hallituksia ohjaamaan ja valvomaan yhtiön toimivaa johtoa, sekä hyväksymään riskienhallinnan periaatteet sekä varmistamaan johtamisjärjestelmän toiminnan. (Suomen Kuntaliitto 2009, 18.)

2.3 Sisäinen tarkastus ja ammattistandardit

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit määrittelevät sisäisen tarkastuksen riippumattomaksi ja objektiiviseksi arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminnaksi, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Se tukee organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis-

ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen. (Sisäiset tarkastajat ry 2009, 7.)

Sisäinen tarkastus on aktiivista tarkastustoimintaa, jota suorittaa siihen nimenomaisesti palkattu henkilöstö. Sisäiset tarkastajat ovat riippumattomia suhteessa tarkastettaviin kohteisiin sekä raportointivastuussa johdolle ja toiminnoista välittömästi vastuussa oleville henkilöille. (Holopainen ym. 2006, 140–148.) Sisäinen tarkastuksen ilmeneminen poikkeaa sisäisestä tarkkailusta jo ulkoisen olemuksenkin perusteella. Sisäisen tarkastuksen kohteena oleva henkilö tai organisaation osa tietää olevansa arvioinnin kohteena. (Harjula & Prättälä 2007, 542.)

Sisäinen tarkastus suorittaa tarkastustoimintaa organisaation ylimmän johdon alaisuudessa. Tämä usein erillinen organisaatio valvoo sekä omasta aloitteesta että johdon toimeksiannosta organisaation toimintojen sujuvuutta ja taloudellisuutta. Sisäisellä tarkastuksella voi olla myös konsultoiva rooli, jolloin se toimii myös osana organisaation kehittämisjärjestelmää. (Vuorinen 2000, 13.) Tuotetun informaation muoto ja yksityiskohtaisuus riippuvat usein organisaation johdon tarpeista ja toivomuksista. Huolimatta siitä, että sisäinen tarkastus suorittaa tarkastustoimintaa organisaation ylimmän johdon alaisuudessa, tulisi sisäisen tarkastuksen olla riippumatonta. Tarkastus on riippumatonta silloin, kun sisäiset tarkastajat voivat suorittaa työtään vapaasti ja objektiivisesti. Riippumattomuus mahdollistaa puolueettoman ja tasapuolisen arvioinnin, mikä on olennaista tarkastuksen asianmukaiselle suorittamiselle. (Blumme ym. 2005, 110–111.) Sisäinen tarkastus voi olla yhteistyössä ulkoisen tilintarkastuksen kanssa tarkastuksia suoritettaessa, mutta tällöin tilintarkastajan tulee varmistua sisäisen tarkastuksen työn oikeellisuudesta (Niinisalo 1995, 80).

Sisäisen tarkastuksen tehtävät voivat vaihdella hyvin laajoista tehtäväkokonaisuuksien tarkastamisesta suppeampien ohjeistuksien tutkimiseen. Laajimmillaan sisäiset tarkastukset voivat kohdistua esimerkiksi organisaation sisäisen valvonnan järjestelmän asianmukaisuuden ja noudattamisen arvioimiseen. Yksityiskohtaisempia ja kapealaisempia sisäisiä tarkastuksia voi olla muun muassa jonkin tietyn yksikön työturvallisuusohjeiden säännösten ja menetelmien tutkiminen. (Porter ym. 2003, 7.)

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen järjestö The Institute of Internal Auditors (IIA) on julkaissut 1.1.2009 voimaan astuneen päivitetyn painoksen sisäisen tarkastuksen kansainvälisiksi ammattistandardeiksi – International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Standardit on suomennettu Sisäiset tarkastajat ry:n toimesta vastaamaan sisällöltään alkuperäisiä englanninkielisiä standardeja. (Sisäiset tarkastajat ry 2009.)

Sisäistä tarkastusta suoritetaan lainsäädännöltään ja kulttuuriltaan toisistaan poikkeavissa ympäristöissä. Organisaatiot poikkeavat myös tarkoitukseltaan, kooltaan, monimuotoisuudeltaan ja rakenteeltaan toisistaan. Myös sisäisen tarkastuksen järjestämistavat poikkeavat eri organisaatioiden välillä; tehtäviä suorittavat joko organisaatiossa tai sen ulkopuolella työskentelevät henkilön. Näistä lähtökohdista tarkasteltuna IIA näkee sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamisen ensiarvoisen tärkeänä, jotta sisäinen tarkastaja ja sisäisen tarkastuksen toiminto täyttävät velvollisuutensa. (Sisäiset tarkastajat ry 2009, 8.)

Ammattistandardien tarkoituksena on

- sisäisen tarkastuksen harjoittamisen peruseriaatteiden kuvaaminen
- määrittää ajatusmalli lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi
- luoda pohja, jolla arvioidaan sisäisen tarkastuksen tuloksia
- edistää organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä.

Ammattistandardit muodostuvat ominaisuus- toteutustapa- ja soveltamisstandardeista. Ominaisuusstandardit koskevat sisäisen tarkastuksen organisaatioiden ja toimijoiden ominaispiirteitä. Toteutustapastandardit kuvaavat tehtävien luonnetta ja määrittävät ne laatuvaatimukset, joiden avulla voidaan arvioida tehtävistä suoriutumista. Soveltamisstandardit puolestaan syventävät ominaisuus- ja toteutustapastandardeja. Soveltamisstandardit sisältävät arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia. (Sisäiset tarkastajat ry 2009, 9.)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien arvioiminen ja kehittäminen on jatkuva prosessi. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardilautakunta (the Internal Auditing Standards Board) keskustelelee ja kysyy laajasti eri tahojen kantaa ennen ammattistandardien julkaisemista mm. maailmanlaajuisesti esitettävien luonnosversioita koskevien kommenttipyyntöjen avulla. (Sisäiset tarkastajat ry 2009, 9.)

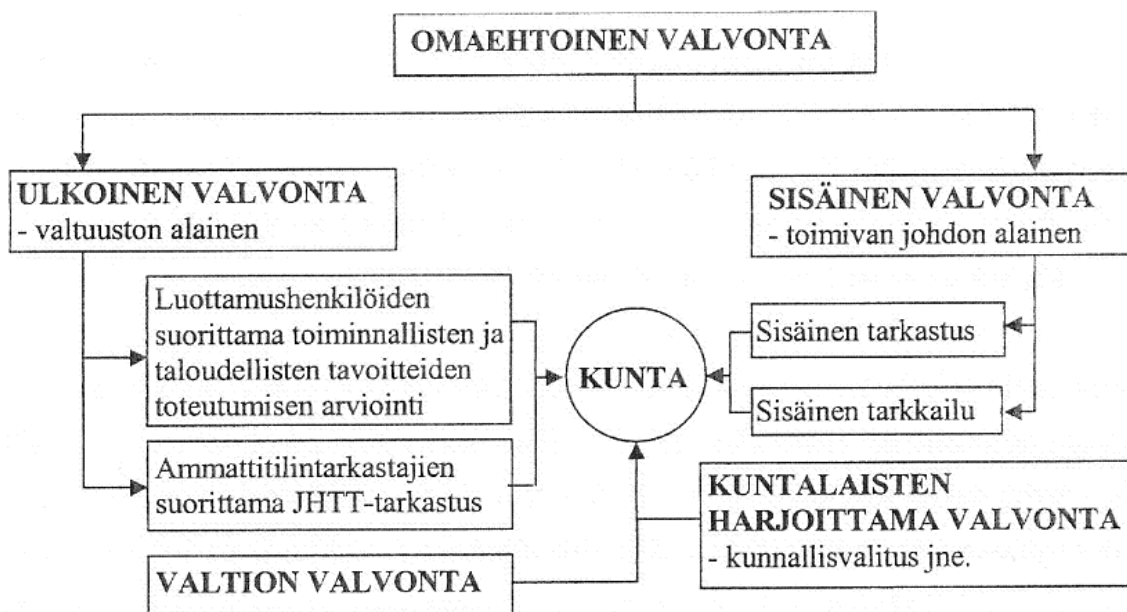
3 KUNNAN VALVONTAJÄRJESTELMÄ

Kunnan valvontajärjestelmä voidaan jakaa ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan. Ulkoinen valvonta on toimivasta johdosta ja muusta organisaatiosta riippumatonta valvontaa, jonka tärkein osa on hallinnon ja talouden tarkastus eli tilintarkastus. (Harjula & Prättälä 2007, 541.) Tilintarkastuksen rinnalla kuntalaissa säädetään tarkastuslautakunnan asettamisesta valtuuston toimesta. Tarkastuslautakunta on poliittinen elin, jonka tehtävänä on *järjestää* valtuuston toimikautta vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastus, valmistella valtuustoon tulevien hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia asioita, sekä suorittaa asetettujen taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arviointia. (Vuorinen 2000, 17–25.)

Kuntiin kohdistuu ulkoista valvontaa myös kuntalaisten ja valtion sektoriviranomaisten toimesta (Harjula & Prättälä 2007, 541). Kuntalaisten suorittama valvonta tapahtuu lähinnä muutoksenhakujärjestelmän kautta oikaisuvaatimusten ja kunnallisvalitusten avulla. Valtion viranomaiset puolestaan kohdistavat valvontaansa kunnissa tehtäväkohtaista valtionapua saaviin toimintoihin. (Martikainen ym. 2002, 32–33; Harjula & Prättälä 2007, 675–683.)

Kunnan sisäinen valvonta on puolestaan kunnan organisaation sisältä tulevaa valvontaa. Sisäisen valvonnan järjestäminen ja toteuttaminen on kuntalain 23 §:n nojalla kunnanhallituksen vastuulla. Sisäinen valvonta on jatkuva prosessi, joka palvelee etenkin kunnan johtamista. (Myllymäki 2007, 305.) Kunnan konsernijohto, johon kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut kunnan johtosäännössä määrätyt viranomaiset, vastaavat puolestaan kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä (kuntalaki 25 a §).

Kuviossa 2. on havainnollistettu kuntaan kohdistuvaa valvonta- ja tarkastusjärjestelmää:



Kuvio 2. Kunnan valvonta- ja tarkastusjärjestelmä (Martikainen ym. 2002, 33).

3.1 Kuntiin kohdistuva ulkoinen valvonta

Kunnan ulkoinen valvonta on pääosin kunnanvaltuuston alaisuudessa tapahtuvaa toimintaa, jota toteutetaan luottamushenkilöiden ja ammattitilintarkastajien toimesta. Luottamushenkilöistä koostuva tarkastuslautakunta vastaa kunnan tarkastuksen järjestämisestä, tarkastukseen liittyvien asioiden valmistelusta sekä taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnista. Varsinaisesta tilintarkastuksesta ovat vastanneet vuoden 1997 alusta lähtien ammattitilintarkastajat. (Martikainen ym. 2002, 32–33.) Tilintarkastuksen tehtävänä on toteuttaa järjestelmällistä, riippumatonta ja eri intressitahot huomioon ottavaa ulkoista valvontaa (Harjula & Prättälä 2007, 541). Kuntalain 72 §:n mukaisesti ”Valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan,” jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan (JHTT-lautakunta) hyväksymä henkilö tai yhteisö. Vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi on määrättävä JHTT-tilintarkastaja. (Kuntalaki 72 §.)

3.1.1 Kuntien tilintarkastus

Tilintarkastajan työ kunnissa on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Kuntalaki määrittelee tilintarkastajan tehtävät ja hyvä tilintarkastustapa luo viitekehyksen, jonka puitteissa tilintarkastusta toteutetaan. (Porokka-Maunuksela ym. (2004, 40.)

Tilintarkastajan tehtävät on määritelty kuntalain 73 §:ssä seuraavasti:

”Tilintarkastajien on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös.

Tilintarkastajien on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;*
- 2) onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;*
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä*
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.”* (Kuntalaki 73 §.)

Harjula & Prättälä (2007, 559) toteavat, että *hallinnon tarkastus* painottuu toiminnan laillisuuden tarkastamiseen, ei niinkään taloudellisten näkökohtien selvittämiseen. Hallinnon tarkastus kohdistuu muun muassa organisaation toimivuuteen, päätösten ja lakisääteisten velvoitteiden asianmukaiseen täytäntöönpanoon, riskien hallintaan ja asiakirjojen säilyttämiseen. Jos kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakeja tai valtuuston päätöksiä talouden tasapainotusasioissa, on tilintarkastajan harkittava muistutuksen tekemistä. (Harjula & Prättälä 2007, 559.)

Tilintarkastajan on tehtävä oma arvionsa *tilinpäätöksen ja siihen kuuluvan konsernitilinpäätöksen oikeellisuudesta ja tietojen riittävydestä*. Tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että tarvittavat tiedot kuntakonserniin kuuluvasta yhtiöstä on viety oikein konsernitilinpäätökseen. Tämän johdosta olisi perusteltua, että kunnan tilintarkastaja toimisi myös kuntakonserniin kuuluvan yhteisön tilintarkastajana. Tilintarkastuslain 7 §:n mukaan yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai

kuntayhtymällä on määräysvalta, voidaan valita tilintarkastajaksi KHT- tai HTM-tilintarkastajan sijaan myös JHTT-tilintarkastaja. (Harjula & Prättälä 2007, 560; tilintarkastuslaki 2007.) Tilinpäätöstarkastukseen kuuluu olennaisesti myös taloudellisten vastuiden, kuten lainojen takausten ja vakuuksien tarkastaminen. Kunnan taloudenhoitoon ja siten tilintarkastajien tarkastettaviin kuuluu myös kunnan omaisuuden, rahavarojen, arvopapereiden, velkakirjojen, vakuutusten ja erilaisten tilitysten tarkastaminen. (Myllymäki 2007, 319.) Kunnan elinkeinotoiminnan tukemiseen voi liittyä lisäksi erilaisia investointihankkeita, kuten teollisuushallien rakentamista ja vuokraamista, sekä pääoman sijoittamista ja luotonantoa kunnan omistamiin yrityspalvelu- ja kehitysyhtiöihin. (Harjula & Prättälä 2007, 560.)

Tilintarkastajan on varmistuttava myös *valtionosuuden perusteista ja käytöstä* annettujen tietojen oikeellisuudesta. Harjula & Prättälä (2007) toteavat, että valtionosuusjärjestelmän muututtua laskennalliseksi kunnan oman tarkastustoiminnan tärkeys korostuu entisestään. Kuntien on edelleen toimitettava tiedot valtionosuuksien maksamisen perusteista valtion viranomaisille (ks. kuntien valtionosuuslaki 28 §). (Harjula & Prättälä 2007, 560–561.)

Kunnan sisäisen valvonnan järjestäminen on kunnanhallituksen vastuulla. Tilintarkastajan tehtävänä on arvioida *sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta*. Sisällöllisesti sisäinen valvonta käsittää sekä aktiiviset tarkastus- ja tarkkailutoimenpiteet että passiiviset toimintaohjeisiin ja päätösvaltuuksiin sisältyvät toimenpiteet. Niiden tarkoituksena on pyrkiä varmistamaan hallinnon laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 42.) Myllymäen (2007) mukaan juuri tästä syystä sisäisen valvonnan toimivuuden tarkastaminen on yksi tilintarkastuksen tärkeimmistä tehtävistä. Sisäisen valvonnan tarkastuksen päämääränä on virheiden ehkäiseminen ja korjaaminen, sekä organisaation tehokkuuden lisääminen. (Myllymäki 2007, 317.) Tilintarkastajan tehtäviin ei puolestaan kuulu konsernivalvonnan suorittaminen, vaan sen järjestämisen arviointi (Suomen Kuntaliiton yleiskirje 21.8.2007, 9).

Kunnan tilintarkastajan tarkastusoikeus ei puolestaan ulotu kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastustietojen luotettavuuden tarkastamiseen, jollei tilintarkastaja ole samalla

tytäryhteisön tilintarkastaja. Kunnan tilintarkastajan tulee tarkastaa, että tarvittavat tiedot kuntakonserniin kuuluvasta yhteisöstä on viety oikein konsernitilinpäätökseen. Suomen Kuntaliitto (2009) kuitenkin suosittelee, että tilintarkastuksen riittävän kattavuuden varmistamiseksi olisi perusteltua, että kunnan tilintarkastajana toimisi ainakin kuntakonserniin kuuluvien merkittävien tytäryhteisöjen tilintarkastajana. Tämä tulisi ottaa huomioon kunnan tarkastuslautakunnan kilpailuttaessa ja suunnitellussa kunnan ja kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden tilintarkastusta. (Suomen Kuntaliitto 2009, 44.)

Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tarkastustehtävää suorittaessaan (Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista, 6 §). Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) on julkaissut keväällä 2006 päivitetyn painoksen Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksista. Suosituksissa otetaan kantaa tilintarkastuksen tarkoitukseen, sisältöön, etiikkaan, toteutukseen tarkastustyön eri vaiheissa sekä tilintarkastuksen laadunvarmistukseen. Myös KHT-yhdistyksen hyväksymät suositukset hyväksi tilintarkastustavaksi soveltuvat tietyiltä osin JHTT-yhdistyksen antamien suositusten täydennyksenä. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa määrittelee julkisen hallinnon tilintarkastuksen hyvät käytännöt, joiden periaatteet ovat osin yhteneviä KHT-yhdistyksen antamien hyvän tilintarkastustavan suositusten kanssa. Suosituksen antamista julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta on pidetty tarpeellisena, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa yritystoiminnasta merkittävästi. Voitontavoittelun sijasta julkisten palvelujen järjestämisessä pyritään mahdollisimman hyvään vaikuttavuuteen, tuottavuuteen ja taloudellisuuteen. (JHTT-yhdistys 2006, 4–15; JHTT-yhdistys 2009.)

Tarkoituksenmukaisuustarkastus kuuluu kuntalain mukaisesti ensisijaisesti tarkastuslautakunnan tehtäviin, joskaan laki ei suoranaisesti kiellä tilintarkastajaa ottamasta kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Porokka-Maunuksela ym. (2004) toteavat kuitenkin, että riippumattomuuden ja uskottavuuden näkökulmasta on perusteltua, että tilintarkastaja pidättäytyy pääsääntöisesti ottamasta kantaa tarkoituksenmukaisuusseikkoihin. Poikkeuksena kirjoittajat mainitsevat esimerkiksi tilanteet, joissa päätöksenteossa on rikottu yleisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita,

lähinnä tarkoitussidonnaisuuden periaatetta. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen rikkominen, eli harkintavallan väärinkäyttö on aina laillisuuskysymys, johon tilintarkastaja on velvollinen ottamaan kantaa. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 40–41.) Myllymäki (2007, 315–316) toteaa myös, että tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa sisäisen valvonnan asianmukaisuutta suorastaan edellyttää laillisuustarkastuksen lisäksi myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta.

Kunnan tilintarkastajan valinnasta on säädetty kuntalaissa. Kuntalain 72 §:n mukaisesti ”Valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan,” jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan (JHTT-lautakunta) hyväksymä henkilö tai yhteisö. Vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi on määrättävä JHTT-tilintarkastaja. (Kuntalaki 72 §.) Tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla valtuuston ja tarkastuslautakunnan toimeksiannosta. Kunnan tilintarkastajaan ei sovelleta yleistä tilintarkastuslakia (459/2007), jolloin myöskään tilintarkastuslain vastuusäännöksiä ei sovelleta kunnan tilintarkastajaan. Tämän vuoksi kunnan tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla, jolloin mm. rikosoikeudellinen ja vahingonkorvausvastuu on asianmukaisesti järjestetty. (Harjula & Prättälä 2007, 556.)

Tilintarkastajalta edellytetään kuntalaissa hyvän tilintarkastustavan mukaista riippumattomuutta. Tilintarkastajan riippumattomuus on pyritty varmistamaan soveltamalla tilintarkastajaan kuntalain 71.3 §:ssä säädettyjä, myös tarkastuslautakuntaan sovellettavia vaalikelpoisuus- ja esteellisyysäännöksiä, joita esitellään tarkemmin seuraavassa. (Harjula & Prättälä 2007, 557.)

3.1.2 Tarkastuslautakunta

Kunnanvaltuuston tulee kuntalain 71 §:n mukaisesti asettaa tarkastuslautakunta toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Lautakunnan jäsenistä vähintään puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu kuntalain mukaisesti valtuuston päätettäväksi tulevien hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmisteleminen, sekä sen arvioiminen, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja

taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Tarkastuslautakunta antaa suorittamastaan arviointitehtävästä vuosittain arviointikertomuksen valtuustolle, jossa se arvioi hallinnon suorittamia toimenpiteitä kunnan ja kuntakonsernin tavoitteiden toteutumiseksi. Tarkastuslautakunnan tulee huolehtia lisäksi kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. (Holopainen ym. 2006, 142; kuntalaki 71 §.)

Kuntalakia säädettäessä kiinnitettiin erityistä huomiota tilintarkastuksen riippumattomuuden rinnalla myös tarkastuslautakunnan jäsenten riippumattomuuteen. Vuorinen (2000, 25) pitää luonnollisena, että kunnanhallituksen jäsen, kunnanjohtaja sekä näiden lähisukulaiset eivät ole kelpoisia tarkastuslautakunnan jäseniksi, sillä lautakunnan ensisijaisena valvonnan kohteena on nimenomaan kunnanhallitus ja kunnanjohtaja. Vaalikelvoton on myös henkilö, joka on pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa kuntaan tai kunnan määräysvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön. Muita tarkastuslautakunnan kannalta vaalikelvottomia ovat henkilöt, jotka eivät ole vaalikelpoisia kunnanhallitukseen. Tällaisia ovat esimerkiksi valtion virkamiehet, jotka hoitavat välittömästi kunnallishallintoa koskevia valvontatehtäviä, sekä kuntayhtymän palveluksessa johtavassa asemassa olevat henkilöt. (Vuorinen 2000, 25–26.)

3.1.3 Kunnallisvalitus

Kunnan jäsenistön rooli hallinnon valvojana ja suunnan päättäjänä on nykyisin varsin merkittävä. Kuntien merkitys kansalaisten elämässä on lisääntynyt, minkä seurauksena kuntalaisilla on oltava myös aiempaa enemmän mahdollisuuksia oma-aloitteiseen valvontaan. Mahdollisuus oma-aloitteiseen valvontaan on kuntalaisen oikeusturvan perusedellytyksiä. Oikeutettua se on myös siitä syystä, että kuntien toiminta tapahtuu suurelta osin kuntalaisilta ja yhteisöiltä kerätyin verovaroin. Kuntalaisen juridinen valvontamahdollisuus perustuu kuntalain tarkoittaman kunnallisvalituksen tekemiseen. (Myllymäki 2009, 305.)

Kunnallisvalitus on laillisuusvalitus, joka tehdään kuntalain mukaan aina hallintotuomioistuimelle ja edelleen korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Kunnallisvalitus on ensisijainen keino haettaessa muutosta valtuuston ja kuntayhtymässä

yhtymäkokouksen, tai muun kuntalain 81.1 §:ssä tarkoitetun toimielimen, tekemään päätökseen. Edellä mainittujen toimielinten tekemistä päätöksistä ei voi tehdä oikaisuvaatimusta. Sen sijaan oikaisuvaatimuksen tekeminen on edellytyksenä kunnallisvalitukselle silloin kun valitus koskee kunnanhallituksen ja lautakunnan tekemiä päätöksiä. Kunnallisvalituksen valitusperusteina, joilla päätöstä vaaditaan kumottavaksi, on oltava jokin seuraavista:

- päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä
- päätöksen tehnyt viranomaisen on ylittänyt toimivaltansa
- päätös on muuten lainvastainen.

(Harjula & Prättälä 2007, 675–677; Kuntalaki 90 §.)

3.1.4 Valtion kohdistama valvonta kuntiin

Kuntiin kohdistuvaa valtion taholta tulevaa valvontaa ja ohjausta on kevennetty 1990-luvulta lähtien valtionapujärjestelmän yksinkertaistamisen ja yhtenäistämisen myötä. Kun aikaisemmin valtion viranomaiset seurasivat kuntakohtaisesti lakisääteisten palveluiden hoidosta syntyneitä kustannuksia ja käytännön järjestelyjä, määritetään valtionosuudet nykyisin laskennallisesti etukäteen. Valvonnan painopistettä onkin siirretty sen seuraamiseen, että kunnat toimivat lakien sekä lakeihin perustuvissa suunnitelmissa asetettujen tavoitteiden mukaisesti ja että kuntalaisille tarjottavat välttämättömät hyvinvointipalvelut vastaavat maassa yleisesti hyväksytyä tasoa. (Myllymäki 2007, 329–330.)

Valtionosuustehtävien hoidon seuranta ja valvonta toteutetaan kunnissa tuotetun aineiston pohjalta, jota myös kunnissa käytetään toiminnan ja talouden seurannassa. Kuntien valtionosuuslain 23 §:n perusteella, valtionavun saajan (kunnan) on toimitettava ne valtionosuuden määrittämisen kannalta oleelliset tiedot, joita valtionapuviranomainen, asianomaiset muut ministeriöt tai niiden määräämät viranomaiset edellyttävät. Laissa tarkoitettuja valtionapuviranomaisia ovat 1) sisäasiainministeriö yleistä valtionosuutta, verotulojen tasausta ja harkinnanvaraista rahoitusavustusta koskevissa asioissa, 2) sosiaali- ja terveysministeriö sekä lääninhallitus sosiaali- ja terveydenhuollon valtionosuusasioissa sekä 3) opetus- ja

kulttuuritoimen rahoituslaissa tarkoitetuissa asioissa opetusministeriö tai opetushallitus. (Myllymäki 2007, 330–331.)

Kunnista kerättävät tiedot toimivat paitsi seurannan ja valvonnan välineinä, myös valtionosuuksien tai niiden perusteena olevien euromäärien määrittämisessä. Kun toteutuneiden valtionosuustehtävien laajuuden ja laadun sekä kustannustason muutokset vaikuttavat valtionosuuksien määrään, on valtion viranomaisten ja koko kansantaloudenkin edun mukaista, että kuntien antamat tiedot ovat yhdenmukaisia. Kunnan sisäisen valvonnan tehtäviin kuuluu valvoa, että annetut tiedot ovat totuudenmukaisia. (Myllymäki 2007, 329–331.) Kuntalain 73 §:n 1 momentin kolmas kohta määrittelee tilintarkastajan tehtäväksi tarkastaa, ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita. Se, että valtionosuus- ja avustusjärjestelmä toimii tarkoitettulla tavalla, on sekä valtion että kunnan edun mukaista (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 69).

Myllymäki (2007) toteaa, että valtionvalvonta on 1990–2000 -luvuilla tehtyjen lakimuutosten johdosta lieventynyt merkittävästi ja samalla siirtänyt valvonnan vastuuta kunnille ja niiden luottamushenkilöille. Valtionapuviranomaisten mahdollisuudet valvoa kuntien toimintaa ja päätöksentekoa ovat hyvin pienet, sillä ne ovat kaukana palvelujen järjestäjistä ja niiden käyttäjistä. Sen sijaan lääninhallitukset ovat lähempänä kuntia ja ovat oman alueensa asiantuntijoita. Lääninhallitusten valvontaa valtionosuusasioissa onkin tehostettu ottamalla valtionosuuslakiin säännös (24 §), jonka nojalla lääninhallitus voi asianomaista ministeriötä kuultuaan, sakon uhalla määrätä valtionavun saajan noudattamaan sille laissa tai lain nojalla määrättyjä velvoitetta. (Myllymäki 2007, 329–332; kuntien valtionosuuslaki 20.12.2006/1147.)

3.2 Kunnan sisäinen valvonta

Siinä missä tilintarkastuksessa korostuu kuntalaisen, valtuutetun ja ulkopuolisen intressitahon näkökulma, sisäisessä valvonnassa asioita tarkastellaan itse organisaation ja sen johdon näkökulmasta. Sisäinen valvonta on johtamisen apuväline, jonka avulla pyritään

- varmistamaan toiminnan tuloksellisuus ja jatkuvuus

- varmistamaan kirjanpidon ja informaatiojärjestelmien luotettavuus
- tunnistamaan ja ennaltaehkäisemään virheet sekä hallitsemaan riskit
- huolelliseen taloudenhoitoon.

(Harjula & Prättälä 2007, 542.)

Holopainen ym. (2006, 45) määrittelevät sisäisellä valvonnalla pyrittävän varmistamaan

- toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus
- taloudellisen raportoinnin luotettavuus
- organisaatioon sovellettavien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta.

Kunnanjohtajan ja pormestarin tehtäviksi on kuntalain 24 § 1 momentissa määritelty kunnan hallinnon, taloudenhoidon sekä muun toiminnan johtaminen kunnanhallituksen alaisuudessa. Kuntalain 23 §:n nojalla kunnanhallitus vastaa muun muassa laillisuuden valvonnasta ja valvoo kunnan etua jollei johtosäännössä toisin määrätä. (Kuntalaki 23–24 §.) Myllymäki (2007, 309) toteaa, että koska kunnan johtamiseen kuuluu olennaisena osana sisäinen valvonta, on kunnanjohtaja keskeisessä vastuussa valvonnan toteuttamisessa.

Työ- ja elinkeinoministeriön kirjanpitolautekunnan kuntajaosto (KILA:n kuntajaosto) on antanut 16.12.2008 yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kunnanhallituksen on laadittava toimintakertomukseen selonteko sisäisen valvonnan järjestämisestä, missä tehdään selkoa sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan järjestämisestä, valvonnassa mahdollisesti havaituista puutteista kuluneella tilikaudella, sekä sisäisen valvonnan kehittämismahdollisuuksista taloussuunnittelukaudella. (KILA:n kuntajaosto 2008.)

Sisäinen valvonta voidaan jakaa edelleen sisäiseen tarkkailuun, seurantaan ja sisäiseen tarkastukseen (Harjula & Prättälä 2007, 542). Seuraavissa kappaleissa pureudutaan näihin sisäisen valvonnan osa-alueita tarkemmin.

3.2.1 Sisäinen tarkkailu

Sisäinen tarkkailu on jatkuvaa, luonnollisena osana kunnan toimintaan kuuluvaa valvontaa, jolla pyritään varmistamaan tehtävien asianmukainen hoitaminen. (Harjula & Prättälä 2007, 542). Se on passiivista valvontaa, joka sisältyy tavanomaisiin toimintarutiineihin ilman että sitä suorittaisi jokin erityinen toimielin tai henkilö (Myllymäki 2007, 308).

Sisäinen tarkkailu rakennetaan toimintarutiinien osiin, kuten esimerkiksi selvään tehtävien jakoon, tehtävien vaihtoon, vastuun jakoon, työnkulkuihin ja erilaisiin hyväksymisvaltuuksiin. Asianmukaisesti järjestetty sisäinen tarkkailu nostaa itsessään esiin virheitä ja tuloksetonta toimintaa. (Meklin 2002, 187.) Sisäisen tarkkailun kontrollitoiminnot sisältyvät työrutiinien lisäksi organisaation ohjesääntöihin (Niinisalo 1995, 35).

Kunnissa tärkeimmät sisäisen tarkkailun yleisnormit sisältyvät kunnan taloussääntöön, jossa säädellään yksityiskohtaisemmin mm. taloushallinnon toimintojen järjestämisestä ja prosesseista. Sisäisen tarkkailun toimivuus on viimekädessä kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan vastuulla. (Niinisalo 1995, 35–38.) Vuorinen (2000, 39–63) esittelee Suomen Kuntaliiton yleiskirjeellä 2/96 kunnille lähettämää tarkastussääntömallia. Tarkastussääntömallin 1 § määrittelee mm. kunnan sisäistä valvontaa ja sen järjestämistä. Tarkastussääntömallin perusteluosassa määritellään sisäisellä tarkkailulla tarkoitettavan koko organisaation systemaattista johtamisjärjestelmää ja organisaatiota, tulosten, tavoitteiden valtuuksien ja vastuiden täsmällisiä määrityksiä, suunnitelmallista tehtävien jakoa sekä ajoittaista tehtäväkiertoa. Sisäinen tarkkailu ilmenee myös tehokkaina laskenta- ja raportointijärjestelminä, sekä tarkoituksenmukaisten apuvälineiden käyttönä. (Suomen Kuntaliitto, yleiskirje 2/96; Vuorinen 2000, 39–63.)

3.2.2 Seuranta

Luottamushenkilöille kuuluvia sisäisen valvonnan *seurannan* tehtäviä ovat esimerkiksi raportointivelvoitteiden asettaminen sekä tehtyjen päätösten ja raporteissa kuvattujen tulosten vertailu. Luottamushenkilöiden on seurattava, miten viranhaltija käyttää hänelle delegoitua toimivaltaa. (Harjula & Prättälä 2007, 542.)

Vuonna 1995 säädetty kuntalaki on siirtänyt aikaisempaa enemmän valvontavastuuta kuntien järjestämässä toiminnassa valtiolta kunnille, mikä on omalta osaltaan vahvistanut kuntien itsehallintoa ja demokratiaa. Kunnallisessa demokratiassa valtuustolla on korostettu asema tärkeimpänä päätöksentekuelimenä. Valtuusto asettaa poliittiset tavoitteet, joiden toteutumista seuraa ja arvioi poliittisin perustein valittu tarkastuslautakunta. Koska lain mukaan sekä tarkastuslautakunnan puheenjohtajan että varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja, korostuu näin valtuuston ja tarkastuslautakunnan välinen yhteys. (Vuorinen 2000, 18–20.)

Myllymäki (2007) toteaa, että kuntalaisten maksamien kunnallisverojen vastapainona saatava vastike ilmenee palvelujen tehokkaana aikaansaannoksena eli taloudellisuutena, tuottavuutena ja vaikuttavuutena. Jo kuntien talousarvioasetelma itsessään edellyttää erilaisia tuloksellisuuden mittareita, joista taloudellisuus ja tuottavuus ovat yleisimpiä. Sen arviointi, miten kunnanhallitus, kunnanjohtaja sekä muut viranhaltijat ovat valtuuston asettamissa toiminnallisissa ja taloudellisissa tavoitteissa onnistuneet, on tarkastuslautakunnan päätehtävä. (Myllymäki 2007, 306–323.)

Kuntalain 65 §:ssä säädetään kunnan talousarviosta ja -suunnitelmasta. Sen mukaisesti valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnan talousarvio seuraavalle kalenterivuodelle, sekä taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarviossa ja taloussuunnitelmassa valtuusto hyväksyy kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Kunnan on noudatettava taloudenhoidossaan ja toiminnassaan talousarviota. Jos talousarvioon on tehtävä muutoksia, siitä tulee valtuuston päättää erikseen. (Kuntalaki 65 §.)

Seurannan keskeisimpiä tehtäviä ovat raportointivelvoitteiden asettaminen sekä raportoitujen tietojen sisältämien tulosten vertailu asetettuihin tavoitteisiin. Tavoitteiden saavuttamisen arviointia varten tarvitaan tietoa toteutumasta, jota verrataan esimerkiksi talousarviossa asetettuun tavoitteeseen. Jotta toiminnan tuloksellisuutta voitaisiin hyvin seurata, edellytetään raporteilta informatiivisuutta ja luotettavuutta sekä esitettyjen tietojen johdonmukaista analysointia. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 52.)

Esimerkiksi Tampereen kaupungin talousarvion toteutumisesta raportoidaan konserni-, ydinprosessi-, palvelukokonaisuus- ja tuottajayksikkötasolla. Kaupungin valtuustolle raportoidaan taloudellisen tuloksen muodostumisesta ja talousarvion toteutumisesta kolmannesvuosittain, sekä kaupunginhallitukselle ja pormestarille erikseen päätetyn aikataulun mukaisesti. Toiminnallisten vuositavoitteiden toteutumisesta raportoidaan kolmannesvuosittain valtuustolle, hallitukselle ja pormestarille. (Tampereen kaupunki, talousarvio 2009, 21)

3.2.3 Sisäinen tarkastus kunnissa

Suurimmissa kaupungeissa toimii kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan tai pormestarin alaisuudessa sisäisen tarkastuksen yksikkö, jonka tehtävänä on suorittaa tarkastuksia ja tehdä arviointia. Näiden avulla tarkastusyksikkö pyrkii varmistamaan sen, että kaupungilla on riittävä ja asianmukaisesti järjestetty toimiva sisäinen valvontajärjestelmä. (Holopainen ym. 2006, 140.) Sisäisen tarkastuksen palveluita on myös mahdollista ostaa kunnan organisaation ulkopuolelta tai nimetä jokin viranhaltija suorittamaan sisäisen tarkastajan tehtäviä (Martikainen ym. 2002, 34). Vuorisen (2000) mielestä ei voida antaa yksiselitteistä vastausta siihen, milloin kunnalla tulisi olla erityinen viranhaltija hoitamassa sisäisen tarkastajan tehtäviä. Kaikessa valvonnassa on vertailtava valvonnalla saatujen hyötyjen suhdetta siihen uhrattuun panokseen, eli kustannuksiin. Valvonnasta saatu hyöty tulisi siis olla siitä aiheutuneita kustannuksia suuremmat. Vuorinen toteaaakin, että kunnallishallinnon uskottavuudesta saatavan hyödyn arviointi on vaikea asia, mutta siihen kuuluu joka tapauksessa toimiva ja asianmukainen sisäinen valvonta. (Vuorinen 2000, 95.)

Viime vuosina eräät suuret kaupungit ovat ottaneet sisäisen valvonnan välineeksi myös ns. controller-toiminnon. Controller on kunnan sisäinen konsultti, joka tuottaa tietoa ja analysoi kunnan taloutta ja toimintaa johdon tarpeisiin. (Harjula & Prättälä 2007, 542.) Controllerien tehtäviin kuuluu useimmiten talusjohdon alaisena kehittää taloushallintoa, suunnittelua ja johdon raportointia (Holopainen ym. 2006, 148).

Sisäisen tarkastuksen järjestämistä ei ole säädelty erikseen nykyisessä kuntalaissa. Tästä syystä kunnanvaltuuston hyväksymään tarkastussääntöön sisältyvät sisäistä tarkastusta

koskevat oikeussäännökset. (Myllymäki 2007, 312.) Suomen Kuntaliitto on antanut yleiskirjeessään 2/96 mallin tarkastussäännöstä, jonka se lähetti kunnille 11.1.1996. Monet kunnat ovatkin laatineet tarkastussäätönsä Kuntaliiton mallin pohjalta. Tarkastussääntömallin perusteluosassa mainitaan sisäisen tarkastuksen olevan aktiivista ja näkyvää tarkastamista, joka tapahtuu johdon antamilla valtuuksilla ja sen alaisuudessa. Vuorinen (2000, 41) toteaa, että kunnan tilintarkastaja ei voi tehdä sisäistä tarkastusta, koska tämän on annettava lausunto siitä, onko sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. (Suomen Kuntaliitto, yleiskirje 2/96; Vuorinen 2000, 41.)

Kaupunkien tarkastussäännöissä talouden ja hallinnon valvonta on määritelty niin, että ulkoinen ja sisäinen tarkastus muodostavat sisäisen tarkkailun kanssa kattavan valvontajärjestelmän. Sisäinen tarkastus suorittaa johdon puolesta ja sen lukuun valvontatehtävää, jonka johto on sisäiselle tarkastukselle delegoinut omasta valvontatehtävästään. (Holopainen ym. 2006, 148.) Esimerkiksi Helsingin kaupunginhallituksen vuonna 2007 hyväksymässä sisäisen valvonnan yleisohjeessa on määritelty sisäisen tarkastuksen arviointitehtävää seuraavasti: ”Sisäinen tarkastus arvioi, vastaako nykyinen valvontajärjestelmä johdon suunnittelemaa, ja onko valvontajärjestelmä riittävä toiminnon ja siihen sisältyvien riskien hallitsemiseksi”. Yleisohjeessa määritellään edelleen, että sisäinen tarkastus ei osallistu päätöksentekoon eikä täytäntöönpanoon. Se, että kaupungilla on käytössään sisäisen tarkastuksen yksikkö, ei vähennä esimiehen velvollisuutta luoda riittävää ja toimivaa sisäistä valvontajärjestelmää vastuullaan olevaan toimintayksikköön ja toimintaprosesseihin. (Helsingin kaupunki, 2007.)

Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu myös tehtävien hoidon laadun arviointi, sekä tuottaa tietoa siitä, että yhteisön toimintaperiaatteita ja -ohjeita noudatetaan ja että päivittäinen valvonta on asianmukaista. Sisäisen tarkastuksen päämääränä on auttaa organisaation jäseniä tehtävien tehokkaassa hoidossa. Tämän päämäärän saavuttamiseksi sisäinen tarkastus tuottaa analyysyjä, arvioita, suosituksia, neuvoja ja informaatiota tarkastetuista toiminnoista. Sisäisten tarkastajien tulee edistää riskienhallinnan tietoisuutta tunnistamalla ja arvioimalla merkittävimpiä riskejä sekä riskienhallintajärjestelmän tehokkuutta eri kohteissa ja toiminnoissa. (Holopainen ym. 2006, 148.)

Sisäisten tarkastajien tulee kunnissa arvioida myös IIA:n (the Institute of Internal Auditors) standardien mukaisesti niitä organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmään, toimintoihin sekä tietojärjestelmiin liittyviä riskejä, jotka koskevat

- taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä
- toimintojen tuloksellisuutta ja tehokkuutta
- omaisuuden turvaamista
- lakien, määräysten ja sopimusten noudattamista

Lisäksi sisäiset tarkastajat tutkivat ja arvioivat kunnassa toteutettujen valvontamenettelyiden vaikuttavuutta ja riittävyttä, sekä edistävät niiden jatkuvaa kehittämistä. Tarkastusyksikkö voi toimia myös valvonta-alan asiantuntijana erillisissä kehittämisprojekteissa, sekä avustaa tarvittaessa tilintarkastajaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamisessa. (Holopainen ym. 2006, 148–149.)

Kuntalain 73 §:ssä määritellään tilintarkastajan tehtäväksi muun muassa kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen. Tilintarkastus ei kuitenkaan voi korvata sisäisen valvonnan puutteita. Sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on kunnanhallituksella sekä toteuttamis- ja valvontavastuu kunnanjohtajalla. (Harjula & Prättälä 2007, 542.) Kuitenkin suuresta itsenäisyydestään ja toimintavapaudesta huolimatta sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ei koskaan voi vastata tilintarkastukselle asetettuja riippumattomuusvaatimuksia. Hyvin järjestetyllä sisäisellä valvonnalla ja tarkastuksella ei myöskään voi korvata ulkoista, lakisääteistä tilintarkastusta. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 53.)

Tilintarkastajat voivat silti edellä sanotusta huolimatta toimia sisäisen tarkastuksen kanssa osittain yhtenevillä toiminta-alueilla. Tilintarkastajan lakisääteisen tarkastustyön kannalta voi olla usein järkeväkin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää tarkastustyötä ja havaintoja, jolloin voidaan vähentää mahdollista kaksinkertaista työtä. Tilintarkastaja on kuitenkin tällöin vastuussa myös sisäisen tarkastuksen tekemän työn laadusta ja siitä, että tarkastus on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 54.)

3.3 Kunnan konserniohjaus ja konsernivalvonta

Osakeyhtiöiden ja kuntien liikelaitosten merkityksen kasvu osana kuntaorganisaatiota on edellyttänyt monimuotoistuvan kunnan palvelurakenteen sääntelyä. Kuntalakiin 15.5.2007 voimaan tulleiden muutosten tavoitteena on ollut hallituksen esityksen (HE 263/2006) mukaisesti selkiyttää ja parantaa kuntakonsernin ohjausta ja valvontaa. Lain myötä kunnat velvoitettiin laatimaan konsernitilinpäätös, mikäli kunnalla on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta omistamassaan tytäryhtiössä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella on pyritty parantamaan entisestään kuntakonsernin johtamismahdollisuuksia. Konsernitilinpäätöksen avulla edesautetaan kunnan toiminnasta ja taloudesta saatavien oikeiden ja riittävien tietojen saamista myös tilanteessa, jossa kuntapalveluja tuottaa kunnan perusorganisaation lisäksi myös kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt ja säätiöt. Uudistetussa kuntalaissa on lisäksi määritelty ja selkiytetty kunnan toimielinten toimivallan jakoa ja tehtäviä kuntakonsernissa. Tilintarkastajan tehtäviin (KuntaL 73 §) säädettiin lisäyksenä velvollisuus tarkastaa konsernitilinpäätös sekä konsernivalvonnan asianmukaisuus. (Niskakangas, Pönkä & Oksanen 2007, 10–11; HE 263/2006; KuntaL 16 a §)

Kuntaliiton hallitus hyväksyi 29.10.2009 hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevan suosituksen kuntakonsernissa (corporate governance). Kuntaliitto suosittelee, että kunnat kehittäisivät suosituksessa ilmenevien suuntaviivojen mukaisesti hyvää hallinto- ja johtamistapaa kuntakonsernissa ja niihin kuuluvissa tytäryhtiöissä. Suosituksella pyritään täydentämään muun muassa kuntalakiin ja osakeyhtiölakiin perustuvia menettelytapoja sekä kuntien laatimia konserniohjeita. Suosituksella on katsottu olevan erityistä hyötyä kuntakonserneissa, joissa tytäryhtiöillä on korostunut merkitys niiden harjoittaman liiketoiminnan laajuuden tai erityisen yhteiskunnallisen perustehtävän vuoksi. Suosituksessa määritellään lisäksi kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan periaatteita, sekä täsmennetään tilintarkastajan tehtäviä kuntakonsernin tarkastustyössä. (Suomen Kuntaliitto 2009.)

Konserniohjauksella tarkoitetaan ohjeiden antamista koskien omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaa. Omistajaohjaus ilmenee kunnan edustajien päätösvallankäyttönä, käytön ohjaamisena yhtiökokouksessa tai vastaavassa elimessä,

sekä toimenpiteinä, joilla kunta osakkeenomistajana voi vaikuttaa yhtiön hallintoon ja toimintaperiaatteisiin. Tytäryhteisöjen valvontaan liittyviä ohjeita annetaan puolestaan kunnan omille toimielimille ja viranhaltijoille. (Suomen Kuntaliitto 2009, 47.)

Konsernivalvonnalla tarkoitetaan puolestaan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia. Konsernivalvonnassa seurataan erityisesti valtuuston tytäryhteisöilleen asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista. Konsernivalvonnassa tulee seurata myös riskienhallintajärjestelmien toimivuutta tytäryhteisöissä. (Harjula & Prättälä 2007, 259.) Konserniyhtiöiden tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia varten tulisi konserniohjeessa tai erillisessä ohjeessa vahvistaa tunnusluvut ja mittarit, joilla tytäryhtiöiden toiminnan kannattavuutta, vaikuttavuutta ja talouden tilaa kuntakonsernissa arvioidaan (Suomen Kuntaliitto 2009, 40). Kuntalain mukaan kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä vastaa *konsernijohto*, johon kuuluu kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut johtosäännössä mainitut viranomaiset (Kuntalaki 25 a §).

3.3.1 Kuntakonsernin määrittely

Vuonna 2007 otettiin kuntalakiin täsmälliset säännökset kuntakonsernista. Kuntakonserni-käsite määritellään kuntalain 16 a §:ssä. Kuntakonsernilla tarkoitetaan laissa yhteisöä, jonka kunta muodostaa yhdessä tytäryhteisöjen kanssa. Kunta on kuntakonsernin emoyhteisö ja sen tytäryhteisöjä ovat yhteisöt, joissa emoyhteisöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta. (Suomen Kuntaliitto 2009 6–7.)

Kirjanpitolain mukainen määräysvalta muodostuu pelkistetysti tilanteessa, jossa emoyhtiöllä on oikeus käyttää yli puolta kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavissa olevan toimielimen jäsenistä tai toimielimessä, jolla on tämä sama oikeus. Määräysvalta kohdeyrityksessä voidaan katsoa olevan myös tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollisella ja kohdeyrityksellä on yhteinen johto tai kirjanpitovelvollinen käyttää muulla tavoin tosiasiallista määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (Niskakangas ym. 2007, 14.)

Yksityisoikeudellisten yhtiöiden lisäksi kunnan tytäryhtiöinä voi olla myös kuntayhtymiä. Käytännössä kuitenkin kuntayhtymän kunnat usein sopivat äänivallan rajoittamisesta kuntayhtymän toimielimissä siten, että yhdelläkään jäsenkunnalla ei ole kuntayhtymässä määräysvaltaa. Tällöin kunnat yhdistelevät osuutensa kuntayhtymästä konsernitilinpäätöksiinsä suhteellisina osuuksina omiin tilinpäätöksiinsä. (Harjula & Prättälä 2007, 208.)

3.3.2 Kuntakonsernin toimielinten tehtävät konserniohjauksessa ja -valvonnassa

Valtuusto tavoitteiden asettajana

Valtuuston tehtävistä kuntakonsernissa määrätään kuntalain 13 §:ssä. Valtuuston tehtävänä on lainkohdan mukaisesti ja muille sitä delegoimatta päättää kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista ja konserniohjauksen periaatteista. Valtuusto asettaa strategiset tavoitteet, jotka ohjaavat konsernijohtoa, kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä. Valtuustolla on siis korostettu asema kuntakonsernin keskeisten tavoitteiden asettajana. Vaikka osakeyhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan velvoitteet määräytyvätkin osakeyhtiölain säännösten perusteella, voi kunnanvaltuusto käyttää ohjausvaltaansa asettamalle yhtiölle tavoitteita, sekä määrittellä periaatteita konsernijohtolle koskien osakeyhtiön toiminnan ohjausta ja valvontaa. Valtuuston hyväksymät *konserniohjeet* ovat kuntaorganisaatiossa sitovia, mutta osakeyhtiössä niiden luonne on suositusluonteinen. (Niskakangas 2007, 11.)

Kuntaliito on vuonna 2005 antanut kunnille ja kuntayhtymille konserniohjeen laadintaa koskevan suosituksen, jossa selostetaan keskeiset konserniohjeessa huomioon otettavat asiat (Suomen Kuntaliiton yleiskirje 21.8.2007, 3–4). Konserniohjeella luodaan puitteet kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen omistajaohjaukselle kunnan asettamien tavoitteiden mukaisesti. Konserniohjeen pyrkimyksenä on kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen ohjauksen yhtenäistäminen, toiminnan läpinäkyvyyden lisääminen, kunnan yhteisöstä saaman tiedon laadun parantaminen sekä tiedonkulun tehostaminen. (Suomen Kuntaliitto 2005, 10.) Kuntaliiton 21.8.2007 antamassa yleiskirjeessä kunnan- ja kaupunginhallituksille sekä kuntayhtymien hallituksille todetaan, että lähtökohtaisesti

valtuusto hyväksyy konserniohjeet, mutta laki ei estä toimivallan siirtämistä esimerkiksi kunnanhallitukselle tai muulle konsernijohdolle.

Konsernijohto ja sen tehtävät

Konsernijohto -käsite ja konsernijohdon tehtävät määritellään kuntalain 25a §:ssä: ”Kunnan *konsernijohtoon* kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut johtosäännössä määrättyt viranomaiset”. Konsernijohdon vastuulla on *kuntakonsernin ohjaus ja konsernivalvonnan järjestäminen*. Kunnanhallitus valvoo kunnan etua, edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa. Se antaa myös ohjeita kuntaa eri hallintoelimissä edustaville henkilöille kunnan kannan ottamisessa käsiteltäviin asioihin. (Myllyntaus 2007, 6.)

Kunnan hallintoa, taloudenhoitoa sekä muuta toimintaa johtaa kunnanjohtaja tai pormestari kunnanhallituksen alaisuudessa. Kunnanjohtajalla tai pormestarilla on oikeus käyttää kunnanhallituksen puolesta kunnan puhevaltaa. Kunnan johtosäännössä voidaan määrätä konsernijohdon tehtäviä myös muille toimielimille, viranhaltijoille tai luottamushenkilöille. Voidaan esimerkiksi määrätä, että erikseen nimetyt, tytäryhteisöjä koskevia asioita hallitukselle esittelevät henkilöt kuuluvat konsernijohtoon. (Harjula & Prättälä 2007, 258.)

Kunnanhallituksen velvollisuuksiin kuuluu tehdä toimintakertomuksessa selkoa, miten konsernivalvonta on kuntakonsernissa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja miten konsernivalvontaa on tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella. Selonteossa konsernivalvonnan järjestämiseksi käydään läpi konsernivalvonnan kohdealueet. Havaituista puutteista ja virheistä on tehtävä lausumassa selkoa ja esitettävä toimenpiteet niiden korjaamiseksi. (KILA:n kuntajaosto 2008, 31.)

Kunnanhallituksen on tehtävä toimintakertomuksessa selkoa myös valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Selvitys kohdistuu konsernijohdon toimintaan, kunnan edustajien toimintaan tytäryhteisöissä, sekä siihen, miten kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa

tytäryhteisölle asetetut tavoitteet ovat toteutuneet. (Harjula & Prättälä 2007, 536; KuntaL 69 §.)

Konsernijohto voi käyttää konsernivalvonnassa apunaan kunnan toimialajohtoa, sisäistä tarkastusta tai konserniyhteisöjen valvontaan erikseen valittua henkilöä eli controlleria (Myllyntaus 2007, 16). Controller-toiminnon tarkoituksena on tukea johtoa päätöksenteossa, sekä toisaalta ohjata ja neuvoa organisaatiota taloudenpitoon ja toiminnan kehittämiseen liittyvissä asioissa (Paloposki 2004, 33).

Niskakangas ym. (2007) avaavat konserniohjauksen käsitettä. Kirjoittajien mukaan konserniohjaus -termillä tarkoitetaan omistajaohjausta ja tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden antamista. Konserniohjaus jakautuu yhtäältä kunnan toimielimille ja viranomaisille kohdistettuun ohjeistukseen ja valvontaan, sekä toisaalta omistetun yhtiön päättävillä elimillä kohdistettuun ohjeistukseen ja valvontaan. Konsernijohto voi konserniohjauksen keinoin ohjata kunnan edustajien päätösvallankäyttöä omistamiensa yhtiöiden yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Konsernijohto voi antaa myös tytäryhtiöiden valvontaa koskevia ohjeita kunnan omille toimielimille ja viranhaltijoille. (Niskakangas ym. 2007, 15.)

Tytäryhteisöjen toimielinten asema ja vastuu

Tytäryhteisön hallituksen ja toimitusjohtajan oikeudet ja velvollisuudet määräytyvät lähtökohtaisesti osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen perusteella. Kunnalla on yksin omistamissaan yhtiöissä mahdollisuus määritellä omistajapolitiikka, joka voidaan määritellä konserniohjeessa. Tästäkin huolimatta yhtiön toimitusjohtaja ja hallitus toimivat tehtävässään osakeyhtiölain määrittelemän vastuun. Mikäli konserniohjeet tai muut liikkeenjohdolliset ohjeet ovat ristiriidassa lain tai yhtiöjärjestyksen kanssa, ei konserniohjetta voida kyseiseltä osin noudattaa. Konserniohjetta on siis sovellettava siten, ettei lainsäädännön ja konserniohjeen välille pääse syntymään ristiriitaa, jolloin ristiriitatilanteessa konserniohje väistyy. (Suomen Kuntaliitto 2005, 5–6.)

Tarkastuslautakunnan tehtävät kuntakonsernissa

Kuntakonsernia koskeva tavoitteenasettelu tulee ottaa huomioon tarkastuslautakunnan suorittamassa arviointityössä. Tarkastuslautakunnan on arvioitava, ovatko kunnan

ohella myös kuntakonsernille asetetut taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet toteutuneet valtuuston toivomalla tavalla. Lautakunnan suorittama arviointityö perustuu kunnan suunnitteluasiakirjoissa ja toimintakertomuksessa tytäryhteisöille asetettuihin tavoitteisiin ja toteutumisesta annettuihin selvityksiin. Arvioinnissa voidaan käyttää myös muita selvityksiä ja tarkastushavaintoja konserni- ja omistajaohjauksen toimivuudesta sekä tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuudesta. Konserniohjauksen arvioinnissa lautakunta arvioi konsernijohdon ja tytäryhteisöjen valvontaan nimettyjen viranomaisten toimintaa. (Niskakangas ym. 2007, 18–19.)

Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu myös konsernihallinnon ja -talouden tarkastuksen yhteensovitus tehtävä. Tarkastuslautakunnan on kuntalain 71.2 §:n mukaisesti huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Käytännössä tämä tarkoittaa tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämistä, kuten tarjouspyyntöä, tarjousvertailua ja tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä konserniyhteisöihin. Tilintarkastajan valitsee kuitenkin aina tytäryhteisön toimielin, esimerkiksi osakeyhtiössä yhtiökokous. (Harjula & Prättälä 2007, 545–546.) Tarkastuslautakunnalle voidaan antaa tehtäväksi myös koko kuntakonsernin tarkastuksen linjausten valmistelu valtuustokausittain tai useammin (Suomen Kuntaliitto 2005, 21).

Tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuitenkaan kuulu konserniin kuuluvien tytäryhteisöjen toiminnan ja talouden tarkastus. Lautakunnalla ei ole myöskään oikeutta saada tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja suoraan tytäryhteisöjen toimielimiltä ja vastuuhenkilöiltä. Tietojensaantioikeus rajoittuu konsernijohdon raportointiin ja kunnan viranomaisten hallussa oleviin asiakirjoihin. (Niskakangas ym. 2007, 19.)

3.3.3 Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä

Työ- ja elinkeinoministeriön kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KILA:n kuntajaosto) on antanut 16.12.2008 ohjeistuksen ”Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta”. Yleisohjeen tarkoituksena on ohjeistaa tilinpäätöksen ja siihen sisältyvän toimintakertomuksen laatimista siten, että se antaa lukijalle oikean ja riittävän kuvan kunnan tai kuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta.

KILA:n kuntajaosto esittää yleisohjeessaan, että kuntakonsernin sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehitystarpeista laadittaisiin konsernijohdon selonteko toimintakertomukseen sisällytettäväksi. (KILA:n kuntajaosto 2008, 5.) Seuraava yksityiskohtainen esitys perustuu edellä mainittuun KILA:n kuntajaoston antamaan yleisohjeeseen:

KILA:n kuntajaoston ohjeistus

Kunnanhallituksen tulee toimintakertomuksessa tehdä selkoa, miten konsernivalvonta on kuntakonsernissa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja miten konsernivalvontaa on mainituilla kohdealueilla tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.

Konsernivalvonnan avulla pyritään varmistamaan, että kuntakonsernin toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa sekä lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan sekä omaisuus ja voimavarat turvataan.

Selonteossa tulee käydä läpi konsernivalvonnan kohdealueet. Mikäli konsernivalvonnassa on havaittu puutteita ja virheitä, on niistä tehtävä lausumassa selkoa ja esitettävä toimenpiteet puutteiden ja virheiden korjaamisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston esittelee yleisohjeessaan konsernivalvonnan kohdealueita ja tuo esiin seikkoja, joihin eri kohdealueissa on aiheellista ottaa kantaa:

- *Toimivallan ja -vastuunjako konserniohjauksessa*

Kunnanhallitus antaa selonteossa selvityksen siitä, miten konsernijohdon vastuut tytäryhteisöjen ohjauksesta on jaettu konserniohjeessa, johtosäännössä tai muussa säännössä, sekä ottaa kantaa siihen, onko ohjeiden anto tytäryhteisöille ollut riittävää ja onko tiedonkulku järjestetty tarkoituksenmukaisella tavalla.

- *Ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä*

Selonteossa selvitetään ohjeiden antomenettelyä kunnan edustajille tytäryhteisöissä päättyneellä tilikaudella. Tämän lisäksi selonteossa tulee antaa

arvio kunnan edustajille annettujen ohjeiden riittävydestä, sekä siitä, kuinka hyvin valtuuston vahvistamia omistajapoliittisia linjauksia on kuluneella tilikaudella noudatettu.

- *Konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi*

Valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista kuntakonsernin toiminnassa selvitetään toimintakertomuksessa erillisessä luvussa. Selonteossa konsernivalvonnan järjestämisestä annetaan arvio konsernijohtolle ja tytäryhteisöille annettujen tavoitteiden, sekä kunnan edustajille annettujen omistajapoliittisten tavoitteiden tavoiteasettelun tarkoituksenmukaisuudesta ja riittävydestä. Mikäli tytäryhteisöille asetetut tavoitteet eivät olennaisilta osin ole toteutuneet, on arvioitava, onko konsernijohton *ohjaus, valvonta ja raportointi* ollut asiassa riittävää.

- *Tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi*

Selonteossa annetaan arvio myös tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurannan, analysoinnin ja raportointijärjestelmän toimivuudesta. Arviointikriteerinä voi yleisohjeen mukaan olla esimerkiksi se, perustuuko tytäryhteisöjen raportointi standardoituihin tunnuslukuihin ja niiden pohjalta tehtyyn analyysiin. Tunnuslukuvertailu kannattavuudesta, maksuvalmiudesta, vakavaraisuudesta ja suhteellisesta velkaantuneisuudesta auttaa puolestaan taloudellisten riskien arviointia kuntakonsernissa. Selonteossa arvioidaan myös sitä, onko tytäryhteisöjen raportointi investointitarpeista ja niihin varautumisesta oikeaa ja riittävää.

- *Keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö*

Keskitettyjen konsernitoimintojen käytöstä ja konserniohjeen asianmukaisesta noudattamisesta tulee tehdä selkoa kunnanhallituksen selonteossa. Kuntakonsernissa voidaan järjestää keskitettyinä toimintoina muun muassa rahoitus- ja sijoitustoiminta, maksuliikenteen hoito, hankinnat ja riskienhallinta,

vakuuttaminen, henkilöstöpolitiikka ja tietohallinto. Konsernissa voidaan keskitetysti hoitaa myös tiedottaminen ja markkinointi. Kuntakonsernin keskitettyjen toimintojen järjestämisestä on perusteltua päättää konserniohjeessa. Tytäryhteisön johto on kuitenkin velvoitettu toimimaan ensisijaisesti tytäryhteisöä koskevien yhteisölakien sekä oman yhteisön edun mukaisesti.

- *Konsernipalvelujen käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus*

Selonteossa selvitetään konsernipalvelujen käyttöä ja annetaan arvio konserniohjeen asianmukaisesta noudattamisesta, sekä otetaan tarvittaessa kantaa siirtohinnoittelun kustannusvastaavuuteen, jos siirtohinnoittelu on aiheuttanut kiistoja kuntakonsernissa.

Konsernipalvelut ovat palveluja, joita konserniyhteisö tuottaa keskitetysti muille konserniyhteisöille. Näitä ovat muun muassa toimitila- ja kiinteistöpalvelut, taloushallinnon palvelut, tietohallinnon palvelut ja muut hallinnon palvelut kuten lakipalvelut ja arkistointi sekä monistus- ja painatuspalvelut.

- *Riskienhallintajärjestelmien toimivuus tytäryhteisöissä*

Kunnalla on mahdollisuus ohjata konserniohjeella tytäryhteisöjä riskienhallinnassa. Tytäryhteisöjen riskikartoituksen tekemistä ja muita riskienhallintaan liittyviä asioita voidaan ohjata ja koordinoida konsernijohdon toimesta. Konsernissa voidaan noudattaa yhtenäisiä toimintaperiaatteita riskien vakuuttamisessa ja omavastuuosuuksissa.

Riskienhallinnan järjestämistä kuntakonsernissa voidaan selonteossa arvioida esimerkiksi seuraavin perustein:

- Onko riskienkartoitus tytäryhteisöissä ajan tasalla ja onko riskienkartoitus laadittu riittävän kattavasti?
- Ovatko vastuut kuntakonsernin riskienhallinnasta ja seurannasta määritelty konsernijohdon osalta selkeästi ja onko siihen riittävä asiantuntemus?

- Onko kuntakonsernissa toteutuneiden riskien ajallisessa ja rahamääräisessä ennakoinnissa onnistuttu? (KILA:n kuntajaosto 2008, 31–33.)

3.3.4 Tilintarkastus kuntakonsernissa

Tilintarkastajalle kuntalain 73 §:ssä säädettyjä tehtäviä kunnassa ja kuntakonsernissa pohjustettiin luvussa 3.1.1. Konsernivalvonnan osalta todettiin, että tilintarkastajan tehtäviin kuuluu lausunnon antaminen siitä, onko konsernijohto järjestänyt konsernivalvonnan kunnassa tai kuntayhtymässä asianmukaisesti. Tilintarkastajan tehtäviin ei puolestaan kuulu konsernivalvonnan suorittaminen, vaan sen järjestämisen arviointi. Seuraavassa tarkastellaan tilintarkastajan asemaa, asettamista sekä tehtäviä kunnan tytäryhteisöissä kuntalain ja tilintarkastuslain näkökulmasta.

Suomen Kuntaliiton hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevassa suosituksessa kuntakonsernissa vuodelta 2009 ohjeistetaan, että kuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen tilintarkastus on perusteltua kilpailuttaa kunnan tarkastuslautakunnan toimesta samanaikaisesti kunnan tilintarkastajan kilpailutuksen kanssa. Kunnan tytäryhtiöön voidaan tilintarkastuslakiin (459/2007) säädetyn siirtymäsäännöksen perusteella valita edelleen JHTT-tilintarkastaja KHT- tai HTM-tarkastajan sijasta vuosille 2009–2012. Tämä poikkeaa tilintarkastuslain 7 §:n säännöksestä, jonka mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi voidaan valita JHTT-tilintarkastaja vain KHT- tai HTM-tilintarkastajan lisäksi. Kunnan tarkastuslautakunnan toiminta edellä mainitussa kilpailutustehtävässä edellyttää tytäryhtiön antamaa valtuutusta. Valtuutus voidaan antaa tytäryhtiön sitoumuksella noudattaen kunnan konserniohjeen säännöksiä tai tytäryhtiön hallituksen erillisellä päätöksellä. (Tilintarkastuslaki 7 §; Suomen Kuntaliitto 2009, 42–43.)

Kuntalaki ei edellytä kunnan vastuullisen tilintarkastajan valitsemista tytäryhtiön tilintarkastajaksi toisin kuin tilintarkastuslaissa (6.2 §), jossa tytäryhtiön tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. Kuntaliiton antamassa suosituksessa (2009) kuitenkin todetaan, että konsernitarkastuksen yhtenäisyyden kannalta on perusteltua, että kunnan tytäryhtiöihin valitaan kunnan

tilintarkastaja tai tilintarkastaja jos vain mahdollista. (Tilintarkastuslaki 6.2 §; Suomen Kuntaliitto 2009, 42–43.)

Kunnan tarkastuslautakunnalla ja kunnan tilintarkastajalla on salassapitosäännösten estämättä oikeus saada kunnan *viranomaiselta* tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, joita tarkastuslautakunta tai tilintarkastaja pitää tarpeellisena tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tietojensaantioikeus ei puolestaan ulotu kuntakonserniin kuuluvien osakeyhtiöiden tietoihin. Harjula & Prättälä (2007) toteavat, että tietoja kyllä varmasti saadaan, mutta tämä perustuu silloin vapaaehtoisuuteen tai esimerkiksi kunnan omistajavaltaan. Mikäli kunnan tilintarkastaja toimii myös tytäryhtiön tilintarkastajana, tiedonsaanti on tietysti turvattu. (Harjula & Prättälä 2007, 562–563.)

Kuntalain 73 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa mm. onko kunnan tilinpäätös ja siihen sisältyvä konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee myös tarkastaa, antaako tilinpäätös ja konsernitilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja vastuista ja että onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. (Suomen Kuntaliitto 2009, 43.) Kunnan tilintarkastajan tarkastusoikeus ei ulotu kuitenkaan kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastustietojen luotettavuuden tarkastamiseen, jollei tilintarkastaja ole samalla tytäryhtiön tilintarkastaja. Tilintarkastajan tulee tarkastaa, onko tarvittavat tiedot kuntakonserniin kuuluvasta tytäryhtiöstä viety oikein kunnan konsernitilinpäätökseen. Tämän vuoksi on perusteltua, että kunnan tilintarkastaja toimii myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana. (Harjula & Prättälä 2007, 560.)

4 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

Empiirinen osuus koostuu kahdesta puolistrukturoidusta haastattelusta, joissa haastateltavina oli kaksi kuntakonsernien konsernivalvonnan tarkastamiseen perehtyneitä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajaa (JHTT). Haastattelut JHTT-tarkastajien kanssa suoritettiin yksitellen etukäteen annettujen teemojen pohjalta. Teemahaastatteluiden keskustelun perustaksi valittiin tarkoituksenmukaisesti kaksi hyvin erikokoista kuntakonsernia taustaolettamuksella, että konsernivalvonnan edistyneisyys ja laajuus voivat olla hyvinkin eri tasolla suuressa kuntakonsernissa verrattuna pienempään, vain muutamasta tytäryhteisöstä muodostuvaan kuntakonserniin. Koska konsernivalvonta- ja raportointivelvoitteet koskevat kuitenkin myös pieniä kuntakonserneja, haluttiin tutkimukseen sisällyttää myös pienemmän kuntakonsernin vastuullisen tilintarkastajan näkemyksiä konsernivalvonnan tilasta ja sen asianmukaisuuden tarkastamisesta.

Haastateltavina henkilöinä oli kaksi kokenutta, useita vuosia julkishallinnon ja talouden tilintarkastajana toiminutta JHTT-tilintarkastajaa. Haastateltavista tarkastajista ensimmäinen (A) on toiminut tilintarkastusalan tehtävissä kuntasektorilla 25 vuotta. Kohdekunnan X vastuullisena tilintarkastajana A on toiminut noin kymmenen vuotta. Toinen haastateltu JHTT-tilintarkastaja (B) on toiminut kuntien tilintarkastajana kymmenen vuotta ja toimii kunnan Y vastuullisena tilintarkastajana nyt neljättä vuotta.

Haastattelututkimuksen tulokset julkaistaan tässä tutkielmassa haastateltavien henkilöllisyyttä ja kohdekuntia paljastamatta. Teemahaastattelujen perustana olleet kuntakonsernit ovat yli 30 000 asukkaan kaupunkeja, joilla on omistuksessaan muutamasta, kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettua, määräysvallassaan olevasta tytäryhteisöstä useisiin kymmeneen tytäryhteisöihin.

Haastattelututkimuksen tarkoituksena oli selvittää kuntakonsernin tilintarkastusprosessia, tilintarkastuksen suunnittelua, toteutusta ja raportointia koskien kunnan konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamista tilintarkastajan toimesta. Haastatteluilla haluttiin selvittää myös tilintarkastajien näkemyksiä konsernijohtoon

antamasta selonteosta koskien kunnan konsernivalvontaa, valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista ja konserniohjeen noudattamista sekä riskienhallintajärjestelmien toimivuutta konserniyhteisöissä.

4.1 Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen

Voimassaolevan kuntalain 73.4 § määrittelee kunnan tilintarkastajan tehtäväksi tarkastaa, onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Haastattelututkimuksen ensimmäisessä osassa kartoitettiin konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamista tilintarkastajan toimesta.

Kuntalaissa ei edellytetä, että kunnan vastuullinen tilintarkastajan valittaisiin tytäryhteisön tilintarkastajaksi toisin kuin tilintarkastuslaissa (TTL 6.2 §), minkä mukaan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyhtiön tilintarkastaja. Emokunnan tilintarkastajan tiedonsaantioikeus emon tytäryhteisöiden toiminnasta rajoittuu vain julkisiin asiakirjoihin tytäryhteisön toiminnasta ja taloudesta. Kuntaliiton antamassa hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevassa suosituksessa kuntakonserneille kuitenkin suositellaan, että tilintarkastuksen riittävän kattavuuden varmistamiseksi perusteltua on, että kunnan tilintarkastaja toimisi ainakin kuntakonserniin kuuluvien merkittävien tytäryhtiöiden tilintarkastajana. (Suomen Kuntaliitto 2009, 43–44.) Tilintarkastaja A toimii tällä hetkellä tilintarkastajana myös kahdessa kunnan X määräysvallassa olevassa tytäryhteisössä. A:n mielestä on ”ehdottomasti hyvä järjestelmä, että kunnan tilintarkastaja toimii kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana”. Tämän saman vahvistaa myös JHTT-tilintarkastaja B, joka ei toimi tällä hetkellä kunnan Y tytäryhteisöjen tilintarkastajana. B:n mielestä konsernivalvontatarpeen ja konserniraportoinnin arviointi olisi huomattavasti helpompaa, mikäli emokunnan tilintarkastaja toimisi myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana. B toteaa, että myös konsernitilinpäätöksen tarkastaminen olisi tällöin huomattavasti helpompaa, koska silloin yrityksestä annettuun informaatioon voisi luottaa paremmin ja tarkastajalla olisi jo valmiiksi itsellään tieto yhtiön olennaisista tapahtumista. Nyt kuntakonsernin tilintarkastajan käytettävissä ovat ainoastaan tytäryhtiöiden tilintarkastuskertomukset.

Konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen kuuluu yhtenä osa-alueena vuotuisiin tarkastussuunnitelmiin. JHTT-tilintarkastaja B toteaa, että konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen on tapahtunut hyvin pitkälti hallinnon tarkastuksen keinoilla, eli läpikäymällä pistokokeellisesti konsernin ohjausasiakirjoja, johtosäätöjä, strategioita, pöytäkirjoja, viranhaltijapäätöksiä ja täydentänyt havaintoja haastattelujen avulla sekä tarkastamalla konsernitilinpäätös. JHTT B myös jäsentelee suuren kunnan konsernivalvontaa osakokonaisuuksiin, jolloin jonkin tietyn valvonnan osatekijän tarkastelu olisi jäsennellympää. JHTT-tilintarkastaja A tuo esiin myös kunnanhallituksen antaman konsernivalvonnan selonteon merkityksen tarkastuksen apuvälineenä. A:n mukaan ”Selontekoa tutkitaan, että onko [konsernivalvonta] asianmukaisesti järjestetty ja onko se yleensä selonteon mukaisesti ja onko siinä jotain puutteita ollu”. Koska selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä toimintakertomuksessa on ollut vielä vuoden 2008 tilinpäätöksessä uusi asia, on selonteon asianmukaisuutta katsottu vielä jokseenkin ”läpi sormien”. JHTT A toteaaakin että seuraavassa tilinpäätöksessä selonteon tulisi olla jo kunnolla tehty ja että se vastaa konsernivalvonnan järjestämisen todellista tilaa.

JHTT-tilintarkastaja A:n käyttävät tarkastusmenetelmät koskien konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamista pohjautuu paljon myös keskusteluihin konsernijohdon kanssa. Keskusteluiden teemana ei useinkaan ole suoranaisesti konsernivalvonta, vaan johdon kanssa keskustellaan tytäryhteisöjen asioista yleisesti. Käytyjen keskustelujen pohjalta tilintarkastaja voi muodostaa osaltaan käsitystään siitä, miten hyvin johtavassa asemassa olevat henkilöt ovat perillä tytäryhteisöjen asioista ja siitä mitä tytäryhteisöissä tapahtuu.

JHTT-tarkastaja B sanoo soveltavansa sisäisen valvonnan viitekehyksiä, kuten COSO, COSO-ERM, INTOSAI, arvioidessaan kunnan Y sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta. Tarkastusraporteissa tai työohjelmissa ei tosin viitekehystistä sinänsä puhuta nimillä, mutta niiden rakenteita sovelletaan valvonnan asianmukaisuuden arvioinnin apuvälineenä. Kunnan X vastuullinen tilintarkastaja A ei ollut puolestaan perehtynyt sisäisen valvonnan viitekehikoihin tarkastuksen apuvälineinä.

Kunnan sisäisen tarkastustoimen suorittamaa tarkastustyötä hyödynnetään kuntien tilintarkastuksessa soveltuvin osin. Kunnan Y vastuullinen tilintarkastaja JHTT B tuo esiin, että kunnassa Y ”koko työohjelma tehdään yhteistyössä sisäisen valvonnan kanssa niin että ne ulkoiset tarkastukset ja sisäisen tarkastuksen työ täydentää toisiaan”. Vuotuisen työohjelman yhteensovittamisella sisäisen tarkastuksen kanssa pyritään vähentämään turhaa päällekkäistä työtä tilintarkastuksessa. Yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa ei kuitenkaan koskaan voi korvata ulkoisen tilintarkastuksen tarkastushavaintoja, eikä kunnan Y tilintarkastuksessa myöskään täysin tukeuduta sisäisen tarkastuksen havaintoihin (vrt. Porokka-Maunuksela ym. 2004, 53–54). Kunnan Y sisäisellä tarkastustoimella on mahdollisuus konserniohjauksen perusteella suorittaa tarkastuksia myös kunnan tytäryhteisöissä. JHTT-tilintarkastaja B toteaa tämän täydentävän aidosti myös tilintarkastajan tekemää konsernivalvonnan tarkastusta, koska roolinsa puolesta (ainoastaan emokunnan tilintarkastaja) JHTT-tilintarkastaja B ei voi mennä tytäryhtiöihin suorittamaan tilintarkastusta.

Jotta tilintarkastaja B voisi varmistua kunnan Y sisäisen tarkastuksen suorittaman tarkastustyön laadusta, on hänen perehdyttävä sisäisen tarkastuksen tuottamiin tarkastusraportteihin ja tarkastuksen lopputuloksiin. JHTT B toteaa, että suuressa kaupungissa sisäisen tarkastus on kuitenkin niin hyvin organisoitu, että raportteihin voi luottaa ja tarkastustyön suorittamista ja menettelyjä ei ole tarpeen sen kummemmin kyseenalaistaa. Sisäisen tarkastuksen johtaja on ammattitutkinnon suorittanut henkilö, joka valvoo tarkastustiimin työtä ja myös johtajan työtä valvotaan.

Haastatelluilta tilintarkastajilta kysyttiin myös ovatko he joutuneet mukauttamaan, eli antamaan vakiomuodosta poikkeavan tilintarkastuskertomuksen sen johdosta, että kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta eivät olisi olleet asianmukaisesti järjestetty. JHTT-tilintarkastaja A kertoi mukauttaneensa tilintarkastuskertomusta ja esittäneensä vastuuvapauden epäämistä useasti kunnan sisäisessä valvonnassa ilmenneiden puutteiden vuoksi. Konserniyhtiöiden osalta mukauttaminen on tullut kyseeseen kunnan X tytäryhtiöiden puutteellisen raportoinnin ja hallinnollisten menettelyiden johdosta. Myös tytäryhtiöiden tilinpäätöstietojen huomattavan pitkä viivästyminen on johtanut mukautettuun tilintarkastuskertomukseen. JHTT A toteaa että

nämä ongelmat johtuvat nimenomaan puutteista konsernivalvonnassa kun konsernitasolta annettuja ohjeita ja määräaikoja ei ole noudatettu tarpeeksi tunnollisesti. Myös kunnan Y vastuullinen tilintarkastaja JHTT B on joutunut mukauttamaan tilintarkastuskertomustaan kunnan sisäisessä valvonnassa ja konsernivalvonnassa ilmenneiden puutteiden vuoksi. Suurimmaksi osaksi maininnat ovat johtuneet emokunnan sisäisen valvonnan pettämisestä, kuten esimerkiksi puutteista tulojen kertymisen valvonnassa, omaisuuden turvaamisessa ja talouden seurantajärjestelmissä. Konsernivalvonnan puutteet ovat kunnan Y kohdalla koskeneet tytäryhteisöjen emokunnalle toimittamien tietojen valvontaa.

4.2 Hallituksen selonteon arviointi koskien konsernivalvontaa

Kunnanhallituksen on annettava toimintakertomuksessa Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (yleisohje tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, 2008) mukaisesti selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä. Haastattelututkimuksessa kysyttiin tilintarkastajien A ja B näkemyksiä siitä, antaako selonteko oikean kuvan konsernivalvonnan järjestämisestä ja onko selonteko tilintarkastajan näkemyksen mukaan perusteltu. Tilintarkastaja A kertoo, että selonteko oli ollut kunnassa X jokseenkin puutteellinen vuonna 2008, jolloin selontekovelvoite konsernivalvonnasta oli ensimmäistä kertaa voimassa. A toteaa selonteon antavan toisaalta myös totuudenmukaisen kuvan konsernivalvonnan tilasta, koska konsernivalvontaa ei ole järjestäytyneesti hoidettu ja dokumentoitu. JHTT A myöntää ensimmäisenä tarkasteluvuotena katsoneensa konsernivalvonnasta annettua selontekoa osittain ”läpi sormien”, mutta vuoden 2009 tilinpäätöksessä asian pitäisi olla jo perustellusti ja asianmukaisesti laadittu. Tilintarkastaja A kertoo keskustelleensa juuri erään kolmannen kunnan konsernijohton kanssa siitä, että selonteko tulee laatia totuudenmukaisesti eli sen mukaan miten konsernivalvonta on kunnassa järjestetty.

Kunnassa Y on laadittu varsin kattava selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä. Kunnan Y vastuullisen tilintarkastajan JHTT B:n mielestä suurin osa konsernijohton antamasta selonteosta on perusteltua. Tilintarkastajan mielestä kunnan Y selonteossa ”kerrotaan paljon siitä mitä on tapahtunut ja joka on myös dokumentoitavissa eli miten usein raportoidaan, mitä päätöksiä on tehty, mitä ohjeita on annettu”. Selonteko sisältää

B:n mielestä toisaalta myös paljon kehittämisehdotuksia koskien konsernivalvontaa ja siihen sisältyvää riskienhallintaa. Selonteosta kuitenkin puuttuu joitakin KILA:n kuntajaoston yleisohjeessaan edellyttämiä seikkoja, kuten esimerkiksi selvitystä keskitettyjen konsernipalvelujen käytöstä ja siirtohinnoittelusta konsernin sisällä (vrt. (KILA:n kuntajaosto 2008, 31–33). JHTT-B kaipaisi selontekoon otsikkoa ”keskitetyt konsernitoiminnot” tai ”keskitetyt konsernipalvelut”, jossa selkeästi todettaisiin se, että käytetäänkö konsernissa yhteisiä vakuutuksia, yhteistä kilpailutusta, konsernipankkia tai muuta keskitettyä konsernitoimintoa. Toisaalta myös siirtohinnoittelun periaatteet tulisi B:n mielestä tuoda selonteossa esille, eli se miten vuokria määritellään tai miten energia on konserniyhtiöille hinnoiteltu. Myös konsernitaloutta olisi voinut hänen mukaan avata hieman enemmän.

Tilintarkastajilta kysyttiin myös näkemystä siitä, onko konsernivalvonnan puutteet havaittu kunnanhallituksen toimesta ja perustuvatko ne järjestelmälliseen arviointiin. JHTT-tilintarkastaja A toteaa, että kunnan X sisällä on käyty epävirallisia keskusteluja konsernivalvonnan tasosta ja tyytymättömyyttäkin on ajoittain ollut. Kuitenkaan mitään virallisia kannanottoja ja arvioiteja konsernivalvonnan tilasta ei kunnassa ole tehty. Epävirallisella keskustelujen tasolla JHTT A on törmännyt tyytymättömyyteen joissakin konsernin asioiden hoitoon liittyvissä asioissa, jotka ovat olleet luonteeltaan enemmän tarkoituksenmukaisuuskysymyksiä. Kunnan tilinpäätöksestä vuodelta 2008 ei löydy myöskään mainintaa konsernivalvonnan puutteista tai kehittämissuunnitelmista. Kunnanhallituksen laatimassa selonteossa tosin mainitaan, että kunnan omistaman kiinteistöyhtiön toteutumatta jäänyttä myyntiä edelsi laaja selvitystyö yhtiöstä ja sen taloudesta. Selonteossa todetaan, että kunnalla on täten yhtiöstä varsin kattava ja ajantasainen kuva (Kunnan X tilinpäätös 2008). Kunnassa Y puolestaan konsernijohto on tilintarkastaja Y:n mielestä hyvin perillä konsernivalvonnan puutteista ja selonteko myös perustuu hänen mukaansa järjestelmälliseen arviointiin. Tämä voidaan havaita myös kunnan Y tilinpäätöksestä vuodelta 2008, missä todetaan sisäisen tarkastuksen tehneen havaintoja siitä, että konserniyhteisöjen valvonta ei ole kaikilta osin vielä riittävällä tasolla ja että konsernivalvontaa tullaan jatkossa kehittämään. Kehittämistarpeet kohdistuvat selonteon perusteella mm. julkisten hankintojen kilpailuttamiseen sekä konserniyhteisöiden taloudellisen aseman seurantaan,

analysointiin ja raportointiin. Tytäryhtiöiden kirjanpitoa ollaan jatkossa keskittämässä talouspalvelukeskukseen. (Kunnan Y tilinpäätös 2008.)

Varsinaista konsernivalvonnan kehittämissuunnitelmaa B ei muista tarkastamassaan kunnassa nähneensä. Hän kuitenkin toteaa, että konsernivalvontaa kehitetään silti koko ajan yksittäisillä osa-alueilla, kuten selonteossakin on mainittu. B:n mukaan selonteossa mainitaan kuitenkin hyvin yksityiskohtaisiakin asioita, jotka ovat vain osa konsernivalvontaa. Kehittämiskokonaisuutta voisi hänen mielestään ryhmitellä laajemminkin. Kunnan X tilinpäätöksessä vuodelta 2008 ei puolestaan ole muuta mainintaa konsernivalvonnan kehittämissuunnitelmista kuin että 1990-luvulla laadittua konserniohjetta on tarkoitus päivittää lähiaikoina. Tilintarkastaja A kuitenkin muistaa, että kunnassa on nimetty viranhaltija, jonka yhtenä tehtävänä on sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan kehittäminen.

4.3 Valtuuston asettamien tavoitteiden toteutuminen ja konserniohjeen noudattaminen

Konsernivalvonnassa seurataan erityisesti valtuuston tytäryhteisöilleen asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista. Valtuusto asettaa kuntakonsernin strategiset tavoitteet, jotka ohjaavat konsernijohtoa, kuntaa edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä. Osakeyhtiöissä johdon velvoitteet määräytyvät osakeyhtiölain perusteella, mutta valtuusto voi asettaa tavoitteita ja määritellä periaatteita koskien osakeyhtiön toiminnan ohjausta ja valvontaa. Valtuuston hyväksymät konserniohjeet ovat kuntaorganisaatiossa sitovia, mutta osakeyhtiössä suositusluonteisia. (Niskakangas 2007, 11–14.)

Vastuullisilta tilintarkastajilta kysyttiin näkemystä siitä, miten hyvin valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista konsernijohtossa seurataan. JHTT-tilintarkastaja A tuo esille, että kunnassa X taloudellisia tavoitteita asetetaan lähinnä talousarvion laatimisen yhteydessä ja perinteisesti tavoitteet ovat olleet melko vähäisiä. Tavoitteet asetetaan hänen mukaansa pääsääntöisesti kunnan X tytäryhteisöissä. Kuitenkin tarkasteltaessa kunnan X talousarviota vuodelle 2009, huomataan että muun muassa kunnan omistamalle kiinteistöyhtiölle on tavoitteeksi asetettu erilaisten tuettujen

asumisen muotojen kehittäminen erityisryhmille, sekä käyttöastetta, pääoman tuottoa sekä asukkaiden vaihtuvuutta koskevia tavoitteita. Kunnassa Y konsernin tavoitteita ei ole annettu yhtiöittäin, vaan toiminnallisissa tavoitteissa on muutama koko konsernille yhteinen tavoite, joiden toteutuminen onnistuu luonnollisesti yhtiökohtaisesti varsin vaihtelevasti. Käytännössä konsernijohto ei B:n mielestä voikaan seurata kaikkien yhteisöjen osalta näitä asetettuja tavoitteita. JHTT B onkin suositellut, että valtuuston asettamia tavoitteita kehitettäisiin niin, että ne olisivat tytäryhtiökohtaisia, jolloin olisi mielekästä seurata näiden tavoitteiden toteutumista.

Kunnan valtuuston hyväksymällä konserniohjeella luodaan puitteet kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen omistajaohjaukselle kunnan asettamien tavoitteiden mukaisesti. Konserniohjeen pyrkimyksenä on kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen ohjauksen yhtenäistäminen, toiminnan läpinäkyvyyden lisääminen, kunnan yhteisöstä saaman tiedon laadun parantaminen sekä tiedonkulun tehostaminen. (Suomen Kuntaliitto 2005, 10.)

Haastattelututkimuksessa kysyttiin kuntien X ja Y vastuullisten tilintarkastajien näkemystä myös tarkastamiensa kuntien konserniohjeista, sekä ohjeen noudattamisen valvomista ja konserniohjeen kehittämistarpeesta. Kunnan A vastuullinen tilintarkastaja A kertoi, että kunnassa on hänen näkemyksen mukaan riittävän kattava konserniohje. Ohje on tosin laadittu jo 1990-luvulla, joten päivittämisen ja uudistamisen tarvetta konserniohjeesta löytyisi. Esimerkkinä hän nostaa asunto-osakelain muuttuneet säännökset ja muutosten aiheuttaman lisääntyneen valvontatarpeen. B:n mielestä myös kunnassa Y on kattava konserniohje, jota tosin olisi hyvä täsmentää ja kehittää vielä entisestään. Muun muassa riskienhallintaa, talouden seuranta ja raportointia sekä joidenkin avustusten periaatteita koskevat ohjeistukset kaipaisivat B:n mukaan vielä kehittämistä. Konserniohjeen noudattamisen valvonnassa A kertoo havainneensa joitakin puutteita. Samaan yhtyi myös tilintarkastaja B, joka tuo esiin, että esimerkiksi kunnan Y tytäryhteisöraporteissa oli ollut puutteita tilikaudella 2008. Vaikka Y:n tietyillä viranhaltijoilla olisi ollut valtuudet suorittaa konsernivalvontaa, ei sitä oltu kaikilta osin toteutettu.

Konsernijohto voi konserniohjauksen keinoin ohjata kunnan edustajien päätösvallankäyttöä omistamiensa yhtiöiden yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Konsernijohto voi antaa myös tytäryhtiöiden valvontaa koskevia ohjeita kunnan omille toimielimille ja viranhaltijoille. (Niskakangas ym. 2007, 15.) Tilintarkastajilta kysyttiin näkemystä siitä, ohjaako konsernijohto riittävästi kunnan edustajien päätösvallan käyttöä tytäryhtiöiden yhtiökokouksissa. JHTT-tilintarkastaja A kertoi, että tytäryhteisöjen yhtiökokousedustajat saattavat käydä keskusteluja konsernijohdon kanssa, mutta mitään dokumenttia näistä keskusteluista ei välttämättä laadita. JHTT A kertoi tosin tapauksen, jossa eräässä kuntayhtymässä kuntaa X edustava henkilö oli pyytänyt ohjeistusta kunnalta vaikeaksi tiedettyyn aiheeseen ja minkä johdosta kunnanhallitus oli tehnyt kunnan virallisesta kannasta myös päätöksen. Tilintarkastaja B ei halunnut ottaa kantaa nimenomaisesti kunnan Y antamiin ohjeistuksiin yhtiökokousedustajille, koska hän ei itse toimi tilintarkastajana kyseisen kunnan tytäryhtiöissä. Kuntakenttää yleisemmin tarkastellessaan B on havainnut, että varsinkin investointien toteuttamiseen ja konsernipalveluiden järjestämiseen liittyvissä kysymyksissä konsernitason ohjeistus yhtiökokousedustajille olisi syytä olla parempaa. Ohjeistukset jäävät B:n mukaan usein hyvin teknisiin seikkoihin, kuten esimerkiksi hallituspaikkojen jakamiseen, eikä pureuduta niinkään yhtiön ohjaamiseen. Molemmat haastatelluista tilintarkastajista oli sitä mieltä, että konserniyhtiöt toimivat usein hyvin itsenäisesti, vaikka ne kuuluvatkin samaan kuntakonserniin.

Kysymykseen siitä, onko konsernijohto antanut tytäryhtiöiden valvontaa koskevia ohjeita kunnan omille viranhaltijoille tai toimielimille, JHTT A totesi, ettei hän ole havainnut tällaista tapahtuneen kunnassa X. Hänen mielestään olisi hyvä että valvontaa koskevia ohjeita annettaisiin kunnan omille viranhaltijoille tai toimielimille esimerkiksi kuntayhtymien osalta. A:n mukaan olisi hyvä, että kuntayhtymien osalta kunkin sektorin kyseisen palvelualan johtaja valvoisi kyseisen palvelualan kuntayhtymien toimintaa. Sektorijohtaja raportoisii sitten havainnoistaan oman kuntansa konsernijohdolle. A:lla on tällaisesta mallista omakohtaisia kokemuksia aikaisemmalta uraltaan kuntien palveluksessa ja oli kokenut järjestelmän varsin toimivaksi. Kunnassa Y on puolestaan tehtävään nimetty toimielin, jonka tehtävänä on valvoa ja ohjata konserniyhteisöjen toimintaa. Konsernia koskevien asioiden valmistelua varten on

nimetty vastuullinen viranhaltija, joka nimenomaisesti vastaa konserniohjauksesta kunnan keskushallinnossa.

Jotta kuntakonsernin johtaminen olisi ylipäättään mahdollista, tulee tytäryhtiöiden raportoida toiminnastaan ja taloudellisesta asemastaan konsernijohdolle ja antaa tälle riittävästi tietoa päätöksenteon tueksi. Kunnan Y tilintarkastaja B:n mielestä konsernijohto ei nykyisellään saa riittävästi tietoa kaikista tytäryhtiöistään. JHTT B toteaa, että ”esimerkiksi toteumatietojen ennusteet on hyvin pitkälti pitkin vuotta sitä et kaikki toteutuu suunnitellusti ja ei tuu semmosta aitoo informaatiota siitä”. Kyse ei ole B:n mukaan siitä, ettei tietoa yhtiöistä saataisi konserniin, vaan ongelmana on se, että tietoja ei ole välttämättä kerätty systemaattisesti ja valvotusti tytäryhteisön toiminnasta. Kunnassa Y on olemassa raportointilomakkeet, joilla seurataan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuutta ja taloudellista asemaa. Nämä lomakkeet ovat olleet osittain myös virheellisesti täytettyjä. JHTT B toivoisi, että kuntakonsernissa ei tyydyttäisi ainoastaan näiden lomakkeiden tuottamiin tietoihin vaan selkeästi analysoitaisiin sitä, minkälaista tietoa tytäryhtiöiltä saadaan. B toteaa, että mikäli hän olisi itse päätöksentekijän asemassa, hän edellyttäisi tiivistettyjä raportteja yhtiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta, sekä olennaisista poikkeamista aiempiin lukuihin.

Kunnan A tytäryhtiöiden pöytäkirjat tulevat kaikki emokunnalle tiedoksi. Ne lähetetään kunnanjohtajalle ja sitä kautta kunnanhallituksen tietoon, mikäli asia on luonteeltaan sellaista, mikä täytyisi saattaa hallitukselle tiedoksi. Tytäryhtiöiden toimitusjohtajat ovat aika ajoin kunnanhallituksen kuultavana, jolloin hallitus voi kysellä tytäryhtiön asioista ja toimitusjohtaja antaa asioista selonteon. JHTT A tuo esiin raportoinnin puutteina sen, että annettua konserniohjeistusta, valvontasuunnitelmia ja systemaattista raportointia ei aina dokumentoida niin, että tilintarkastaja pystyisi sen todentamaan. Tilintarkastajan täytyy A:n sanojen mukaan ”onkimalla onkia et miten nää hommat nyt pelaa”. Käytännössä asiat ovat kuitenkin paremmin järjestetty kuin mitä raporttien ja dokumenttien perusteella voisi päätellä. Kunnanjohtajan ja talousjohtajan tietämys tytäryhtiöiden taloudesta ja toiminnasta on hyvällä tasolla A:n käymien keskustelujen perusteella. JHTT A käy vähintään kerran kuukaudessa keskustelemassa molempien johtohenkilöiden kanssa tytäryhtiöiden tilanteesta antamatta etukäteen tietoa

keskusteltavista aiheista. JHTT A kokee saavansa hyvän ja kattavan tilannekatsauksen tytäryhtiöiden taloudesta ja toiminnasta.

A:n kertomat havainnot raportoinnin ja dokumentoinnin puutteellisuudesta ovat kuitenkin samansuuntaisia JHTT B:n havaintojen kanssa. Tytäryhtiöiden ohjaukseen ja valvontaan liittyviä menettelyitä harvemmin kirjataan mihinkään dokumentille, jolloin konsernivalvonnan asianmukaisuuden varmistaminen jää usein konsernijohdon kanssa käytyjen keskustelujen varaan.

4.4 Riskienhallintajärjestelmien toimivuus konserniyhteisöissä

Kunnalla on mahdollisuus ohjata konserniohjeella tytäryhteisöjä myös riskienhallinnassa. Tytäryhteisöjen riskikartoituksen tekemistä ja muita riskienhallintaan liittyviä asioita voidaan ohjata ja koordinoita konsernijohdon toimesta. (KILA:n kuntajaosto 2008, 33.) Haastatelluilta tilintarkastajilta kysyttiin riskienhallinnan ja seurannan vastuuden jakamisesta konsernijohdossa ja riskienhallinnan asiantuntemuksesta. Molemmissa tarkastelukunnissa vastuunjako riskienhallintaa koskevissa asioissa on hyvin selkeä. Tilintarkastaja B:n näkemyksen mukaan Y:n kaltaisissa suurissa kaupungeissa riskienhallinnan asiantuntemus on todella hyvällä tasolla verrattuna pienempiin kuntiin. Esimerkiksi JHTT A:n vastauksessa on havaittavissa, että vaikka riskienhallinta on pienemmän kaupungin X hallintosäännössä yksiselitteisesti vastuutettu, ei asiantuntemus ole välttämättä kovinkaan hyvä.

Kysymykseen siitä, valvooko ja ohjeistaako konsernijohto konserniyhteisöjen toimintaa ja riskienhallinnan järjestämistä, JHTT B totesi, että joitakin tiettyjä linjauksia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteista annetaan myös kunnan Y konsernitasolla. Yhtenäistä ja selkeää periaatepäätöstä riskienhallinnan järjestämisestä ei konsernissa kuitenkaan ole tehty. Kunnan Y hallintosäännössä todetaan vain, että riskienhallinnan järjestäminen ja kehittäminen on jokaisen toimialan vastuulla oleva tehtävä. JHTT A puolestaan viittasi kunnan X hallintosääntöön, jossa riskienhallintaan ja sisäiseen valvontaan liittyvät vastuut on jaettu tulosaluekohtaisesti kyseisen tulosalueen ja yksikön johtajalle.

Viimeisenä kysymyksenä tilintarkastajilta kysyttiin mielipidettä kuntakonsernin riskienkartoituksen ajantasaisuudesta ja siitä, onko riskienkartoitus riittävän kattava. Tilintarkastaja B toteaa, että kokonaisvaltaista riskienkartoitusta ei ole kunnassa Y tehty. Tähänastiset riskienkartoitukset koskevat lähinnä vain rahoitusriskejä ja vakuutuksia, joita ei sinänsä voida pitää kokonaisvaltaisena riskienkartoituksena. JHTT-tilintarkastaja B kertoo, että hänen edustamansa tilintarkastusyhteisö on raportoinut kunnalle Y siitä, että kokonaisvaltaista riskienkartoitusta tulisi kehittää jatkossa. JHTT A puolestaan toteaa, että kunnan X kiinteistöyhtiössä riskienkartoitusta toteutetaan viisivuotisilla korjaussuunnitelmilla ja erillisillä valvontasuunnitelmilla. Kiinteistöyhtiöön kohdistuvat riskit ovat ennakoitavissa ja liittyvät rakennusten kuntoon. Erilaiset riskit pyritään tunnistamaan hyvissä ajoin ja mahdollisiin nopeisiin korjauksiin on varauduttu taloudellisten- ja henkilövahinkojen ehkäisemiseksi.

4.5 Tilintarkastajien esiintuomia yleisiä huomioita kuntien konsernivalvonnasta

4.5.1 Esteellisyssäännökset kuntakonsernissa

Haastattelututkimuksen päätteeksi haastateltaville tilintarkastajien annettiin omin sanoin kertoa konsernivalvonnasta ja sen asianmukaisuuden tarkastamisesta esiin nousseita ajatuksia ja kehittämisideoita. JHTT A tuo esiin hänen mukaan yleisesti koetuksi ongelmaksi nykyiset esteellisyssäännökset. Kunnan johtavia viranhaltijoita ja kunnan johtavia luottamushenkilöitä ei ole tytäryhteisöjen hallinnossa siitä syystä, että he ovat esteellisiä kunnassa, eli emoyhteisössä, käsittelemään tytäryhteisöä koskevia asioita (vrt. kuntalain 52 § ja hallintolain 28 §). Tämä on JHTT A:n mielestä ”aivan ihmeellinen asia, koska eihän heillä ole mitään henkilökohtaista intressiä siellä tytäryhteisöissä, samaa yhteistä hyvää hoidetaan”. Tilintarkastaja A tuo kehittämisehdotuksena esiin sen, että konsernivalvonta tehostuisi automaattisesti paljon, mikäli keskeisiä kunnan päättäjiä ja keskeisiä kunnan virkamiehiä olisi tytäryhteisöjen hallinnossa enemmän mukana. A ei halua mitenkään vähätellä tytäryhteisöjen hallinnossa vaikuttavien, kunnan ulkopuolisten henkilöiden ammattitaitoa, mutta toteaa vain, että joissakin tapauksissa heidän tietämyksensä kuntataloudesta ja kuntakonsernista kokonaisuutena on osin puutteellinen. JHTT A ei perusta näkemystään

ainoastaan kunnasta X saatuihin havaintoihin, vaan hänen kokemuksiinsa kuntakentällä yleisesti. Tällä hetkellä mikäli tytäryhtiön hallinnossa on emokunnan päättäjiä, he joutuvat nykysäännösten mukaisesti jääväämään itsensä tytäryhtiötä koskevien asioiden käsittelyistä. A:n mukaan valvonta, seuranta ja tiedonkulku tehostuisivat mikäli tytäryhtiöiden hallinnossa olisi vaikuttamassa enemmän kunnan viranhaltijoita ja luottamushenkilöitä.

A:n tulkinta esteellisyysäännöksistä on kuitenkin hieman ristiriitainen voimassaolevaan lainsäädäntöön nähden; kuntalain 52 § ja hallintolain 28 § esteellisyyspykälien perusteella luottamushenkilöä taikka viranhaltijaa tai työntekijää ei tulkita esteelliseksi asiassa, jossa *kunta* on asianosainen. Mikäli luottamushenkilö on palvelussuhteensa perusteella esitelty tai muuten vastaavalla tavalla käsitelty asiaa, hän on kuitenkin esteellinen (kuntalaki 52.3 §). Harjula & Prättälä (2007, 436) toteavat, että mikäli poikkeussäännöstä ei olisi kuntalaissa, esimerkiksi kunnan rakennustarkastaja ja kaikki muutkin kunnan viranhaltijat olisivat esteellisiä käsittelemään kunnan omaa rakennushanketta, johon kunta kaikkien muiden tavoin tarvitsee rakennusluvan.

Esteellisyysäännöksiä ei sovelleta myöskään kuntalain 52.4 § mukaan kunnallisessa liikelaitoksessa, kuntayhtymässä, kuntakonserniin kuuluvassa yhteisössä tai säätiössä hallintolain 28 § 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettussa asemassa (hallituksen, hallintoneuvoston tms. toimielimen jäsen tai toimitusjohtaja tai sitä vastaavassa asemassa) olevaan kunnan luottamushenkilöön, viranhaltijaan tai työntekijään. (Kuntalaki 52 §; hallintolaki 28 §.) Henkilö on kuitenkin esteellinen, mikäli kysymyksessä on asia, jossa kunnan, liikelaitoksen tai yhteisön edut ovat ristiriidassa keskenään tai jossa tasapuolinen käsittely edellyttää, ettei henkilö osallistu asian käsittelyyn. Kuntalain 52.4 §:n poikkeussäännöksellä on pyritty parantamaan kunnan mahdollisuuksia konsernijohtamiseen väljentämällä esteellisyysääntelyä kuntakonsernissa (Harjula & Prättälä 2007, 443–444.)

4.5.2 Konsernivalvontaa koskevien säännösten mukaantulo ja konserniajattelun juurruttaminen kuntaorganisaatioissa

JHTT-tilintarkastaja B tuo esiin yleisenä kuntakenttää koskevana kommenttina sen, että konsernivalvonnan tarkastaminen on suhteellisen uusi asia, jota on sovellettu vasta 1.1.2008 alkaneelta tilikaudelta. B toteaa, että aina kun tulee jokin uusi lakivaatimus, on tyypillistä että tilintarkastuksessa otetaan käyttöön jonkinlainen siirtymäaika, minkä puitteissa asioiden pitää olla kunnossa. Tilintarkastaja ei voi olettaa, että asiat olisi hienosti järjestetty heti kun lakiin kirjoitetaan uusi pykälä, vaikka lain valmistelussa jotain aavistusta asiasta olisi voinutkin olla. Sama pätee B:n mielestä myös kuntalakiin vuonna 2007 kirjoitettuun uudistukseen, jonka myötä konsernijohdon tulee huolehtia konsernivalvonnan järjestämisestä (25 a §) ja sen asianmukaisesta järjestämisestä pitää tilintarkastajan antaa tarkastuksessa lausuma (73.4 §). JHTT B sanookin, että ”siinä mielessä esimerkiksi vielä mun mielestä eletään tässä sellasta aikaa et nyt niiden asioiden pitäis alkaa olla kunnossa, mut ei oo ollenkaan tavatonta et ne asiat ei oo tähän mennessä ollu kauheen hyvällä tolalla”.

Konsernivalvonnan kulttuuri on kuntasektorilla tilintarkastaja B:n mielestä hyvin puutteellista. Hän kertoo että monesti on käynyt niin, että kun jokin tytäryhtiö on perustettu, on se saanut erittäin itsenäisen aseman päättää asioistaan. Yhtiö on alkanut ikään kuin elää omaa elämäänsä ja tytäryhtiön intressit ovat voineet olla jopa ristiriidassa emon intressien kanssa. Monen yhtiön toimitusjohtajalla saattaa olla todella suuria valtuuksia ja yhtiön hallitus voi päättää myös merkittävistä investoinneista. Tilintarkastaja B:n mukaan on hyvin tavallista, että ristiriitatilanteita tulee pohdittaessa sitä, mistä yhtiö saa itse tehdä päätöksiä ja mistä ei. Konserniohjeet ovat B:n mielestä useassa tapauksessa siinä mielessä epätarkkoja että ohjeissa on sanamuotoja että *yhtiön tulee saada omistajan lupa tai emon lupa merkittäviin investointeihin*. Merkittävän investoinnin käsite on monessa konserniohjeessa jo sinänsä hyvin epätarkasti määritelty. Tämä voi luonnollisesti johtaa ristiriitatilanteisiin emon ja tyttären välillä mietittäessä sitä, että mihin investointiin olisi pitänyt saada emon lupa ja mihin ei.

Konserniohjeissa tulisi B:n mielestä olla ongelmatapauksia varten selkeästi määritelty vastuut siitä, kuka seuraa ja kuka saa tehdä mitään, jotta voitaisiin todeta, kuka on ollut

vastuussa päätöksestä, joka ei ollut linjassa konsernin edun kannalta. Tilintarkastaja B on jopa joskus suositellut, että konserniohjeessa voisi olla soveltamisohje, jossa olisi esimerkkejä euromääristä ja tapauksista, jotka pitää viedä emolle hyväksyttäväksi ja mistä voidaan päättää yhtiössä itse. JHTT B on suositellut myös, että konserniohje vietäisiin myös tytäryhtiön hallitukseen hyväksyttäväksi, jotta yhteisö sitä kautta sitoutuisi konserniohjeen noudattamiseen. Juridisessa mielessä konserniohje ei sido tytäryhtiötä emoyhtiön päättämien ohjeiden ja strategioiden noudattamiseen vaan on enemmänkin emoyhteisön tahdon esilletuomista, jolloin konserniohje voi ilman erillistä sitouttamista jäädä hyvin etäiseksi tytäryhtiön kannalta ajateltuna. Emoyhteisöllä (kunnalla) on kuitenkin aina omistajana ”takaportti” vaihtaa tytäryhtiön hallitusta ja toimitusjohtajaa, mikäli yhtiössä ei ole toimittu konsernin edun mukaisesti.

Esimerkkikunnassa Y on tilintarkastaja B:n mielestä erittäin hyvä asia se, että kunnalla on hyvin toimiva konsernijohto, jolla on pidemmän ajan saatossa muodostunut kulttuuri konserniasioissa. Konsernin toimintaa seurataan aidosti ja aktiivisesti, mutta konserniohjetta ja ohjausta ylipäänsä tulisi terävöittää vielä entisestään. Kuntakonserneilla on tilintarkastaja B:n mielestä kuitenkin vielä paljon opittavaa esimerkiksi konserniraportoinnissa ja siinä, miten tytäryhteisöt suhtautuvat kuntaan emoyhtiönä. Emoyhteisön antamiin ohjeisiin ja tahtoon tulisi reagoida huomattavasti nykyistä nopeammin. Hän nostaa esimerkiksi tilinpäätösaikataulun noudattamisen konserniyhtiöissä; konsernitilinpäätöstä laadittaessa ei voida livetä emoyhteisön asettamista tietojen toimittamisen aikatauluista, sillä muuten koko konsernitilinpäätöksen laatiminen viivästyy. Kunnanhallituksen tulee laatia tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä (kuntalaki 68 §).

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli luoda katsaus kuntalaissa konsernijohtoon tehtäväksi säädetyn kuntien konsernivalvonnan järjestämisen (kuntalaki 25 a §), sekä tilintarkastajan tehtäväksi säädetyn (kuntalaki 73.4 §) konsernivalvonnan toimivuuden ja sen asianmukaisuuden tarkastamisen käytäntöihin ja nykytilaan. Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä käsillä olevassa tutkimuksessa oli selvittää, *millaisin tarkastusmenetelmin kuntien tilintarkastajat arvioivat kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaista järjestämistä.*

Kuntakonsernin tilintarkastusta käsitelleessä kappaleessa 3.3.4 todettiin, että kuntalaki ei edellytä, että kunnan vastuullinen tilintarkastajan valittaisiin tytäryhteisön tilintarkastajaksi toisin kuin tilintarkastuslaissa (TTL 6.2 §), minkä mukaan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyhtiön tilintarkastaja. Haastattelututkimuksessa tilintarkastajilta kysyttiin, olisiko tilintarkastus kuntakonserneissa laadukkaampaa ja kattavampaa mikäli emokunnan tilintarkastaja toimisi myös kunnan tytäryhtiön tilintarkastajana. Haastateltujen tilintarkastajien mielipiteet asiasta olivat hyvin yhdensuuntaiset: molemmat JHTT-tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että on ehdottomasti hyvä asia, mikäli tilintarkastaja toimii myös tytäryhtiön tilintarkastajana. Tämä helpottaisi mm. konsernivalvontatarpeen ja konserniraportoinnin arviointia sekä konsernitilinpäätöksen tarkastamista. Tämä johtopäätös on linjassa myös Suomen Kuntaliiton vuonna 2009 antaman ”Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (Corporate governance)” -suosituksen kanssa (ks. aiemmin kappale 3.3.4).

Tutkimuksessa havaittiin, että konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastaminen tapahtuu hyvin pitkälti hallinnon tarkastuksen keinoilla, eli läpikäymällä pistokokeellisesti konsernin ohjausasiakirjoja, johtosäntöjä, strategioita, pöytäkirjoja ja viranhaltijapäätöksiä. Tarkastushavaintoja täydennetään haastattelujen avulla sekä tarkastamalla konsernitilinpäätös. Myös sisäisen valvonnan viitekehyksien, kuten esimerkiksi COSO-mallin, rakenteita käytetään soveltuvin osin apuvälineenä arvioitaessa kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta.

Emokunnan tilintarkastajat pyrkivät hyödyntämään konsernitarkastuksessa mahdollisuuksien mukaan myös kunnan sisäisen tarkastajan suorittamaa tarkastustyötä. Yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa ei kuitenkaan koskaan voi korvata ulkoisen tilintarkastuksen tarkastushavaintoja, eikä kuntien tilintarkastuksissa myöskään täysin tukeuduta sisäisen tarkastuksen havaintoihin (vrt. Porokka-Maunuksela ym. 2004, 53–54). Kuntakonsernin tilintarkastuksen kannalta on hyväksi havaittu järjestely, jossa kunnan sisäisellä tarkastuksella on konserniohjauksen perusteella mahdollisuus suorittaa tarkastuksia kunnan tytäryhteisöissä sellaisissa tapauksissa, joissa kunnan tilintarkastaja ei toimi tytäryhteisön tilintarkastajana. Tällöin tarkastushavaintojen vaihto sisäisen tarkastuksen yksikön kanssa on koettu varsin hyödylliseksi arvioitaessa konsernivalvonnan tilaa.

Toisena tutkimuskysymyksenä oli, *miten tilikauden 2008 alusta alkaen voimassa olleet konsernijohtoa ja konsernivalvontaa koskevat kuntalain säädökset ja muut suositukset on omaksuttu osana kuntakonsernin johtamista*. Tilintarkastajien haastatteluissa esiin nostamat havainnot tuovat esille sen, että kuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen ohjaus ja valvonta on monelta osin vielä puutteellista. Kunnanhallituksen tulisi kyetä antamaan toimintakertomuksessaan selonteko myös valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa, sekä kunnan edustajien toiminnasta tytäryhteisöissä (Harjula & Prättälä 2007, 536; KuntaL 69 §). Konsernijohtoon selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä ei ole kaikilta osin täyttänyt Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston antamia ohjeita. Puutteita on ollut esimerkiksi keskitettyjen konsernitoimintojen sekä siirtohinnoittelun periaatteiden esilletuonnissa.

Haastattelututkimuksessa saatujen havaintojen perusteella voidaan johtopäätöksenä todeta, että konsernivalvontaan ja -ohjaukseen liittyvän dokumentoinnin ja raportoinnin kehittämistarpeita on vielä olemassa. Nämä puutteellisuudet voivat vaikuttaa kunnanhallituksen selonteon laatimiseen konsernivalvonnan järjestämisestä ja antaa näin puutteellista informaatiota kuntakonsernin toiminnasta. Tilintarkastajat kuitenkin totesivat, että uudistetun kuntalain säännösten soveltamisessa sekä säännösten konsernivalvonnalle ja raportoinnille asettamien vaatimusten tarkastamisessa on ollut

vielä vuonna 2008 käynnissä ns. siirtymäkausi, jonka vuoksi on varsin ymmärrettävää, että säädösten noudattamisessa saattaa olla havaittavissa vielä joitakin puutteita.

Tutkimuksen alakysymyksenä oli selvittää, *onko kunnan konsernivalvonta ja -ohjaus sekä riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti valituissa kohdekunnissa tilintarkastajan näkökulmasta*. Haastatellut tilintarkastajat toivat esille, että konsernivalvonnassa havaittuihin puutteisiin on jouduttu puuttumaan jopa tilintarkastuskertomuksessa. Konserniyhtiöiden osalta tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen on tullut kyseeseen kunnan tytäryhtiöiden puutteellisen ja viivästyneen raportoinnin sekä hallinnollisten menettelyiden johdosta. Puutteita konsernivalvonnassa on havaittu myös emokunnan sisäisessä valvonnassa, kuten tulojen kertymisen valvonnassa, omaisuuden turvaamisessa ja talouden seurantajärjestelmissä.

Konserniohjauksen osalta on ollut havaittavissa, että kunnanvaltuustot asettavat melko vähän taloudellisia tai muitakaan tavoitteita kunnan tytäryhtiöille. Tavoitteiden asettaminen jää usein tytäryhtiön hallituksen tehtäväksi, mikä on joissakin tapauksissa johtanut siihen, että tytäryhtiöt ovat alkaneet elämään omaa elämäänsä irrallaan kuntakonsernin ohjauksesta. Konserniohjausta voidaan vahvistaa sitouttamalla tytäryhteisöt noudattamaan konserniohjetta. Konserniohjeen noudattamisen valvonta on tutkimuksen perusteella osin puutteellista. Tutkimuksessa kävi myös ilmi se, että tytäryhtiöiden ohjaukseen ja valvontaan liittyviä menettelyiden raportoinnissa ja dokumentoinnissa on ollut puutteita, mikä tilintarkastajan näkökulmasta heikentää konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamista.

Tutkimuksen perusteella riskienhallinnan järjestäminen on tiettyjen linjausten osalta ohjeistettu konsernitasolla, mutta selkeitä ja yhtenäisiä päätöksiä riskienhallinnan periaatteista ei tarkastelluissa kuntakonserneissa ole tehty. Riskienhallinnan asiantuntemus vaihtelee myös paljon erilaisten kuntakonsernien välillä. Yleisesti on ollut havaittavissa, että mitä suuremmasta kuntakonsernista on kyse, sen parempaa riskienhallinnan osaaminen yleensä on. Tarkasteluun valituissa kuntakonserneissa ei ole laadittu kokonaisvaltaisia riskikartoituksia. Riskikartoitukset ovat kohdistuneet joihinkin tiettyihin yksityiskohtaisiin riskeihin, kuten esimerkiksi rahoitus- ja vakuutusriskeihin sekä kiinteistöomaisuuteen kohdistuviin riskeihin.

Tutkimuksen teoriaosuudessa pohdittiin tilintarkastuksen tehtävää agenttiteorian näkökulmasta. Kappaleessa 2.1.2 todettiin, että tilintarkastuksessa tarkastajan on varmennettava ensinnäkin, että agentin toiminta on ollut sopimusten ja lakien mukaista. Toiseksi tarkastajan on varmistuttava siitä, että agentti on noudattanut yleisiä toiminnalle asetettuja pelisääntöjä, kuten tilinpäätöksen laatimisesta annettuja ohjeita. Tarkastajan on kolmanneksi varmistuttava siitä, että agentin raportointi vastaa todellisuutta ja tosiasioita. (Meklin 2009, 59.) Tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella voidaan todeta, että päämiehen saama kuva agentin suorittamasta konsernivalvonnasta ja sen tilasta ilman tilintarkastajan antamaa varmistusta voisi konsernivalvonnan raportoinnin osalta jäädä vielä jokseenkin puutteelliseksi. Ongelmana konsernivalvonnassa agenttiteorian näkökulmasta ei ole niinkään lakien ja sopimusten noudattaminen, vaan enemmänkin agentin suorittama raportointi annettujen ohjeiden mukaisesti ja riittävän kattavasti omasta toiminnastaan.

LÄHTEET

Kirjallisuus:

Anderson, R.J. 1977. *The External Audit*. Toronto: Cropp Clark Pitman.

American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts 1973. *A Statement of basic auditing concepts, by Committee on Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.

Blumme, Nils; Karhu, Päivi; Kontula, Lisbet; Laitakari, Jyri; Linna, Mika; Nordin, Jan; Sovasto, Jussi; Tarvainen, Jyri; Tikkanen, Reino; Turakainen, Olli; Urrila, Antti & Vesa, Janne 2005. *Corporate governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. Helsinki: Edita Prima Oy.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino.

Hakala, Sirpa 2006. *Kuntakonsernin konserniohjaus ja valvonta. Oikeudellinen tutkimus kansanvaltaisuuden toteutumisen näkökulmasta*. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. Oikeustieteiden laitos. Kunnallisoikeus.

Halla, Ilona; Hättinen, Raija; Grönfors-Kallio, Anneli; Malm, Saara; Kaisanlahti, Timo, Kontula, Lisbet & Väisänen, Heljä 2003. *Corporate governance Suomessa*. Helsinki: Edita Prima Oy.

Harjula, Heikki & Prättälä, Kari 2007. *Kuntalaki - tausta ja tulkinnat*. Helsinki: Talentum Media Oy

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2001. *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka; Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2007. *Tutki ja kirjoita*. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Hirvonen, Niskakangas & Steiner 2003. *Corporate governance – Hyvä omistajaohjaus ja hallitustyöskentely*. WSOY.

Holopainen, Atte; Koivu, Eila; Kuuluvainen, Antero; Lappalainen, Keijo; Leppiniemi, Jarno; Mikola, Matti & Vehmas Keijo 2006. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) 2006. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita Prima Oy

Koskinen, Ilpo; Alasuutari, Pertti & Peltonen, Tuomo 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.

- Leitch, Matthew 2008. *Intelligent Internal Control and Risk Management - Designing High-Performance Risk Control Systems*. Hampshire: Gower Publishing Limited.
- Lincoln Y.S. & Guba E.G. 1985. *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills: Sage.
- Lyons, Sean 2009. In Defense of the Corporation. *Internal Auditor*, October 2009, 27–29.
- Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere: Tampere University Press.
- Mattila, Matti 2007. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Versio 4. Helsinki: Fact Finding Service.
- Mason, Jennifer 1996. *Qualitative Researching*. London: SAGE Publications.
- Meklin, Pentti 2002. *Valtiontalouden perusteet*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Meklin, Pentti & Martikainen, Juha-Pekka 2003. *Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä - Käytäntöjä ja kehittämistarpeita*. Helsinki: Kuntatalon paino.
- Meklin, Pentti 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- Metsämuuronen, Jari 2006. *Laadullisen tutkimuksen käsikirja*. Helsinki: International Methelp Ky.
- Myllymäki, Arvo 2006. *Valtio, kunta ja Euroopan unioni*. Vammala: Pole-Kustannustieto Oy.
- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssivaltio-oikeus – valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Helsinki: WSOYpro.
- Niinisalo, Esa 1995. *Sisäisen tarkastajan työtehtävät liikeyrityksessä ja kunnassa*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Niskakangas, Heikki; Pönkä, Pasi & Oksanen, Antero 2007. *Kuntakonsernit – Toiminta, päätöksenteko ja hankinnat*. Helsinki: KL-Kustannus Oy.
- O'Regan, David 2004. *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*. Oxford: John Wiley & Sons. Inc.
- Paloposki, Jaakko 2004. *Kunnan teknisen toimen liikelaitosten ja tytäryhteisöjen ohjaus*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Porokka-Maunuksela, Raija; Huuskonen, Juha; Koskinen, Outi & Säilä, Esko 2004. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Prima Oy.

- Porter, Brenda; Simon, Jon; Hatherly, David 2003. *Principles of external auditing*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Riistama, Veijo 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY
- Riistama, Veijo 2000. *Tilintarkastus – perusteet*. Kolmas uudistettu laitos. Porvoo: WSOY.
- Sarja, Mikko 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Tamminen, Rauno 1993. *Tiedettä tekemään!* Jyväskylä: Atena Kustannus Oy.
- Tokkola, Raija 2005. *Tytäryhtiöiden konserniohjaus ja -valvonta kuntakonsernin riskienhallinnassa Case: Imatran kaupunki*. Pro gradu -tutkielma. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppätieteellinen tiedekunta. Laskentatoimi.
- Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Vuokko, Iida 2009. *Kuntakonsernin omistajaohjauksen organisointi - tapauksina Suomen kuusi suurinta kaupunkia*. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos. Kunnallistalous.
- Vuorinen, Erkki 2000. *Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät*. Pori: Oy Audiator Ab & Vuoricon Oy.

Virallislähteet:

Hallintolaki 6.6.2003/434

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta, HE 263/2006

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/467

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KILA:n kuntajaosto) 2008. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto

Kuntalaki 17.3.1995/365

Kuntaliiton yleiskirje 21.8.2007 19/80/2007

Kuntien valtionosuuslaki 20.12.2006/1147

Tampereen kaupunki, talousarvio 2009

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

Elektroniset lähteet:

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissionin (COSO) verkkosivut. <<http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>> Luettu 30.1.2010

Helsingin kaupunki, kaupunginhallitus 2007. *Sisäinen valvonta Helsingin kaupungissa*. <<http://www.hel2.fi/helakanslia/Kaupunginhallitus/Esityslistat/liitteet/072830005.doc>> 25.10.2009.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistys) verkkosivut. <www.jhtt.fi/15> Luettu 21.11.2009

Myllyntaus, Oiva: Konsernivalvonnan järjestäminen. Tarkastuslautakuntien koulutuspäivä 28.11. ja 29.11.2007, Suomen Kuntaliitto. <http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93749;108318> Luettu 2.12.2009

Suomen Kuntaliitto, yleiskirje 11.1.1996 2/96. *Tarkastussäntömalli*. <http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;347;93749;11852;11868> Luettu 6.11.2009

Suomen Kuntaliitto 2005. *Konserniohje*. <http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;347;93749;108318;11443> Luettu 5.12.2009

Suomen Kuntaliitto 2009. *Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (Corporate governance)*. <http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;349;5648;155710> Luettu 28.11.2009

Sisäiset tarkastajat ry 2009. *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit*. Alkuperäinen julkaisu: the Institute of Internal Auditors (IIA) 2009. *International Professional Practices Framework (IPPF)*. <<http://www.theiia.fi/?sc=5299&sc2=5374>> Luettu 7.11.2009

Muut lähteet:

JHTT-tilintarkastaja A:n haastattelu 21.1.2010.

JHTT-tilintarkastaja B:n haastattelu 28.1.2010.

Kunnan X hallintosääntö

Kunnan X talousarvio vuodelle 2009.

Kunnan X tilinpäätös 2008.

Kunnan Y hallintosääntö

Kunnan Y tilinpäätös 2008.

LIITTEET

Haastattelukysymykset teemahaastatteluun konsernivalvonnasta

A. Haastateltavan taustatiedot

1. Kauanko olette toimineet tilintarkastajana kuntasektorilla?
2. Kuinka pitkään olette toimineet ao. kunnan vastuullisena tilintarkastajana?
3. Suoritetut tilintarkastustutkinnot?

B. Kuntakonsernin tilintarkastus

Kuntalain 73.4 §:n mukaisesti tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

1. Toimitteko tällä hetkellä myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana?
 - 1.1 Koetteko, että tilintarkastus on kattavampaa ja laadukkaampaa toimiessanne myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana?
 - 1.2. Koetteko, että tilintarkastus olisi kattavampaa ja laadukkaampaa jos toimisitte myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajana?
2. Kuvaile omin sanoin sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamisen prosessia, tarkastuksen suunnittelua ja toteuttamista.
3. Millaisia tarkastusmenetelmiä käytätte arvioidessanne sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta?
4. Hyödynnättekö joitakin sisäisen valvonnan viitekehyksiä (esim. COSO, COSO-ERM, INTOSAI) arvioidessanne sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta?
5. Hyödynnättekö kunnan sisäisen tarkastajan tekemää tarkastustyötä ja arvioita sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuuden tarkastamisessa?
 - 5.1 Jos hyödynnätte, niin millä tavalla varmistutte sisäisen tarkastuksen tekemän tarkastustyön laadusta ja oikeellisuudesta?

5.2 Noudatetaanko kunnan sisäisessä tarkastuksessa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja ja onko sisäisen tarkastuksen laatu mielestänne standardien mukaista?

6. Oletteko joutuneet antamaan mukautettua tilintarkastuskertomusta sen johdosta, että sisäinen valvonta ja konsernivalvonta ei olisi ollut asianmukaisesti järjestetty?

C. Hallituksen selonteon arviointi koskien konsernivalvontaa

Kunnanhallituksen on annettava toimintakertomuksessa Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (yleisohje tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, 2008) mukaisesti selonteko kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan järjestämisestä.

1. Onko hallituksen selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä mielestänne perusteltu ja antaako se oikean kuvan konsernivalvonnan järjestämisestä?
2. Onko konsernivalvonnan puutteet havaittu kunnanhallituksen toimesta ja perustuvatko ne järjestelmälliseen arviointiin?
3. Ovatko konsernivalvonnan kehittämissuunnitelmat riittävät ottaen huomioon konsernivalvonnan tavoitteet (taloudellinen ja tuloksellinen toiminta, riittävä ja luotettava tieto päätösten perusteena, lain säännösten, viranomaisohjeiden ja toimielinten päätöksien noudattaminen sekä omaisuuden ja voimavarojen turvaaminen)?

D. Valtuuston asettamien tavoitteiden toteutuminen ja konserniohjeen noudattaminen

Konsernivalvonnassa seurataan erityisesti valtuuston tytäryhteisöilleen asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen noudattamista.

1. Miten hyvin valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista mielestänne konsernijohdossa seurataan?

2. Onko kunnassa laadittu mielestänne riittävän kattava konserniohje, jotta voitaisiin varmistua konserniyhteisöjen tehokkaasta johtamisesta, tarkoituksenmukaisesta päätöksenteosta ja riskienhallinnasta?
3. Onko konserniohjeen noudattamista valvottu ja onko sitä noudatettu riittäväällä tarkkuudella?
4. Voisiko kunnan konserniohjeistusta mielestänne kehittää jollakin tavalla?
5. Ohjaako konsernijohto riittävästi kunnan edustajien päätösvallan käyttöä tytäryhtiöiden yhtiökokouksissa?
6. Onko konsernijohto antanut tytäryhtiöiden valvontaa koskevia ohjeita kunnan omille viranhaltijoille tai toimielimille?
7. Miten tytäryhtiöt raportoivat toiminnastaan ja taloudellisesta asemastaan konsernijohdolle?
8. Seuraako konsernijohto tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuutta ja taloudellista asemaa mielestänne asianmukaisesti? (toteuman analysointi, raportointi, reagointi merkittäviin poikkeamiin, tunnusluvut ja mittarit)

E. Riskienhallintajärjestelmien toimivuus konserniyhteisöissä

1. Onko kuntakonsernin riskienhallinnan ja seurannan vastuut jaettu konsernijohdon osalta selkeästi ja onko siihen riittävä asiantuntemus?
2. Valvooko ja ohjeistaako konsernijohto konserniyhteisöjen toimintaa ja riskienhallinnan järjestämistä esimerkiksi päättämällä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteista konsernitasolla?
3. Onko konserniyhteisöiden riskienkartoitus ajan tasalla ja onko riskienkartoitus riittävän kattava?