

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot ja niiden
valmisteluprosessi Suomen suurimmissa kaupungeissa

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Syyskuu 2011
Ohjaaja: Salme Näsi

Pauliina Klemetti

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Johtamiskorkeakoulu; yrityksen taloustiede, laskentatoimi

Tekijä: KLEMETTI, PAULIINA
Tutkielman nimi: Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot ja niiden valmisteluprosessi Suomen suurimmissa kaupungeissa
Pro gradu -tutkielma: 106 sivua, 2 liitesivua
Aika: Syyskuu 2011
Avainsanat: Kunnat, sisäinen valvonta, konsernivalvonta, arviointi

Sisäinen valvonta on olennainen osa hyvää hallintotapaa. Sisäisen valvonnan tarkoitus on varmistaa kunnan toiminnan säännöstenmukaisuus, taloudellisuus ja tuloksellisuus, päätösten perusteena olevan tiedon riittävyys ja luotettavuus sekä omaisuuden ja voimavarojen turvaaminen. Konsernivalvonta vastaa asiallisesti sisäistä valvontaa, mutta valvonnan kohteina ovat kunnan toimintayksiköiden sijaan kunnan konserniyhteisöt, joiden piirissä yhtä suurempi osa kunnan palveluista järjestetään.

Kuntien on tullut Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen perusteella vuodesta 2008 sisällyttää toimintakertomukseensa selonteot sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Selonteoissa tulee kuvata valvonnan järjestämistä, valvonnassa mahdollisesti havaittuja puutteita valvonnan kohdealueittain sekä taloussuunnittelukaudelle suunniteltuja kehittämistoimenpiteitä.

Tässä tutkielmassa perehdytään Suomen seitsemän suurimman kaupungin sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen laadintaprosessiin sekä verrataan selontekoja toisiinsa ja kuntajaoston yleisohjeeseen nähden. Lisäksi vertaillaan kuntakohtaisesti selontekojen kehitystä vuodesta 2008.

Tutkimuksen tulosten perusteella havaitaan, että sisäisen valvonnan arviointiprosessi on kaupungeissa samantapainen. Ensin valvonnan tasoa arvioidaan hallintokuntaakohtaisesti, minkä jälkeen sisäisen tarkastuksen yksikkö tai muu taho laatii kaupungin selonteon. Itse selonteot eroavat toisistaan erityisesti havaittujen puutteiden raportoinnin osalta. Erilaisten selontekojen taustalla voi olla myös erilaisia näkemyksiä sisäisestä valvonnasta, sillä kaikkien raportoitujen puutteiden syyt eivät liene pelkästään valvontajärjestelmästä johtuvia.

Konsernivalvonnan arviointikäytännöt vaihtelevat kunnittain sisäisen valvonnan arviointia enemmän. Kaikissa kaupungeissa konsernivalvonnan tasoa ei arvioida systemaattisesti, ja toisissa kaupungeissa arviointi suoritetaan konsernijohdon toimesta ja toisissa tytäryhteisöjen johdon toimesta. Tytäryhteisöjen johdon näkemykset toimivasta konserniohjauksesta ja -valvonnasta saattavat erota konsernijohdon näkemyksistä, sillä tytäryhteisöjen sisäinen valvonta ja riskienhallinta muodostavat vain osan konsernivalvonnasta. Konsernivalvonnan selonteoissa ei kuitenkaan nosteta esiin merkittäviä puutteita, mikä voi osin johtua myös vaihtelevista arviointikäytännöistä.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
1.1 Sisäinen valvonta ja konsernivalvonta kuntasektorilla.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite	2
1.3 Rajaukset.....	4
1.4 Tutkimuksen toteutus.....	5
1.4.1 Tutkimusmenetelmät	5
1.4.2 Tutkimuksen kulku	9
2 SISÄINEN VALVONTA, KONSERNIVALVONTA JA ARVIOINTI	10
2.1 Sisäinen valvonta	10
2.1.1 Sisäisen valvonnan määritelmä, tavoitteet ja rajoitukset.....	10
2.1.2 Sisäisen valvonnan viitekehykset	13
2.1.2.1 COSO (Internal Control – Integrated Framework)	13
2.1.2.2 COSO ERM.....	16
2.1.3 Sisäinen valvonta kuntasektorilla	18
2.2 Kunnan konsernivalvonta	20
2.3 Arviointi valvonnan ja kehittämisen välineenä	25
2.3.1 Arvioinnin tutkimuksessa esitettyjä näkökulmia arviointiin	25
2.3.2 Yhteinen arviointimalli CAF.....	32
2.3.3 Arviointi julkisella sektorilla sekä kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen laatimisen taustalla.....	33
3 SUOMEN SEITSEMÄN SUURIMMAN KAUPUNGIN SISÄISEN VALVONNAN JA KONSERNIVALVONNAN SELONTEOT JA NIIDEN VALMISTELU	36
3.1 Perustietoja kaupungeista	36
3.2 Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen valmisteluprosessi	38
3.2.1 Sisäisen valvonnan arviointi ja selontekojen valmisteluprosessi	38
3.2.2 Konsernivalvonnan arviointi ja selontekojen valmisteluprosessi.....	41
3.3 Kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot.....	43
3.3.1 Sisäisen valvonnan selonteot ja niiden kehitys	43
3.3.1.1 Sisäisen valvonnan selonteot	43
3.3.1.2 Sisäisen valvonnan selontekojen kehitys.....	56
3.3.1.3 Yhteenveto.....	63

3.3.2	Konsernivalvonnan selonteot ja niiden kehitys	66
3.3.2.1	Konsernivalvonnan selonteot	66
3.3.2.2	Konsernivalvonnan selontekojen kehitys	78
3.3.2.3	Yhteenveto	88
4	JOHTOPÄÄTÖKSET	91
4.1	Johtopäätöksiä kuntien arviointikäytännöistä ja selonteoista	91
4.1.1	Sisäisen valvonnan arviointi ja selonteot	91
4.1.2	Konsernivalvonnan arviointi ja selonteot	94
4.2	Tutkimuksen laadun arviointi	97
4.3	Jatkotutkimusmahdollisuuksia	98
	LÄHTEET	100
	LIITTEET	107
	Liite 1: Kysymyslomake	107

1 Johdanto

1.1 Sisäinen valvonta ja konsernivalvonta kuntasektorilla

Sisäinen valvonta on kunnan ensisijainen valvontajärjestelmä, ja sisäisen valvonnan merkitys kunnallishallinnossa on viime vuosina korostunut. Tilintarkastajan suorittama toimintojen jälkikäteinen tarkastus ei yksin riitä, vaan tietoa tarvitaan myös reaaliaikaisesti (Myllymäki 2007). Sisäisen valvonnan tarkoitus on tuottaa tällaista tietoa ja siten varmistaa toiminnan taloudellisuuden ja tuloksellisuuden lisäksi, että päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa ja että lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009). Toimivan valvontajärjestelmän tarpeellisuus korostuu julkisessa taloudessa, jossa käytetään pääosin veronmaksajilta saatuja varoja ja toimitaan monilla eri toimialoilla. Kuntalaissa ei kuitenkaan määritellä sisäisen valvonnan järjestämistä tai sisältöä, vaan sisäisen valvonnan järjestämisen voidaan katsoa kuuluvan kuntalain 23 §:ssä kunnanhallitukselle osoitettuun taloudenhoidon vastuuseen (Harjula & Prättälä 2001, 184). Kuntien toiminnan monimuotoisuudesta ja sääntelyn vähäisyydestä johtuu, että kuntien johdon tehtävä varmistua valvontajärjestelmän asianmukaisuudesta on varsin haasteellinen.

Myös kuntien tytäryhteisöjen valvonta eli konsernivalvonta on keskeisessä asemassa toiminnan säännöstenmukaisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta arvioitaessa, sillä kuntien palveluista yhä suurempi osa tuotetaan nykyään kunnan juridisten rajojen ulkopuolella ja valtuuston suoran päätäntävällän ulottumattomissa kunnan konserniyhteisöissä. Kunnan rooli on muuttunut palvelujen tuottajasta pikemmin palvelujen järjestäjäksi (Meklin 2005, 78). Kuitenkin myös kunnan konserniyhteisöjen tuottamat palvelut ovat yhtä lailla kunnan toimintaa, joka tähtää kuntalaisten hyvinvoinnista huolehtimiseen. Tästä syystä konserniyhteisöjen toiminnan ohjaukseen ja valvontaan on kiinnitettävä erityistä huomiota.

Kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan sekä niihin liittyvän sääntelyn kehittämistarpeet käyvät selvästi ilmi Valtiovarainministeriön asettaman työryhmän Selvityksessä kuntalain uudistustarpeista (2011). Selvityksen mukaan kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan toteuttamisen on havaittu olevan puutteellista, ja täsmentäviä säännöksiä sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan sisällöstä ja järjestämisestä tarvitaan. Myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan vastuutahot on selvityksen mukaan määriteltävä täsmällisemmin. Kuntien sisäiseen valvontaan liittyvistä puutteista kertoo myös se, että kuntien tilintarkastuskertomuksiin on jouduttu monissa tapauksissa ottamaan sisäistä valvontaa koskeva huomautus tai muistutus (Porokka-Maunuksela, Huuskonen, Koskinen & Säilä 2004, 55).

Kunnille asetettu velvoite tuoda julki sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestäminen ja valvonnassa havaitut puutteet tilinpäätöksessään lisää paineita kuntien valvontajärjestelmien kehittämiseksi. Kuntien on vuodesta 2008 tullut sisällyttää toimintakertomukseensa selonteot sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009, yleisohje annettu vuonna 2008, mutta siihen on tehty muilta osin muutoksia vuonna 2009). Selonteoissa on kuvattava valvonnan järjestämisen lisäksi kohdealueittain valvonnassa tilikaudella mahdollisesti havaittuja puutteita sekä taloussuunnittelukaudelle suunniteltuja kehittämistoimenpiteitä. Perustellun selonteon laatimiseksi kunnassa on arvioitava sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan asianmukaisuutta (Tuononen 2009). Mikäli kunnassa on vain laadittu muodolliset vaatimukset täyttävä selonteko ilman systemaattista ja rehellistä arviointiprosessia, jäävät valvontajärjestelmän puutteet mitä todennäköisimmin havaitsematta ja korjaamatta, jolloin selontekojen laatimisveloitteen tarkoituksen ei voida katsoa toteutuvan.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on saada kattava kuva Suomen suurten kaupunkien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen laatimisprosessista ja sisällöstä sekä tehdä

perusteltuja tulkintoja siitä, miten perusteellisesti ja aidosti kunnat ovat toteuttaneet velvoitteensa tuoda selonteossa ilmi sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuus. On mahdollista, että kunnan selonteko on laadittu vain täyttämään Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) muodolliset vaatimukset, mutta toisaalta kunnassa on voitu perehtyä valvontajärjestelmän arviointiin hyvin syvällisestikin ja laatia kattava selonteko, jossa tuodaan rehellisesti esiin myös havaitut puutteet ja suunnitellut kehittämistoimet.

Arviointia kunnassa tarkastellaan tiedon tuottamisen näkökulmasta: kuka tietoa tuottaa ja millaisin mallein ja menetelmin (Vakkuri 2001, 172). Arvioinnin suorittamisen vastuutuksen lisäksi perehdytään varsinaisen selonteon laadinnan vastuutukseen. Arvioinnin suorittanut taho voi myös laatia kunnan selonteon, tai selonteko voidaan koota esimerkiksi sisäisessä tarkastuksessa yksiköiden arviointitietojen perusteella. Arvioinnissa käytettävien mallien osalta tavoitteena on saada käsitys ensinnäkin kunnassa käytetyistä viitekehyksistä ja arviointimalleista sekä siitä, onko valittu malli otettu sellaisenaan käyttöön vai onko sitä muokattu kunnan tarpeiden mukaan. Kuntien toiminnan luonteesta johtuen pääosin yrityksiä varten tehdyt viitekehykset eivät välttämättä suoraan sovellu kunnissa käytettäviksi. Myös sisäisen tarkastuksen rooli prosessissa on kiinnostava kysymys, sillä yksikkö on kunnassa sisäisen valvonnan ja arvioinnin asiantuntija.

Kuntien arviointikäytäntöjen kartoittamisen jälkeen perehdytään kuntien vuoden 2010 tilinpäätösten sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen sisältöön. Selontekojen rakennetta ja sisältöä analysoidaan kuntajaoston yleisohjeen perusteella. Kiinnostavaa on, noudattavatko kunnat kuntajaoston yleisohjetta lähinnä ulkoasun ja rakenteen osalta vai onko yleisohjeesta otettu mallia nimenomaan sisällön kattavuuden ja syvällisyyden varmistamiseksi. Yleisohjeen mukaiset sisäisen valvonnan osa-alueet eivät välttämättä kata kaikkia kunnassa kulloinkin relevantteja valvonnan erityistilanteita, joten joissain tilanteissa osittainen suosituksesta poikkeaminen voi olla tarkoituksenmukaista. Kuitenkin selontekoon tulisi nähdäkseni sisällyttää vähintään yleisohjeen mukaiset kohdealueet, ja halutessaan kunta voisi ottaa selontekoonsa myös muita osa-alueita yleisohjeen ulkopuolelta.

Vuoden 2010 selontekojen lisäksi analysoidaan selontekojen kuntakohtaista kehitystä vuodesta 2008. Velvoitteen uutuudesta johtuen kunnat ovat saattaneet kehittää selontekojaan paljonkin ensimmäisestä vuodesta, joten kolmen ensimmäisen vuoden selontekoihin perehtymällä saadaan kattavampi käsitys siitä, millaisiksi kuntien selonteot ovat ensimmäisten laatimisvuosien perusteella muotoutumassa.

Selontekojen analysoinnin jälkeen pohditaan siitä, miten huolellisesti selontekojen laadintaan on kunnissa paneuduttu ja miten syvällisen ja tarkan kuvan selonteot kunnan valvontajärjestelmästä antavat. Erityisen kiinnostavia ovat kunnan raportoimat valvontaan liittyvät puutteet ja kehittämiskohteet. Mikäli puutteita ei raportoida, voi syitä periaatteessa olla kolme: arvioinnin perusteella kunnan sisäisen valvonnan taso on todettu riittäväksi eikä kehittämistarpeita siten ole, puutteet ja kehittämiskohteet ovat jääneet jostain syystä havaitsematta tai havaittuja puutteita ja kehittämiskohteita ei selonteossa esitetä. Selonteon laatijan harkintavallassa on ratkaista, mitkä seikat ovat niin merkittäviä, että ne nostetaan kunnan selontekoon; vähämerkityksisiä asioita ei ole tarkoituskaan selonteossa esittää. Huomionarvoinen seikka on myös samojen puutteiden tai kehittämiskohteiden toistuminen vuodesta toiseen. Mikäli ongelmat pitkittyvät, olisi ainakin tässä tapauksessa paikallaan tehdä selkoa ongelman korjaamiseksi suunnitelluista ja mahdollisesti myös jo toteutetuista toimenpiteistä, vaikka yleisohje ei suoraan edellytäkään toteutettujen kehittämistoimien kuvaamista.

1.3 Rajaukset

Tutkimuksen otokseksi valitaan Suomen seitsemän suurinta kaupunkia, jotka ovat asukasluvulla mitattuna Espoo, Helsinki, Jyväskylä, Oulu, Tampere, Turku ja Vantaa (Väestörekisterikeskus: Kuntien asukasluvut aakkosjärjestyksessä <http://vrk.fi/default.aspx?docid=5040&site=3&id=0>). Kun halutaan perehtyä sisäisen valvonnan arvioinnissa käytettyihin arviointimenetelmiin, ovat suurimmat kunnat todennäköisimpiä systemaattisia arvioijia ja varsinaisten, yleisesti tunnettujen

arviointimenetelmien tai viitekehysten käyttäjiä. Sisäisen tarkastuksen yksiköt suurissa kaupungeissa ovat sisäisen valvonnan ja arvioinnin asiantuntijoita. Pienemmissä kunnissa sisäiseen valvontaan ja arviointiin ei ole välttämättä perehdytty yhtä laajasti esimerkiksi resurssien puutteen vuoksi, eikä pienissä kunnissa välttämättä ole sisäistä tarkastajaa. Edellä mainituista syistä johtuen tutkimuksessa ei ole mahdollista ottaa huomioon sekä suuria kaupunkia että pieniä kuntia, sillä niiden käytännöt eivät ole vertailukelpoisia. Suurten kaupunkien raportointiin voisi myös ajatella kohdistuvan pieniä kuntia suurempaa painetta esimerkiksi kuntalaisten tai median taholta, mikä myös osaltaan saattaa lisätä motivaatiota raportoinnin kehittämiseen.

Otokseen valittujen kaupunkien raportoinnin tarkastelu rajataan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekoihin, eikä muualta tilinpäätöksestä mahdollisesti löytyvää, aiheeseen liittyvää tietoa oteta huomioon. Näin saadaan käsitys siitä, miten järjestelmällisesti ja täsmällisesti kunnat ovat tuoneet julki sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisen, havaitut puutteet sekä suunnitellut kehittämistoimenpiteet nimenomaan asianomaisessa selonteossa. Tilinpäätöksen hyödyntäjiä ajatellen ja raportoinnin laadun kannalta on tärkeää, että olennaiset tiedot ovat löydettävissä oikeasta paikasta jo sisällyksen perusteella eikä tietoja tarvitse poimia tilinpäätöksen eri osioista. Tällaiseen olennaisten tietojen keräämiseen yhden otsikon alle on selvästi pyritty myös Kuntajaoston selonteon ohjeistuksessa.

Selonteista tutkimukseen otetaan kaikki yleisohjeen perusteella kuntien toimintakertomuksiin laaditut selonteot. Kuntien välisessä vertailussa pidättäydytään vuoden 2010 tilinpäätösten vertailussa, kun taas kuntakohtaista selontekojen kehittymistä arvioidaan käyttäen kunnan vuosien 2008 – 2010 selontekoja.

1.4 Tutkimuksen toteutus

1.4.1 Tutkimusmenetelmät

Kuten Alasuutari (1995) toteaa, kvalitatiivista ja kvantitatiivista tutkimusta ei useinkaan ole tarkoituksenmukaista tarkastella toistensa vastakohtina, vaan kvantitatiivista ja kvalitatiivista analyysiä voidaan pitää myös jatkumona. Tällä jatkumolla tutkimukseni sijoittuu lähemmäs kvalitatiivista tutkimusta, mutta ei kuitenkaan aivan ääripäähän. Selontekojen vertailevaa analyysiä tutkimuksessani ei voida pitää puhtaasti laadullisena, vaan yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia haetaan pitkälti vastaamalla kyllä/ei -kysymyksiin. Myös arviointikäytäntöjen vertailu on ensisijaisesti tällaista määrällistä tyypittelyä. Kuitenkin tutkimukseni tavoitteena on selontekojen vertailun perusteella pikemmin ymmärtäminen ja perusteltujen tulkintojen tekeminen kuin tyhjentävä selittäminen, mitä voidaan pitää laadullisen tutkimuksen perinteen mukaisena tavoitteena (ks. esim. Eskola & Suoranta 1998).

Perusteltujen tulkintojen tekemistä kuntien selontekojen sisällöstä ja laadintaprosessista voidaan pitää toiminta-analyyttisenä tutkimuksena, sillä mielenkiinto kohdistuu ennen muuta kunnan toimijoiden tekemiin ratkaisuihin. Toiminta-analyttinen tutkimusote edustaa laadullista tutkimusta, jossa pyritään tutkittavan ilmiön tulkitsemiseen, ymmärtämiseen ja uuden tiedon luomiseen. Keskeistä on toimijoiden näkökulma, näkemykset ja kokemukset tutkimuksen kohteesta (Näsi 1983). Kyselyiden lähettämisessä selontekojen laatijoille on kysymys juuri tästä: kiinnostuksen kohteena on kuntien viranhaltijoiden eli toimijoiden näkemykset. Vaikka arviointiprosessi sisältää muitakin komponentteja kuin varsinaiset toimijat (kuten kunnan arviointimalli), on näidenkin osatekijöiden taustalla kunnan toimijoiden valinnat sekä käsitykset. Samaakin arviointimallia soveltavissa kunnissa voidaan päätyä erilaisiin menettelyihin, sillä viime kädessä valinnat arvioinnin toteuttamiseksi ja selonteon laatimiseksi ovat seurausta toimijoiden subjektiivisesta harkinnasta.

Tutkimustani voidaan luonnehtia tapaustutkimukseksi. Tapaustutkimus on ennen kaikkea tiedonhankinnan strategia tai tutkimustapa, ei niinkään yksittäinen tutkimusmetodi, sillä tapaustutkimus sisältää lähtökohtaisesti useita tutkimusmenetelmiä. Voidaankin sanoa, että lähes kaikki kvalitatiivinen tutkimus on tapaustutkimusta. (Laine, Bamberg & Jokinen 2007; Metsämuuronen 2006). Olennaista tapaustutkimuksessa on perusteellinen kuvaus

(thick description) tutkittavasta ilmiöstä. Tutkittava ilmiö eli tutkimuksen kohde on erotettava tapauksesta. Tutkimuksen kohde määrittelee, mistä tapauksen piirteistä ollaan kiinnostuneita. Laine, Bamberg ja Jokinen (2007) toteavatkin, että kysymys ”Mistä tämä tapaus on tapaus?” osuu asian ytimeen. Tutkimuksen tavoitteena on siten lisätä ymmärrystä tutkittavasta tapauksesta ja olosuhteista, joiden vaikutuksesta tapaus on muotoutunut sellaiseksi kuin se on (Laine, Bamberg & Jokinen 2007). Tämä pätee hyvin myös omaan tutkimukseeni: kiinnostuksen kohteena on seitsemän suurimman kaupungin selonteot (tutkimukseni tapaukset) sekä niiden laadintaprosessit (tapauksiin vaikuttaneet olosuhteet). Tutkimuksen kohde puolestaan on sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot sekä niiden laadintaprosessi. Tätä tutkimuksen kohdetta lähestytään tutkimukseni seitsemän tapauksen kautta.

Tyypillisimmillään tapaustutkimuksessa keskitytään yhteen tapaukseen, mutta tutkimukseni edustaa niin sanottua monitapaustutkimusta. Monitapaustutkimuksella voidaan saavuttaa etuja verrattuna yhteen tapaukseen keskittymiseen, mikäli tutkimus on tehty huolella. Tällaisia etuja ovat Yinin (2003) mukaan ennen kaikkea johtopäätösten vahvuus. Kyse ei ole kuitenkaan yleistämisestä tilastollisessa mielessä, vaan pikemmin tulosten toistettavuudesta. Tämä edellyttää tapausten huolellista valintaa: on valittava tapaukset, joista odotetaan samansuuntaisia tuloksia tai tapaukset, joista odotetaan erisuuntaisia tuloksia, mutta tiedossa olevista syistä. Jos tulokset sitten vastaavat tutkijan ennakkoodotuksia, ovat johtopäätökset todennäköisesti vahvempia kuin yksittäisen tapauksen perusteella tehdyt johtopäätökset (Yin 2003). Tutkimuksessani tapaukset on valittu oletettujen samansuuntaisten tulosten perusteella: suuret kaupungit muistuttavat todennäköisemmin toisiaan kuin esimerkiksi suuret ja pienet.

Lillis ja Mundy (2009) esittelevät artikkelissaan kysely- ja tapaustutkimuksen ominaispiirteitä yhdistelevän poikkileikkaustutkimuksen (cross-sectional field study). Otoksen rajatun koon vuoksi poikkileikkaustutkimuksessa tutkimusaineistoa ei voida analysoida tilastollisesti, eikä tilastollisten yleistysten tekeminen ole siten mahdollista. Kuitenkaan perehtyminen kuhunkin tapaukseen ei ole yhtä syvällistä kuin yhden tapauksen tutkimuksessa. Tavoitteena on usein varsin monimutkaisen ilmiön ymmärtäminen ja ennen

kaikkea perusteellisen ja kattavan yleiskuvan saaminen. Poikkileikkaustutkimuksen tulokset eivät ole varauksetta perusjoukkoon yleistettäviä, mutta huolellisesti tehdyn poikkileikkaustutkimuksen perusteella perusjoukosta voidaan jo sanoa jotain yleispätevää, mikäli tietyt ilmiöt toistuvat tutkimuksen tuloksissa. Poikkileikkaustutkimus sijoittuukin sekä tapauksiin perehtymisen syvyyden ja otoskoon laajuuden suhteen kysely- ja tapaustutkimuksen väliin. Menetelmä soveltuu erityisesti tilanteisiin, joissa halutaan tutkia olemassa olevan teorian kattavuutta suhteessa tutkimuskohteen ilmiöihin ja käsitteisiin tai muuten täsmentää tutkittavaan ilmiöön liittyviä käsitteitä (Lillis & Mundy 2009).

Poikkileikkaustutkimus mahdollistaa tapaustutkimusta laajemman otoskoon, sillä aineiston analysointi on systemaattisempaa kuin tapaustutkimuksessa. Haastattelut poikkileikkaustutkimuksessa voivat olla puolistrukturoituja haastatteluja, joissa kysymykset ovat muotoa ”miten” tai ”miksi”. Analysointimenetelmänä voidaan käyttää muun muassa vertailuja, joilla yksiköissä toistuvat kaavamaisuudet ja toisaalta eroavaisuudet saadaan esille (Lillis & Mundy 2009, 138). Tällainen sisällön erittely ja erojen ja yhtäläisyyksien etsiminen muistuttaa paljolti sisällönanalyysiä. Perinteisesti sisällönanalyysi on ollut Tuomen ja Sarajärven (2009) mukaan määrällistä, aineiston kvantifiointiin pyrkivää sisällön erittelyä, mutta niin sanotussa laadullisessa sisällönanalyysissä pyrkimyksenä on luoda selkeä, sanallinen kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tällainen laadullinen sisällönanalyysi soveltuu myös poikkileikkaustutkimuksen tulosten analysointiin, sillä analysoimalla ja kuvaamalla aineistoja sekä niiden eroja ja yhtäläisyyksiä saadaan lopulta luotua ilmiöstä kattava yleiskuva, mitä voidaan pitää poikkileikkaustutkimuksen tavoitteena (Lillis & Mundy 2009).

Olennaista sisällönanalyysissä on perusteltujen johtopäätösten teko, sillä sisällönanalyysillä tehtyjä tutkimuksia on kritisoitu siitä, että aineisto on sisällönanalyysin keinoin vain järjestetty, ja varsinaiset johtopäätökset ovat jääneet puuttumaan (Tuomi & Sarajärvi 2009, 101 - 108). Lisäksi sisällönanalyysissä on syytä muistaa kaksi yleistä hyvää periaatetta, jotka liittyvät kaikkien kirjallisten aineistojen analyysiin. Ensimmäinen on tutkijan kriittinen suhtautuminen aineistoihin ja toinen on aineiston sopivuus tutkimuksen materiaaliksi (Metsämuuronen 2006).

1.4.2 Tutkimuksen kulku

Aihepiirin ja tutkimusongelman yleisesittelyn jälkeen perehdytään tutkittavaan ilmiöön tarkemmin. Tutkielman teoriaosuudessa käydään läpi sisäiseen valvontaan, konsernivalvontaan ja arviointiin liittyvää kirjallisuutta, kunnan sisäistä valvontaa ja konsernivalvontaa sääntelevää normistoa sekä sisäisen valvonnan viitekehyksiä ja arviointimenetelmiä. Keskeisimpinä viitekehyksinä tai arviointimenetelminä voidaan pitää yleisesti käytettyjä COSO-, COSO ERM- ja CAF-malleja.

Tutkimuksen aihealueen ja aihetta käsittelevän kirjallisuuden esittelyn jälkeen perehdytään tutkimukseen valitun otoksen, Suomen seitsemän suurimman kaupungin sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekoihin ja niiden laatimisprosessiin. Tutkimuksen empiirinen osuus koostuu siis kahdesta osasta, joihin kumpaankin liittyy oma empiirinen aineisto. Aineiston toinen osa, kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot, löytyy kuntien tilinpäätöskirjoihin sisältyvistä toimintakertomuksista.

Jotta selontekojen valmisteluprosessista saadaan kattava käsitys, lähetetään kuntien sisäisen tarkastuksen yksiköiden päälliköille kyselylomakkeet (ks. Liite 1), joissa kartoitetaan avoimin kysymyksin valvonnan arviointia sekä selonteon laatimisprosessia. Kysymykset ovat kaikille samat, eikä niihin ole annettu valmiita vastausvaihtoehtoja. Kyselylomakkeet lähetetään tarkastusjohtajille, koska sisäisiä tarkastajia voidaan pitää kunnan sisäisen valvonnan ja arvioinnin ammattilaisina. Vaikka sisäinen tarkastus ei varsinaisesti laatisi kunnan selontekoa, on tarkastusjohtajilla tietoa kunnan arviointikäytännöistä sekä selonteon laatimisesta, sillä sisäinen tarkastus on todennäköisesti ainakin jossain määrin mukana kunnan valvontajärjestelmän ja arviointimallien kehittämisessä sekä asiaan liittyvän koulutuksen järjestämisessä. Lisäksi sisäisen tarkastuksen päälliköillä on todennäköisesti hyvät mahdollisuudet saada laatimisprosessiin liittyen tietoa myös muista toimintayksiköistä.

2 Sisäinen valvonta, konsernivalvonta ja arviointi

2.1 Sisäinen valvonta

2.1.1 Sisäisen valvonnan määritelmä, tavoitteet ja rajoitukset

Sisäinen valvonta on olennainen osa hyvää hallintotapaa. Käsitteellä *hyvä hallintotapa* ei ole yksiselitteistä määritelmää. Usein hyvällä hallintotavalla tarkoitetaan yksinkertaisesti järjestelmää, jolla organisaatiota johdetaan ja valvotaan. Johtamisjärjestelmään ja hyvään hallintotapaan liittyy kiinteästi myös tietojen antaminen organisaation toiminnasta (Alftan, Blumme, Heikkala, Kontula, Miettinen, Pakarainen, Sinersalo, Sjölund, Sundvik, Tarvainen, Tikkanen, Turakainen, Urrila ja Vesa 2008, 11). Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit (2011) määrittelevät johtamisen ja hallinnon (governance) seuraavasti: ”Hallituksen toimeenpanema prosessien ja rakenteiden kokonaisuus, jolla se informoi organisaatiota sekä johtaa, ohjaa ja seuraa organisaation toimia tavoitteiden saavuttamiseksi.”

Sisäinen valvonta on laajasti määriteltynä prosessi, johon kuuluu sekä tarkkailu että korjaavien toimenpiteiden toteuttaminen (Myllymäki 2007). Sisäisen valvonnan avulla organisaatio pyrkii varmistamaan toiminnalleen asetettujen tavoitteiden saavuttamisen (COSO 1992). Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit (2011) määrittelevät valvonnan yksityiskohtaisemmin ”johdon, hallituksen ja muiden osapuolten toimenpiteiksi, joilla hallitaan riskejä ja siten lisätään päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä. Johto suunnittelee, organisoi ja ohjaa toimintaa niin, että päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisesta saadaan kohtuullinen varmuus.” Myös Raudasoja ja Johansson määrittelevät sisäisen valvonnan tavoitteiden kautta: ”Sisäinen valvonta käsitteenä kattaa kaikki ne toimet, joiden avulla organisaatio pyrkii turvaamaan ja varmistamaan

tavoitteidensa toteutumisen sekä välttämään ongelmia ja yllätyksiä” (Raudasoja & Johansson 2009, 143).

Tavoitteiden saavuttamisen varmistamisen ohella sisäisen valvonnan keskeinen tehtävä on oikean ja riittävän tiedon tuottamisen varmistaminen niin kirjanpidosta kuin muistakin tietojärjestelmistä (Harjula & Prättälä 2001, 441). Tämä tehtävä voidaan nähdä tavoitteiden saavuttamista edistävänä: kun johdolla on käytettävissään oikea-aikaista ja merkityksellistä tietoa, toiminnan ohjaaminen oikeaan suuntaan mahdollistuu ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyys kasvaa (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas 2010, 54 - 55). Erityisesti kunnan kohdalla sisäisen valvonnan tehtävissä korostuu myös toiminnan ja taloudenhoidon säännöstenmukaisuuden varmistaminen. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (2009) toteaa, että sisäisen valvonnan tarkoituksena on varmistaa toiminnan taloudellisuuden ja tuloksellisuuden lisäksi, että päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa ja että lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan.

Jotta sisäinen valvonta pystyisi edistämään sille asetettujen tavoitteiden saavuttamista, on valvontajärjestelmän oltava tehokas. Jokipiin (2006) mukaan sisäistä valvontaa voidaan tarkastella kontingenssiteorian avulla. Kontingenssiteorian perusajatus on, että prosessin tai rakenteen on sovittava organisaation kontekstiin, jotta organisaatio voisi menestyä (Drazin 1985, 515). Saman voidaan nähdä koskevan sisäisen valvonnan rakennetta ja tehokkuutta. Mitä parempi yhteensopivuus rakenteen ja kontekstin välillä on, sitä tehokkaampi on valvontajärjestelmä. Tästä seuraa, että organisaation on kehitettävä valvontajärjestelmänsä omista lähtökohdistaan ja omaan toimintaympäristöönsä sopivaksi. Valmiin mallin tai viitekehyksen ottaminen suoraan valvontajärjestelmän pohjaksi ei välttämättä takaa parasta mahdollista lopputulosta.

Useissa sisäisen valvonnan viitekehyksissä (mm. COSO) onkin tiedostettu tehokkaan valvontajärjestelmän kontekstisidonnaisuus ja todettu, että kukin valvontajärjestelmä on yksilöllinen. Jokipiin tutkimuksen perusteella valvontajärjestelmän sopivuuteen eniten vaikuttavia tekijöitä ovat organisaation strategia ja toimintaympäristön koettu epävarmuus.

Toimintaympäristön epävarmuus on erotettava riskeistä: riskillä tarkoitetaan yleensä tapahtumaa, jonka vaikutus ja kenties myös todennäköisyys voidaan jollain tasolla arvioida. Ympäristön epävarmuus puolestaan on laajempi käsite, joka kattaa kaikenlaiset organisaation toimintaan vaikuttavat muutokset, joita ei aina voi mitenkään ennakoita (Jokipii 2006).

Riskit ja riskienhallinta liittyvät läheisesti sisäiseen valvontaan. Tavoitteiden saavuttamisen kannalta riskien onnistunut hallitseminen on varsin olennaista. Riskit on ensin tunnistettava, minkä jälkeen niiden todennäköisyys ja vaikuttavuus on arvioitava. On myös pohdittava, miten riskiä pienennetään halutulle tasolle ja miten jäljelle jäävä riski hallitaan (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 50). Riskien hallinta tai arviointi voidaan nähdä sisäisen valvonnan yhtenä osatekijänä, kuten COSO-malli esittää (COSO 1992). Holopainen ym. (2010, 59) ehdottavatkin tämän sisäisen valvonnan osatekijän nimeämistä riskien arvioinniksi, jolloin ero organisaation riskienhallintaprosessiin tulee selväksi.

Vaikka sisäisen valvonnan tarkoituksena on tiedon tuottaminen ja ennen kaikkea tavoitteiden saavuttamisen edistäminen, ei paraskaan valvontajärjestelmä voi kuitenkaan taata tavoitteiden saavuttamista. Sisäinen valvonta voi antaa organisaation johdolle vain kohtuullisen varmuuden tavoitteiden saavuttamisesta (Holopainen ym. 2010, 52 - 53). Organisaation toimintaan vaikuttavat niin monet inhimilliset ja organisaation vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella olevat seikat, että niiden kaikkien täysi hallitseminen on mahdotonta. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit (2011) toteavatkin, että ”valvonta on riittävää, kun johto on suunnitellut ja järjestänyt toiminnan tavalla, joka antaa kohtuullisen varmuuden siitä, että riskit on hallittu tarkoituksenmukaisesti ja että organisaation päämäärät ja tavoitteet saavutetaan tuloksellisesti ja taloudellisesti.”

Sisäisen valvonnan rajoitusten tiedostamisen lisäksi on huomattava, että valvonnalla voidaan saada aikaan myös negatiivisia seurauksia ja ongelmia. On ratkaisevan tärkeää pitää mielessä, että sisäinen valvonta on väline, ei itsetarkoitus. Valvontatoimenpiteiden ja varmistusmenettelyiden tulee kohdistua tarkoituksenmukaisiin asioihin, sillä valvomalla kaikkea mahdollista tuskin saadaan paljon hyvää aikaan (Raudasoja & Johansson 2009,

144). Yksittäiset valvontajärjestelmän edellyttämät toimenpiteet voidaan suorittaa vain mekaanisesti, jolloin sisäisen valvonnan tarkoitus ei täyty. Kun valvotaan vain olennaisia asioita, henkilöstökin saadaan varmasti helpommin sitoutumaan valvontaan ja ymmärtämään sen merkitys.

Tutkimuksessa voidaan Maijorin (2000) mukaan erottaa kolme näkökulmaa sisäiseen valvontaan, jotka ovat ulkoisen tarkastuksen näkökulma, organisaatioteorian näkökulma ja kansantaloudellinen näkökulma. Ulkoisen tarkastuksen näkökulmasta painopiste on ennen kaikkea kirjanpidon kontrolleissa, joiden luotettavuutta tilintarkastaja arvioi. Organisaatioteorian näkökulmasta painopiste on hallinnon tai johdon valvonnassa ja kansantaloudellisessa näkökulmassa sisäisen valvonnan lähtökohtana on omistajan ja palkatun yritysjohton välisiä suhteita tarkasteleva agenttiteoria. Organisaatioteoriasta lähtevä, johdon vastuuta korostava määritelmä on näistä kolmesta laajin. Tämän määritelmän mukaan sisäinen valvonta käsittää organisaation koko toiminnan. Laaja määritelmä on toisaalta myös ongelmallinen, sillä se ei määrittele sisäisen valvonnan rajoja. Kun sisäinen valvonta määritellään COSO:n mukaan tavoitteiden saavuttamista tukevaksi järjestelmäksi, voidaan itse asiassa kaikkien organisaation toimien katsoa olevan sisäistä valvontaa (Maijor 2000). Sisäisen valvonnan yleinen määritelmä on viime aikoina laajentunut lähentyen siten organisaatioteorian näkökulmaa (Heier 2005).

2.1.2 Sisäisen valvonnan viitekehykset

Tässä kappaleessa käsitellään ainoastaan yleisesti tunnettuja sisäisen valvonnan viitekehyksiä, joita kunnissa tyypillisesti käytetään valvontajärjestelmän pohjana ja sisäisen valvonnan kehittämisen tukena. Tällaisia malleja ovat sisäisen valvonnan COSO-malli ja sitä seurannut, riskienhallinnan näkökulmaa korostava COSO ERM-viitekehys.

2.1.2.1 COSO (Internal Control – Integrated Framework)

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) perustettiin vuonna 1985 kehittämään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehystä, jonka on tarkoitus tukea organisaatioiden johtoa ja suoriutumista ja vähentää organisaatioissa tapahtuvan vilpin määrää. Aloitteen takana oli viisi merkittävää ammattijärjestöä: American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) ja National Association of Accountants (nykyään Institute of Management Accountants [IMA]). COSO:n tarkoituksena oli tukea ammattijärjestöjen perustamaa riippumatonta organisaatiota (National Commission on Fraudulent Financial Reporting), johon oli kutsuttu teollisuuden, New Yorkin pörssin, sijoitusyhtiöiden ja kirjanpidon ammattilaisten edustajia ("About us". COSO:n internet-sivut. <<http://www.coso.org/aboutus.htm>>). COSO:n sisäisen valvonnan viitekehys valmistui vuonna 1992. Julkaisuja on ilmestynyt myös tämän jälkeen, joista merkittävimpanä voidaan pitää vuonna 2004 julkaistua organisaation kokonaisvaltaisen riskienhallinnan viitekehystä (Enterprise Risk Management – Integrated Framework), johon yleisesti viitataan nimityksellä COSO ERM ("Guidance". COSO:n internet-sivut. <<http://www.coso.org/guidance.htm>>).

COSO-raportin mukainen sisäisen valvonnan käsitelmä (COSO 1992) on varsin yleisesti käytetty viitekehys, jota voidaan käyttää kaikissa organisaatioissa, joiden toiminnalle on määritelty tavoitteet. COSO:n mukaan sisäisen valvonnan ensisijainen tarkoitus onkin tavoitteiden saavuttamisen varmistaminen, kuten aiemmin on jo todettu. Malli jakaa organisaation tavoitteet kolmeen kategoriaan:

1. Tehokkuuteen ja tuloksellisuuteen liittyvät tavoitteet
2. Taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen liittyvät tavoitteet
3. Lakien ja säännösten noudattamiseen liittyvät tavoitteet

Varsinaiseen toimintaan liittyvät liiketaloudelliset tavoitteet kuuluvat ensimmäiseen kategoriaan. Toiseen kategoriaan kuuluu tilinpäätösten ja muiden taloudellisten tietojen luotettavuus ja kolmanteen kategoriaan niiden normien noudattaminen, jotka koskevat kyseistä organisaatiota. Tavoite voi kuulua samanaikaisesti useampaankin kategoriaan.

Mallin muut keskeiset oletukset toiminnan tavoitteellisuuden lisäksi ovat näkemys sisäisestä valvonnasta prosessina, ihmisten merkitys sisäisen valvonnan aikaansaajina sekä sisäisen valvonnan mahdollistama kohtuullinen, ei täydellinen, varmuus tavoitteiden saavuttamisesta (COSO 1992).

Sisäisen valvonnan nähdään COSO-mallissa koostuvan viidestä osatekijästä. Kukin osatekijä liittyy jokaisen tason tavoitteisiin eri organisaatiotasolla. COSO-malli kuvataankin yleisesti kuutiona, josta näkyy kolme sivua. Yhdellä sivulla ovat tavoitetasot, toisella sisäisen valvonnan osatekijät ja kolmannella organisaation eri tasot. Seuraavassa sisäisen valvonnan osatekijät käydään lyhyesti läpi.

Johtamistapa ja organisaatiokulttuuri luovat pohjan koko organisaation valvontajärjestelmälle. Ne vaikuttavat siihen, millaiseksi valvontajärjestelmä muotoutuu ja miten hyvin järjestelmä käytännössä toimii. Valvontaan negatiivisesti suhtautuva ilmapiiri ja kielteiset asenteet voivat tehdä hyvästäkin valvontajärjestelmästä tehottoman. Johtamistavan ja organisaatiokulttuurin keskeisiä osatekijöitä ovat rehellisyys, eettiset arvot, henkilöstön pätevyys, johtamisfilosofia, johdon toimintatapa sekä hallituksen osoittama huolenpito ja ohjaus.

Riskien arviointi tarkoittaa systemaattista prosessia, jossa tavoitteiden toteutumista uhkaavat sisäiset ja ulkoiset riskit tunnistetaan, niiden todennäköisyys ja vaikuttavuus analysoidaan ja riskin hallitsemiskeinot riskin pienentämiseksi halutulle tasolle määritellään. Riskejä on syytä tarkastella eri organisaatiotasolla, ja riskien arvioinnin on syytä olla jatkuvaa, sillä organisaation toimintaympäristö muuttuu jatkuvasti. Muuttuneiden olosuhteiden tunnistaminen ja mahdollisesti myös muutosten ennakoiminen on osa onnistunutta riskien arviointia.

Päivittäisvalvonta ja tehtävien eriyttäminen käsittää valvontatoimet, joilla valvontaa käytännössä toteutetaan ja tunnistettuja riskejä hallitaan. Valvontatoimet voidaan jakaa kolmeen ryhmään organisaation tavoitteiden mukaan: toiminnalliset, taloudelliset ja säädökselliset valvontatoimet. Valvontatoimiin liittyy kaksi tekijää, politiikka eli

toimintaperiaate sekä itse toimenpide, jonka tulisi toteuttaa periaatteen tarkoitusta eikä olla pelkästään mekaanisesti suoritettava tehtävä. Esimerkkejä erilaisista valvontatoimista ovat hyväksymiset, todentamiset, täsmätykset ja työtehtävien eriyttäminen vaarallisten työyhdistelmien välttämiseksi.

Raportointi ja tiedonvälitys osa-alueena käsittää viestinnän ja tietojärjestelmät. Tietojärjestelmät varastoivat, käsittelevät ja tuottavat raportteja sekä organisaation sisäisistä että ulkoisista tietolähteistä kerätyistä tiedoista. Merkityksellistä ja oikea-aikaista tietoa tarvitaan työtehtävistä suoriutumiseen, valvonnan kehittämiseen ja päätöksentekoon yleensä. Keskeinen merkitys on myös viestinnällä, sillä viesti valvonnan merkityksestä on tultava ylimmältä johdolta, minkä lisäksi henkilöstöllä on oltava keinot välittää merkityksellistä tietoa ylimmälle johdolle.

Seuranta ja tarkastus muodostavat järjestelmän, jolla sisäisen valvonnan tehokkuutta arvioidaan ja kehitystä seurataan. Tehokkuutta arvioidaan jatkuvilla seurantatoimenpiteillä sekä erillisillä arvioinneilla. Jatkuvaa seurantaa toteuttavat sekä johto että työntekijät. Mitä tehokkaampi seurantajärjestelmä organisaatiossa on, sitä pienempi painoarvo jää erillisille arvioinneille. Arvioinnit voidaan kohdistaa kriittisimpiin prosesseihin tai toimintoihin, joihin liittyy suuria riskejä tai joiden jatkuva seuranta ei ole ollut riittävän tehokasta. Myös koko valvontajärjestelmä voi olla arvioinnin kohteena (COSO 1992).

COSO-raportti koostuu neljästä osiosta. Ensimmäinen osio on tiivistelmä viitekehyksestä, toinen varsinainen viitekehys, kolmas käsittelee raportointia yrityksen ulkoisille sidosryhmille ja neljäs sisäisen valvonnan arviointia. Kolmannessa osassa annetaan ohjeistusta sisäisen valvonnan raportin laatimisesta tilinpäätöksen yhteyteen. Neljäs osa sisältää arvioinnin työkalut, joiden avulla arviointi voidaan suorittaa (COSO:n internet-sivut: www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm).

2.1.2.2 COSO ERM

COSO ERM on COSO:n sisäisen valvonnan viitekehyksen jälkeen kehitetty organisaation kokonaisvaltaisen riskienhallinnan malli, joka valmistui vuonna 2004. COSO ERM:n rakenne ja malli ovat jossain määrin samanlaiset kuin COSO:n sisäisen valvonnan malli, mutta COSO ERM:ssä sisäinen valvonta nähdään riskienhallinnan yhdeksi osaksi. Riskienhallinta määritellään mallissa varsin laajasti: ”Organisaation riskienhallinta on sen hallituksen, johdon ja muun henkilökunnan toteuttama prosessi, jota sovelletaan strategian laadinnassa ja koko organisaatiossa, ja jonka tarkoituksena on tunnistaa organisaatioon vaikuttavia potentiaalisia tapahtumia ja pitää riskit riskinottohalukkuuden rajoissa, jotta voidaan olla kohtuullisen varmoja organisaation tavoitteiden toteutumisesta” (COSO ERM 2004, 4). Määritelmän mukainen riskienhallinnan tarkoitus tavoitteiden toteutumisen varmistajana vastaakin pääpiirteissään COSO:n mukaista sisäisen valvonnan tavoitetta. Tavoitetasoja mallissa on sisäisen valvonnan mallista poiketen neljä: strategiset, toiminnalliset, raportointia koskevat ja vaatimustenmukaisuutta koskevat tavoitteet. Riskienhallinta koostuu mallin mukaan kahdeksasta osatekijästä, jotka ovat (COSO ERM 2004):

1. Sisäinen ympäristö
2. Tavoitteenasettelu
3. Tapahtumien tunnistaminen
4. Riskien arviointi
5. Riskeihin vastaaminen
6. Valvontatoimenpiteet
7. Tieto ja viestintä
8. Seuranta

Riskienhallinnan osatekijät vastaavat siinä määrin COSO:n mukaisia sisäisen valvonnan osatekijöitä, että osatekijöihin ei perehdytä tässä yhteydessä tarkemmin.

COSO:n sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan mallien mukaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perimmäinen tarkoitus on siis tavoitteiden saavuttamisen edistäminen. Molempien mallien laajaan määritelmään liittyy Maijorin (2000, 105) toteama ongelma:

jos sisäisen valvonnan (tai riskienhallinnan) tarkoitus on edistää tavoitteiden saavuttamista, voidaan itse asiassa kaikkien organisaation toimenpiteiden, jotka siis tähtäävät tavoitteiden saavuttamiseen, nähdä olevan osa sisäistä valvontaa (tai riskienhallintaa), jolloin määritelmä menettää merkityksensä. Kuntasektorilla keskeistä on kuitenkin myös toiminnan säännöstenmukaisuuden varmistaminen sekä tiedon oikeellisuus, joten mielestäni sisäisen valvonnan käsite on kuntasektorilla nähtävissä hieman COSO:n määritelmää suppeammin.

2.1.3 Sisäinen valvonta kuntasektorilla

Sisäinen valvonta on kunnan ensisijainen valvontajärjestelmä. Sisäisen valvonnan merkitystä kuntasektorilla korostaa kunnallishallintoa koskevan sääntelyn keveneminen. Pelkästään jälkikäteinen tilintarkastus ei riitä varmistamaan kunnan toiminnan tuloksellisuutta ja lainmukaisuutta, vaan tarvitaan myös reaaliaikaista toiminnan ja tulosten seuranta. Sisäisen valvonnan ei ole kuitenkaan tarkoitus korvata tilintarkastusta, vaikka toimiva sisäinen valvonta saattaakin vaikuttaa tilintarkastuksen toteutukseen ja suunnitteluun (Myllymäki 2007, 307 – 317).

Sisäisen valvonnan järjestäminen kunnassa kuuluu kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan vastuulle. Perustelut tähän ovat löydettävissä kuntalaista: Kuntalain (1995/365) 23 §:n mukaan kunnanhallitus vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta. Harjulan ja Prättälän mukaan (2001, 184) kunnanhallituksen taloudenhoidon vastuu käsittää laskentatoimen, rahaliikenteen, sisäisen valvonnan ja muun taloudenhoidon järjestämisen. Ylimmältä johdolta vastuuta valvonnan organisoinnista siirretään myös alemmille organisaatiotasolle, ja loppujen lopuksi sisäisen valvonnan onnistuminen ja sitä kautta organisaation tavoitteiden saavuttaminen on kiinni ihmisistä: miten hyvin henkilöt organisaatiossa ymmärtävät tehtävänsä ja tavoitteensa ja valvovat niiden saavuttamista (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 47).

Kunnan tilintarkastajan on tarkastettava, että sisäinen valvonta ja konsernivalvonta on kunnassa asianmukaisesti järjestetty (Kuntal. 1995/365 73 §). Tilintarkastajan tulee

tilintarkastuskertomuksessa nimenomaisesti lausua sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuudesta (JHTT-yhdistyksen kertomusmallit 2009). Käytännössä sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuuden tarkastaminen voi olla haasteellista, ja valvontaan liittyvän sääntelyn vähäisyydestä johtuen voi usein olla vaikeaa arvioida, milloin valvonta on *riittävän hyvin* järjestetty.

Vuodesta 2008 kuntien on tullut Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan sisällyttää toimintakertomukseensa selonteko sisäisen valvonnan järjestämisestä (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009). Selonteon laatimisvelvollisuus ei perustu lain tasoiseen sääntelyyn, sillä kuntalain toimintakertomusta koskevassa 69 §:ssä sitä ei edellytetä (KuntaL 1995/365 69 §). Sisäisen valvonnan selonteossa on tehtävä selkoa sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä mahdollisista tilikaudella havaituista puutteista ja taloussuunnittelukaudelle suunnitelluista kehittämistoimenpiteistä valvonnan kohdealueittain, jotka ovat seuraavat:

1. Säännösten, määräysten ja päätösten noudattaminen
2. Tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta, tuloksellisuuden arvioinnin pätevyys ja luotettavuus
3. Riskienhallinnan järjestäminen
4. Omaisuuden hankinnan, luovutuksen ja hoidon valvonta
5. Sopimustoiminta
6. Arvio sisäisen tarkastuksen järjestämisestä

Sanatarkasti tulkiten yleisohjeessa ei edellytetä sisäisen valvonnan yleisen tason ja onnistumisen raportoimista, mutta Tuonosen (2009) mukaan johdon kannanotto sisäisen valvonnan järjestämisen yleisestä tehokkuudesta ja riittävydestä on paikallaan. Voitaneen myös päätellä, että jos puutteita ei ole raportoitu, valvonnan taso on yleisesti ottaen ollut riittävä edellyttäen, että selonteko on huolellisesti laadittu ja esitetyt tiedot luotettavia.

Sisäisen valvonnan järjestämisen, kohdealueittaisen puutteiden ja suunniteltujen kehittämistoimenpiteiden lisäksi selonteosta tulisi Tuonosen mukaan käydä ilmi selonteon

perustuminen yleiseen viitekehikkoon tai arviointimalliin (COSO tms.), arvioinnin suorittajat sekä arvioinnin kohdistuminen, eli millä yksikkötasolla arviointi on suoritettu. Kuntajaoston yleisohjeessa näitä ei suoraan edellytetä, mutta nähdäkseni kyseiset tiedot arvioinnista lisäävät selonteon arvoa käyttäjille, kun käyttäjälle muodostuu käsitys selonteon perusteista ja laatimisprosessista.

Kaikkiaan selontekojen laatimisvelvollisuus parantaa kuntalaisten mahdollisuuksia saada tietoa kunnan toiminnasta. Itsehallinnollisessa kunnassa kansalaisen roolin ei pitäisi rajoittua pelkästään asiakkaan rooliin, vaan kuntalainen on myös vaikuttava ja osallistuva yksilö, joka toimii sekä toimintojen rahoittajana että päättäjänä (Heuru, Mennola & Ryynänen 2008, 41 – 66). Kuntalaisten todellinen mahdollisuus saada tietoa kunnan valvontajärjestelmästä edellyttää kuitenkin, että kunnassa on todella paneuduttu valvontajärjestelmän arviointiin ja selonteon laadintaan ja havaitut kehittämiskohteet raportoidaan rehellisesti ja kattavasti.

2.2 Kunnan konsernivalvonta

Kuntakentän muuttuessa yhä suurempi osa kunnan asukkailleen tarjoamista palveluista tuotetaan perinteisen ydinkunnan juridisten rajojen ulkopuolella. Toimintoja ja liikelaitoksia on kunnissa yhtiötetty ja kunta on omistajana tai sijoittajana mitä erilaisimmissa yhtiöissä, säätiöissä ja muissa yhteisöissä. Kunnan rooli onkin muuttunut palvelujen tuottajasta pikemmin palvelujen järjestäjäksi (Meklin 2005, 78). Kuntakonserni käsitteenä kuvaa kunnallishallinnon kehittymistä ”perinteisestä julkishallinnollisesta, virkavastuulla toimivasta linjaorganisaatiosta monimuotoiseksi julkis- ja yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden ryppääksi” (Kuntaliitto 2005, 3).

Kuntakonsernia voidaan tarkastella kirjanpidollisena yksikkönä tai johtamisjärjestelmänä (Meklin 2005). Lainsäädännössä kuntakonsernia ei ole määritelty johtamisjärjestelmänä (Kuntaliitto 2005), vaan kuntalain mukaan yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain (1997/1336) 1 luvun 5 §:n tarkoittama määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kunta

tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin (KuntaL 1995/365 16a §). Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa mainitun kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös (KuntaL 1995/365 68a §). Käytännössä kuntakonserni määritelläänkin yleensä juuri sen mukaan, mitkä yhteisöt yhdistellään kunnan konsernitaseeseen. Myös kuntien talousjohtajat näkevät kuntakonsernin ensisijaisesti kirjanpidollisena yksikkönä (Meklin 2005, 123). Johtamisjärjestelmänä kuntakonsernilla voidaan puolestaan tarkoittaa esimerkiksi yhteisökokonaisuutta, jossa kunta käyttää määräysvaltaa. Kunnan määräysvalta tytäryhteisöissä perustuu joko omistukseen tai oikeuteen nimittää ja erottaa hallitus tai vastaava toimielin. Kuntakonserni kirjanpidollisena yksikkönä voi olla sama kokonaisuus kuin hallinnollinen kuntakonserni, mutta näin ei välttämättä ole (Kuntaliitto 2005).

Kuntakonsernin johtamiseen ja hallintoon liittyy useita käsitteitä, joita käytetään osin myös synonyymeinä. Kuntaliiton mukaan kunnan *omistajapolitiikalla* tarkoitetaan sekä kunnan omistajastrategian valintaa ja sen onnistuneisuuden arvioimista että konserniohjausta. Kunnan *omistajastrategiassa* määritellään kunnan omistamisen periaatteet; mitä kunta omistaa ja millä kriteereillä omistuksen vaikuttavuutta ja kustannustehokkuutta arvioidaan. Kunnan *konserniohjauksella* puolestaan tarkoitetaan omistajaohjausta ja valvontaa koskevien ohjeiden antamista tytäryhteisöille. *Omistajaohjaus* on kunnan omistajan roolissa tapahtuvaa vaikuttamista tytäryhteisön päätöksentekoon: kunnan edustajien päätösvallan käyttöä, päätösvallan käytön ohjaamista yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä sekä muita toimenpiteitä, joilla kunta vaikuttaa tytäryhteisön toimintaan ja hallintoon (Kuntaliitto 2009). Käsitteenä konserniohjaus on siis omistajaohjausta laajempi, sillä konserniohjaukseen liittyy varsinaisen ohjauksen lisäksi kiinteästi myös valvonnan näkökulma. Kuvio 1 havainnollistaa näiden käsitteiden keskinäisiä suhteita.



Kuvio 1 Kunnan omistajapolitiikka ja siihen liittyvät käsitteet (Kuntaliitto 2009, 9)

Kunnanvaltuusto päättää kunnan konserniohjauksen tavoitteista sekä periaatteista (Kuntal 1995/365 13 §). Kunnan konsernijohto puolestaan vastaa konserniohjauksen toteuttamisesta sekä konsernivalvonnan järjestämisestä. Kunnan konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä mahdollisesti muut johtosäännöissä määrätyt viranomaiset (Kuntal 1995/365 25a §). Joissain kunnissa on asetettu kaupunginhallituksen konsernijaosto, jonka tehtävänä on tukea kaupunginhallitusta konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyvissä tehtävissä (ks. esim. Espoon kaupunginhallituksen johtosäännön 4 §. Konsernijaoston tehtävät ja ratkaisovalta. Espoon kaupungin internet-sivut. <<http://www.espoo.fi/default.asp?path=1;28;11866;11869;549;989;998;1003>>).

Kunnan konserniohjauksesta säädetään tavallisimmin kunnan *konserniohjeella* tai vastaavalla kunnanvaltuuston hyväksymällä yleisohjeella, kuten omistajapoliittiset linjaukset. Kuntaliitto on antanut vuonna 2005 suosituksen kunnan konserniohjeesta. Suosituksessa määritellään kunnan konserniohjeen tarkoitus seuraavasti: Kunnan konserniohjeella luodaan puitteet ensisijaisesti kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen omistajaohjaukselle kunnan tavoitteiden mukaisesti. Suosituksessa osoitetaan asioita, jotka kunnan konserniohjeessa olisi syytä nostaa esiin. Tällaisia asioita ovat mm. kunnan omistajapolitiikan ja konserniohjeen tarkoitus, kunnan toimielinten välinen toimivallanjako,

konserniraportointi, keskitetyt konsernitoiminnot, konsernipalvelut, kuntakonsernin tarkastus ja valvonta sekä tytäryhteisöjen neuvottelu- ja tiedonantovelvoitteet. Joissain kunnissa konserniohjetta täydennetään hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevilla ohjeilla (Kuntaliitto 2005).

Kuntaliiton konserniohjesuosituksessa mainittuja keskitettyjä konsernitoimintoja voivat olla esimerkiksi rahoitus- ja sijoitustoiminta, maksuliikenteen hoito, hankinnat, riskienhallinta, vakuuttaminen, henkilöstöpolitiikka ja tietohallinto. Konsernipalveluilla tarkoitetaan Kuntaliiton suosituksessa palveluita, jotka kunta keskitetysti tuottaa koko konsernille. Tällaisia palveluita voivat olla esimerkiksi talous- ja tietohallinnon palvelut, toimitila- ja kiinteistöpalvelut ja lakipalvelut. Konsernitoimintojen ja -palvelujen järjestämisestä vastaa tavallisesti kunta, joka voi konserniohjeessa edellyttää tytäryhteisöjä käyttämään keskitettyjä palveluja, ellei ole erityistä syytä järjestää palvelu toisin (Kuntaliitto 2005).

Kunnan konserniohjeen osalta on huomattava, että konserniohje ei voi koskaan syrjäyttää konserniyhteisöjä koskevaa erityislainsäädäntöä, kuten osakeyhtiölakia. Mikäli konserniohje ja lainsäädäntö ovat ristiriidassa, ohje väistyy. Tämä pätee kunnan konserniohjaukseen yleisemminkin: esimerkiksi osakeyhtiömuotoisen tytäryhteisön hallituksen toimintaa säätelevät ensisijaisesti osakeyhtiölaki ja yhtiöjärjestys, mikä asettaa kunnan konserniohjaukselle tietyt reunaehdot, sillä oikeudellisen vastuun yhteisön johtamisesta kantaa aina hallitus. Muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumiseen tulee kiinnittää huomioita tilanteissa, joissa yhteisössä on myös vähemmistöosakkaita (Kuntaliitto 2005).

Tutkielmani kannalta keskeisessä asemassa on kunnan *konsernivalvonta*. Luonteeltaan kuntakonsernin valvonta vastaa sisäistä valvontaa (Kuntaliitto 2005). Kunnan konsernivalvonnalla tarkoitetaan täsmällisemmin tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia (Kuntaliitto 2009). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto määrittelee kunnan konsernivalvonnan vielä samankaltaisemmin sisäiseen valvontaan verrattuna: konsernivalvonnan tarkoitus on

varmistaa, että kuntakonsernin toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena tieto on riittävää ja luotettavaa sekä lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan sekä omaisuus ja voimavarat turvataan (Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto 2009). Tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurannan mahdollistamiseksi kunnan konserniohjeeseen tulisi vahvistaa tunnusluvut ja mittarit, joilla tytäryhteisön toiminnan kannattavuutta ja talouden tilaa seurataan. Riskienhallintajärjestelmien toimivuuden arviointi on myös keskeinen osa konsernivalvontaa, kuten on asian laita myös sisäisen valvonnan kohdalla (Kuntaliitto 2009).

Kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston (2009) yleisohjeen mukaan kuntien on tullut vuodesta 2008 lähtien sisällyttää toimintakertomukseensa sisäisen valvonnan selonteon lisäksi myös selonteko kunnan konsernivalvonnan järjestämisestä. Kuten sisäisestä valvonnasta, myös konsernivalvonnasta on annettava seuraavat tiedot: konsernivalvonnan järjestäminen, tilikaudella mahdollisesti havaitut puutteet ja taloussuunnittelukaudelle suunnitellut kehittämistoimenpiteet. Selonteossa konsernivalvonnan järjestämistä on käytävä läpi kohdealueittain, jotka ovat:

1. Toimivallan- ja vastuunjako konserniohjauksessa
2. Ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä
3. Konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi
4. Tytäryhteisöjen tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi
5. Keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö
6. Konsernipalvelujen käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus
7. Riskienhallinnan toimivuus tytäryhteisöissä

Kohdealueiden sisältöä käydään tarkemmin läpi kappaleessa 3.3.2 kuntien konsernivalvonnan selontekojen analysoinnin yhteydessä.

2.3 Arviointi valvonnan ja kehittämisen välineenä

2.3.1 Arvioinnin tutkimuksessa esitetyjä näkökulmia arviointiin

Arvioinnin tutkijat ovat yksimielisiä siitä, että arvioinnista eli evaluaatiosta ei voi esittää yksiselitteistä ja tyhjentävää määritelmää (Meklin 2001, Sinkkonen & Kinnunen 1994). Sinkkosen ja Kinnusen (1994) mukaan tämä johtuu erityisesti arvioinnin käytännönläheisestä luonteesta. Koska arviointi on kontekstisidonnaista, ei arviointia voida määritellä niin yleispätevästi, että määritelmä soveltuisi kaikkiin eri tilanteisiin. Kuitenkin arvioinnin ytimen voidaan todeta olevan tilanteesta riippumatta sama. Arvioinnille on ominaista, että se yhdistää faktat ja arvot. Näin ollen arviointi on arvottamista, arvon antamista arvioinnin kohteelle johonkin arviointiperusteeseen suhteutettuna (Paasio 2006, Manninen 2000). Tämä arvottaminen onkin se tekijä, joka erottaa arvioinnin tutkimuksesta (Vataja 2005, 123). Myöskään pelkkä asioiden kuvaus ei ole arviointia (Meklin 2001, 111). Jotta arvioinnin kohteen arvottaminen olisi ylipäättään mahdollista, täytyy määritellä arvo, jota käytetään arvottamisen kriteerinä. Tyypillisimmin tämä arvo on taloudellinen arvo; muiden arvojen määrittäminen onkin huomattavasti vaikeampaa. Arvioinnilla on siten kiinteä yhteys etiikkaan, hyveeseen ja hyvään elämään, sillä arvojen määrittely on eettinen kysymys (Paasio 2006).

Arvottaminen tai arvon antaminen on syytä pitää käsitteenä erillään suositusten antamisesta. Vaikka arvioija antaakin arvon arvioinnin kohteelle esimerkiksi asteikolla hyvä - huono, ei arviointiin aina kuulu suositusten antaminen. Meklinin (2001, 111) mukaan kirjallisuudessa on havaittavissa erilaisia käsityksiä siitä, kuuluuko tapahtuneen syiden ja suositusten esittäminen ylipäättään arviointiin. Thoenigin (2003) mukaan tällaisiin tiettyjä keinoja puoltaviin ja suosituksia antaviin arviointitekniikoihin liittyy riskejä, sillä silloin ylitetään perinteisen arvioinnin rajat ja siirrytään johdon vastuualueelle.

Arviointiin liittyy Michael Scrivenin esittelemä ilmiö, jota kutsutaan arvofobiaksi. Arvofobia tarkoittaa yksinkertaisimmillaan sitä, että pelätään irrationaalisesti arviointia ja

arvottamista. Käsite on syytä pitää erillään normaalista arvioinnin kohteena olemiseen liittyvästä ahdistuksesta tai huonojen arviointimenetelmien perustellusta vastustamisesta. Pahimmillaan arvofoobia voi johtaa liioitellun positiivisiin arviointeihin, joissa kehittämiskohteita tai puutteita ei uskalleta osoittaa. Tällainen perusteeton syyllistämisen välttäminen on syytä tunnistaa, mikä vaatii rehellisyyttä ja ammattitaitoisuutta arvioijalta. Mikäli arvofoobiaa ei tunnisteta, epäonnistutaan arvioinnin perimmäisen tarkoituksen toteuttamisessa, eli perustellun arvon antamisessa arvioinnin kohteelle (Scriven 1991).

Arvioinnin monimuotoista ja monitasoista käsitettä voidaan jäsenellä eri tekijöiden perusteella. Luontevaa on eritellä arviointia tarkoituksen ja tavoitteen perusteella. Mannisen mukaan arvioinneilla voidaan nähdä olevan kahdenlaisia päätavoitteita tai -näkökulmia: toiminnan valvonta tai toiminnan kehittäminen (Manninen 2000, 122). Chelimsky (1997) lisää arvioinnin kolmanneksi pääulottuvuudeksi tai -tavoitteeksi tiedon tuotannon. Yhteistä näille määritelmille on kuitenkin se, että käytetään arviointia sitten toiminnan valvontaan tai kehittämiseen, kyse on kuitenkin pelkästään välineestä. Scrivenin (1991) mukaan arviointi tieteenä onkin transdisipliini samoin kuin esimerkiksi matematiikka tai logiikka: kyse on teoriasta, metodologiasta ja välineistä tiedon hankkimiseksi.

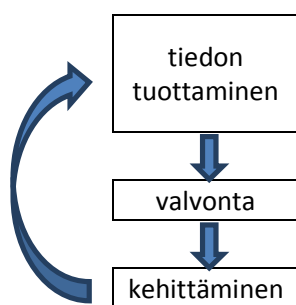
Ensimmäinen päänäkökulma arviointiin on valvonta, jolloin arviointia käytetään tilivelvollisuuden osoittamiseen; miten hyvin toiminnassa on onnistuttu. Jotkut tutkijat korostavat erityisesti tämän näkökulman merkitystä. Virtasen (2005) mukaan arviointi on käsitteenä limittäinen valvonnan käsitteen kanssa. Thoenig (2003, 217) puolestaan näkee arvioinnin kontrollin korvikkeena (2009, 65). Olennaista tilivelvollisuusarvioinnissa on perinteisesti ollut arvioijan ja asiakkaan etäinen suhde ja arvioijan riippumattomuus (Chelimsky 1997). Arvioinnin aikajänne on tällöin yleisimmin menneisyyteen suuntautunut, vaikka toki on myös mahdollista valvoa toimintaa, joka on vielä käynnissä.

Valvontaan nähden jokseenkin vastakkainen tavoite on kehittäminen arvioinnin avulla. Tällöin aikajänne on tulevaisuuteen suuntautunut, ja asiakas ja arvioija toimivat yleensä kiinteässä yhteistyössä. Arvioija ei useinkaan ole johdosta riippumaton, objektiivinen tarkkailija, mutta näin ei kehittämiseen tähtäävässä arvioinnissa tarvitse ollakaan

(Chelimsky 1997). Vaikka aiemmin on todettu, että arviointi ei lähtökohtaisesti ole suositusten antamista, saattaa tämän tyyppiseen arviointiin sisältyä myös kehittämis- ja toimenpide-ehdotusten antamista. Se, antaako arvioija myös kehittämis ehdotuksia tai suosituksia, riippuu muun muassa arvioijan roolista organisaatiossa (Chelimsky 1997).

Tiedon tuotanto arvioinnin kolmantena mahdollisena päätavoitteena tähtää Chelimskyn (1997) mukaan ymmärryksen lisäämiseen joko kehittämis- tai kritisointitarkoituksessa. Mielestäni tämän pääulottuvuuden erottaminen omaksi päätavoitteekseen ei välttämättä ole tarpeen, sillä tiedon tuottaminen on aina arvioinnin (joko valvonta- tai kehittämistarkoituksessa) keskeinen edellytys ja ensisijainen tavoite. Tietoon perustumaton kehittäminen tai valvonta tuskin on kovin arvokasta. Tiedon tuottaminen puolestaan ilman arvottamista ei oikeastaan edes ole arviointia, sillä tällöin kyse on pikemminkin kuvauksesta (ks. Meklin 2001).

Nähdäkseni edellä kuvatut arvioinnin pääulottuvuudet eivät aina ole välttämättä toisistaan erillisiä tai vaihtoehtoisia, vaan niiden voisi ajatella olevan myös arviointiprosessin peräkkäisiä vaiheita. Kuvio 2 havainnollistaa tällaista arviointiprosessia. Ensin arvioijan on kartoitettava nykytilanne (*tiedon tuottaminen*). Sen jälkeen tullaan arvioinnin ytimeen, arvottamiseen (Paasio 2006). Tämän voidaan nähdä olevan juuri *valvontaa*: annetaan arvot nykytilalle, miten hyvin on onnistuttu ja miten tyydyttävä nykytilanne on. Arvottaa voidaan sekä toimintoja, projekteja että yksilöitä. Kun nykyinen asiantila on kartoitettu ja arvotettu, on mahdollista arvioida valittuja kriteerejä käyttäen ero toivottuun asiantilaan sekä keinot tähän tavoitetilaan pääsemiseksi. Tässä vaiheessa on kyse *kehittämisestä*. Tämä viimeinen vaihe ei välttämättä toteudu jokaisessa prosessissa, mutta toisen vaiheen puuttuminen johtaa siihen, että kyse ei tarkasti ottaen ole enää arvioinnista. Prosessi voi olla myös syklinen siten, että kehittämistoimenpiteiden toteuttamisen jälkeen palataan alkuun: mikä on uusi, saavutettu asiantila, miten se arvotetaan ja mitä mahdollisesti pitää vielä tehdä tavoitteisiin tai tyydyttävään asiantilaan pääsemiseksi. Toki myös arvottamisen, eli valvonnan, jälkeen voidaan palata suoraan tiedon tuottamisen vaiheeseen.



Kuvio 2 Arvioinnin pääulottuvuudet prosessina

Edellä esitetyn päätavoitteiden perusteella tapahtuvan jaottelun lisäksi arviointia on tutkimuksessa jäsennellyt myös yksityiskohtaisemmin monin eri tavoin. Ahosen (2001) mukaan arviointitutkimuksen teoreettista kenttää onkin leimannut voimakas tarve jakaa ja luokitella tutkimusta eri lokeroihin, mikä johtaa siihen, että yleensä julkaisut tarjoavat aiheesta vain osittaisen ja vinoutuneen kuvan (Ahonen 2001). Tällaisia jaotteluja onkin arviointia käsittelevässä kirjallisuudessa esitetty useita.

Owen ja Rogers (1999) jakavat arvioinnit viiteen ryhmään. Nämä ovat proaktiivinen arviointi, selkiyttävä arviointi, interaktiivinen arviointi, seuranta-arviointi ja vaikutusten arviointi. Pääpiirteissään nämä ryhmät on muodostettu sen perusteella, mikä on arvioinnin tavoite ja arvioinnin kohteen vaihe. Kirjassaan Owen ja Rogers puhuvat ohjelma-arvioinneista, joissa tällainen vaihe on helpommin tunnistettavissa kuin jatkuvassa toiminnassa. Kuitenkin heidän jaottelunsa on suhteellisen yleisluontoinen, joten se on mielestäni käyttökelpoinen myös muissa kuin pelkästään puhtaissa ohjelma-arvioinneissa. Proaktiivisella arvioinnilla pyritään arviointihetken tilanteen, tarpeiden ja tavoitteiden kartoittamiseen päätöksenteon tueksi, kun ohjelma tai muu arvioinnin kohde ei ole vielä käynnissä. Selkiyttävä arviointi pyrkii nimensä mukaisesti jo käynnissä olevan ohjelman tavoitteiden ja menettelytapojen selkiyttämiseen. Interaktiivisen arvioinnin kohteena on prosessi ja tavoitteena sen vahvuuksien, heikkouksien ja kehittämiskohteiden täsmentäminen. Tässä tapauksessa arviointia suoritetaan vuorovaikutuksessa toimijoiden kanssa samalla kuin itse toiminta on käynnissä. Seurantaevaluaatiossa kyse on puolestaan reaaliaikaisesta seurannasta. Kun toiminta on jo kunnolla käynnissä, on sen onnistumista mahdollista arvioida, mutta ohjelmaa on edelleen myös mahdollista kehittää.

Viimeisin, useissa muissakin jaotteluissa esitetty arvioinnin muoto on vaikuttavuuden arviointi. Yleensä vaikuttavuuden arviointia suoritetaan jälkikäteen, kun toiminnan onnistumista on jo mahdollista arvioida. Arvioinnin kohteena ovat ohjelman tulokset tai aikaansaannokset (outcomes). Lisäksi voidaan arvioida mm. seuraavia asioita: suunnitelmien toteuttaminen aiotulla tavalla sekä varojen käytön tehokkuus ja järkevyyt. Keskeinen arvioinnin kohde on kuitenkin toiminnalla saavutetut edut. Etuja voi olla monenlaisia, kuten lisääntynyt tieto, kehittyneet prosessit tai jokin muu hyväksi määritelty arvo. Vaikuttavuuden arvioinnin tavoitteena onkin kiteytetysti arvioida ohjelman onnistumista ja arvoa (Owen & Rogers 1999), eli kyse on pikemmin valvonta-arvioinnista ja tilivelvollisuuden osoittamisesta kuin toiminnan kehittämisestä. Vaikuttavuuden arvioinnissa haasteena on itse mittaamisen sijaan mittaamisen kohde: tarvitaan ”kokonaisvaltainen, jäsentynyt ja teoreettisesti kestävä ymmärrys siitä, mitä ollaan mittaamassa” (Paasio 2006).

Ahonen (2001) esittää arviointitutkimuksen lokerointeja kritisoinneissa artikkelissaan yhden yleisesti käytetyn jaottelun arvioinnin teorialähtöisten lähestymistapojen perusteella. *Kvasikokeellinen* evaluaatio on vanhin arvioinnin muoto, joka tarkoittaa lähinnä asiantilan arviointia politiikan, ohjelman tai hankkeen toteuttamisen jälkeen syy- ja seuraussuhteita analysoimalla. *Pragmatistinen* arviointi puolestaan on usein kiinteästi kytköksissä politikointiin, ja käytännössä moni arviointi on juuri pragmatistista. *Konstruktivistisessa* arvioinnissa todellisuus nähdään ihmisten välisessä vuorovaikutuksessa muodostuvaksi. Guba ja Lincoln ovat kirjoittaneet konstruktivistisesta arvioinnista paljon huomiota saaneessa teoksessaan *Fourth Generation Evaluation* (1989). Konstruktivistisessa arvioinnissa arvioinnin tulokset luodaan vuorovaikutusprosessissa, johon osallistuvat sekä arvioija että muut sidosryhmät, joita arviointi koskettaa (Guba & Lincoln 1989). *Realistinen* evaluaatio muodostaa periaatteessa synteetin kolmesta edellä esitetystä lähestymistavasta, mutta Ahosen (2001) mukaan realistinen evaluaatio on itse asiassa varsin lähellä pragmatistista.

Arvioinnista ja sen tutkimuksesta olisi esitettävissä useita muitakin ryhmittelyjä, mutta nostan tässä esille jo esiteltyjen lisäksi vain yhden, mielestäni hyödyllisen jaottelun tavoitteiden perusteella (Meklin 2001, 111 – 114). Tavoitemalli, jonka perusajatuksena on toiminnan rationaalinen suunnittelu ja tavoitteiden saavuttamisen asteen systemaattinen arviointi, on keskeinen ja yleisesti käytetty arvioinnin lähestymistapa (Sinkkonen & Kinnunen 1994, 82). On kuitenkin huomattava, että arvioinnin perustana käytetyt hyvyyden kriteerit voidaan määrittää myös muilla tavoin, eikä täsmällisten tavoitteiden olemassaolo ole siten arvioinnin edellytys. Meklin (2001) käsittelee artikkelissaan tarkastuslautakunnan suorittamaa talousarviotavoitteiden toteutumisen arviointia, mutta nähdäkseni samoja ajatuksia voidaan soveltaa laajemminkin.

Ensinnäkin voidaan arvioida tavoitteen saavuttamista, jolloin tavoitteet ovat jaettavissa kahteen päätyyppiin: mitattaviin tavoitteisiin ja päämäärätavoitteisiin. Mitattavien tavoitteiden saavuttamisen toteaminen on periaatteessa helppoa, mutta päämäärätavoitteiden toteutumisen arviointi on mutkikkaampaa. Päämäärätavoitteet ovat toivottuja kehityssuuntia, joiden saavuttamista voi arvioida, mutta ei täsmällisesti mitata. Tällöin arvioijan kysymykset ovat tyyppiä ”onko asiassa edistytty” ja ”mitä asian eteen on tehty.” Tavoitteiden saavuttamisen asteen lisäksi voidaan arvioida tavoitteiden hyvyyttä. On kuitenkin pohdittava, milloin arvioijan on aiheellista asettua päättäjän asemaan tavoitteiden hyvyyttä arvioimalla. Vielä yksi vaihtoehto on niin sanottu tavoitevapaa arviointi: jos tavoitteita ei ole asetettu, on arvioijalla suurempi vapaus arvioinnin tarkan kohteen ja arviointikriteerien määrittämisessä (Meklin 2001).

Arviointitutkimuksen ryhmittelyjen ja jaottelujen lisäksi arviointitutkimuksessa usein korostetaan tiedon hyödyntämisen tärkeyttä (ks. esim. Chelimsky 1997, Lindqvist 1997). Thoenigin (2003) mukaan arvioinnin tulee tähdätä tietyn, ennalta määritellyn tarpeen tyydyttämiseen. Arvioinnin suorittaminen on turhaa, mikäli sillä saavutetulle tiedolle ei ole kysyntää. Usein ongelmia tuottavat kuitenkin päättäjien epäselvät tietotarpeet. Tiedon kysynnän lisäksi arvioinnin hyödyllisyys riippuu kahdesta muusta seikasta. Ensinnäkin arvioijien on oltava ammattitaitoisia sekä kiinteässä yhteydessä päättäjiin. Usein arvioija voi jopa olla päättäjän roolissa organisaatiossa. Toiseksi arviointi pitää ajoittaa oikein, jotta

siitä voi olla hyötyä päätöksenteossa (Thoenig 2003, 216 - 217). Laihanen (2009, 85) päätyykin johtopäätökseen, jonka mukaan arvioinnissa on loppujen lopuksi kyse tarkoituksenmukaisuudesta: arvioinnin lopullisena tavoitteenahan on hyvyys ja hyvä elämä, ja nimenomaan näiden saavuttaminen, eikä pelkästään tutkiminen tai tunteminen. Näin ollen arviointi, joka ei tähtää jonkin hyvänä pidetyn päämäärän saavuttamiseen, ei ole arviointia lainkaan, vaan kyse on muunlaisesta tutkimuksesta.

Arvioinnin merkityksen määräytymisestä tulosten hyödyntämisen perusteella voidaan kuitenkin esittää myös vastakkaisia näkemyksiä: myös itse arviointiprosessista voi olla monenlaista hyötyä. Valovirran ja Hjeltin (2005) mukaan arviointi pakottaa tarkastelemaan asioita analyyttisesti ja uusista näkökulmista, mikä saattaa paljastaa ongelmia ja kehittämiskohteita. Tämän perusteella organisaation sisäisestä arvioinnista voidaan saada suurempi hyöty kuin ulkopuolisen arvioijan tekemästä arvioinnista: ulkopuolisessa arvioinnissa organisaatio ei välttämättä hyödy itse prosessista ja sen avaamista näkökulmista toimintaan ja sen ongelmiin. Sama johtopäätös voidaan vetää myös Thoenigin (2003, 217) näkemyksestä, että arvioijalla tulisi olla suora yhteys päättäjiin, ellei arvioija jopa ole itse päättäjä, jotta tulosten hyödyntäminen olisi mahdollisimman tehokasta. Tällöin myös itse prosessista on varsin todennäköisesti hyötyä organisaation oppimisen kannalta. Voisi myös ajatella, että arviointia itse suorittava organisaation johto sitoutuu arviointiprosessiin ja tulosten hyödyntämiseen paremmin verrattuna ulkopuolisen arvioijan suorittamaan arviointiin. Kuitenkin sisäisiin arviointeihin saattaa liittyä ”pohjoiskorealaisten” eli ongelmien kieltävien ja liiallisen optimististen arvioiden riski, kuten Virtanen toteaa (2005, 71).

Loppujen lopuksi rajanveto sisäisen ja ulkoisen arvioinnin välillä ei ole ratkaisevassa asemassa. Ulkoinenkaan arvioija ei välttämättä ole sen objektiivisempi tai rehellisempi, jos taustalla on arvioijan halu miellyttää arvioinnin tilaajaa (Virtanen 2005). On myös hyvä pitää mielessä, että aina arvioinnin objektiivisuus ei ole edes välttämätöntä. Kehittämiseen tähtäävässä arvioinnissa objektiivisuus ei ole juuri tarpeen, kun taas valvonnassa vaaditaan suurempaa riippumattomuutta (Lindqvist 1997).

2.3.2 Yhteinen arviointimalli CAF

Yhteinen arviointimalli CAF (Common Assesment Framework) on julkisen sektorin organisaatioille tarkoitettu laadunarviointityökalu, joka on kehitetty Euroopan unionin jäsenmaiden välisessä, hallintoministerien johtamassa EUPAN-verkostossa (European Public Administration Network). Arviointimallin pilottiversio julkaistiin vuonna 2000 ja ensimmäinen varsinainen versio vuonna 2002. Vuosina 2000 – 2005 mallin on ottanut käyttöön noin 900 julkisen sektorin organisaatiota Euroopassa. Vuonna 2006 mallista julkaistiin seurantatietojen perusteella kehitetty versio (CAF 2006).

CAF-mallin perusajatus on kokonaisvaltainen laadunarviointi, jossa tarkastellaan eri tulosalueita ja organisaation toimintatapoja, joilla varmistetaan hyvien tulosten syntyminen. Malli tähtää organisaation kehittämiseen itsearviointin avulla. CAF-mallilla on neljä päätavoitetta: laatujohtamisen menetelmien käyttöönoton helpottaminen, organisaation vahvuuksien ja kehittämisalueiden paikantaminen, erilaisten käytössä olevien laadunhallintamenetelmien yhdistäminen sekä organisaatioiden välisen vertailukehittämisen edesauttaminen. Arviointia voidaan suorittaa koko organisaation tasolla tai jossain yksittäisessä yksikössä. Malliin sisältyy osa-alueittainen kriteeristö toimintatapojen ja tulosten pisteyttämiseksi sekä ohjeet itsearviointien suorittamiseksi ja kehittämistoimien käynnistämiseksi. Keskeistä kehittämisen kannalta on mallin mukaisten toimintatapojen ja tulosten välisen kausaalisen yhteyden ymmärtäminen. Toimintatapoja ja tuloksia arvioidaan yhdeksällä arviointialueella, jotka jakautuvat vielä 28 alakohtaan. Varsinaiset arviointialueet ovat seuraavat (CAF 2006):

Toimintatapojen arviointi

- | | |
|--|------------------------------|
| 1. Johtajuus | 4. Kumppanuudet ja resurssit |
| 2. Strategiat ja toiminnan suunnittelu | 5. Prosessit |
| 3. Henkilöstö | |

Tulosten arviointi

6. Asiakas ja kansalaistulokset

8. Yhteiskunnalliset tulokset

7. Henkilöstötulokset

9. Keskeiset suorituskykytulokset

CAF-mallin taustalla ja arviointialueiden pisteuttämisen perusteina on käytetty eurooppalaisille hallintokulttuureille yhteisiä hyvän hallinnon periaatteita sekä näiden taustalta löytyviä arvoja. Hyvän hallinnon periaatteiksi mallissa nimetään demokraattinen ja parlamentaarinen legitimitetti sekä toiminnan lainmukaisuus ja eettisyys. Arvoina puolestaan mainitaan muun muassa avoimuus, tasa-arvo, moniarvoisuus, yhteistyö ja osallistuminen (CAF 2006). Hyvän hallinnon periaatteista johtuu, että malli soveltuu ainoastaan julkisen sektorin organisaatioihin; yritysten toimintaa ohjaavat pitkälti liiketaloudelliset tavoitteet.

2.3.3 Arviointi julkisella sektorilla sekä kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen laatimisen taustalla

Kuten aiemmin on jo todettu, arviointi edellyttää arvon antamista arvioinnin kohteelle. Paasion (2006) mukaan julkisen sektorin arvolle voidaan tunnistaa ainakin kolme erilaista perustetta, jotka ovat intention eli pyrkimyksen hyvyys, toiminnan lainmukaisuus ja palvelutuotannon tehokkuus. Näiden toteutumista voi arvioida, mutta mikään näistä ei yksin tai välttämättä yhdessä muidenkaan kanssa kuvaa julkisen sektorin toiminnan todellista arvoa, jonka Paasio määrittelee seuraavasti: ”Julkisen sektorin varsinainen arvo on, missä määrin toiminnassa kyetään edistämään ihmisten hyvinvointia. Toisin sanoen julkisen sektorin toiminnan tärkein arvo on ihmisten hyvinvointiin kohdistuva *vaikuttavuus*” (kursivointi omani). Arvioinnin yhteydestä etiikkaan ja hyvään elämään johtuu, että on olemassa erityinen velvollisuus arvioida sellaista toimintaa, jolla on vastuu inhimillisestä hyvinvoinnista (Paasio 2006, 97). Tämän vaikuttavuuden arviointia voidaan perustella muutenkin, sillä on varsin kohtuullinen vaatimus, että kuntalaiset yleisesti ottaen saavat tietää, miten verovarjoilla rahoitetussa toiminnassa on onnistuttu.

Arvioinnin merkitys julkisella sektorilla on kasvanut voimakkaasti 1990-luvun lopulta alkaen (Paasio 2006, 92, ks. myös Sinkkonen & Kinnunen 1999, 15). Kuntien omat arviointijärjestelmät ovat paljolti korvanneet valtion viranomaisten valvonnan kuntien palvelujen laadun tarkkailussa ja valvonnassa (Heuru, Mennola & Ryyänen 2008, 47). Ehkä näkyvintä arviointi on kuntasektorilla talousarviotavoitteiden toteutumisen arvioinnin muodossa. Tarkastuslautakunta laatii vuosittain arviointikertomuksen, jossa arvioidaan valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumista. Tarkastuslautakunta edustaa luottamushenkilöarviointia, sillä lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajien tulee olla valtuutettuja (KuntaL 1995/365 71 §).

Sisäisen valvonnan laajan määritelmän mukaan kyse on prosessista, jolla pyritään varmistamaan organisaation tavoitteiden saavuttaminen. Kun tarkastuslautakunta siis arvioi itse tavoitteiden saavuttamista, on sisäisen valvonnan arvioinnissa puolestaan kyse sen prosessin arvioimisesta, jolla tavoitteiden saavuttaminen pyritään varmistamaan. Nyt kun sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä on annettava selonteko toimintakertomuksen yhteydessä (Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2009), korostuu myös sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan arvioinnin merkitys, sillä perustellun selonteon laatiminen edellyttää valvonnan arviointia (Tuononen 2009).

Sekä sisäisen valvonnan että konsernivalvonnan selonteon tarkoituksena on raportoida kunnan sidosryhmille valvonnan järjestämisestä ja siinä mahdollisesti havaituista puutteista sekä suunnitelluista kehittämistoimenpiteistä (Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2009). Arvioinnin kohteena on siis sisäisen valvonnan onnistuminen, jolloin kyse on valvontaan tähtäävästä arvioinnista - tavallaan valvonnan valvonnasta. Owenin ja Rogersin (1999) esittämän tarkemman jaottelun mukaan kyse olisi jälkikäteen tapahtuvasta seuranta-arvioinnista tai vaikuttavuuden arvioinnista.

Vaikka kunnan selontekojen perustaksi tehty arviointi on nähdäkseni ensisijaisesti valvontatarkoituksessa tehtyä arviointia, ovat myös tiedon tuotannon ja kehittämisen näkökulmat läsnä. Tiedon tuotanto on onnistuneisuuden arvioinnin (eli arvottamisen) ja selonteon laatimisen edellytys. Lisäksi arviointiprosessissa syntyvästä tiedosta voi olla

muutenkin hyötyä, kun toimintayksiköt tarkastelevat toimintaansa analyttisesti. Kehittämisenäkökulma puolestaan liittyy tiedon hyödyntämiseen. Vaikka kunnassa tehtävän sisäisen valvonnan arvioinnin päällimmäinen tarkoitus on selonteon laatiminen, on laatimisvelvoitteen taustalla selkeästi ajatus sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan *kehittämisestä*, ei pelkästään raportoimisesta. Kuten Laihanen (2009) toteaa, arvioinnin lopullisena tavoitteena on hyvyys ja hyvä elämä, ja nimenomaan näiden saavuttaminen, eikä pelkästään tutkiminen tai tunteminen. Myöskään kunnan sisäisen valvonnan tason tunteminen ei ole itsessään arvokasta, vaan tavoitteena tulisi olla valvontajärjestelmän kehittäminen.

Kunnan valvontajärjestelmän toimivuutta voidaan arvioida tavoitemallin mukaisesti valvonnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamisen perusteella. Koska sisäisen valvonnan päätavoitteen, organisaation päämäärien saavuttamisen varmistamisen, toteutumista on mahdotonta mitata tarkasti, voidaan valvonnan tavoitetta pitää Meklinin tavoitejaottelun (2001) mukaisena päämäärätavoitteena. Tätä voidaan perustella sillä, että organisaation tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttavat monet seikat, joista osa on täysin kunnan vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella. Näin ollen tilannetta, jossa kunta saavuttaisi kaikki toiminnalleen ja taloudelleen asetetut tavoitteet, ei voida pitää yksin valvontajärjestelmän ansiona. Valvonnan onnistumista on siten arvioitava eri kriteereillä sekä yleisesti sen perusteella, miten valvonta on pystynyt edistämään tavoitteiden toteutumista. Arviointiperusteena voidaan käyttää myös toivotunsuuntaista kehitystä: onko valvontajärjestelmän puutteita saatu korjatuiksi ja kuinka paljon uusia ongelmia on ilmennyt. Erityisesti kuntien kohdalla on kuitenkin huomattava, että valvonnalla on kuitenkin myös muita tärkeitä tavoitteita, joiden toteutuminenkin on helpommin mitattavissa. Tällaisia tavoitteita ovat esimerkiksi säännösten noudattamisen ja päätösten perusteena olevan tiedon luotettavuuden varmistaminen (Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2009).

3 Suomen seitsemän suurimman kaupungin sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot ja niiden valmistelu

3.1 Perustietoja kaupungeista

Tutkimukseni kohteena olevista Suomen suurimmista kaupungeista esitetään taulukossa 1 lyhyesti muutamia perustietoja, joiden tarkoitus on auttaa kaupungin ja kaupunkikonsernin koon, taloudellisen aseman sekä kuntakonsernin organisaatorakenteen hahmottamisessa. Kuten kaupunkien tiedoista ilmenee, kuntakonsernin ottaminen mukaan tarkasteluun yleensä vaikuttaa kunnan talouden kokoon ja tunnuslukuihin merkittävästi. Tämä kertoo osaltaan konserniyritysten merkittävästä roolista kuntien talouden ja palvelujen tuotannon kannalta. Mitä monimutkaisempi on kaupungin organisaatio, sitä vaativampaa on myös toimivan valvontajärjestelmän luominen ja ylläpitäminen.

	Asukasluku 30.4.2011	Henkilöstö 31.12.2010	Tytär- yhteisöjen lkm	Osakkuus- yhteisöjen lkm	Taseen loppusumma (miljardia euroa)		Omavaraisuusaste	
					Kunta	Konserni	Kunta	Konserni
Espoo	249 223	13 611	22	18	2,91	3,99	86 %	58 %
Helsinki	590 551	39 198	130	59	11,71	14,80	75 %	59 %
Jyväskylä	131 144	5 676	55	42	0,95	1,65	62 %	33 %
Oulu	142 108	9 709	22	8	1,76	2,22	76 %	65 %
Tampere	213 500	14 441	47	25	1,98	2,55	74 %	56 %
Turku	177 447	13 249	39	27	1,42	2,51	54 %	40 %
Vantaa	201 215	11 332	61	16	1,67	3,07	46 %	30 %

Taulukko 1 Perustietoja kaupungeista. Lähde: Kaupunkien v. 2010 tilinpäätökset, asukasluvut Väestörekisterikeskus 2011.

Taulukon tytäryhteisöjen ja osakkuusyhteisöjen lukumäärässä on mukana kaikki kaupunkikonserniin kuuluvat tytär- ja osakkuusyhteisöt. Tytäryhteisöjen lukumäärä taulukossa sisältää osakeyhtiöt, säätiöt ja mahdolliset muut yhteisöt, joissa kaupungilla on

määräysvalta joko suoraan tai välillisesti (alakonsernit). Osakkuusyhteisöjen lukumäärä sisältää osakkuus- ja omistusyhteisyhteisöt. Kuntayhtymät eivät ole mukana taulukossa sen vuoksi, että monen kunnan yhdessä omistamia kuntayhtymiä voidaan pitää myös valvonnan kannalta erityistapauksina. Kaikkia yhteisöjä ei ole kaikissa kaupungeissa yhdistelty kaupungin konsernitilinpäätökseen, sillä osasta yhteisöjä tietoja ei ole saatu (ks. esim. Tampereen kaupungin tilinpäätös 2010, 334). Kirjanpitolain (1997/1336 6:3:1) mukaan yhdistelemättä jättäminen on sallittua, mikäli konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja. Myös vähämerkityksisten tytär- tai osakkuusyhteisöjen yhdistelemättä jättäminen on mahdollista, kunhan konsernitilinpäätös antaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikeat ja riittävät tiedot (KirjanpitoL 1997/1336 6:3). Yhdistelemättä jättäminen on kirjanpitolain mainitun pykälän mukaan sallittua myös tiettyjen muiden edellytysten täytyessä, mutta niitä ei käsitellä tässä tarkemmin.

Taulukosta käy ilmi, että kaikilla seitsemällä suurimmalla kaupungilla on suhteellisen suuri määrä tytär- ja osakkuusyhteisöjä. Suurin määrä tytäryhteisöjä on Helsingin kaupungilla, 130 kappaletta. Helsingin kaupungilla on eniten myös osakkuusyhteisöjä, 59 kappaletta. Konserniyhteisöjen lukumäärää kenties kiinnostavampi tieto on kuitenkin kuntakonsernin huomioimisen vaikutus kaupungin talouden kokoon ja taloudelliseen asemaan. Konsernitaseen loppusumma on kaikissa kaupungeissa huomattavasti kaupungin taseen loppusummaa suurempi. Suurin ero loppusummien välillä on Vantaalla, jonka kohdalla konsernitaseen loppusumma on lähes kaksinkertainen verrattuna kaupungin taseeseen. Vastaavasti kaikkien kaupunkien kohdalla konsernin omavaraisuusaste on kaupungin omavaraisuusastetta alhaisempi, ja joidenkin kaupunkien kohdalla erot ovat myös melko suuria.

Kunnan ja konsernin talouden tunnuslukuihin liittyen on kuitenkin syytä muistaa, että syvällisen kuvan saaminen kunnan ja konsernin taloudellisen aseman eroavaisuuksista ei luonnollisestikaan onnistu yhtä tai muutamaa tunnuslukua katsomalla. Perusteltujen johtopäätösten teko vaatisi laajaa tilinpäätösanalyysiä, joka ei tässä yhteydessä ole

mahdollista. Kunnan ja konsernin omavaraisuusaste onkin esitetty tässä lähinnä esimerkinomaisena suurten kaupunkien ja kaupunkikonsernien taloudellisen aseman eroavaisuuksien havainnollistajana. Taulukon perusteella voidaan kuitenkin päätyä seuraavaan johtopäätökseen: suurten kaupunkien toiminnoista merkittävä osa järjestetään juridisen kunnan ulkopuolella, millä on kiistatta merkittävä vaikutus kunnan talouteen, johtamiseen ja valvontaan. Näin ollen konserninäkökulma on perusteltua pitää mukana puhuttaessa kunnan sisäisestä valvonnasta ja arvioitaessa valvonnan tasoa.

3.2 Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen valmisteluprosessi

3.2.1 Sisäisen valvonnan arviointi ja selontekojen valmisteluprosessi

Tutkimuksen kohdekaupunkien tarkastusjohtajille lähetettiin kysely, jossa kartoitettiin avoimin kysymyksin sisäisen valvonnan arviointi- ja selonteon laadintaprosessia (kysymyslomake ks. Liite 1). Ensimmäiseksi kysyttiin yksinkertaisesti, tehdäänkö kunnassa systemaattinen sisäisen valvonnan arviointi selonteon perustaksi. Vastausten perusteella kaikissa kaupungeissa sisäisen valvonnan tasoa arvioidaan selonteon laatimiseksi ainakin jollain tasolla. Ainoastaan Vantaan kaupungin vastauksessa todetaan, että arviointeja tehdään vaihtelevasti eri toimialoilla ja laitoksissa. Jyväskylässä arviointi on tehty kattavasti vuodesta 2009 alkaen. Vuoden 2008 selonteko oli keskushallinnon viranhaltijoiden laatima johtuen asian uutuudesta sekä 1.1.2009 toteutuneesta kuntaliitoksesta, jonka valmistelu aiheutti kaupungissa aikataulupaineita. Muiden kaupunkien tarkastusjohtajat toteavat vastauksissaan, että selonteot perustuvat systemaattiseen sisäisen valvonnan arviointiin. Kaikissa suurimmissa kaupungeissa arvioinnit suoritetaan vastausten perusteella hallintokunta- tai tehtäväaluetasolla, kuten kirjanpitolautakunnan yleisohje (2009) suosittaa. Esimerkiksi Helsingin vastauksessa kerrotaan, että jokainen virasto ja liikelaitos tekee oman arviointinsa ja Espoossa arvioidaan vastaavasti toimiala- ja liikelaitostasolla.

Vastausten perusteella kaikissa kaupungeissa on hyödynnetty arviointiprosessin pohjana sisäisen valvonnan viitekehikoita. Suurin osa kaupungeista käyttää tehtäväaluekohtaisissa itsearvioinneissa kyselylomaketta, johon tilivelvolliset viranhaltijat vastaavat. Helsingissä käytössä on arviointikehikko, jonka perusteella toimintayksiköt arvioivat valvontajärjestelmänsä toimivuutta. COSO ERM on käytössä kaikissa kaupungeissa lukuun ottamatta Helsinkiä, jossa arviointi pohjautuu COSO-viitekehyksen perusteella laadittuun sisäisen valvonnan ohjeeseen ja sisäisen valvonnan arviointikehikkoon. Tampereella arvioinnin pohjana on käytetty COSO:n kumpaakin mallia. CAF-arviointimalliin pohjautuvat arvioinnit mainitsee vastauksissaan kaksi kaupunkia, Vantaa ja Oulu. Vastausten perusteella kaupungit käyttävät viitekehyksiä pikemmin apuvälineinä kuin tyhjentävinä esityksinä sisäisestä valvonnasta, sillä missään kaupungissa ei ole otettu valittua viitekehystä käyttöön sellaisenaan. Tampereen tarkastusjohtaja toteaa vastauksessaan, että muokkauksessa on huomioitu kuntalaki ja Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset.

Itse arviointi- ja selonteon laadintaprosessi on suurimmissa kaupungeissa samantapainen. Kaikissa kaupungeissa arviointi tehdään ensin toimintayksiköiden itsearviointeina (tehtäväalue-, vastuualue- tai virasto- ja liikelaitostasolla), minkä jälkeen arviointitietojen tai toimintayksiköittäin laadittujen selontekojen perusteella laaditaan kaupungin selonteko. Helsingissä arviointia tehdään myös virastojen osastotasolla, jolloin viraston arviointitiedot koostetaan osastokohtaisista arvioinneista. Tampereen kaupungin vastauksessa todetaan, että viranhaltijajohdon vastauksista muodostetaan arvio lauta- tai johtokunnissa, jonka jälkeen arviointitiedot siirtyvät kaupunginhallituksen käsiteltäviksi. Lopullinen arvio muodostetaan kaupunginhallituksessa. Jyväskylässä vastuualueetasolta kerätyt tiedot käsitellään palvelualueiden ja liikelaitosten johtoryhmätasolla.

Tyypillisimmin kaupungin selonteko kootaan sisäisessä tarkastuksessa arviointitietojen tai hallintokuntakohtaisten selontekojen perusteella. Kaupungeista Espoossa, Turussa ja Vantaalla sisäisen tarkastuksen yksikkö ei ole yksin kaupungin selonteon laatija. Turussa selonteon laadintaan osallistuu sisäisen tarkastuksen lisäksi riskienhallinnasta vastaava taho sekä talousosasto. Espoossa kaupungin selonteko laaditaan konserniesikunnan suunnittelu-

ja rahoitusyksikössä useiden toimijoiden yhteistyönä. Laadintaan osallistuvat tarkastusjohtajan lisäksi muun muassa rahoitusjohtaja, controller, ja kaupungin lakimies. Sisäisen tarkastuksen rooli on Turussa ja Espoossa pikemmin prosessia valvova. Espoossa yksikkö seuraa, miten kaupungin selonteko vastaa tilivelvollisten vastauksia. Turussa sisäinen tarkastus varmistaa selonteon laadintaprosessin asianmukaisuuden sekä arvioi hallintokuntien selontekoja ja käy niitä tarpeen mukaan läpi yksiköiden kanssa. Vantaalla sisäisen tarkastuksen rooli selonteon laadinnassa on pienin, sillä kaupungin selonteon laatii konsernihallinnon tulosalue. Sisäinen tarkastus laatii kuitenkin selontekoon osion ”Arvio sisäisen tarkastuksen järjestämisestä.”

Kaikissa kaupungeissa Jyväskylää lukuun ottamatta hyödynnetään selonteon laadinnassa myös muista lähteistä kuin tilinpäätösarvioinnin perusteella saatua tietoa. Helsingissä, Vantaalla, Espoossa, Oulussa ja Tampereella huomioidaan sisäisen tarkastuksen tarkastushavainnot. Helsingissä on huomioitava arviota muodostettaessa lisäksi tilintarkastajan raportoimat havainnot ja muut vuoden aikana toteutetut arvioinnit. Espoon vastauksessa todetaan, että selonteon valmisteluprosessissa hyödynnetään myös esimerkiksi lakiasiainyksikön tietoja oikeustapauksista ja suunnittelu- ja rahoitusyksikön tietoja rahoitusasemaa koskien. Oulussa riskienhallintapäällikkö laatii riskienhallintaan liittyvistä asioista katsauksen, joka huomioidaan selonteon laadinnassa. Viimeisessä kysymyksessä tiedusteltiin, onko kunnassa hyödynnetty ulkopuolista osaamista arvioinnissa tai selonteon laatimisessa. Espoossa oli hyödynnetty konsultin apua kyselyrunгон rakentamisessa ja Turussa ulkopuolisen asiantuntijan palveluja oli vastaavasti hyödynnetty kuntajaoston yleisohjeen hyväksymisen jälkeen.

Sisäinen tarkastus on kunnissa sisäisen valvonnan ja arvioinnin asiantuntija, joten on luonnollista, että yksikkö osallistuu kaupungin arviointimallien ja selonteon laadintaprosessin kehittämiseen. Jyväskylän vastauksesta käy ilmi, että sisäinen tarkastus on valmistellut arviointilomakkeen saatekirjeineen. Myös Helsingin tarkastusjohtaja kertoo vastauksessaan, että sisäinen tarkastus on ollut mukana laatimassa ja ohjeistamassa sisäisen valvonnan arviointiprosessia. Myös Tampereella sisäinen tarkastus on ollut keskeisessä

asemassa prosessissa ja sen käynnistämisessä, mutta nyt yksikkö on vähitellen vetäytymässä selonteon laadintaprosessista.

Kaikki seitsemän suurinta kaupunkia kuvaavat selonteon laadintaprosessia jollain tasolla myös selonteossaan. Laajin kuvaus löytyy Oulun selonteosta. Vantaan selonteossa ei suoraan kerrota selonteon laadinnasta, mutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnista selonteossa kerrotaan yksityiskohtaisesti. CAF-mallin mukaista arviointia täydentää Vantaalla hyvän hallintotavan arviointi, josta on annettu yleisohje vuonna 2007. Toimialat, tulosalueet ja tulosityksiköt, joilla on käytössään oma budjetti, arvioivat toimintaansa vuosittain ja määrittelevät osa-alueiden vahvuudet ja parantamiskohteet. Selonteossa todetaan, että arviointi toimii johtamisen ja kehittämisen välineenä. CAF-mallia ollaan ottamassa selonteon mukaan käyttöön myös Tampereella.

3.2.2 Konsernivalvonnan arviointi ja selontekojen valmisteluprosessi

Suurimpien kaupunkien konsernivalvonnan arviointikäytännöt eroavat toisistaan sisäisen valvonnan arviointikäytäntöjä enemmän. Kaupungeilta saatujen vastausten perusteella konsernivalvontaa ei kaikissa kaupungeissa arvioida systemaattisesti. Espoossa ja Vantaalla selonteko laaditaan ilman arviointia; Espoossa konsernivalvonnan selonteon laatii konserniesikunnan suunnittelu- ja rahoitusyksikön controller ja Vantaalla selonteko laaditaan konsernihallinnon tulosalueella. Muissa kaupungeissa selonteko pohjautuu konsernijohdon arviointiin tai tytäryhteisöille suunnattuun kyselyyn perustuvaan arviointiin.

Oulussa ja Helsingissä konsernivalvonnan selonteko perustuu konsernijohdon itsearviointiin. Oulussa arvioinnin toteutuksessa käytetään COSO ERM-viitekehykseen pohjautuvaa kysymyspatteristoa. Kuitenkin myös tytäryhteisöistä on vastauksen perusteella pyydetty joitain tietoja. Helsingissä talous- ja suunnittelukeskuksen varainhallinnan konserniyksikkö arvioi konserniohjauksen ja -valvonnan sekä tytäryhteisöjen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa. Arvioinnin pohjaksi tytäryhteisöiltä pyydetään sisäisen valvonnan selonteot, jotka laaditaan tytäryhteisöissä itsearviointeina samaan tapaan kuin

kunnan virastojen ja liikelaitosten sisäisen valvonnan selonteot. Tytäryhteisöjen sisäisen valvonnan selontekojen laadinnan tueksi on Helsingissä laadittu sisäisen valvonnan muistilista.

Jyväskylässä, Tampereella ja Turussa arviointitiedot kerätään pääasiassa tytäryhteisöistä. Turussa tytäryhteisö suorittaa itsearvioinnin tarvittaessa yhteistyössä sisäisen tarkastuksen kanssa, mutta käytännössä arviointien toteuttamisessa on vielä kehitettävää. Jyväskylän konsernivalvonnan selonteko perustuu tytäryhteisöjen toimitusjohtajien itsearviointeihin. Tiedot kerätään tytäryhteisöistä kyselylomakkeilla. Myös Tampereella on toteutettu tytäryhteisöjen toimitusjohtajille suunnattu kysely, jonka perusteella konsernivalvonnan selonteko laaditaan. Kyselykaavake on sama kuin sisäisen valvonnan selonteon laadinnassa hyödynnettävä lomake, joka lähetetään virastoihin ja liikelaitoksiin täytettäväksi.

Konsernivalvonnan selonteot laaditaan vastausten perusteella kaupunkien konsernihallinnossa. Jyväskylässä sisäisen tarkastuksen päällikkö laatii selonteon arviointitulosten perusteella. Oulussa laadintaan osallistuu sisäisen tarkastuksen lisäksi omistajaohjauksesta vastaava viranhaltija, rahoituspäällikkö. Tampereella selonteon laadinta on ollut vuodesta 2010 alkaen konsernihallinnon liiketoiminnan ohjauksen vastuulla. Tätä ennen selonteon on laatinut sisäinen tarkastus. Helsingissä arvioinnin suorittava varainhallinnan konserniyksikkö myös laatii selonteon. Päävastuu laatimisessa on riskienhallinnan asiantuntijalla. Turussa konsernivalvonnan selonteon laadintaan osallistuvat sisäinen tarkastus, riskienhallinnasta vastaava taho sekä talousosasto.

Kuten sisäisen valvonnan selontekojen laadintaprosessissa, on sisäisen tarkastuksen yksiköllä monissa kaupungeissa muitakin tehtäviä tai rooleja myös konsernivalvonnan selonteon laadintaan liittyen. Helsingin riskienhallinnan asiantuntija luonnehtii vastauksessaan sisäisen tarkastuksen roolia konsultoivaksi: sisäinen tarkastus avustaa tarvittaessa selonteon laadinnassa ja lisäksi varmistaa, että konsernivalvonnan selonteko on linjassa sisäisen valvonnan selonteon kanssa. Turussa sisäisen tarkastuksen rooli on seuraava, valvova ja koordinoiva. Tampereella sisäinen tarkastus huolehtii selonteon laadintaprosessin toimivuudesta sekä arviointien käsittelystä tarkastustoimikunnassa ja

kaupunginhallituksessa ajallaan. Jyväskylässä sisäinen tarkastus on osallistunut tytäryhteisöille suunnattavan kyselylomakkeen laadintaan. Myös sisäisen tarkastuksen mahdolliset tarkastushavainnot huomioidaan monissa kaupungeissa selonteon laadinnassa, kuten Vantaan, Turun, Tampereen ja Oulun vastauksista ilmenee. Helsingissä hyödynnetään selonteon laadinnassa tytäryhteisöjen laatimien selontekojen lisäksi tytäryhteisöjen seurantaraportteja, konsernin riskien arvioinnin tuloksia sekä muita selvityksiä ja ennusteita. Vastausten perusteella Turku on kaupungeista ainoa, jossa on alussa hyödynnetty kaupungin ulkopuolista osaamista arviointiprosessiin liittyen.

Suurin osa suurimmista kaupungeista ei kerro selonteossaan laadintaprosessista mitään. Oulun, Jyväskylän ja Tampereen selonteoissa on kuitenkin mainittu, kenen tekemään arviointiin selonteko pohjautuu. Tässä on havaittavissa selkeä ero sisäisen valvonnan selontekoihin, joiden laadinnasta kaupunkien selonteoissa kerrottiin melko yksityiskohtaisesti.

3.3 Kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selonteot

3.3.1 Sisäisen valvonnan selonteot ja niiden kehitys

3.3.1.1 Sisäisen valvonnan selonteot

Sisäisen valvonnan selonteossa on selvitettävä kunnan sisäisen valvonnan järjestämistä sekä valvonnassa havaittuja puutteita ja suunniteltuja kehittämistoimenpiteitä kohdealueittain. Kohdealueiden yhteydessä on esimerkinomaisesti esitelty seikkoja, joihin selonteossa voi olla syytä ottaa kantaa. Kunnalla on kuitenkin merkittävä harkintavalta sen suhteen, mitä kyseisten kohdealueiden osalta selontekoon nostetaan. Seuraavaksi Suomen seitsemän suurimman kaupungin sisäisen valvonnan selontekoja vertaillaan toisiinsa ja kuntajaoston yleisohjeeseen sekä ulkoasunsa että sisältönsä osalta. Kaikki kunnista esitetyt tiedot on otettu kyseisen kaupungin vuoden 2010 toimintakertomuksen sisäisen valvonnan

selonteosta. Aiheeseen liittyvä, mahdollisesti muualta tilinpäätöksestä tai muista lähteistä löytyvä tieto on jätetty tässä yhteydessä huomioimatta.

Suomen suurimpien kaupunkien vuoden 2010 toimintakertomuksen sisäisen valvonnan selonteot noudattelevat ulkoasultaan Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2009) vaihtelevasti. Pääsääntöisesti selonteissa kerrotaan kuitenkin yleisohjeen mallin mukaisesti ensin yleisesti sisäisen valvonnan järjestämisestä, siihen liittyvästä ohjeistuksesta ja sääntelystä sekä valvonnan vastuuttamisesta. Tämän jälkeen selonteissa eritellään valvonnassa havaittuja puutteita ja suunniteltuja kehittämistoimenpiteitä kohdealueittain. Osa kaupungeista nostaa olennaisimpia kehittämiskohteita myös selonteon alkuun ennen osa-aluekohtaista sisäisen valvonnan läpikäyntiä. Esimerkiksi Turun selonteossa nostetaan esiin toimialat, joilla sisäisen valvonnan kehittämistarpeet ovat suurimmat, mutta toimialoilla valvonnassa ilmenneitä ongelmia ei tarkemmin yksilöidä.

Espoon, Vantaan ja Helsingin selonteot poikkeavat ulkoasultaan eniten yleisohjeesta. Helsingin selonteko on muita lyhyempi, vain puoli sivua, ja siinä ei ole käyty sisäisen valvonnan kehittämiskohteita ja tilikaudella havaittuja puutteita läpi kohdealueittain, kuten yleisohje esittää. Selonteossa todetaan ainoastaan, että virastoilta ja liikelaitoksilta sekä sisäiseltä ja ulkoiselta tarkastukselta saatujen tietojen perusteella sisäisessä valvonnassa ei ole havaittu merkittäviä puutteita, joten tämän perusteella sisäisen valvonnan tarkempaa läpikäyntiä ei ole pidetty tarpeellisenä. Vantaan selonteossa kerrotaan valvonnan sääntelystä, arvioinnista, riskienhallinnasta ja tavoitteiden sekä niiden toteutumisen arvioinnista. Yleisohjeen mukaisista kohdealueista selonteossa on omana kappaleenaan mukana vain viimeinen, arvio sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Myös Vantaan selonteossa otetaan valvonnan tasoon kantaa vain yleisellä tasolla: tarkastukset eivät ole tuoneet esiin sellaisia laajempia asiakokonaisuuksia, joissa olisi merkittäviä sisäisen valvonnan tehostamistarpeita.

Espoon selonteko Sisäisen valvonnan järjestäminen ja riskienhallinta puolestaan on selkeästi muita pidempi, sillä siihen on yhdistetty selonteko sisäisen valvonnan

järjestämisestä sekä *arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista*, joka on toinen kuntien toimintakertomukseen Kirjanpitolausokunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan sisällytettävä selonteko. Muilla kunnilla tämä riskiarvio on erillinen osa toimintakertomusta, joten Espoon selonteosta sisältönsä puolesta selkeästi riskiarvioon kuuluvat asiat jätetään huomiotta sisäisen valvonnan selontekoja vertailtaessa. Muut kunnat seuraavat yleisohjeen mallia selonteon jäsentelyssä melko tarkasti. Tampere, Oulu ja Turku ovat ottaneet yleisohjeen kohdealueet selontekoonsa täsmälleen samannimisinä ja samassa järjestyksessä. Jyväskylän ja Espoon selonteossa jokainen kohdealue ei ole mukana, mutta jäsentely on pääosin yleisohjeen mukainen, kun Espoon kohdalla jätetään huomioimatta kappaleet, jotka asiallisesti kuuluisivat toimintakertomuksen riskiarvioon.

Kaikkien kuntien selonteissa selvitetään ensin jollain tasolla sisäisen valvonnan järjestämistä kunnassa. Kolme kuntaa, Espoo, Vantaa ja Oulu, toteaa selonteossaan sisäisen valvonnan järjestämisen normiperustan: sisäisen valvonnan järjestäminen perustuu kuntalakiin, kaupungin johto-, talous- ja hallintosääntöihin sekä niitä täydentäviin ohjeisiin ja määräyksiin. Keskeinen sisäistä valvontaa sääntelevä ohje on kunnan sisäisen valvonnan yleisohje, joka mainitaan lähes kaikkien kuntien selonteissa. Oulussa uusi yleisohje on tullut voimaan vuoden 2010 alusta ja Espoossa yleisohje on uudistettu ja hyväksytty kaupunginhallituksessa tilikauden 2010 aikana.

Kuntalain (1995/365) 23 §:n perusteella vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä on kaupunginhallituksella, joka puolestaan delegoi vastuuta valvonnan toteuttamisessa eteenpäin kaupunginjohtajalle tai pormestarille, apulaiskaupunginjohtajille, konsernijohdolle, viranomaisille ja tilivelvollisille johtajille. Valvonnan järjestämis- ja toteuttamisvastuusta kertovat selonteossaan kaikki kaupungit Oulua ja Vantaata lukuun ottamatta. Esimerkiksi Helsingin selonteossa kerrotaan, että kaupunginhallitus vastaa valvonnan järjestämisestä ja kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtajat ja virastojen ja liikelaitosten johto vastaavat valvonnan toteuttamisesta. Jyväskylässä lauta- ja johtokuntien on hyväksyttävä oman tehtäväalueensa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan suunnitelma, jonka täytäntöönpanosta huolehtivat johtavat viranhaltijat.

Sisäisen valvonnan kunnasta toiseen melko samankaltaista järjestämistä kenties kiinnostavampi osuus selonteissa on tilikaudella valvonnassa havaitut puutteet sekä suunnitellut kehittämistoimenpiteet. Seuraavaksi kaupunkien selontekoja analysoidaan yleisohjeen kohdealueiden valossa: mitä kohdealueeseen liittyvästä sisäisestä valvonnasta selonteossa kerrotaan, joko vastaavassa kappaleessa tai muualla selonteossa.

1. Säännösten, määräysten ja päätösten noudattaminen

Selonteossa on tehtävä selkoa toiminnan normienmukaisuudesta erityisesti lakisääteisten tehtävien hoidossa sekä niiltä osin kuin säädösten ja hyvän hallintotavan noudattamisessa on ollut puutteita. Erityisesti kunnan toimielimeen tai viranhaltijaan kohdistuneet korvausvaatimukset, kunnallisvalitukset ja muut oikeusseuraamukset ovat tilanteita, joissa sisäisen valvonnan riittävyyttä ja toimivuutta on arvioitava (Kirjanpitolausuntakunnan kuntajaosto 2009).

Toiminnan säännöstenmukaisuuteen liittyen Tampere ja Jyväskylä raportoivat, että kaupunginhallituksen tietoon ei ole tullut säännösten tai hyvän hallintotavan vastaisia toimia, joista seuraisi kaupunkia kohtaan kanne, korvausvaatimus tai muu oikeusseuraamus. Tampereen selonteossa lausumaa lievennetään toteamalla, että *merkittäviä* seuraamuksia ei ole tiedossa. Jyväskylä toteaa lisäksi, että toimielinten ja viranhaltijoiden päätöksistä tehtyjen oikaisuvaatimusten ja valitusten määrä on tilikaudella ollut vähäinen.

Muut kunnat kertovat säännösten ja päätösten noudattamiseen liittyen havaituista puutteista. Turun selonteossa todetaan yleisesti, että sääntöjen, päätösten ja hyvän hallintotavan noudattamisessa on kehitettävää. Puutteita on ollut hankintakurissa ja pitkissä valmisteluajoissa. Oulu ja Espoo raportoivat molemmat, että toiminta on pääosin perustunut voimassa oleviin säännöksiin ja määräyksiin, ja päätöksiä on noudatettu. Oulu raportoi lisäksi kahdesta oikeusseuraamuksesta: opetustoimen hankintoihin liittyen tehdystä kahden viranhaltijan syyttämispäätöksestä sekä aluehallintoviraston asettamasta

uhkasakosta toimeentulotuen palvelutakuun noudattamatta jättämisestä johtuen. Espoon selonteossa puolestaan kerrotaan oikeusprosessista, jossa ovat osallisina entinen kaupunginjohtaja ja teknisen toimialan johtaja. Oikeusprosessista ei anneta tämän tarkempia tietoja.

Säännösten, päätösten ja hyvän hallintotavan noudattamisesta raportoiminen vaatii varsin suurta harkintaa selonteon laatijalta. Varmasti kaikissa suurimmissa ja pienemmissäkin kaupungeissa tapahtuu jonkinasteisia rikkomuksia tai virheitä tällä osa-alueella, mutta keskeistä onkin puutteiden olennaisuuden arvioiminen. Lisäksi selontekoon nostettavaksi päätettyjen asioiden kohdalla täytyy harkita, miten tarkkaan asiasta selonteossa kerrotaan. Oulun selonteossa oikeusseuraamuksista oli kerrottu tarkemmin, kun taas Espoo ilmoitti vain kesken olevan oikeusprosessin osalliset tekemättä selkoa kanteen sisällöstä. Turun selonteossa havaituista puutteista kerrottiin vielä yleisemmällä tasolla. Varmasti raportoinnin yleisyyden aste riippuukin asian vakavuudesta: pienempiä puutteita ei ole tarpeen eritellä niin tarkasti kuin oikeusseuraamuksiin jo johtaneita, selkeitä rikkomuksia. Tämän asian suhteen yleisohje jättääkin harkintavallan selonteon laatijalle, sillä olennaisuuden määrittelyyn yleisohje ei anna minkäänlaisia vinkkejä.

2. Tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta, tuloksellisuuden arvioinnin pätevyys ja luotettavuus

Tavoitteiden toteutuminen esitetään pääsääntöisesti muualla toimintakertomuksessa ja talousarvion toteutumisvertailussa, mutta kun tavoitteen asettamisessa tai määrärahan budjetoinnissa on tapahtunut olennainen virhe tai tulosvastuuta ei ole noudatettu tai toimivalta varojen käytössä on toistuvasti ylitetty, saattaa asia kuitenkin olla syytä tuoda esiin selonteossa korjausehdotuksineen (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2009).

Kaupungeista Helsinki on jättänyt tämän sisäisen valvonnan kohdealueen kokonaan selonteon ulkopuolelle. Kohdealuetta käsittelevistä kaupungeista suurin osa (Oulu, Tampere, Espoo, Vantaa ja Turku) ei ole nostanut tavoitteiden saavuttamiseen tai varojen käytön valvontaan liittyviä puutteita tai poikkeamia sisäisen valvonnan selontekoon.

Näiden kaupunkien selonteissa todetaan, että tavoitteiden, varojen käytön ja/tai tuloksellisuuden toteutumisen seuranta mahdollisine poikkeamineen on esitetty toimintakertomuksen muissa kohdissa tai toimintayksiköiden kohdalla. Espoo, Turku ja Tampere mainitsevat selonteissaan kuitenkin yleisemmän tason kehittämiskohteita ja Jyväskylä nostaa kaupungeista ainoana esiin varsinaisen poikkeaman tavoitteiden saavuttamisessa: tiettyjen määrärahojen huomattavat ylitykset ja alitukset. Selonteossa ei kuitenkaan kerrota, miksi ja millä toimialueilla ylityksiä on tapahtunut.

Kehittämiskohteista raportoineista kaupungeista Espoossa on tarkoitus uudistaa raportointia siten, että tulostavoitteiden toteutumisesta raportoidaan kolmesti vuodessa, viimeisen kerran marraskuussa. Näin mahdollisia poikkeamia ja niiden syitä voidaan käsitellä valtuustossa jo talousarviovuoden aikana. Turku puolestaan selvittää lyhyesti tulojen ja menojen toteutumisen ja työvoiman käytön seurantaan sekä osoittaa tähän liittyen tuloksellisuuden arvioinnin pätevyuden ja luotettavuuden yhdeksi kehityskohteista mm. hallinnon keventämishankkeen puitteissa. Jyväskylän selonteossa todetaan kehityskohteena toiminnan ja talouden tarkempi seuranta ja ennakointi, sillä 12 määrärahaa oli tilikaudella ylittynyt ja 18 määrärahaa alittunut merkittävästi. Tampere mainitsee kehittämisalueena tietojärjestelmien tuen johtamisen ja raportoinnin vaikuttavuuden kehittämiseksi, konserniohjauksen terävöittämisen ja henkilöstöasioiden selkiyttämisen.

Kaikkiaan seitsemän suurimman kaupungin tekemien ratkaisujen perusteella vaikuttaakin siltä, että toisen kohdealueen sisältövaatimukset on tulkittavissa useammalla tavalla. Siinä missä muutamat kaupungit pelkästään toteavat tavoitteiden toteutumisen, varojen käytön valvonnan ja toiminnan tuloksellisuuden arvioinnin olevan esitetty toimintakertomuksen muissa kohdissa, toiset nostavat esiin erilaisia kehittämiskohteita ja tekevät yleisemmin selkoa mm. seurannan ja valvonnan organisoinnista. Tämänkin kohdealueen osalta on todettava, että on paljolti kiinni selonteon laatijasta, mitkä poikkeamat tulkitaan olennaisiksi ja milloin olennaiset poikkeamat halutaan nostaa selontekoon, jos ne on joka tapauksessa esitetty muualla toimintakertomuksessa. Kuntajaoston tarkoituksena voidaan kuitenkin katsoa olleen olennaisimpien poikkeamien kokoaminen yhden otsikon alle.

3. Riskienhallinnan järjestäminen

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan riskienhallinnalla tarkoitetaan järjestelmällisiä menettelyjä riskien tunnistamiseksi, arvioimiseksi, hallitsemiseksi, valvomiseksi ja raportoimiseksi. Riskienhallintaa tulee arvioida toimintaan, investointeihin, rahoitukseen ja vahinkoihin liittyvissä riskeissä, joista vahinkoihin liittyviä menoja tai menetyksiä voidaan rajata vakuuttamalla, kun muista koituvat menetykset jäävät pääsääntöisesti kunnan kannettaviksi. Yleisohjeen mukaan riskienhallinnan järjestämistä voidaan arvioida muun muassa seuraavin perustein: riskikartoituksen ajantasaisuus ja kattavuus, riskienhallinnan vastuutuksen selkeys ja asiantuntemuksen riittävyys sekä riskien ajallisen ja rahamääräisen ennakkoinnin onnistuminen. Varsinaisia kunnan toimintaan ja talouteen liittyviä riskejä ei ole selonteossa tarkoitus lähteä erittelemään, sillä Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2009) mukaan toimintakertomukseen tulisi sisällyttää omana selontekonaan Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista.

Riskienhallinnan organisoinnista kertovat jollain tasolla kaikki kunnat selonteissaan. Kaikki kaupungit nimeävät selonteossa asiakirjoja, joihin riskienhallinnan järjestäminen kunnassa perustuu. Keskeinen ohje on kaupungin riskienhallintapolitiikka tai riskienhallinnan periaatteet, joita täydennetään muilla menettelytapaohjeilla. Turussa on aloitettu riskienhallintapolitiikan uudistaminen, ja projektin on määrä olla valmis kevään 2011 aikana. Espoon selonteossa todetaan, että riskienhallintaan liittyvää sääntelyä on riskienhallintapolitiikan lisäksi myös muissa ohjeissa, kuten konserniohjeessa ja kaupungin strategiassa, mikä pätee varmasti myös muihin kaupunkeihin. Tampereen selonteossa kerrotaan kaupunkitason ohjeistuksen lisäksi toimintayksiköiden omista riskienhallintasuunnitelmista, joista osa on päivitetty vuonna 2010 ja osa vaatii vielä päivittämistä. Helsingissä toimintayksiköt ovat toteuttaneet suunnitelmiaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiseksi.

Riskienhallintaan liittyen merkittävä kehityskohde näyttää selontekojen perusteella olevan riskienhallinnan juurruttaminen osaksi toimintaa ja prosesseja. Tällaisesta riskienhallinnan

kehittämistarpeesta raportoivat Tampere, Turku ja Espoo. Espoon selonteossa todetaan, että ”tavoitteena on integroida kokonaisvaltainen riskienhallinta osaksi johtamis-, strategia-, toiminnan ja talouden suunnittelu- ja seuranta- sekä toimintaprosesseja.” Espoossa suurimmat kehittämistarpeet ovat riskien havaitsemisessa, arvioinnissa ja dokumentoinnissa ja Tampereella lähes vastaavasti riskien havaitsemisen, arvioinnin ja riskeihin vastaamisen menetelmien koulutuksessa sekä riskienhallinnan arkipäivän toimintaprosesseissa. Tampere nostaa kehittämiskohteeksi myös konsernitason ohjauksen.

Turun selonteossa kerrotaan sisäisen tarkastuksen kuvauksen yhteydessä keskeisenä tarkastushavaintona kehittämistarpeet riskien tunnistamisessa ja arvioinnissa. Turun selonteossa kerrotaan myös tarkemmin riskienhallinnan kehittämiseksi suunnitelluista toimenpiteistä: sisäisen tarkastuksen yksikön on tarkoitus kartoittaa hallintokuntien merkittävimmät riskit, minkä jälkeen varmistetaan riskienhallintamenetelmien asianmukaisuus. Riskienhallinnan koulutukseen tullaan myös panostamaan. Selonteon perusteella Helsingissä on jo toteutettu edellä mainitun kaltaista kehittämistyötä: riskienhallinnan menettelytapoja on kehitetty ja riskienhallinnan näkökulma on yhä selkeämmin mukana koko konsernin toiminnassa.

Muista kaupungeista poiketen Jyväskylän selonteossa kerrotaan riskienhallinnasta varsin niukasti. Selonteon mukaan kaupungissa on tehty vuonna 2009 laaja riskiselvitys, jonka perusteella on laadittu uusi vakuutusratkaisu ja kilpailutettu vakuutukset vastaamaan kaupungin riskinkantokykyä ja vakuuttamisen linjauksia. Riskienhallinnan organisoinnista tai kehittämistarpeista selonteossa ei kerrota lainkaan, mikä voisi olla perusteltua, sillä vahinkoriskit muodostavat vain yhden osa-alueen kaupungin toimintaan liittyvistä riskeistä. Toisaalta on voitu ajatella, että riskienhallinnasta ei ole tarpeen kertoa tämän enempää sisäisen valvonnan selonteossa, sillä kaupungin toimintaan liittyvien riskien erittelyn lisäksi toimintakertomuksen riskiarviossa voidaan käsitellä myös riskienhallinnan järjestämistä.

Yksikään kunta ei raportoi merkittävistä toteutuneista riskeistä. Kuntajaoston yleisohjeessahan ohjeistetaan ottamaan kantaa riskien ennakoinnissa onnistumiseen.

Muutama kunta toteaa yksinkertaisesti, että toimintakertomuksen muissa osissa kerrottujen riskien lisäksi vuodelta 2010 ei ole tiedossa merkittäviä riskejä.

Riskienhallinnasta voi todeta, että pelkästään sisäisen valvonnan selontekojen perusteella kuntien riskienhallinnan tasosta ja toimintaan liittyvistä riskeistä ei saa kattavaa käsitystä. Riskienhallintaan liittyvää tietoa on toimintakertomuksen riskiarvion ja konsernivalvonnan selonteon lisäksi myös muualla tilinpäätöksissä (esimerkiksi toimintayksiköiden kohdalla), joten kattavan kuvan saaminen edellyttää laajempaa perehtymistä tilinpäätökseen ja mahdollisesti myös muuhun aineistoon. Aihepiirin laajuudesta johtuen tyhjentävä esitys sisäisen valvonnan selonteossa ei olisikaan mahdollinen, mutta kuitenkin kaikkein olennaisimmat puutteet ja toteutuneet riskit olisi yleisohjeen perusteella nähdäkseen syytä nostaa myös sisäisen valvonnan selontekoon riskienhallintajärjestelmän yleiskuvauksen ohella.

4. Omaisuuden hankinnan, luovutuksen ja hoidon valvonta

Omaisuuden hallinnan osalta selonteossa on Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston (2009) mukaan arvioitava erityisesti tilanteita, joissa omaisuuden hankinnan, luovutuksen tai käyttöarvon alenemisen seurauksena kuntaa on kohdannut menetys, tappio tai korvausvastuu. Tällaisia tilanteita voivat olla esimerkiksi kilpailutuksessa sattuneet virheet, arvonlisäveron tarkistusvelvollisuuteen liittyvät arvonlisäveron palautusvelvoitteet tai valtionosuuden takaisinperintä omaisuuden luovutukseen liittyen.

Ainoastaan kolme kuntaa (Turku, Tampere ja Oulu) ottaa kohdealueeseen kantaa selonteossaan. Turku toteaa yksinkertaisesti, että puutteita, joista seuraisi merkittäviä sisäisen valvonnan kehittämistarpeita, ei ole havaittu. Tampereen selonteossa viitataan toimintakertomuksen muihin osiin: omaisuuden hankinnassa, luovutuksessa tai käyttöarvossa toteutuneet ”mahdolliset menetykset” on esitetty toimintayksiköiden kohdalla. Lisäksi Tampereen selonteossa kerrotaan merkittävästä tilikaudella tehdystä Tietotekniikkakeskus Liikelaitoksen liikkeenluovutuksesta.

Oulu nostaa ainoana kaupunkina selonteon tässä osiossa esiin hankintoihin liittyvän merkittävän riskin. Tapaus liittyy Oulun kaupungin vuonna 2008 muodostamaan työterveyshuollon yhteisyritykseen, joka oli perustettu kilpailuttamatta työterveyshuollon hankintaa. EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisun mukaan kilpailutusta ei olisi saanut tässä yhteydessä jättää tekemättä. Tapaus oli selontekoa laadittaessa avoinna markkinaoikeudessa, mutta markkinaoikeus huomioi tuomiossaan EY-tuomioistuimen lausunnon, joten selonteosta voi päätellä, että vapauttavaa tuomiota ei pidetä kovin todennäköisenä. Näin ollen riskin toteaminen selonteossa on varmasti ollut perusteltua.

Selontekojen perusteella omaisuuden hankintaan, luovutukseen ja hoitoon liittyen sisäisen valvonnan puutteita ja kehittämiskohteita ei herkästi nosteta selontekoon. Yksi syy tähän on myös se, että hankintoihin liittyviä sisäisen valvonnan puutteita on joissakin kunnissa (esim. Turku) käsitelty selonteon ensimmäisen kohdealueen yhteydessä; osaltaanhan kyse on nimenomaan säännösten noudattamiseen liittyvästä asiasta. Lisäksi hankintatoimen kehittämiskohteita voidaan tuoda esiin myös sopimustoiminnan yhteydessä tai sisäisen tarkastuksen työn tulosten esittelyn yhteydessä. Hankintoihin liittyen kunnalla onkin harkintavaltaa olennaisuuden määrittelyn lisäksi siinä, missä mahdollisesti havaitut puutteet esitetään.

5. Sopimustoiminta

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan sisäisen valvonnan selonteossa on arvioitava sisäisen valvonnan tasoa erityisesti silloin, kun kunnan sopimuksista on aiheutunut negatiivisia seuraamuksia, joihin ei ollut sopimusta tehtäessä varauduttu. Myös sopimusehtojen noudattamisen ja vanhentumisaikojen seurannan vastuutuksen ajantasaisuutta ja kattavuutta on paikallaan arvioida.

Sopimustoiminnasta ja siihen liittyvistä kehittämiskohteista selonteossaan kertovat Oulu, Turku, Tampere ja Espoo. Tampere ja Espoo kertovat ensin yleisesti sopimustoiminnan ohjeistuksesta ja vastuutuksesta. Espoossa hankintapalveluyksikkö vastaa sopimustoimintaan liittyvistä kaupallisista ja juridisista asioista ja toimiala sopimuksen

sisältökysymyksistä. Selonteossa todetaan, että tässä työnjaossa on vielä selkiyttämistä muun muassa sopimuskausien aikaisen vastuunjaon osalta. Tampereella sopimuksen tekijä on vastuussa sopimuseurannasta, mutta merkittävistä sopimuksista on neuvoteltava lakimiesyksikön kanssa.

Yleisohjeessakin painotettu sopimusten vaikutusten ennakoinnin ja riskien ennaltaehkäisyn merkitys korostuu Oulun ja Espoon selonteoissa. Espossa sopimustoimintaan liittyvänä tavoitteena mainitaan hankintatoimen riskienhallinnan ja sopimustoiminnan siirtyminen ennakoivaan riskien tunnistamiseen ja ehkäisyyn perustuvaan toimintamalliin. Toimialan ja hankintapalveluyksikön välisen työnjaon selkiyttämällä pyritään selonteon mukaan juuri tehokkaampaan riskien ennaltaehkäisyyn. Oulun selonteossa puolestaan korostetaan sopimusten valmistelun ja sopimusehtojen huolellisen muotoilun merkitystä siten, että sopimusten kustannusvaikutusten ennakointi on mahdollista ja siten riskien toteutumista voidaan ennakoida ja ehkäistä. Oulussa sopimusten kartoitus- ja arviointityö on tilinpäätöstä laadittaessa ollut käynnissä.

Toinen selonteoissa korostuva sopimustoiminnan kehittämiskohde on kaupungin sopimusrekisteri, jonka ottavat esiin Turku ja Tampere. Turussa kehittämistä on sopimusten rekisteröinnissä kaupungin yhteiseen rekisteriin. Tampereella tavoitteena on luoda konsernitason sopimusrekisteri, joka mahdollistaa sopimusehtojen ajantasaisen seurannan. Lisäksi Tampereen selonteossa tuodaan esiin tilaaja-tuottaja-malliin liittyvän kaupungin sisäisen sopimuskäytännön kehittäminen. Kolmas Tampereen selonteossa esitetty kehittämiskohde liittyy sopimusten ”määrälliseen ja laadulliseen tavoitteistoon ja niiden muutosten hallintaan.”

6. Arvio sisäisen tarkastuksen järjestämisestä

Viimeisenä osiona sisäisen valvonnan selonteossa tulee selvittää sisäisen tarkastuksen järjestämistä, tarkastustoiminnon laajuutta, kohdentumista sekä tarkastuksen keskeisiä tuloksia päättyneellä tilikaudella (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009).

Sisäisestä tarkastuksesta kertovat selonteossaan kaikki tutkimuksen kohdekaupungit. Sisäisen tarkastuksen asema ja tehtävä on selonteoissa kuvattu hyvin saman tapaan. Sisäisen tarkastuksen yksikkö toimii kaupunginjohtajan (Tampereella pormestarin) alaisuudessa ja avustaa kaupunginjohtajaa ja kaupunginhallitusta näiden valvontatehtävissä. Espoon ja Oulun selonteossa kerrotaan, että tarkastuksia kohdennetaan kaikkiin kaupungin toimielimiin ja viranomaisiin lukuun ottamatta kaupunginvaltuustoa, kaupunginhallitusta ja kaupunginjohtajaa. Tampereella oli tilikauden 2010 aikana hyväksytty sisäisen tarkastuksen toimintasääntö, jossa yksikön tehtävät, toimivalta ja asema on määritelty. Muut kaupungit eivät tuo selonteoissaan esiin vastaavia sääntöjä sisäiseen tarkastukseen liittyen.

Pääsääntöisesti kaupunginjohtaja hyväksyy sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman. Tampereella vuosisuunnitelman hyväksyy kuitenkin tarkastustoimikunta (audit committee), jollaista ei selontekojen perusteella ole muissa suurimmissa kaupungeissa. Tarkastustoimikunnan tehtävänä Tampereella on selonteon mukaan valvoa sisäisen valvonnan, konsernivalvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen asianmukaisuutta ja tehokkuutta sekä ohjata ja kehittää sisäistä tarkastusta. Sisäisen tarkastuksen perustehtävä puolestaan on Helsingin, Turun, Oulun ja Tampereen selontekojen perusteella sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehokkuuden arvioiminen. Oulun selonteossa mainitaan lisäksi hyvän hallintotavan periaatteiden toteutumisen arviointi ja Tampereen selonteossa kaupungin viranhaltijoiden ja toimielinten tukeminen riskienhallinnan toteuttamisessa.

Kaupungeista kaksi, Espoo ja Oulu, mainitsevat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden tarkastettavista toiminnoista: sisäisellä tarkastuksella ei ole toimivaltaa eikä vastuuta tarkastettavissa toiminnoissa. Sisäisen tarkastuksen ensisijainen tehtävä onkin siten valvoa ja arvioida, mutta myös antaa suosituksia. Suositusten toteutumista seurataan muun muassa jälkitarkastuksissa, joista muutama kunta (Turku ja Vantaa) kertoi selonteossaan. Määrällisesti jälkitarkastusten osuus tehdyistä tarkastuksista näyttääkin melko suurelta, sillä sekä Turussa että Vantaalla tehtyjen jälkitarkastusten määrä oli vuonna 2010 noin kolmannes tehdyistä tarkastuksista, jos kassantarkastuksia ei oteta huomioon. Jälkitarkastukset ovatkin varmasti oleellisia erityisesti tarkastusten vaikuttavuuden

kannalta. Tarkastusten vaikuttavuutta lisäävä tekijä on epäilemättä myös tarkastuksen tulosten raportointi. Raportoinnista kerrotaan Turun ja Vantaan selonteoissa. Turun selonteossa kerrotaan tarkastusten tulosten raportoinnista kaupunginjohtajalle ja asianomaiselle apulaiskaupunginjohtajalle, Vantaan selonteossa kerrotaan lisäksi raportoinnista kaupunginhallitukselle sekä muille asianosaisille, kuten lautakunnan puheenjohtajalle ja esimiehille.

Tampereen selonteossa kerrotaan, että sisäisen tarkastuksen yksikköön on tilikaudella tehty ammattistandardien mukainen ulkoinen laatuauditointi. Auditoinnin perusteella yksikkö noudattaa kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä. Selontekojen perusteella muissa kaupungeissa ei ole tehty vastaavaa auditointia tilikaudella 2010.

Tarkastustoiminnon laajuudesta ja kohdentumisesta kertovat jollain tasolla kaikki kaupungit Helsinkiä lukuun ottamatta. Muutamat kaupungit ilmoittavat sisäisen tarkastuksen vakanssien määrän, ja muutamat puolestaan toteutettujen tarkastusten tai valmistuneiden tarkastusraporttien lukumäärän. Oulun selonteossa ei suoranaisesti tuoda ilmi tarkastustoiminnon laajuutta, mutta tarkastuksen kohteiden esittelyn perusteella voi tehdä johtopäätöksiä toiminnan laajuudesta. Jyväskylässä sisäisen tarkastuksen työaikakapasiteettia on tilikauden aikana myyty Keski-Suomen sairaanhoitopiirille. Henkilöstömuutoksista ja tarkastuspäällikön eläköitymisestä johtuen Jyväskylän sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma ei ollut vuonna 2010 toteutunut täysin suunnitellusti.

Muut kaupungit Helsinkiä lukuun ottamatta luettelevat selonteossa tarkastusten kohteita. Espoon selonteossa kerrotaan, että kaikkia kaupungin toimialoja on tarkastettu tilikaudella. Selontekojen perusteella tarkastukset ovat kaupungeissa kohdistuneet varsin monipuolisesti toimintoihin ja prosesseihin niin kaupunkitasolla kuin toimintayksiköissä. Esimerkkejä tarkastusten kohteista ovat hankinnat, sopimushallinta, omaisuuden hallinta ja raportointi. Tarkastusten kohteisiin liittyen on havaittavissa, että ne seikat, jotka korostuvat kaupungin selonteon muissa osissa ongelma-alueina tai kehittämiskohteina, nostetaan usein esiin myös sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteina. Esimerkiksi Oulu, jolle oli asetettu uhkasakko

toimeentulotuen palvelutakuuseen liittyen, raportoi toimeentulotukiprosessin olleen yksi tarkastuksen kohde tilikaudella. Vastaavasti sopimushallinta ja hankinnat, joihin useat kunnat totesivat liittyvän kehittämistarpeita, nousivat esiin myös sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteena. Esimerkiksi sopimushallinta nostetaan esiin kolmen kunnan (Oulu, Tampere ja Espoo) selonteossa sekä kehittämiskohteena selonteon sopimustoimintaa käsittelevässä kappaleessa että sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteena.

Yleisohjeen mukaan myös tarkastusten keskeisistä tuloksista on tehtävä selkoa. Suurimmista kaupungeista ainoastaan yksi, Turku, raportoi tarkastusten perusteella havaituista merkittävimmistä kehittämiskohteista selonteon tässä osiossa. Näistä kehittämiskohteista toinen, riskien tunnistaminen ja arviointi olisi voitu myös ottaa selonteon riskienhallintakappaleeseen. Toinen selonteossa mainittu kehittämiskohde, yhteiskilpailutettujen hankintapaikkojen noudattaminen, olisi niin ikään voitu vaihtoehtoisesti esittää myös muualla selonteossa. Valtaosa kunnista onkin päättänyt esittämään valvonnassa havaitut puutteet muualla selonteossa kuin tarkastustyön tulosten esittelyn yhteydessä. Tällöin selonteosta ei tosin ilmene, miltä osin sisäisen valvonnan puutteiden havaitseminen on sisäisen tarkastuksen työn ansiota. Päätelmiä asiasta voi kuitenkin tehdä sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteiden esittelyn perusteella. Helsinki ja Vantaa puolestaan toteavat tarkastustyön tuloksena yksinkertaisesti, että tilikaudella ei ole havaittu olennaisia puutteita sisäisessä valvonnassa.

3.3.1.2 Sisäisen valvonnan selontekojen kehitys

Espoo

Espoo on yhdistänyt riskiarvion osaksi sisäisen valvonnan selontekoa vuosina 2008 ja 2010. Muuten Espoon sisäisen valvonnan selonteot ovat muuttuneet tarkastelujaksolla melko vähän. Vuoden 2008 selonteossa ei vielä ollut yleistä osaa sisäisen valvonnan järjestämisestä. Toiminnan säännöstenmukaisuuden valvonnasta kerrotaan vuonna 2010 hieman aiempaa lyhyemmin. Aiempina vuosina on tehty selkoa otto-oikeudesta päätösten lainmukaisuuden varmistajana. Kehittämiskohteita aiheeseen liittyen on raportoitu vuodesta

2009 alkaen: vuosina 2009 ja 2010 esiin on nostettu merkittävät oikeusseuraamuksia todennäköisesti aiheuttavat tapahtumat ja vuoden 2010 selonteossa on lisäksi yleinen kannanotto toiminnan perustumisesta säännöksiin ja päätöksiin.

Tavoitteiden saavuttamisen arviointiin liittyen vuosina 2008 ja 2009 kerrotaan seurannan ja raportoinnin kehittämistarpeista. Vuoden 2010 selonteossa puolestaan kerrotaan vuodelle 2011 suunnitelluista raportoinnin kehittämistoimenpiteistä, jotka vastaavat pääpiirteissään aiempina vuosina todettuja kehityskohteita. Riskienhallintaan liittyen riskienhallinnan juurruttamisessa osaksi toimintaa ja prosesseja on ollut kehitettävää vuosien 2009 ja 2010 selontekojen perusteella. Muissa selonteon osioissa ei ole peräkkäisinä vuosina esitetty samoja kehittämiskohteita tai asioita, joiden etenemiseen otettaisiin jollain tasolla kantaa seuraavina vuosina. Omaisuuden hallintaan liittyvä kappale on poistettu vuoden 2010 selonteosta; aiempina vuosina puutteita sisäisessä valvonnassa ei ole aiheeseen liittyen havaittu. Sopimustoiminnasta kerrotaan vuonna 2010 aiempaa laajemmin, sillä kappaleeseen on otettu mukaan myös kuvaus hankinta-asioista sekä niihin liittyvistä kehittämistarpeista.

Helsinki

Helsingin kaupungin sisäisen valvonnan selonteot ovat vuodesta 2008 vuoteen 2010 varsin samanlaiset. Teksti noudattaa vuodesta toiseen samaa rakennetta, kappaleiden järjestys on sama ja itse teksti on myös pääosin samaa. Vuoden 2010 selonteko on hieman aiempia lyhyempi, kun yksittäisiä lauseita on poistettu mm. sisäisen valvonnan järjestämisen yleiskuvauksesta. Myös riskienhallinnan kehittämistyöstä kerrotaan vuoden 2010 selonteossa hieman aiempia vuosia lyhyemmin. Pääpiirteissään riskienhallintaa kuvaavan kappaleen asiasisältö on kuitenkin sama: hallintokunnissa on toteutettu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehityssuunnitelmia sekä toimintaprosesseja ja menettelytapoja on kehitetty. Vuosien 2008 ja 2009 selonteissa kerrotaan lisäksi riskiarvioiden päivitystyöstä ja riskien pienentämistoimista, kaupunkitasoisten ohjausryhmien työskentelyn edistämisestä ja yli hallintokuntarajojen menevien prosessien kehittämisestä.

Yleisen tason kannanotot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuudesta ovat vuodesta toiseen samat. Arviointitietojen perusteella merkittäviä puutteita ei ole yhtenäkkään vuonna havaittu, mikä todetaan erikseen selonteon toisessa kappaleessa sekä sisäisen tarkastuksen työn tuloksena. Helsinki onkin kaupungeista ainoa, jossa ei ole selontekojen perusteella havaittu merkittäviä puutteita sisäisessä valvonnassa yhtenäkkään vuonna.

Jyväskylä

Jyväskylän sisäisen valvonnan selonteot eivät ole muuttuneet tarkastelujaksolla kovin merkittävästi. Ensimmäinen, vuoden 2008 selonteko ei vielä sisältänyt yleiskuvausta sisäisen valvonnan järjestämisestä. Vuoden 2008 selonteossa on mukana kaikki kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaiset osa-alueet lukuun ottamatta riskienhallintaa. Riskeihin liittyen vuoden 2008 selonteossa kerrotaan vain henkilöstön osaamiseen liittyvistä riskeistä, ei riskienhallinnan varsinaisesta järjestämisestä. Vuonna 2009 selontekoon on lisätty riskienhallinnan osuus, mutta kuvaus on silti melko suppea varsinkin vuonna 2010, jolloin kerrotaan vain tehdystä riskiselvityksestä ja kaupungin uudesta vakuutusratkaisusta. Omaisuuden hallintaan ja sopimustoimintaan liittyvät lyhyet kappaleet on puolestaan poistettu selonteosta vuoden 2008 jälkeen. Merkittävää raportoitavaa näihin aiheisiin liittyen ei vuonna 2008 ollut.

Tavoitteiden toteutumiseen ja tuloksellisuuden arviointiin liittyen selontekoa on vuoden 2009 jälkeen supistettu. Kaikkina vuosina osiossa kerrotaan määrärahojen ylityksistä ja alituksista. Vuosina 2008 ja 2009 selonteossa kerrotaan, mitkä määrärahat ovat ylittyneet ja mistä syystä, kun vuoden 2010 selonteossa kerrotaan vain ylittyneiden ja alittuneiden määrärahojen osuudet määrärahojen kokonaiskappalemäärästä. Tuloksellisuuden arviointiin liittyen vuosien 2008 ja 2009 selontekoihin on nostettu kehittämiskohteeksi tietojärjestelmät. Vuoden 2009 aikana käyttöön olikin otettu uusi tietojärjestelmä, mutta ongelmana oli edelleen toimintatietojen hajanaisuus eri järjestelmissä. Vuoden 2010 selonteossa tähän ei oteta enää kantaa, joten oletettavasti ongelmia johtamista tukevan tiedon tuottamisessa on saatu ratkaistua.

Oulu

Oulun kaupunki on yhdistänyt arvion merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä ja sisäisen valvonnan selonteon vuosien 2008 ja 2009 toimintakertomuksissa. Tästä syystä vuosien 2008 ja 2009 selonteot ovat merkittävästi pidempiä kuin vuoden 2010 selonteko. Vuosien 2008 ja 2009 selonteoissa yleisohjeen mukaisista sisäisen valvonnan kohdealueista on varsinaisesti mukana vain tavoitteiden toteutuminen, riskienhallinta ja sisäisen tarkastuksen järjestäminen. Lisäksi säännösten, päätösten ja määräysten noudattamisesta todetaan vuoden 2009 selonteossa, että toiminta on pääosin ollut moitteetonta. Vuoden 2010 selontekoa voidaan siten pitää kattavimpana, sillä siinä ovat mukana kaikki yleisohjeen esittämät sisäisen valvonnan kohdealueet ja myös kehittämiskohteita on esitetty enemmän.

Eryteisesti vuosina 2009 ja 2010 Oulun selonteossa selvitetään muita kaupungeja perusteellisemmin hallintokuntien itsearviointeja, joihin selonteko perustuu. Vuonna 2008 hallintokuntien arviointimenettelyt ovat olleet vaihtelevia, ja tavoitteena onkin ollut kehittää CAF:n mukainen arviointijärjestelmä koko kaupungille. Vuodesta 2009 alkaen hallintokunnat ovat arvioineet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tasoa yhdenmukaisemmin asteikolla välttävä/tyytyttävä/hyvä/erinomainen. Vuoden 2009 selonteossa kerrotaan itsearviointien perustuneen COSO ERM -viitekehykseen, minkä lisäksi keskushallinnossa oli tehty CAF:n mukainen itsearviointi. Näitä viitekehyksiä ei mainita vuoden 2010 selonteossa.

Vuosien 2008 ja 2009 selontekojen perusteella riskienhallintaan on liittynyt merkittäviä tehostamistarpeita. Kehitettävää on ollut riskienhallinnan juurruttamisessa osaksi talouden ja toiminnan suunnitteluprosessia ja vuonna 2008 lisäksi hallintokuntien riskienhallintasuunnitelmissa. Riskienhallintaa on selontekojen perusteella saatu kehitettyä haluttuun suuntaan, sillä vuoden 2010 selontekoon riskienhallinnan kehittämistarpeita ei ole nostettu. Riskienhallinnan lisäksi vuosien 2008 ja 2009 selonteoissa korostuvat kehittämistarpeet tavoitteiden saavuttamista kuvaavissa mittareissa. Myös talousarvion toteutumiseen on liittynyt vuosien 2008 ja 2009 selontekojen perusteella poikkeamia.

Yksi kehittämiskohde käy ilmi sekä vuoden 2009 että 2010 selonteosta. Toimeentulotukiprosessiin on liittynyt ongelmia jo tilikauden 2009 aikana ja aikaisemminkin, sillä kaupunki on vuoden 2009 selonteon mukaan ”jo aikaisemmin” saanut huomautuksia pitkittyneistä käsittelyajoista. Tilikauden 2010 aikana asiasta oli asetettu uhkasakko kaupungille. Tällaisen yksittäisen mutta merkittävän ongelman pitkittyessä sisäisen valvonnan selonteossa olisi mielestäni perusteltua tehdä lyhyesti selkoa ongelman syistä ja erityisesti suunnitelluista ja jo toteutetuista korjaavista toimenpiteistä.

Tampere

Tampere on pitänyt sisäisen valvonnan selontekonsa rakenteen samana vuodesta 2008 asti. Valvontajärjestelmän yleisesittelyä on muutettu tarkastelujaksolla vain vähän, ja kaikki kohdealueet ovat olleet alusta asti mukana selonteossa. Vuonna 2008 sisäisessä valvonnassa on havaittu muutamia merkittäviä puutteita: selonteossa kerrotaan metsäoppilaitoksen toimintaan kohdistuneesta vastuuvapausmenettelystä ja sähkölaitoksen uuden laskutusjärjestelmän käyttöönottoon liittyneistä ongelmista. Tavoitteiden toteutumiseen, varojen käytön valvontaan ja tuloksellisuuden arviointiin liittyen todetaan sama kehittämiskohde vuosina 2008 ja 2009: projektien ja erillishankkeiden johtaminen ja tavoitteidenmukaisuuden valvonnan kehittäminen. Vuonna 2010 kohdealueen kehittämistarpeiden kerrotaan olevan johtamisen ja raportoinnin vaikuttavuudessa erityisesti tietojärjestelmien osalta sekä henkilöstöasioissa ja konserniohjauksessa.

Riskienhallinnan ja sopimustoiminnan kehittämiskohteet ovat kaikkina kolmena vuonna olleet Tampereella jokseenkin samat. Jokaisessa selonteossa riskienhallinnan kehittämiskohteena mainitaan riskien tunnistamisen, arvioinnin ja vastaamisen menetelmien koulutus sekä konsernitason ohjaus. Vuosina 2008 ja 2009 mainitaan lisäksi toimintayksiköiden riskitietoisuuden lisäämisen tarve ja vuonna 2010 riskienhallinnan arkipäivän toimintaprosessien hallinta. Sopimustoimintaan liittyvät kehityskohteet ovat olleet jokaisena kolmena tilikautena täsmälleen samat: johtamista palvelevan, konsernitasolla toimivan ja sopimusehtojen toteutuksen valvonnan mahdollistavan

sopimusrekisterin luominen, sopimusten määrällisen ja laadullisen tavoitteiston sekä niiden muutosten hallinnan kehittäminen sekä kaupungin sisäisen, tilaaja-tuottaja -malliin liittyvän sopimuskäytännön kehittäminen. Toistuviin kehityskohteisiin liittyen voisi olla perusteltua selvittää asian edistämiseksi jo tehtyjä toimenpiteitä ja/tai kehittämistoimintaa viivästäneitä seikkoja.

Turku

Turun sisäisen valvonnan selonteot vuosina 2008 – 2010 eivät poikkea olennaisesti toisistaan. Vuosien 2009 ja 2010 selonteot noudattavat Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaista rakennetta varsin tarkasti. Vuoden 2008 selonteossa ei ole myöhemmistä vuosista poiketen mukana kahta yleisohjeen mukaista valvonnan kohdealuetta, sopimustoimintaa ja omaisuuden hallintaa. Vuonna 2009 mainitaan arvioinnissa käytettynä viitekehikkona COSO ERM ja vuonna 2010 COSO. Toisin kuin useimmat muut kaupungit, Turku nostaa yleisen tason sisäisen valvonnan kehittämiskohteita myös valvontajärjestelmän yleisesittelyyn. Vuonna 2009 kehittämistä on ollut sisäisen valvonnan vastuutuksissa: selkeästä ohjeistuksesta huolimatta käytännöissä on ollut vielä parantamisen varaa. Vuonna 2010 on mainittu toimialat, joilla kehittämistarpeet ovat suurimmat.

Säännösten, päätösten ja määräysten noudattamiseen on liittynyt vuosina 2008 ja 2010 erilaisia kehittämiskohteita. Vuoden 2008 selonteossa tehdään kehittämiskohteiden lisäksi selkoa menetelmistä, joilla toiminnan säännöstenmukaisuus pyritään varmistamaan. Menetelminä mainitaan otto-oikeusmenettely sekä sisäisen tarkastuksen tarkastukset ja kehittämistarpeiden osalta mainitaan kaksi toimialaa. Vuoden 2009 selonteossa todetaan yksinkertaisesti, että merkittäviä puutteita ei ole havaittu ja vuonna 2010 raportoidaan yksittäisiä kehittämiskohteita.

Tavoitteiden toteutumisen ja tuloksellisuuden seurannan sekä riskienhallinnan osalta pääasiassa samat teemat toistuvat vuosina 2008 – 2010. Tuloksellisuuden arviointiin liittyen todetaan kehittämistarpeita vuosien 2008 ja 2010 selontekojen perusteella. Vuoden

2009 selonteossa yksi kehityskohde on ollut hallinto, jonka keventämisellä on vuoden 2010 selonteon mukaan tarkoitus kehittää myös tuloksellisuuden arviointia. Riskienhallinnassa puolestaan puutteita on ollut hallintokuntien riskienhallinnan tasossa: riskienhallinnan osaamisessa on kehitettävää, eikä kaikissa yksiköissä ole vielä vuonna 2008 ollut kokonaisvaltaista riskienhallintasuunnitelmaa. Samansuuntaiset kehittämistarpeet käyvät ilmi myös vuosien 2009 ja 2010 selonteista. Myös sopimustoiminnan kohdalla esitetyt, sopimushallintaan liittyneet kehittämistarpeet ovat olleet vuosien 2009 ja 2010 selontekojen perusteella samansuuntaiset.

Vantaa

Vantaan kaupungin sisäisen valvonnan selonteot ovat rakenteeltaan varsin samanlaiset vuosina 2008 – 2010. Minään vuotena selonteossa ei ole mukana Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaisia valvonnan kohdealueita lukuun ottamatta riskienhallintaa ja sisäisen tarkastuksen järjestämistä. Sisäisen valvonnan järjestämisestä kerrotaan kaikkina vuosina samaan tapaan. Arviointitoiminta korostuu erityisesti vuosien 2009 ja 2010 selonteissa. Hallintokunnat ovat arvioineet toimintaansa CAF-arviointimallin avulla, ja arviointiperusteita käytetään johtamisen ja kehittämisen apuvälineinä. Itsearviointimenetelmät toimivat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan täydentäjänä.

Myös sisäisen tarkastuksen järjestämisen kuvaus on kaikkina vuosina varsin samanlainen. Vuoden 2008 selonteko poikkeaa kuitenkin sisällöltään jonkin verran myöhemmistä selonteista. Ensimmäisessä selonteossa kerrotaan tarkastusten perustella havaituista sisäisen valvonnan kehittämistarpeista erityisesti hankintatoiminnassa sekä esimiesten ohjeiden ja sääntöjen tuntemuksessa. Lisäksi selonteossa todetaan, että kaupunginhallituksen ohjeistusta sisäisen valvonnan, hyvän johtamis- ja hallintotavan ja riskienhallinnan arviointi- ja kehittämistyöstä on noudattanut tilikauden aikana kaksi toimialaa. Vuosina 2009 ja 2010 sisäisen tarkastuksen järjestämisen kuvauksen yhteydessä puolestaan todetaan, että ”tarkastukset eivät tuoneet esiin sellaisia laajempia asiakokonaisuuksia, joissa olisi merkittäviä sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan

kehittämistarpeita.” Vantaan selontekojen perusteella voikin todeta, että sisäisen valvonnan taso on nähtävästi parantunut, sillä vuoden 2008 jälkeen puutteita tai kehittämiskohteita ei ole raportoitu.

3.3.1.3 Yhteenveto

Ulkoasultaan suurimpien kaupunkien sisäisen valvonnan selonteot noudattavat Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mallia vaihtelevasti. Tarkimmin ohjetta noudattavat Turku, Oulu ja Tampere ja eniten ohjeesta poikkeavat Helsinki ja Vantaa. Jyväskylä ja Espoo sijoittuvat näiden ääripäiden väliin: näiden selonteissa on mukana suurin osa valvonnan kohdealueista. Sama jako kolmeen ryhmään pätee karkealla tasolla myös selontekojen sisältöön. Tampere, Turku ja Oulu nostavat selontekoonsa runsaasti kehittämiskohteita, ja selonteot ovat muutenkin melko yksityiskohtaisia. Espoon ja Jyväskylän selonteissa kehittämiskohteita on myös esitetty, mutta ei aivan yhtä runsaasti. Helsingin ja Vantaan selonteissa puolestaan todetaan ainoastaan, että merkittäviä puutteita sisäisessä valvonnassa ei ole havaittu, ja näin ollen myöskään kehittämiskohteita ei ole esitetty.

Säännösten, määräysten ja päätösten noudattamisesta raportoidaan vaihtelevasti. Helsinki ja Vantaa eivät ota lainkaan kantaa tähän valvonnan osa-alueeseen, ja Tampere ja Jyväskylä toteavat yksinkertaisesti, että puutteita ei ole tilikaudella havaittu. Loput kaupungit raportoivat asioita tai tilanteita, joissa säännösten noudattamisessa on ollut eriasteisia puutteita. Espoo ja Oulu mainitsevat keskeneräiset oikeusprosessit. Säännösten noudattamiseen liittyvien puutteiden raportoinnissa kunnalla on suuri harkintavalta sen suhteen, mitä asioita pidetään niin olennaisina, että ne otetaan mukaan kunnan selontekoon.

Tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta ja tuloksellisuuden arviointi esitetään pääsääntöisesti muualla toimintakertomuksessa, mutta selontekoon on tarkoituksenmukaista nostaa osa-alueeseen liittyvät merkittävimmät puutteet tai poikkeamat. Tavoitteiden toteutumiseen liittyen ainoastaan yksi kaupunki, Jyväskylä, mainitsee havaitut poikkeamat selonteossaan: osa määrärahoista oli tilikaudella alittunut ja

osa ylittynyt. Aiempina vuosina Jyväskylän selonteissa on kerrottu lisäksi ylitysten syistä. Espoo, Turku ja Tampere kuvaavat selonteissaan erilaisia kehittämistoimia ja -kohteita. Espoon selonteossa kerrotaan suunnitelluista raportoinnin kehittämistoimista, ja vuosien 2008 ja 2009 selontekojen perusteella raportointiin ja seurantaan onkin liittynyt muutospainetta. Tampereella kehitettävää on tietojärjestelmien tuessa johtamisen ja raportoinnin vaikuttavuuteen, konserniohjauksessa ja henkilöstöasioissa ja Turussa yleisesti tuloksellisuuden arvioinnissa.

Riskienhallintaa kuvataan kaikkien kaupunkien selonteissa ainakin jollain tasolla. Selkoa tehdään niin kaupunkitason ohjeistuksesta kuin hallintokunta-kohtaisista riskienhallintasuunnitelmista. Monia kaupungeja koskettava kehittämiskohde näyttää selontekojen perusteella olevan riskien havaitseminen ja arviointi. Tämän suuntaisia kehittämistarpeita vuoden 2010 selonteossaan esittävät Tampere, Turku ja Espoo. Tampereen ja Turun kohdalla samansuuntaiset kehittämistarpeet ilmenevät myös aiempien vuosien selonteista. Turun vuoden 2010 selonteossa kerrotaan lisäksi, miten riskienhallintaa on tarkoitus kehittää. Helsingissä on selontekojen perusteella jo useana vuonna kehitetty riskienhallinnan menettelytapoja. Myös Oulussa riskienhallintaa on vuosien mittaan kehitetty, sillä aiempien vuosien selontekojen perusteella kehitettävää on ollut hallintokuntien riskienhallintasuunnitelmissa ja riskienhallinnan juurruttamisessa osaksi toimintaprosesseja. Vuoden 2010 selonteossa kehittämistarpeita ei enää esitetä. Riskienhallinnan kehittämispaineista huolimatta suurimmissa kaupungeissa ei selontekojen perusteella ole havaittu riskienhallinnassa puutteita, jotka olisivat johtaneet merkittävien, ennakoimattomien riskien toteutumiseen.

Omaisuuksien hankintaan, luovutuksiin ja hoidon valvontaan liittyvästä sisäisestä valvonnasta kertovat selonteissaan ainoastaan Turku, Tampere ja Oulu. Oulu on kaupungeista ainoa, joka raportoi kohdealueeseen liittyen merkittävästä riskistä, markkinaoikeuden käsittelyssä olevasta työterveyshuollon yhteisyrityksen perustamisesta. Vaikka muut kaupungit eivät nosta hankinta-asioita selontekonsa tähän osioon, näkyvät hankinnat monien kaupunkien selonteissa toiminnan osa-alueena, johon on liittynyt puutteita. Muiden kaupunkien kohdalla nämä puutteet on esitetty selonteon muissa

kohdissa, sillä tapauksesta ja tulkintatavasta riippuen kyse voi olla myös sopimushallintaan tai säännösten noudattamiseen liittyvästä asiasta. Yhtä lailla puutteet on mahdollista esittää myös sisäisen tarkastuksen työn tulosten esittelyn yhteydessä.

Sopimustoimintaan liittyvät kehittämiskohteet ovat suurimmilla kaupungeilla samantapaisia. Oulu ja Espoo nostavat esiin sopimusten vaikutusten ennakoinnin ja riskien ennaltaehkäisyn merkityksen. Tampereen ja Turun kehittämiskohteet liittyvät puolestaan kaupungin sopimusrekisteriin. Turussa sopimusrekisteri ei vielä kata kaikkia kaupungin sopimuksia, ja Tampereella järjestelmää ollaan vasta luomassa. Tampereen selonteossa todetaan, että sopimusrekisterin olisi tarkoitus mahdollistaa sopimusehtojen ajantasainen seuranta. Toimiva ja kaikki sopimukset kattava sopimusrekisteri mahdollistaneekin ainakin jossain määrin Oulun ja Espoon kehityskohteenä mainitseman sopimusten vaikutusten ennakoinnin ja riskien ennaltaehkäisyn, joten sopimustoimintaan liittyvät tavoitteet ovat näillä neljällä kaupungilla nähdäkseen pääpiirteissään samoja.

Viimeisenä kohdealueena selonteossa on käytävä läpi sisäisen tarkastuksen järjestämistä kaupungissa. Tämä osio on mukana kaikkien kaupunkien selonteoissa, eivätkä kuvaukset eroa merkittävästi toisistaan. Toiset kaupungit kuitenkin kuvaavat yksityiskohtaisemmin tarkastusten kohteita ja tuloksia, kun toiset tyytyvät sisäisen tarkastuksen aseman, tehtävän ja toiminnan laajuuden kuvaamiseen. Selontekojen perusteella kaupunkien toimintoja on tarkastettu varsin laajasti. Ainoastaan Turku tekee tässä yhteydessä selkoa myös tarkastusten perusteella havaituista keskeisistä kehittämiskohteista. Helsinki ja Vantaa toteavat selonteoissaan, että tarkastusten perusteella ei havaittu merkittäviä puutteita sisäisessä valvonnassa.

Yleisesti voi todeta, että suurimpien kaupunkien sisäisen valvonnan selonteot eivät ole olennaisesti muuttuneet vuodesta 2008, jolloin selonteko laadittiin ensimmäisen kerran. Eniten selontekoaan on kehittänyt Oulu, sillä kaupungin vuoden 2008 selonteko ei noudattanut ulkoasultaan yleisohjeen mallia, eivätkä kaikki valvonnan kohdealueet olleet mukana. Vuoden 2010 selonteko sen sijaan vastaa tarkasti yleisohjetta sekä ulkoasultaan

että sisällöltään. Muiden kaupunkien kohdalla joitain kohdealueita on poistettu tai lisätty vuoden 2008 jälkeen, mutta muutokset eivät ole olleet kovin suuria.

3.3.2 Konsernivalvonnan selonteot ja niiden kehitys

3.3.2.1 Konsernivalvonnan selonteot

Konsernivalvonnan selonteon perusajatus on sama kuin sisäisen valvonnan selonteon. Kunnan on tehtävä selkoa konsernivalvonnan järjestämisestä, valvonnassa tilikaudella mahdollisesti havaituista puutteista sekä taloussuunnittelukaudelle kaavailtuista kehittämistoimenpiteistä kohdealueittain (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2009). Seuraavaksi kaupunkien vuoden 2010 toimintakertomusten konsernivalvonnan selontekojä vertaillaan sekä toisiinsa että yleisohjeeseen nähden. Ensin selontekojen rakennetta ja ulkoasua tarkastellaan yleisellä tasolla ja sen jälkeen perehdytään selontekojen sisältöön kohdealueittain.

Rakenteeltaan seitsemän suurimman kaupungin konsernivalvonnan selonteot noudattavat Kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohjetta (2009) vaihtelevasti. Kaupungeista neljä (Oulu, Jyväskylä, Turku ja Tampere) on laatinut selontekonsa yleisohjeen mallin mukaan siten, että selonteoissa ovat mukana kaikki yleisohjeen mukaiset konsernivalvonnan kohdealueet. Ulkoasultaan Tampere, Turku ja Oulu noudattavat yleisohjeen mallia tarkimmin. Tampereen ja Oulun kohdalla rakenteellisena erona yleisohjeeseen on vain se, että kaupungit ovat yhdistäneet kohdealueet Keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö ja Konsernipalvelujen käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus. Turku on jättänyt jälkimmäisen kohdealueen kokonaan pois. Jyväskylän selonteossa konsernivalvonnan järjestämisen yleisesittelyn jälkeen valvonnan kohdealueisiin liittyviin kehittämiskohteisiin otetaan lyhyesti kantaa tytäryhteisöille kohdistetun konsernivalvontakänselyn tulosten perusteella. Myös Jyväskylässä on yhdistetty konsernitoimintoja ja -konsernipalveluita koskevat kohdealueet.

Eniten yleisohjeen mallin mukaisesta rakenteesta poikkeavat Helsinki ja Espoo. Näiden kaupunkien selontekoihin ei ole otettu kohdealueita mukaan erillisinä, otsikoituina kappaleina, vaan kohdealueisiin otetaan kantaa osana yhtenäistä tekstiä. Kummankaan kaupungin selonteossa ei ole mukana kaikkia yleisohjeen mukaisia kohdealueita. Espoon selonteossa kerrotaan ainoastaan tavoitteiden asettamisesta ja toteutumisen arvioinnista ja seurannasta. Helsingin selonteossa kantaa otetaan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurantaan, keskitettyihin konsernitoimintoihin ja riskienhallintaan. Vantaan selonteko sijoittuu ulkoasunsa puolesta ääripäiden väliin: selonteossa kaikki kohdealueet eivät suoraan vastaa yleisohjetta, mutta pääpiirteissään selonteko kuitenkin kattaa yleisohjeen mukaiset asiat.

1. Toimivallan- ja vastuunjako konserniohjauksessa

Konserniohjauksen järjestämistä, ohjeistusta ja toimivallan- ja vastuunjakoa kuvaavat kaikki kaupungit lukuun ottamatta Helsinkiä ja Vantaata. Osa kaupungeista esittää nämä asiat erillisenä osiona ennen varsinaista kohdealueitaista konsernivalvonnan läpikäyntiä ja osa ensimmäisen kohdealueen alla. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan tämän kohdealueen osalta tulee selvittää tytäryhteisöjen ohjauksen vastuuttamista konsernijohtolle konserniohjeen tai muun säännön perusteella. Lisäksi tulee ottaa kantaa siihen, onko ohjeiden anto tytäryhteisöille ollut riittävää ja onko tiedonkulku järjestetty tarkoituksenmukaisella tavalla.

Konserniohjausta säätelevästä ohjeistuksesta kertovat selonteossaan Jyväskylä, Tampere, Turku Oulu ja Espoo. Kaupungin konserniohjeen mainitsevat Jyväskylä, Tampere, Turku ja Oulu. Turussa konserniohje on hyväksytty vuoden 2010 aikana. Espoossa konserniohjauksen periaatteet määritellään vuonna 2010 hyväksytyssä Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevassa suosituksessa Espoo-konserniin kuuluvissa yhtiöissä. Suosituksen tarkoitus on yhtenäistää ja vakiinnuttaa tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintokäytäntöjä muun muassa tulostietojen oikeellisuuden, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuden sekä konsernin kokonaisedun turvaamiseksi. Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus on annettu selontekojen perusteella myös

Tampereella ja Jyväskylässä. Jyväskylän selonteossa mainitaan lisäksi konserniohjauksen periaatteet ja omistajapoliittiset linjaukset, joissa määritellään kaupunginvaltuuston, kaupunginhallituksen, kaupunginjohtajan, konserniohjausryhmän ja controllerin tehtävät ja toimivalta. Oulussa on hyväksytty kaupungin omistajapoliittiset linjaukset vuoden 2010 aikana. Selonteon mukaan asiakirjassa annetaan ohjeita sekä kaupungin että tytäryhteisöjen edustajille ja määritellään vastuut omistajapolitiikan toteuttamisessa.

Kuntajaoston yleisohjeen perusteella keskeistä on varsinaisten vastuutusten kuvaus. Kaupungin konsernijohtoon kuuluva ja/tai tehtäviä kuvaavat selonteossaan kaikki kaupungit lukuun ottamatta Helsinkiä ja Vantaata. Helsingin ja Vantaan selonteosta kuitenkin ilmenee, että kaupungeissa toimii kaupunginhallituksen konsernijaosto. Espoo selvittää konserniohjauksen vastuutuksia lyhimmin: konsernijohtoon kuuluva ja vastuunjakoon kuuluva kaupungeissa määritelty, mutta valmistelevien esikuntien rooleja ja vastuita tullaan vuonna 2011 arvioimaan uudelleen. Myös Oulu kuvaa konserniohjauksen toteuttamisvastuita melko lyhyesti. Esiin nostetaan kaupunginvaltuuston kuntalakiin perustuva rooli konserniohjauksen tavoitteiden ja periaatteiden määrittäjänä sekä kaupunginhallituksen tehtävä nimetä kaupungin edustajat yhteisöjen hallintoelimiin. Lisäksi Jyväskylän selonteossa kerrotaan konserniohjausryhmästä, jonka tehtävänä on tukea konserniyhteisöihin liittyvien asioiden valmistelua, seurata yhteisöjen toimintaa ja annettujen ohjeiden toimivuutta sekä ylläpitää tiedonkulkua. Käytännössä tiedonkulusta vastaavat Jyväskylässä ennen kaikkea yhteyshenkilöinä toimivat controllerit, joita on nimetty merkittäviin tytäryhteisöihin.

Tampere määrittelee selonteossaan kaupungin konsernijohtoon, johon kuuluu kaupunginhallitus, pormestari sekä tiettyjen konsernihallinnon ryhmien johtajat. Konsernihallinnon liiketoiminnan ohjaus avustaa konsernijohtoa muun muassa järjestämällä kokous- ja koulutustilaisuuksia tytäryhteisöjen edustajille. Myös talous- ja strategiaryhmä järjestää koulutusta raportointiin, laskentaan ja tilinpäätöskäytäntöihin liittyen. Turun kuvaus kaupungin konsernijohtosta on samantapainen. Selonteon perusteella kaupungissa toimii myös kaupunginhallituksen konsernijaosto, joka huolehtii konserniohjauksen kehittämisestä, omistajaohjauksesta sekä valvonnasta. Konsernijaosto

on määritellyt strategisten konserniyhtiöiden valvontavastuun olevan kaupunginjohtajalla ja apulaiskaupunginjohtajilla. Operatiivisten yhtiöiden osalta kaupunginjohtaja ja johtokunnat määrittävät valvontavastuut.

Toimivallan- ja vastuunjaon toimivuuteen ottaa kantaa selonteossaan yksi kaupunki, Jyväskylä. Kaupungin selonteossa todetaan yksinkertaisesti, että toimivallan- ja vastuunjako ”toimii varsin hyvin.” Yleisohjeen edellyttämiin seikkoihin, ohjeidenannon riittävyyteen ja tiedonkulun järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen, ei yksikään kunta ota kantaa selonteon tässä osassa.

2. Ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2009) mukaan selonteon tässä osassa on selvitettävä ohjeiden antomenettelyä kunnan edustajille sekä esitettävä arvio ohjeiden riittävyydestä ja omistajapoliittisten linjausten noudattamisesta. Ohjeiden riittävyyttä tulisi siis yleisohjeen mukaan arvioida selonteossa kahdessa kohdassa, toimivallan- ja vastuunjaon sekä ohjeidenannon selvittämisen yhteydessä. Asiallisesti ohjeiden riittävyyden arviointi kuuluu mielestäni enemmän ohjeidenantomenettelyn selvittämisen yhteyteen, ja näin on myös kaikissa suurimmissa kaupungeissa toimittu.

Ohjeiden antomenettelyä selvittävät konsernivalvonnan selonteossaan lähes kaikki kaupungit. Ainoastaan Helsinki ja Espoo eivät suoraan ota kantaa aiheeseen. Keskeinen konserniohjauksen muoto on kaupungin edustajien nimeäminen tytäryhteisöjen hallintoelimiin sekä menettelytapaohjeiden anto edustajille. Tästä kertovat selonteossaan Vantaa, Tampere, Turku ja Oulu. Tampereen selonteossa kerrotaan, että kaupunginhallitus nimeää kaupungin ehdokkaat tytäryhteisöjen toimielimiin ja pormestari nimeää yhtiökokousedustajat. Turussa tytäryhteisön valvontavastuuhenkilö tai hänen valtuuttamansa edustaa kaupunkia yhtiökokouksessa ja toteuttaa hänelle annettua konserniohjetta. Vantaan selonteossa puolestaan todetaan, että seitsemän keskeisen konserniyhtiön hallitukseen on nimetty asiantuntija kaupungin toiminnoista. Vantaan selonteossa mainitaan myös ohjeiden anto kaupungin yhtiökokousedustajalle ja Oulun

selonteossa todetaan, että ohjeita annetaan yhtiökokousedustajien ohella myös kaupungin edustajille hallituksissa merkittävien taloudellisten ja toiminnallisten linjaratkaisujen osalta. Lisäksi Oulun selonteossa mainitaan kaupunginjohtajan ja apulaiskaupunginjohtajan läsnäolo- ja puheoikeus valvomansa tytäryhteisön hallituksen kokouksissa.

Toinen tärkeä konserniohjauksen muoto on omistajan ennakkosuostumusmenettely, jonka mainitsevat selonteossaan Vantaa, Turku, Oulu ja Tampere. Oulun selonteossa mainitaan riskienhallintaa käsittelevässä osiossa, että konserniohjeessa on listattu asiat, joista tytäryhteisöjen on etukäteen neuvoteltava kaupunginjohtajiston kanssa ennen päätöksentekoa. Vantaa erittelee myönnetyt ennakkosuostumukset ja Turku luettelee esimerkkejä tilanteista, joissa omistajan ennakkonäkemyks on hankittava. Tällaisia ovat mm. yhteisön toiminnan olennainen muuttaminen, yhtiöjärjestyksen muuttaminen, merkittävät investoinnit ja muut merkittävät sopimukset, kuten toimitusjohtajan nimittäminen. Tampereen selonteossa todetaan yksinkertaisesti, että ennakkokäsitys on hankittava päätettäessä merkittävistä asioista. Lisäksi kerrotaan, että ennakkokäsityksen hankkiminen ja kirjaaminen hallituksen kokouspöytäkirjaan on hallituksen puheenjohtajan vastuulla.

Kehittämiskohteita ohjeiden antoon liittyen ei juuri esitetä. Oulun selonteossa todetaan, että riittävää asiantuntemusta ja riippumattomuutta tulee painottaa hallitusten jäsenten valinnassa. Jyväskylä nostaa ainoana kaupunkina esiin varsinaisen kehittämiskohteen: selonteon mukaan tytäryhteisöjen johdon ja hallitusten jäsenten koulutus on tytäryhteisöille suunnatun kyselyn tulosten perusteella riittämättömällä tasolla, ja koulutukseen aiotaan tulevaisuudessa panostaa enemmän. Kaikkiaan ohjeiden anto on kuitenkin ollut riittävää ja tiedonkulku asianmukaista Jyväskylän kyselyn tulosten perusteella. Jyväskylän lisäksi ainoastaan Turku ottaa kantaa konsernivalvonnan yleiseen tasoon tähän kohdealueeseen liittyen. Selonteon mukaan ohjeiden anto on ollut riittävää ja omistajapoliittisia linjauksia on noudatettu.

Yleisistä kannanotoista valvonnan tasoon on huomattavissa jo aiemmin todettu päällekkäisyys yleisohjeessa. Jyväskylän kannanotto kohdealueeseen liittyvän valvonnan tasoon vastaa yleisohjeen ensimmäistä osiota, jossa tulee kuntajaoston mukaan ottaa kantaa

ohjeidenannon riittävyyteen ja tiedonkulun järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen. Turun selonteossa puolestaan vastataan yleisohjeen toisen kohdan vaatimukseen ottaa kantaa ohjeiden riittävyyteen ja omistajapoliittisten linjausten noudattamiseen.

3. Konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi

Konsernivalvonnan selonteossa tulee Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan antaa arvio tytäryhteisöjen tavoiteasettelun tarkoituksenmukaisuudesta ja riittävyydestä. Lisäksi on arvioitava konserniohjauksen ja -valvonnan riittävyyttä, mikäli tytäryhteisöille asetetut tavoitteet eivät ole olennaisilta osin toteutuneet. Yleisohjeessa todetaan lisäksi, että varsinainen tavoitteiden toteutuminen selvitetään toimintakertomuksessa erillisessä luvussa, joten tavoitteiden toteutumista ei ole konsernivalvonnan selonteossa tarkoitettu käsitellä.

Tavoitteiden asettamisen ja toteutumisen arvioinnin ovat ottaneet omaksi kohdealueekseen selontekoonsa Tampere, Turku ja Oulu. Jyväskylän selonteossa kohdealueeseen otetaan kantaa konserniyhteisöille tehdyn kyselyn tulosten esittelyn yhteydessä. Pääkaupunkiseudun kuntien selontekojen tytäryhteisöjen seurantaan koskevat tiedot sijoittuvat nähdäkseni ennemmin seuraavan kohdealueen alle, joten niitä käsitellään neljännen kohdealueen yhteydessä. Tavoitteiden asettamiseen liittyen kuitenkin Espoo kertoo lyhyesti tytäryhteisöjen tulostavoitteista ja Vantaan selonteossa selvitetään tytäryhteisöjen strategioiden yhteensovittamista ja tavoitteiden toteutumisen arviointia.

Espoon lisäksi Tampere ja Oulu kuvaavat tytäryhteisöjen tavoiteasetantaa selonteossaan. Espoon selonteossa todetaan, että vakioitujen taloudellisten tulostavoitteiden asettaminen tytäryhteisöille on niiden erilaisuuden takia hyvin haasteellista. Tämän takia vain merkittävimmille tytäryhteisöille annetaan toiminnallisia tulostavoitteita. Tampereen selonteossa kerrotaan, että valtuusto asettaa tytäryhteisöille toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita. Oulussa tytäryhteisöille on asetettu kehittämissuunnitelmat kaupungin omistajapoliittisissa linjauksissa, ja valtuusto asettaa tytäryhteisöjen toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet talousarviossa.

Tavoitteiden toteutumiseen liittyen muutama kunta toteaa, että konsernitavoitteiden toteutuminen on esitetty toimintakertomuksessa omassa kappaleessaan. Oulun selonteossa lisätään vielä, kaupunginhallitus seuraa tavoitteiden toteutumista ja tarvittaessa täsmentää tavoitteita. Vantaalla järjestetään konsernistrategian mukaisia navigointitilaisuuksia, joissa varmistetaan kaupungin ja tytäryhteisön strategioiden yhteensopivuus ja arvioidaan vuositasen tavoitteiden toteutumista. Tilikaudella 2010 tällainen navigointitilaisuus oli käyty Vantaan Energia Oy:n kanssa. Yksikään kunta ei raportoi tilanteista, joissa tytäryhteisön tavoitteet olisivat jääneet olennaisilta osin toteutumatta. Muitakaan puutteita tai kehittämiskohteita ei kohdealueeseen liittyen esitetä, ja Turun ja Jyväskylän selonteossa konsernivalvonnan hyvä taso todetaan vielä nimenomaisesti.

Kuntajaoston yleisohjeen mallista poiketen Tampere nostaa selontekonsa tähän osioon vielä kaupungin omistamien yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden arvioinnin. Vuonna 2010 hyväksytyjen omistajapoliittisten linjausten mukaan konsernikokonaisuutta on arvioitava kerran valtuustokaudessa omistajan ja omistamisen näkökulmasta. Arvioinnin tulokset ja yhteisökohtaiset linjaukset esitetään kaupunginhallitukselle ja kaupunginhallituksen suunnittelujaostolle ensimmäisen kerran vuonna 2011.

4. Tytäryhteisöjen tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi

Selonteossa tulee arvioida tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta-, analysointi- ja raportointijärjestelmien toimivuutta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2009) mukaan arviointikriteerinä voi käyttää esimerkiksi standardoituja tunnuslukuja. Lisäksi tämän kohdealueen yhteydessä voidaan arvioida myös tytäryhteisöjen raportointia investointitapeista ja niihin varautumisesta. Kohdealue on ilmeisen merkityksellinen konsernivalvonnan tehokkuutta arvioitaessa, ja kaikki suurimmat kaupungit ottavatkin kohdealueeseen kantaa selonteossaan. Perusteellisimmin selkoa tehdään Vantaan selonteossa, kun taas Jyväskylä vain toteaa lyhyesti, että puutteita ei ole havaittu.

Tytäryhteisöjen raportointikäytäntöjä selvitetään useiden kaupunkien selonteoissa. Oulussa tytäryhteisöt raportoivat välitilinpäätöksen ja tilinpäätöksen yhteydessä kannattavuudesta, vakavaraisuudesta ja maksuvalmiudesta. Raportti sisältää myös tiedot taloudellisesta tilanteesta, merkittävimmistä toimenpiteistä sekä tulevaisuuden näkymistä ja investointitarpeista. Lisäksi Oulussa tytäryhteisöjen vuosikertomukset ja tilinpäätökset lähetetään kaikille kaupunginvaltuutetuille. Myös Espoossa tulostavoitteiden toteutumisesta raportoidaan valtuustolle kahdesti vuodessa seurantaraporttien yhteydessä. Vantaalla tytäryhteisöt raportoivat toimittamalla määrämuotoiset raportit neljännesvuosittain konsernihallinnolle. Helsingin selonteossa puolestaan todetaan, että konsernijohto valvoo tytäryhteisöjen toimintaa ja tuloksellisuutta muun muassa seurantaraporttien avulla. Seurantaraporteissa esitetään toiminnan ja talouden kehittymistä koskevat tiedot sekä kuvaukset riskeistä. Lisäksi Helsingin selonteossa kerrotaan erikseen vuokra-asuntoyhtiöiden seurannasta. Näiden yhteisöjen osalta kiinteistöviraston kiinteistöjen kehittämissyksikkö tuottaa seurantaraportin vuosittain.

Turun selonteossa ei kerrota, kuinka usein tytäryhteisöt raportoivat, mutta tytäryhteisöjen seurannassa käytetään kaupungissa selonteon perusteella tunnuslukuja. Käytössä ovat muun muassa seuraavat tunnusluvut: sijoitetun ja oman pääoman tuotto sekä velkaantumisaste. Tytäryhteisöjen raportointi toimitetaan yhtiön valvontavastuuhenkilölle, joka myös toimittaa omistajan kannanotot yhtiöön. Myöskään Tampereen selonteossa ei kerrota varsinaisista raportointikäytännöistä, vaan pikemminkin seurannasta: tavoitteiden toteutumisen, taloudellisen kehityksen ja tunnuslukujen seurannan lisäksi tytäryhteisöjen toimintatapaa arvioidaan arviointijärjestelmän avulla. Arvioinnissa kiinnitetään huomiota mm. tytäryhteisön riskiprofiiliin. Lisäksi erityisissä tilanteissa tehdään selvitys tytäryhteisön taloudellisesta asemasta. Tällaisia tilanteita voivat olla mm. fuusio, osakepääoman korottaminen tai alentaminen taikka lainan tai takauksen myöntäminen.

Taloudellisen tilanteen ja tuloksellisuuden raportoinnin lisäksi Vantaa mainitsee ainoana kaupunkina tytäryhteisöille asetetun velvoitteen toimittaa hallitustensa kokousten esityslistat ja pöytäkirjat. Vantaalla nämä toimitetaan apulaiskaupunginjohtajalle tai tämän

määräämälle vastuuhenkilölle. Lisäksi Vantaalla merkittävimpien tytäryhteisöjen tulee toimittaa toiminta-, talous-, investointi ja henkilöstösuunnitelmansa.

Muutama kaupunki selvittää raportointikäytäntöjen lisäksi tietojen analysointia ja käsittelyä. Vantaalla konsernihallinnolle neljännesvuosittain toimitettavista raporteista laaditaan konsernijaostolle yhteenveto. Konsernijaostossa raportointia verrataan budjettiin, edellisen vuoden tilinpäätökseen ja vastaavan neljänneksen tulokseen edellisenä vuonna. Oulussa konsernijohto käy merkittävimpien tytäryhteisöjen kanssa vuosittain tavoitekeskustelun raportoinnin perusteella. Vantaalla tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumista arvioidaan navigointitilaisuuksissa. Lisäksi Vantaan selonteossa kerrotaan vuonna 2009 yhden tytäryhteisön hallintoa, sopimussuhteita ja kehitysarvioita selvittämään asetetusta työryhmästä. Työryhmä oli saanut työnsä päätökseen vuonna 2010, ja tytäryhteisölle oli osoitettu toimenpiteitä työryhmän raportin perusteella. Selonteossa ei kuitenkaan selvitetä tarkemmin tapauksen taustoja tai työryhmän johtopäätöksiä.

Tytäryhteisöjen seurantaan liittyen kaupungit raportoivat melko vähän kehittämiskohteita. Jyväskylän selonteossa todetaan konsernivalvonnan kyselyn tulosten perusteella yksinkertaisesti, että tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi ovat olleet toimivia ja riittäviä. Vantaan selonteossa mainitaan yleisemmän tason kehittämiskohteita konserniohjauksessa ja -valvonnassa: kehitettävää on tytäryhteisöjen sopimusten hallinnoinnissa, hankintatoiminnassa ja kaupungin sopimustoimittajien käyttämisessä, arvonlisävero-osaamisessa sekä pöytäkirjojen sisällössä. Lisäksi Vantaan selonteossa kerrotaan Konsernivalvonnan kehittäminen -otsikon alla raportoinnin ja seurannan kehittämiseksi taloussuunnittelukaudella suoritettavista toimenpiteistä. Konserniyhteisöissä on tarkoitus ottaa käyttöön SAP-toiminnanohjausjärjestelmä, minkä on tarkoitus helpottaa tytäryhteisöjen taloudellisen aseman seuranta. Turun selonteossa mainitaan, että kuntakonsernin taloudellisten riskien analysointia tullaan kehittämään vuonna 2011.

5. Keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö ja Konsernipalvelujen käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus

Kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan selonteossa on tarpeen selvittää keskitettyjen konsernitoimintojen käyttöä ja arvioida konserniohjeen noudattamista. Tällaisia toimintoja voivat olla muun muassa rahoitus- ja sijoitustoiminta, hankinnat, vakuuttaminen ja tietohallinto. Toisen kohdealueen alla on yleisohjeen mukaan tarkoitus selvittää konsernipalvelujen käyttöä ja arvioida konserniohjeen noudattamista. Konsernipalveluilla tarkoitetaan yleisohjeen mukaan palveluja, joita konserniyhteisö tuottaa keskitetysti muille konserniyhteisöille. Tällaisia voivat olla muun muassa toimitila- ja kiinteistöpalvelut, talous- ja tietohallinnon palvelut sekä lakipalvelut. Lisäksi on syytä arvioida siirtohinnoittelun kustannusvastaavuutta, jos siirtohinnoittelu on aiheuttanut kiistoja. Kohdealueet ovat jokseenkin päällekkäiset eikä yksikään suurimmista kaupungeista ole käsitellyt kohdealueita erillisinä osioina selonteossaan, joten pidän kohdealueiden yhdistämistä myös tässä yhteydessä perusteltuna.

Keskitettyjä konsernitoimintoja ja/tai -palveluita esittelevät selonteossaan kaikki kaupungit lukuun ottamatta Espoota ja Jyväskylää. Jyväskylän selonteossa todetaan ainoastaan, että konsernitoimintoihin ja -palveluihin liittyen puutteita ei ole raportoitu. Muiden kaupunkien selonteoissa mainitaan erilaisia keskitettyjä konsernitoimintoja ja -palveluja, joita tytäryhteisöjen joko edellytetään käyttävän tai joita ne voivat harkintansa mukaan käyttää. Selontekojen perusteella yksi yleisimmin keskitetyistä konsernipalveluista on kaupunkikonsernin hankintatoimi. Keskitetyt hankintapalvelut mainitaan Helsingin, Oulun, Tampereen ja Turun selonteossa. Oulun selonteossa todetaan, että tytäryhteisöt voivat halutessaan käyttää konsernin tarjoamia hankintapalveluja. Vantaan selonteossa kerrotaan, että hankintakeskus ja konsernihallinto ovat kilpailuttaneet koko konsernin käyttöön puitesopimuksia, joiden käytöstä tytäryhteisöjä on ohjeistettu.

Myös rahoitus- ja sijoitustoiminta hoidetaan usein keskitetysti, mikä ilmenee Helsingin, Oulun, Vantaan ja Turun selonteoista. Oulussa rahoitustiimi tarjoaa palveluita laina- ja rahoitusasioihin liittyen ja Vantaalla rahoituksen tulosalue hoitaa keskitetysti rahoitus- ja korkoriskien hallintaa sekä kilpailuttaa konsernin varainhankinnan useamman kerran vuodessa. Helsingin ja Vantaan selonteoissa kerrotaan lisäksi vakuutusten

kilpailuttamisesta. Pääosin tytäryhteisöt vastaavat Helsingin kaupunkikonsernissa itse vakuutuksistaan, mutta ajoneuvojen liikennevakuutukset on kilpailutettu keskitetysti koko konsernille ja kiinteistövuokutusten keskitetty kilpailutus on käynnistetty. Vantaalla rahoituksen tulosalue kilpailuttaa vakuutukset.

Myös tietotekniikka- ja tietohallintoasioita on monissa kaupungeissa järjestetty keskitetysti, mutta pääosin palveluiden hyödyntäminen näyttää olevan vapaaehtoista. Turussa pyritään tietotekniikkapalveluiden osalta yhteisiin linjauksiin. Oulussa tytäryhteisöt voivat halutessaan hyödyntää konsernin tarjoamia tietoteknisiä palveluita. Tampereella tietohallintoyksikkö tarjoaa tietojenkäsittelyyn liittyviä palveluita niitä haluaville tytäryhteisöille. Konsernihallinnon tarjoamat lainopilliset palvelut mainitaan Tampereen ja Vantaan selonteoissa. Vantaalla tytäryhteisöjen käytössä ovat sekä konsernihallinnon lakimiesten palvelut sekä konsernihallinnon kilpailuttamat lakiasioiden asiantuntijapalvelut. Konsernihallinnon lakimiehet avustavat muun muassa julkisiin hankintoihin liittyvissä asioissa ja sopimusasioissa.

Henkilöstöasioihin liittyen Vantaan henkilöstökeskus antaa asiantuntijapalveluita muun muassa työsopimusasioihin liittyen. Turun kaupunkikonsernissa pyritään selonteon mukaan yhtenäiseen henkilöstöpolitiikkaan. Oulussa on selvitetty alueellisen talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen perustamista yhteistyössä Pohjois-Pohjanmaan Sairaanhoidopiirin Kuntayhtymän ja mahdollisesti muiden julkisten toimijoiden kanssa, mutta asiasta ei ole tehty vielä lopullista päätöstä. Jo mainittujen konsernitoimintojen ja -palveluiden lisäksi Vantaa mainitsee vielä tilakeskuksen asunto- ja kiinteistöosaakeyhtiöille antamat asiantuntijapalvelut.

Kaupungin konsernitili mainitaan kolmen kaupungin selonteossa. Tampereella tytäryhteisöillä on mahdollisuus käyttää kaupungin konsernipankkia. Vantaalla rahoituksen tulosalue on kilpailuttanut kaupungin konsernitilin, ja vuoden 2010 loppuun mennessä järjestelmään oli liitetty kolme tytäryhteisöä. Oulussa konsernitiliä ei vielä ole, mutta järjestelmän luominen on tavoitteena.

Kehittämiskohteita tai puutteita konsernitoimintoihin ja -palveluihin liittyen raportoidaan varsin niukasti. Ainoastaan Oulun selonteossa esitetään kehittämiskohteena jo mainittu konsernitilijärjestelmän luominen. Jyväskylän selonteossa todetaan yleisesti, että konserniohjeen linjausta konsernitoimintojen käytöstä on soveltuvin osin noudatettu, vaikka joidenkin tytäryhteisöjen kohdalla on ollut myös puutteita. Siirtohinnoitteluun liittyen kiistoista tai puutteista ei suurimpien kaupunkien selonteissa raportoida. Tampere, Jyväskylä ja Turku toteavat selonteossaan nimenomaisesti, että siirtohinnoittelun ei ole raportoitu aiheuttaneen kiistoja.

6. Riskienhallinnan toimivuus tytäryhteisöissä

Viimeisenä kohdealueena konsernivalvonnan selonteossa on käytävä läpi konsernin riskienhallintaa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaan riskienhallintaa voidaan arvioida esimerkiksi riskikartoitusten ajantasaisuuden ja kattavuuden perusteella, konsernin riskienhallinnan ja seurannan vastuutusten selkeyden ja tähän tarvittavan asiantuntemuksen riittävyyden perusteella sekä riskien ajallisen ja rahamääräisen ennakkoinnin onnistumisen perusteella. Yleisohjeessa todetaan, että konserniohjeessa *voidaan* ohjata tytäryhteisöjä riskienhallinnassa, mutta tällaista ohjeistusta ei siis välttämättä kaikissa kaupungeissa anneta. On myös pidettävä mielessä, että pääasiallinen vastuu yhtiön johdosta ja siten myös riskienhallinnasta on aina yhtiön hallituksella, eikä konserniohje siten poista tai muuta hallituksen oikeudellista vastuuta yhtiön hallinnosta. Tytäryhteisöjen hallitusten ensisijaisen vastuun riskienhallinnan järjestämisessä toteaa selonteossaan kolme kaupunkia: Turku, Vantaa ja Helsinki.

Useat kaupungit mainitsevat selonteossaan ohjeita, jotka säätelevät tytäryhteisöjen riskienhallintaa. Tampereella riskienhallinnan periaatteita ohjataan Corporate Governance -ohjeen avulla. Espoon hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus on tarkoitettu muun muassa yhtenäistämään konserniyhteisöjen riskienhallintaa. Oulun kaupungin riskienhallinnan periaatteet sitovat myös tytäryhteisöjä. Ohjeessa on säädetty riskienhallinnan periaatteista, tehtävistä ja vastuista. Turussa tytäryhteisöjen hallituksen vastuu riskienhallinnan järjestämisestä määritellään selonteon mukaan konserniohjeessa:

hallituksen vastuulla on riskien tunnistaminen, seuraaminen ja riskienhallinnan periaatteiden määrittely. Lisäksi tytäryhteisöillä tulee olla hallituksen hyväksymät riskienhallintaohjeet. Helsingissä riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan ohjeet on tarkoitus uudistaa vuonna 2011.

Riskienhallintajärjestelmien toimivuutta on selontekojen mukaan arvioitu monissa kaupungeissa tilikauden aikana. Tampereella on tehty määrääjain selvityksiä johtamisen, valvonnan ja riskienhallinnan tilasta ja kehityksestä. Turussa on tehty strategisten tytäryhteisöjen riskikartoitukset. Vantaalla konsernihallinto on selvittänyt tytäryhtiöiden riskien kartoitus ja -hallintamenetelmiä. Myös Helsingissä konserniyhteisöjen riskitilannetta on seurattu toiminnan ja talouden seurannan yhteydessä. Kaupunginhallituksen konsernijaostolle oli esitetty vuonna 2010 kaksi katsausta tytäryhteisöjen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta.

Riskienhallinnan kehittämiskohteita nimetään vain muutamien kaupunkien selonteoissa. Suurin osa kaupungeista toteaa vain, että merkittäviä puutteita riskienhallintajärjestelmissä ei ole havaittu ja riskienhallinta on vastuutettu selkeästi. Helsingin selonteossa todetaan, että tytäryhteisöjen riskienhallintaa on edelleen tarkoitus kehittää yhtenäisemmäksi, vaikka merkittäviä puutteita ei olekaan tilikaudella havaittu. Jyväskylän konsernivalvontakyselyn perusteella riskienhallintajärjestelmien toimivuus on niin ikään riittävällä tasolla, mutta kehitettävääkin löytyy, sillä väittämien keskiarvot olivat tällä osa-alueella muita osa-alueita matalampia. Kehittämiskohteita ei yksilöidä tarkemmin. Oulu onkin kaupungeista ainoa, joka nostaa selontekoonsa useampia yksilöityjä riskienhallinnan kehittämiskohteita. Selonteon perusteella konserniyhteisöjen hallitukset eivät ole kattavasti päättäneet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteista, ja kehittämistä on tytäryhteisöjen hallituksille suuntautuvassa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnissa, systemaattisessa ja dokumentoidussa seurannassa sekä riskienhallinnan menettelyiden luomisessa tytäryhteisöjen toiminnan luonne, laajuus ja riskit huomioiden.

3.3.2.2 Konsernivalvonnan selontekojen kehitys

Tässä kappaleessa analysoidaan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekojen kehittymistä kunnittain vuodesta 2008 vuoteen 2010. Analysointi tehdään yleisemmällä tasolla kuin vuoden 2010 selontekojen kohdalla: tarkoitus on saada yleiskäsitys siitä, onko selonteot laadittu vuodesta toiseen samalla mallilla vai onko niitä muutettu merkittävästi. Huomiota kiinnitetään erityisesti siihen, onko kokonaan uusia kohdealueita tai asiakokonaisuuksia otettu mukaan selontekoon tai jätetty siitä pois. Myös samojen kehittämiskohteiden toistuminen vuodesta toiseen on kiinnostavaa. Mikäli jokin puute toistuu jatkuvasti, olisi selonteossa nähdäkseen syytä tuoda esiin ongelman pitkittymisen syitä ja/tai suunniteltuja tai jo toteutettuja korjaavia toimenpiteitä.

Espoo

Espoon kaupungin konsernivalvonnan selonteot eivät ole muuttuneet tarkastelujaksolla merkittävästi. Selontekojen pituus ja rakenne on vuodesta toiseen pääpiirteissään sama. Yhtenäkkään vuonna selontekoon ei ole otettu mukaan erillisinä kappaleina Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaisia valvonnan kohdealueita. Osaan kohdealueista otetaan kuitenkin kantaa tekstin sisällä. Kaikkien selontekojen ulkopuolelle jäävät selkeästi konsernitoimintoja ja -palveluita käsittelevät kohdealueet. Riskienhallintaan otetaan selonteoissa kantaa varsin niukasti.

Kunakin vuonna selonteossa kuvataan konsernivalvonnan ja -ohjauksen yleistä järjestämistä. Vuoden 2008 selonteossa kuvataan muita vuosia yksityiskohtaisemmin kaupungin konsernijohto ja toimielinten vastuut. Vuosien 2009 ja 2010 selonteoissa konsernijohdon vastuita ei yksityiskohtaisesti määritellä, vaan todetaan, että ”konsernijohdon toimivalta ja -vastuunjako on määritelty.” Sekä vuonna 2009 että 2010 vastuutuksiin liittyvänä kehittämiskohteena mainitaan valmistelevien esikuntien roolin tarkentaminen. Keväällä 2011 esikuntien roolit ja vastuut tullaan arvioimaan uudelleen. Kaikissa selonteoissa kuvataan myös konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyvää ohjeistusta. Vuoden 2009 selonteossa todetaan, että ohjeet on tarpeen päivittää, ja vuoden 2010 selonteosta käykin ilmi, että tilikaudella on hyväksytty uusi Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus.

Tavoitteiden asettamista ja toteutumisen seuranta käsitellään kunkin vuoden selonteossa lyhyesti. Vuoden 2008 selonteossa todetaan, että mitattavissa olevien tavoitteiden määrittäminen, tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden arvioiminen ja systemaattinen riskienhallinta on haasteellista. Loppuvuodesta 2008 olikin tilattu tilintarkastusyhteisöltä riskienhallinnan arviointi, jonka perusteella esiin nousseita kehittämiskohteita käsitellään vuoden 2009 selonteossa. Kehittämistarpeita havaittiin konserniraportoinnissa, -valvonnassa ja riskienhallinnan seurannassa. Vuonna 2009 uudistetulla hyvän hallintotavan ohjeella on tarkoitus vastata näihin kehittämistarpeisiin: ohjeen on tarkoitus yhtenäistää johtamiskäytäntöjä ja siten varmistaa muun muassa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuus. Tytäryhteisöt on vuoden 2010 selonteon mukaan tarkoitus kutsua keväällä 2011 keskustelutilaisuuteen, jossa käsitellään uusi ohje sekä keskustellaan kaupungin omistajaohjauksesta. Selontekojen perusteella voikin todeta, että pääsääntöisesti edellisenä vuonna esiin nostettuihin seikkoihin otetaan myös seuraavan vuoden selonteossa jollain tasolla kantaa, mikä helpottaa asioiden edistymisen seuraamista.

Helsinki

Helsingin konsernivalvonnan selonteko on lyhentynyt vuodesta 2008 noin kaksi kolmannesta vuoteen 2010 mennessä, jolloin selonteko on ollut noin puoli sivua pitkä. Ohjausta ja valvontaa kuvataan kunakin vuonna aiempia vuosia lyhytsanaisemmin. Vuoden 2008 selonteossa nimetään konserniohjausta ja -valvontaa sääteleviä ohjeita ja kerrotaan ohjeiden päivitystarpeista sekä konsernijaoston perustamisesta. Vuoden 2009 selonteossa asiasta todetaan ainoastaan, että kaupunginhallitus vastaa konserniohjauksen ja -valvonnan järjestämisestä ja em. tehtäviä vahvistaa 1.1.2009 toimintansa aloittanut konsernijaosto. Vuoden 2010 selonteosta tämä osio on jätetty kokonaan pois. Myös ohjeiden antoa tytäryhteisöille kuvataan vuonna 2009 aiempaa lyhyemmin, eikä vuoden 2010 selonteossa ole tätä osiota mukana lainkaan. Vuoden 2008 selonteossa kuvataan kaupungin edustajien ja apulaiskaupunginjohtajien valvontavastuuta ja todetaan, että ohjeiden anto on ollut riittävää ja tiedonkulun kanavia on kehitetty. Vuoden 2009 selonteossa on esitetty sama

kannanotto, minkä lisäksi todetaan ainoastaan, että ohjaus ja vastuut on ilmaistu konserniohjeessa.

Vuoden 2008 selonteossa tytäryhteisöjen toiminnan ja tuloksellisuuden seuranta kuvataan perusteellisesti. Keskeinen valvonnan väline kaupungissa on Tytäryhteisöjen seurantaraportti, joka käsitellään kaupunginhallituksen kokouksissa neljännesvuosittain. Myös raportin sisältöä kuvataan yksityiskohtaisesti. Talous- ja suunnittelukeskuksen vastuulla on ollut analyysien laatiminen raporttien tietojen perusteella. Vuonna 2009 on ollut tarkoitus ottaa käyttöön uusi raportointijärjestelmä sekä ryhtyä tuottamaan toimialakohtaisia tunnuslukuvertailuja tytäryhteisöjen tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman analysoimiseksi. Vuoden 2009 selonteossa seurantaraportista kerrotaan lyhyemmin, eikä raporttien analysointityöstä kerrota lainkaan. Vuonna 2010 kuvaus on vielä hieman vuotta 2009 lyhyempi.

Konsernin riskienhallintajärjestelmän kuvaus on varsin samantapainen kaikkina kolmena vuonna. Vuosina 2008 ja 2009 kehittämiskohteet ovat olleet pitkälti samat; riskienhallinnan kytkeminen osaksi toiminnan ja talouden suunnittelu-, ohjaus-, seuranta- ja raportointiprosessia sekä riskienhallintaosaamisen tukeminen koulutuksen ja käytännön työkalujen avulla. Vuoden 2009 selonteossa on todettu lisäksi, että konsernin riskienhallintaa on tarkoitus yhtenäistää. Vuoden 2010 selonteossa otetaankin kantaa aiempien vuosien kehittämiskohtiin: riskienhallinta on selonteon mukaan kytketty tiiviimmin osaksi toiminnan ja talouden prosesseja sekä riskienhallintakoulutusta on järjestetty. Käytäntöjen yhtenäistämistä on tarkoitus jatkaa vuonna 2011, jolloin riskienhallinnan ohjeistus uudistetaan.

Jyväskylä

Konsernivalvonnan selonteko Jyväskylän toimintakertomuksessa on ollut vuosina 2009 ja 2010 varsin samankaltainen. Vuoden 2008 selonteko on sitä vastoin hyvin lyhyt. Tuolloin selonteossa on kuvattu vain valvonnan järjestämistä yleisellä tasolla, eikä Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaisiin kohdealueisiin ole otettu

lainkaan kantaa. Jokaisena vuonna selonteossa otetaan kuitenkin yleisesti kantaa omistajapoliittisten linjausten toteutumiseen: yleisesti arvioiden konserniohjeistuksella, controller-toiminnalla ja sisäisen tarkastuksen käytöllä on varmistettu omistajapoliittisten linjausten toteutuminen. Kehittämiskohteena vuonna 2008 on esitetty konsernivalvonnan ohjeistuksen ja käytännön toimintatapojen selkiyttämistarve. Vuoden 2009 selonteosta käykin ilmi, että ohjeistusta on päivitetty. Vuonna 2009 kaupungissa oli hyväksytty konserniohjauksen periaatteet, omistajapoliittiset linjaukset tytäryhteisöissä sekä konserniohjeet. Lisäksi kaupunginjohtaja oli nimennyt konserniohjausryhmän tukemaan konserniyhteisöihin liittyvien asioiden valmistelua, seuraamaan yhteisöjen toimintaa ja annettujen ohjeiden toimivuutta sekä ylläpitämään tiedonkulkua konsernijohdon ja tytäryhteisöjen välillä. Vuoden 2010 selonteosta käy ilmi, että tilikauden aikana konserniohjetta on tarkistettu, samoin kuin konserniohjausryhmän kokoonpanoa.

Vuosina 2009 ja 2010 Jyväskylässä toteutettiin merkittävimmille tytäryhteisöille suunnattu kysely konsernivalvonnan toteutumisesta. Vuonna 2009 kyselyyn vastasi 8 ja seuraavana vuonna 10 tytäryhteisöä. Kyselyn tulosten perusteella selonteissa otetaan lyhyesti kantaa konserniohjauksen ja -valvonnan toimivuuteen kohdealueittain. Pääosin kyselyn tulokset molempina vuosina ovat olleet samansuuntaisia. Vuoden 2009 kyselyn perusteella selvisi, että konserniohjeiden asianmukaisuutta ja riittävyttä toivotaan arvioitavan säännöllisesti. Ohjeiden antoon liittyen molempina vuosina korostuu yhteisöjen toimivan johdon ja hallitusten jäsenten koulutuksen tarve. Vuonna 2010 kehittämistarpeita on lisäksi ilmennyt tytäryhteisöjen riskienhallinnassa.

Oulu

Oulun kaupungin vuoden 2008 ja 2009 konsernivalvonnan selonteot ovat varsin samanlaiset. Vuoden 2010 selonteko sitä vastoin on huomattavasti laajempi, kun mukaan on otettu Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaiset kohdealueet omina kappaleinaan. Kuitenkin myös vuosien 2008 ja 2009 selonteot kattavat kaikki kohdealueet jollain tasolla, joskin vuotta 2010 suppeammin.

Jokaisessa selonteossa kerrotaan konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyvästä ohjeistuksesta ja toimivallan- ja vastuunjaosta. Vuoden 2010 selonteossa konsernijohtoon toimijoiden tehtävät on määritelty aikaisempia vuosia yksityiskohtaisemmin. Selonteissa korostuvat ohjeistukseen liittyvät uudistamistarpeet: vuoden 2008 selonteon perusteella vuodelta 2003 olevat konserniohjeet sekä omistajapoliittiset linjaukset vaativat päivitystä, ja tavoitteena on rakentaa lisäksi konserniohjetta täydentävät hyvän johtamis- ja hallintotavan periaatteet tilikauden 2009 aikana. Vuoden 2009 selonteosta ilmeneekin, että uudet omistajapoliittiset linjaukset on tilikaudella laadittu. Konserniohje ja hyvän hallintotavan periaatteet sen sijaan ovat olleet vielä päivittämättä. Vuoden 2010 selonteossa ohjeiden päivitystarpeita ei mainita, mutta selonteosta ilmenee, että konserniohjetta ei ole tilikauden aikana päivitetty.

Ohjeiden antoa kaupungin edustajille tytäryhteisöissä kuvataan samaan tapaan kaikkien vuosien selonteissa. Konsernivalvontaa on toteutettu antamalla ohjeita kaupungin edustajille ja tiedonkulkua on varmistettu siten, että tytäryhteisöt informoivat suoraan konsernijohtoa merkittävistä toimenpiteistään. Tytäryhteisöjen tavoiteasetantaa on kehitetty siten, että vuodesta 2009 alkaen tavoitteet asetetaan vuosittain talousarviossa eikä valtuustokausittain, kuten aiemmin on toimittu. Myös raportointia on selontekojen perusteella kehitetty: vuoden 2008 selonteossa kerrotaan, että tytäryhteisöt raportoivat tilinpäätösten yhteydessä, kun myöhemmissä selonteissa kerrotaan, että raportointi tapahtuu välitilinpäätöksessä ja tilinpäätöksessä.

Keskitettyistä konsernitoiminnoista ja riskienhallinnasta kerrotaan vuosien 2008 ja 2009 selonteissa melko niukasti. Konsernitoiminnoista todetaan keskitettyjen rahoitus- ja sijoitustoiminnan konsernipalveluiden lisäksi, että tavoitteena on luoda konsernitilijärjestelmä Oulun kaupunkikonsernille. Tavoite on mainittu jokaisen vuoden selonteossa. Myös tytäryhteisöjen riskienhallintajärjestelmiin liittyvät kehittämistarpeet ilmenevät kaikista kolmesta selonteosta. Vuosien 2008 ja 2009 selonteissa todetaan, että osalta tytäryhteisöistä puuttuu kokonaisvaltainen riskienhallinnan järjestelmä. Vuoden 2010 selonteissa kehittämiskohteita kuvataan yksityiskohtaisemmin: tytäryhteisöjen hallitukset

eivät ole kattavasti päättäneet riskienhallinnan periaatteista ja kehitettävää on riskienhallinnan raportoinnissa, seurannassa sekä menettelyiden luomisessa.

Tampere

Tampereen kaupungin konsernivalvonnan selonteko ei ole juuri muuttunut vuodesta 2008. Kunakin vuonna selonteko kattaa kaikki Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mukaiset valvonnan kohdealueet. Selontekojen alussa kuvataan konsernivalvonnan yleinen tarkoitus ja siitä vastaava taho. Konserniohjauksen ja riskienhallinnan vastuutus on tarkastelujaksolla muuttunut: vuonna 2008 konsernivalvonnasta vastasi konsernin johto ja konsernihallinnon omistajaohjaus- ja maapolitiikkaryhmä, jonka riskienhallintatoiminto koordinoi puolestaan konsernin riskienhallintaa. Vuonna 2008 oli perustettu riskienhallinnan asiantuntijan vakanssi konsernihallintoon. Vuodesta 2009 alkaen vastuu konsernivalvonnan järjestämisestä on ollut konsernijohdolla, jonka alaisuuteen myös riskienhallintatoiminto siirtyi.

Vuosien 2009 ja 2010 selontekoihin on otettu maininta selonteon perustasta. Vuonna 2009 selonteko on perustunut konsernijohtajien kokouksen itsearvioon ja vuonna 2010 tytäryhtiöiden johdon tekemään arvioon sekä konsernijohdon itsearvioon. Toimivallan- ja vastuunjako konserniohjauksessa kuvataan kaikkina vuosina varsin samaan tapaan. Myös ohjeiden antomenettelystä tehdään selkoa varsin samankaltaisesti. Vuonna 2009 selontekoon on lisätty toteamus, että yhteisöjen johdon asiantuntemus korostuu erityisesti konsernin ja sen yhteisöjen voimakkaissa kehitystilanteissa. Vuoden 2010 selontekoon on lisäksi otettu kuvaus omistajan ennakkokäsityksen hankkimisvelvollisuudesta. Konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi -kappale on täsmälleen sama vuosina 2008 ja 2009.

Konsernivalvonnassa ja riskienhallinnassa on ollut vuosien 2008 ja 2009 selontekojen perusteella kehitettävää. Vuoden 2008 selonteossa kerrotaan, että vuonna 2009 laaditaan konserniohje ja kattavammat omistajapoliittiset linjaukset. Vuoden 2009 selonteon laatimisaikaan konserniohjeen hyväksymiskäsittely oli vielä kesken, ja kattavammat

omistajapoliittiset linjaukset oli tarkoitus laatia tilikauden 2010 aikana. Vuonna 2010 myös tytäryhteisöjen riskienhallintaa on ollut edelleen tarkoitus kehittää vuoden 2009 selonteon mukaan. Vuoden 2010 selonteosta ilmeneekin, että tilikauden aikana oli päätetty kaupungin uudet omistajapoliittiset linjaukset.

Turku

Turun kaupungin konsernivalvonnan selonteot eivät ole juuri muuttuneet ulkoasultaan tarkastelujakson aikana. Selonteot noudattavat kaikkina vuosina Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mallia tarkasti. Selontekojen perusteella toimivallan- ja vastuunjako on kaupungissa muuttunut vuoden 2008 jälkeen. Vuoden 2008 selonteossa kerrotaan kaupunginvaltuuston, kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan sekä apulaiskaupunginjohtajien tehtävistä konsernin ohjauksessa ja valvonnassa. Vuoden 2009 selonteossa mainitaan kaupunginhallituksen konsernijaosto, jonka tehtävänä on konserniohjauksen kehittäminen, omistajaohjaus sekä valvonta. Alkuvuodesta 2010 hyväksytyjen konserniohjeiden mukaan kaupunginjohtaja ja apulaiskaupunginjohtajat vastaavat strategisten tytäryhteisöjen valvonnasta ja kaupunginjohtaja ja johtokunnat määrittävät operatiivisten yhtiöiden valvontavastuut.

Ohjeiden antoa kaupungin edustajille kuvataan jokaisessa selonteossa hieman eri tavoin. Aiemmista vuosista poiketen vuoden 2010 selonteossa ei kuvata ohjeiden annon vastuutusta lainkaan, vaan selkoa tehdään ainoastaan ennakkokäsitysmenettelystä. Vuoden 2008 selonteossa todetaan, että ohjeiden anto on konsernijohtajan tehtävä ja vuoden 2009 selonteossa kerrotaan konsernijaostosta kaupungin edustajien nimeäjänä. Valvontavastuuhenkilö tai hänen valtuuttamansa edustaa kaupunkia yhtiökokouksessa ja toteuttaa konserniohjetta.

Konsernitavoitteiden asettamiseen ja toteutumista koskevaan arviointiin on kohdistunut vuoden 2008 selonteon perusteella merkittäviä kehityspaineita. Selonteossa todetaan, että ”erilaisten ohjausasiakirjojen ja niiden tavoitteiden suuren lukumäärän on jo aiemmin todettu vaikeuttavan sekä kaupunkitasoisten tavoitteiden yhteensovittamista että käytännön

johtamistyötä.” Tavoitteena on ollut luoda yksinkertainen ja selkeä ohjeisto aiempien ohjeiden tilalle sekä kehittää tavoitteiden asettamisen tarkoituksenmukaisuutta. Tytäryhteisöjen seurantaan liittyneet kehitystarpeet käyvät ilmi myös tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurannan ja raportoinnin esittelyn yhteydessä. Vuonna 2008 käytössä olleet, tytäryhteisöjen itse asettamat mittarit ovat olleet pääasiassa vuositason mittareita, jolloin seuranta on mahdollista vain tilinpäätöksen yhteydessä. Vuosien 2009 ja 2010 selonteossa näitä kehitystarpeita ei enää mainita.

Keskitettyjä konsernitoimintoja ja -palveluita sekä riskienhallintaa on myös kehitetty vuodesta 2008, jolloin konsernitoiminnot ovat rajoittuneet konsernipankkitoimintaan, jonka puitteissa tytäryhteisöjä on veloitettu noudattamaan konsernin talousasioiden ohjeistusta. Vuodesta 2009 tytäryhteisöt ovat lisäksi voineet hyödyntää logistiikkakeskuksen, it-toiminnan sekä henkilöstökeskuksen palveluja. Riskienhallinnassa ei vielä vuonna 2008 ollut konsernitasolla keskitettyä riskienhallinnan ohjeistusta. Myös tytäryhteisöjen riskikartoituksissa on ollut puutteita vuosien 2008 ja 2009 selontekojen perusteella. Vuoden 2010 selonteossa ei enää mainita riskienhallinnan kehittämistarpeita, vaan selonteossa todetaan, että strategisten tytäryhteisöjen riskikartoitukset on tehty ja konsernin riskienhallinta ja sen seuranta on vastuutettu selkeästi.

Vantaa

Vantaan konsernivalvonnan selonteot eivät minään vuonna ulkoasunsa puolesta noudata tarkalleen Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mallia. Vuonna 2008 selonteossa on erillisenä kappaleena mukana ainoastaan yksi yleisohjeen mukaisista kohdealueista, riskienhallinta. Vuosina 2009 ja 2010 kohdealueita on otettu mukaan enemmän: riskienhallinnan lisäksi mukana on ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä, tytäryhteisöjen toiminnan valvonta ja taloudellisen aseman seuranta ja analysointi sekä keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö. Sisältönsä puolesta selonteot kuitenkin vastaavat yleisohjetta melko tarkasti, eivätkä selonteot sisällöllisesti ole suuresti muuttuneet tarkastelujaksolla.

Kaikissa kolmessa konsernivalvonnan selonteossa on omana osionaan konsernivalvonnan kehittäminen. Kohdealue ei ole kuntajaoston yleisohjeen mukainen, mutta mielestäni tapa esittää kehittämiskohteita yhden otsikon alla on selkeä. Kaikkien vuosien selonteoissa kuvataan pitkän aikavälin kehittämistoimia. Jokaisessa selonteossa kerrotaan, että tytäryhteisöjen taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia tullaan taloussuunnittelukaudella kehittämään ottamalla käyttöön SAP-toiminnanohjausjärjestelmä sekä siirtämällä tytäryhteisöjen kirjanpito talouspalvelukeskukseen. Lisäksi vuosien 2008 ja 2009 selonteoissa kerrotaan tytäryhteisöjen hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille järjestettävästä koulutuksesta.

Myös konsernivalvonnassa havaitut puutteet ovat olleet tilikausina 2008 - 2010 osittain samoja. Vuoden 2008 selonteossa mainitaan puutteet hankintojen kilpailutuksissa sekä tytäryhteisöjen riskienhallinnassa. Pienissä tytäryhteisöissä riskienhallintaa oli tarkasteltu lähinnä vakuutusturvan näkökulmasta, ja asian tiimoilta on ollut tarkoituksena laatia riskikartoitus- ja hallintaohjeisto tytäryhteisöille. Ohjeiston laatimistarve ilmenee myös vuoden 2009 selonteosta, mutta muuten tytäryhteisöjen riskienhallinta on vuosina 2009 ja 2010 selontekojen mukaan toteutettu toiminnan vaatimalla tavalla. Vuosien 2009 ja 2010 selonteoissa mainitaan konsernivalvonnan kehittämiskohteena hankintojen lisäksi sopimusten hallinnointi ja vuoden 2010 selonteossa todetaan myös muutamia muita kehittämiskohteita.

Vantaa on selonteissaan nostanut esiin erilaisia konserniohjaukseen ja -valvontaan liittyviä, tilikaudella toteutettuja toimenpiteitä. Vuonna 2008 konsernijaosto hyväksyi mallin tytäryhteisöjen yhtiöjärjestyksille. Lisäksi vuoden 2008 selonteossa kuvataan konkreettisesti tytäryhteisöille asetettuja tavoitteita. Vantaan Energialle oli asetettu tavoitteeksi edellistä vuotta vastaava osinkotuotto sekä muille tytäryhteisöille positiivinen tilikauden tulos. Lisäksi tavoitteena on ollut konserniyhteisöjen määrän vähentäminen. Vuonna 2009 oli kartoitettu tytäryhteisöjen maksamia vaalitukia sekä perustettu työryhmä selvittämään yhden tytäryhteisön hallintoa, sopimussuhteita sekä kehitysarvioita. Vuonna 2010 konsernihallinto oli lisännyt lainopillisten palveluiden tarjontaa tytäryhteisöille.

3.3.2.3 Yhteenveto

Kuten sisäisen valvonnan selontekojenkin kohdalla, ovat suurimmat kaupungit noudattaneet Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston yleisohjeen (2009) mallia vaihtelevasti myös konsernivalvonnan selontekojensa laadinnassa. Ulkoasunsa puolesta kaupunkien selonteot voidaan karkeasti jakaa kolmeen ryhmään: Jyväskylä, Oulu, Tampere ja Turku noudattavat yleisohjetta tarkimmin ja Espoo ja Helsinki puolestaan poikkeavat mallista eniten. Vantaan selonteko sijoittuu ääripäiden väliin. Sisällöllisesti kaupunkien selonteot kuitenkin pääosin kattavat yleisohjeen mukaiset kohdealueet. Ainoastaan Espoo ja Helsinki eivät ota kantaa kaikkiin yleisohjeen mukaisiin kohdealueisiin.

Ensimmäiseen yleisohjeen kohdealueeseen, konserniohjauksen toimivallan- ja vastuunjakoon liittyen yksikään kunta ei raportoi havaittuja puutteita. Lähinnä kunnat tekevät selkoa konserniohjauksen ja -valvonnan ohjeistuksesta, konsernijohdosta sekä konsernijohdon tehtävistä ja vastuista konserniohjauksessa. Myös toteutettuja kehittämistoimenpiteitä kuvataan jonkin verran, ja esimerkiksi konserniohje tai muuta ohjeistusta on päivitetty vuoden 2010 aikana Turussa, Tampereella, Espoossa ja Oulussa. Kuntajaoston yleisohjeen mukaista kannanottoa ohjeidenannon riittäväydestä ja tiedonkulun järjestämisen tarkoituksenmukaisuudesta ei yksikään kunta esitä tässä yhteydessä. Ainoastaan Jyväskylän selonteossa todetaan yleisenä kannanottona, että toimivallan- ja vastuunjako toimii hyvin.

Ohjeiden antoa kunnan edustajille tytäryhteisöissä kuvaavat kaikki kaupungit lukuun ottamatta Helsinkiä ja Espoota. Selonteissa kuvataan yhtiökokousedustajien nimeämismenettelyä sekä hallitusten jäsenten nimeämistä. Asiallisesti kyse on samasta asiasta, sillä yhtiökokous valitsee hallituksen jäsenet, ja tytäryhteisöissään kunnalla on määräysvalta. Toinen merkittävä konserniohjauksen keino on omistajan ennakkosuostumusmenettely, jota kuvaavat selonteissaan Oulu, Tampere, Turku ja Vantaa. Kehittämiskohteita kohdealueeseen liittyen raportoidaan niukasti. Oulun selonteossa todetaan, että hallitusten jäsenten valinnassa tulee painottaa riittävää asiantuntemusta ja riippumattomuutta. Jyväskylässä puolestaan kehittämistä on

tytäryhteisöjen hallitusten jäsenten ja muun johdon koulutuksessa. Kuitenkin Jyväskylän selonteossa todetaan, että ohjeidenannon voidaan katsoa olleen riittävää ja tiedonkulun asianmukaista. Turku puolestaan toteaa yleisohjeen mukaisesti tämän kohdealueen yhteydessä, että ohjeiden anto on ollut riittävää ja omistajapoliittisia linjauksia on noudatettu.

Konsernitavoitteiden asettamisen ja toteutumisen arviointiin otetaan jollain tasolla kantaa kaikkien kuntien selonteissa. Pääsääntöisesti tavoitteiden toteutuminen on esitetty toimintakertomuksen muissa osissa, mutta muutama kunta selvittää tavoitteiden toteutumisen seurantamenettelyjä. Tytäryhteisöjen tavoiteasetantaa kuvaavat selonteossaan Espoo, Turku ja Oulu. Yksikään kunta ei raportoi tähän kohdealueeseen liittyen puutteita tai kehittämistarpeita. Turku ja Jyväskylä toteavat vielä nimenomaan konserniohjauksen ja -valvonnan hyvän tason tähän kohdealueeseen liittyen.

Yleisohjeen neljäs kohdealue on osittain päällekkäinen kolmannen kohdealueen, konsernitavoitteiden asettamisen ja toteutumisen arvioinnin kanssa. Neljännen kohdealueen osalta selonteossa tulee arvioida tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia. Kaikki suurimmat kaupungit tekevät selonteossaan selkoa tytäryhteisöjen raportointi- ja seurantakäytännöistä. Tietojen analysointia ja käsittelyä sitä vastoin selvitetään niukkasanaistemmin. Vantaan selvitys on kaupungeista laajin, ja kaupunki mainitsee myös sellaisia seurannan menetelmiä, joita muut kaupungit eivät ota selonteossaan esiin. Vantaalla tytäryhteisöjen on toimitettava muun muassa hallitustensa kokousten esityslistat ja pöytäkirjat kaupungin konsernijohdolle. Myös tähän kohdealueeseen liittyen raportoidaan kehittämiskohteita melko niukasti. Vantaan selonteossa kuitenkin esitetään useampia asiakokonaisuuksia, joihin liittyy kehittämistarpeita ja Turun selonteossa mainitaan tytäryhteisöjen riskien analysoinnin kehittämistarpeet ja investointitarpeiden raportoinnin ja seurannan kehittämistoimet.

Keskitettyjä konsernitoimintoja ja -palveluita esittelevät selonteissaan kaikki kaupungit lukuun ottamatta Espoota ja Jyväskylää. Jyväskylän selonteossa kuitenkin todetaan, että konserniohjeen linjausta konsernitoiminnoista ja -palveluista on noudatettu, vaikkakaan ei

täydellisesti. Muiden kaupunkien selontekojen perusteella keskitetyt konsernitoiminnot ja -palvelut ovat pääosin samoja. Hankintatoiminta, sijoitus- ja rahoitustoiminta, tietotekniikka ja tietohallinto, lakiasiat ja henkilöstöasiat ovat esillä useimmissa selonteoissa. Lisäksi kolme kaupunkia mainitsee kaupungin konsernitilijärjestelmän. Tampereella ja Vantaalla järjestelmä on jo käytössä, ja Oulussa järjestelmän luominen on tavoitteena.

Tytäryhteisöjen riskienhallintaa kuvataan jollain tasolla kaikkien kaupunkien selonteoissa. Kuvauksen laajuudessa on eroa kaupunkien välillä: Espoon selonteossa kerrotaan ainoastaan riskienhallinnan kehittämiseksi laaditusta ohjeistuksesta ja Jyväskylän selonteossa todetaan, että riskienhallintajärjestelmät ovat pääosin olleet riittävällä tasolla, kun muut kaupungit kuvaavat tytäryhteisöjen riskienhallintajärjestelmiä ja niiden toimivuutta yksityiskohtaisemmin. Tampere, Vantaa, Turku ja Helsinki tekevät selkoa myös tytäryhteisöjen riskien kartoituksista ja arvioinneista. Tytäryhteisöjen riskienhallintaan ei liity selontekojen perusteella merkittäviä kehityspaineita, eikä merkittäviä riskejä ole tytäryhteisöissä havaittu tai toteutunut.

Sisäisen valvonnan selontekoihin verrattuna konsernivalvonnan selonteot ovat muuttuneet tarkastelujaksolla enemmän. Vähiten ovat muuttuneet Espoon, Tampereen ja Turun selonteot ja eniten Helsingin, Jyväskylän ja Oulun selonteot. Vantaan selonteko on muuttunut ulkoasultaan jonkin verran, mutta sisällössä ei ole tapahtunut suurta muutosta. Helsingin selonteko on lyhentynyt tarkastelujaksolla huomattavasti, kun taas Oulu ja Jyväskylä ovat laajentaneet selontekojaan. Oulun vuoden 2010 selontekoon on otettu mukaan kaikki yleisohjeen mukaiset kohdealueet, ja Jyväskylässä on vuosina 2009 ja 2010 toteutettu tytäryhteisöille konsernivalvontakysely, jonka tuloksia on selvitetty selonteoissa.

Vielä selontekojä enemmän on kuitenkin kehitetty kaupunkien varsinaista konserniohjausta ja -valvontaa. Monien kaupunkien selonteoista käy ilmi, että vuonna 2009 on päivitetty ohjeistusta ja kehitetty konserniohjauksen ja -valvonnan organisointia. Vuodesta 2009 esimerkiksi Turussa on toiminut kaupunginhallituksen konsernijaosto ja Jyväskylässä konserniohjausryhmä. Ohjeistusta on päivitetty vuosina 2009 ja 2010 lähes kaikissa kaupungeissa. Myös kehittämiskohteita ja konsernivalvonnassa tai -ohjauksessa havaittuja

puutteita esitetään vuosien 2008 ja 2009 selonteissa vuotta 2010 enemmän. Selontekojen perusteella suurimpien kaupunkien konserniohjaus ja -valvonta ovat siis kehittyneet tarkastelujaksolla parempaan suuntaan. Kuitenkin muutamien kaupunkien selonteissa toistuvat samansuuntaiset kehittämistarpeet kaikkina kolmena vuonna. Toistuvat kehittämistarpeet ovat kuitenkin melko yleisluontoisia eivätkä niinkään selkeitä puutteellisuuksia konserniohjauksessa ja -valvonnassa.

4 Johtopäätökset

4.1 Johtopäätöksiä kuntien arviointikäytännöistä ja selonteista

4.1.1 Sisäisen valvonnan arviointi ja selonteot

Sisäisen valvonnan selonteon laadintaa varten kaikki seitsemän suurinta kaupunkia arvioivat systemaattisesti sisäisen valvonnan tasoa. Arviointi- ja selontekojen laadintaprosessi on suurimmilla kaupungeilla varsin samantapainen. Kaikkien kaupunkien selontekojen valmisteluprosessi alkaa hallintokunta- tai vastuualuekohtaisista sisäisen valvonnan itsearvioinneista, joiden perusteella kaupungin selonteko laaditaan. Yleisimmin selonteon laatii sisäinen tarkastus, ja niissä kaupungeissa, joissa sisäinen tarkastus ei varsinaisesti laadi selontekoa, sisäisellä tarkastuksella on kuitenkin jonkinlainen rooli tai vastuualue selonteon valmistelussa. Lähes kaikki kaupungit hyödyntävät selontekonsa laadinnassa myös muuta tietoa kuin arvioinnin tuloksia; yleisimmin laadinnassa huomioidaan sisäisen tarkastuksen tarkastushavainnot.

Kaikilla suurimmilla kaupungeilla on käytössään arvioinnin suorittamisen apuvälineenä arviointimalli tai kysymyspatteristo, jonka laadinnassa on ainakin jossain määrin hyödynnetty yleisesti käytettyjä sisäisen valvonnan viitekehikoita (COSO tai COSO ERM).

CAF-arviointimallin mainitsee kolme kaupunkia. Viitekehysten käyttö varmasti helpottaa arvioitavan kokonaisuuden jäsentämistä ja arvioinnin suorittamista, mutta useiden mallien yhtäaikaisten soveltaminen saattaa aiheuttaa myös ongelmia, sillä kussakin mallissa sisäinen valvonta ja arviointialueet on jäsennetty eri tavoin. Lisäksi myös Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta (2009) voidaan pitää eräänlaisena arviointimallina, sillä myös siinä on esitetty valvonnan kohdealueet ja esimerkkejä kriteereistä, joilla valvonnan tasoa voidaan arvioida. Näin ollen useiden viitekehysten käyttäminen kuntajaoston vaatimusten mukaisen selonteon laatimiseksi saattaa olla ongelmallista. Kaikissa tutkimukseni kohdekaupungeissa valittuja viitekehikoita on kuitenkin muokattu kunnan tarpeiden ja kuntia koskevan sääntelyn mukaan, joten suurimmilta päällekkäisyyksiltä on oletettavasti vältytty.

Suurimpien kaupunkien selonteot eroavat toisistaan sekä rakenteen että sisällön osalta. Toiset kunnat noudattavat yleisohjeen mallia tarkasti, kun toiset eivät ota kantaa läheskään kaikkiin yleisohjeen mukaisista valvonnan kohdealueista. Myös valvonnassa havaittujen puutteiden ja suunniteltujen kehittämistoimenpiteiden raportoinnissa on eroavaisuuksia. Helsingin ja Vantaan selonteissa todetaan ainoastaan, että sisäisessä valvonnassa ei ole havaittu merkittäviä puutteita, kun muut kaupungit esittävät erilaisia valvontajärjestelmän kehittämiskohteita selonteissaan. Taloussuunnittelukaudelle suunniteltuja kehittämistoimenpiteitä kuvataan yleisesti ottaen varsin niukasti ja suurpiirteisesti. Valvonnassa havaittuja puutteita selonteissa esitetään enemmän.

Todettujen puutteiden raportoinnin yksityiskohtaisuus vaihtelee jonkin verran sen mukaan, onko kyse yleisemmästä kehityskohteesta vai olennaisesta tilikaudella havaitusta puutteesta. Yleisen tason kehityskohteita kuvataankin pääsääntöisesti melko yleisellä tasolla. Esimerkkejä ovat Turun selonteossa mainittu hyvän hallintotavan noudattamisen kehittäminen ja Espoon mainitsema riskienhallinnan juurruttaminen osaksi toiminnan ja talouden suunnitteluprosessia. Havaituista puutteista kerrotaan yleensä tarkemmin. Esimerkiksi Oulu mainitsee selonteossaan viranhaltijoiden syyttämispäätöksen liittyen opetustoimen hankintoihin. Kuitenkin myös varsinaisista valvonnassa havaituista puutteista tai ongelmista raportoidaan välillä melko yleisellä tasolla. Espoon selonteossa mainitusta

oikeusprosessista ei anneta asianosaisten lisäksi mitään tietoja. Myöskään syitä havaittujen puutteiden tai toteutuneiden riskien takana ei juuri avata. Jyväskylän selonteossa kerrotaan ylittyneiden määrärahojen osuus, mutta ei ylitysten syitä.

Kaupunkien väliset erot sisäisessä valvonnassa havaittujen puutteiden raportoimisessa selittynevät ainakin osaksi sillä, että Kirjanpitolausokunnan kuntajaoston yleisohje ei yksityiskohtaisuudesta huolimatta ole tyhjentävä, vaan kunnilla on paljon harkintavaltaa sen suhteen, mitä asioita selontekoon nostetaan. Koska selontekoon on tarkoitus ottaa vain merkittävät asiat, voi kuntien selonteosta muodostua varsin erilaisia sen perusteella, miten asian merkittävyys tai olennaisuus kaupungissa nähdään. Tämä voi toisaalta myös johtaa lukijaa harhaan tai ainakin vaikeuttaa kaupunkien välistä vertailua: mikäli jokin kaupunki raportoi muita herkemmin havaituista puutteista ja kehittämiskohteista, voi syntyä vaikutelma kaupungin sisäisen valvonnan muita kaupunkeja heikommasta tasosta. Tosiasiassa kyse voi kuitenkin olla vain eri tavasta raportoida.

Kaupunkien erilaisia valvonnassa havaittujen puutteiden raportointikäytäntöjä voidaan tarkastella myös sisäisen valvonnan määritelmästä käsin. Jos sisäinen valvonta nähdään laajasti tavoitteiden saavuttamista tukevana järjestelmänä, voidaan itse asiassa kaikkia organisaation tavoitteiden saavuttamiseen tähtäviä toimia pitää sisäisenä valvontana (Maijor 2000). Tästä seuraa loogisesti se, että kaikki organisaation toiminnassa havaitut puutteet ovat puutteita sisäisessä valvonnassa. Jos taas sisäistä valvontaa pidetään lähempänä riskienhallintaa olevana kontrollijärjestelmänä, saatetaan selontekoon nostaa vain selvästi valvonnassa ja riskienhallinnassa havaitut kehittämistarpeet ja kontrollipuutteet.

Erilainen sisäisen valvonnan tulkintatapa saattaisikin osaltaan selittää kaupunkien erilaisia raportointikäytäntöjä valvonnassa havaittujen puutteiden osalta. Kun Helsingin ja Vantaan selonteissa todetaan, että sisäisessä valvonnassa ei ole tilikaudella havaittu merkittäviä puutteita, muut kaupungit raportoivat erilaisia toiminnassa havaittuja puutteita ja kehittämistarpeita henkilöstöasioista määrärahojen ylityksiin ja sopimusten hallinnointiin. Hyvä esimerkki on Oulun mainitsema toimeentulotuen palvelutakuun toteutumatta

jääminen: asian merkittävyyden vuoksi on varmasti perusteltua esittää asia sisäisen valvonnan selonteossa, mutta ongelman syyt eivät varmaankaan ole pelkästään valvontajärjestelmässä, vaan ongelmaa on voinut pitkittää yksinkertaisesti vaikkapa resurssien puute. Näin ollen Helsingin ja Vantaan raportointia selittäisi se, että varsinaisessa *valvonnassa* ei ole ollut olennaisia puutteita. Muut kaupungit puolestaan raportoivat selonteissaan erilaisia kaupungin toiminnassa ilmenneitä puutteita tai poikkeamia, kuten toteutumatta jääneitä tavoitteita ja asioita, joihin liittyy yleisiä kehittämistarpeita. Näiden puutteiden ja kehittämistarpeiden syyt voivat kuitenkin olla myös muita kuin varsinaisia valvontajärjestelmän ongelmia.

4.1.2 Konsernivalvonnan arviointi ja selonteot

Konsernivalvonnan arviointi ja selontekojen laadintaprosessi eroavat kunnasta toiseen enemmän kuin sisäisen valvonnan selontekojen kohdalla. Kaikki kaupungit eivät ensinnäkään arvioi konsernivalvonnan tasoa systemaattisesti selonteon laatimiseksi, vaan selonteko laaditaan muista lähteistä saatujen tietojen perusteella. Yhden kaupungin vastauksessa puolestaan todetaan, että vaikka selonteko periaatteessa perustuukin arviointiin, käytännössä arviointien suorittamisessa on kehittämistä. Toiseksi eroavaisuuksia on arvioinnin suorittamisessa: toisissa kaupungeissa selonteko perustuu konsernijohdon arviointiin, ja toisissa tytäryhteisöjen johdon arviointiin. Varsinainen selonteko laaditaan kaikissa kaupungeissa konsernihallinnon toimesta.

Kuten arvioinnissa yleensäkin, on myös konsernivalvonnan toimivuuden arvioinnin kannalta tärkeää jäsentynyt käsitys siitä, mitä ollaan arvioimassa (ks. esim. Paasio 2006). Kunnan konserniohjauksen ja -valvonnan toimivuuteen vaikuttaa sekä konsernijohdon että tytäryhteisöjen toiminta. Tytäryhteisöjen johdon vaikutusvallassa ovat pääasiassa yhteisön sisäiset asiat, kuten yhteisön sisäinen valvonta ja riskienhallinta, vaikka konsernijohto antaisikin aiheeseen liittyvää ohjeistusta. Konsernijohdon vastuulla puolestaan on koko kuntakonsernin ohjauksen ja valvonnan toimivuuden varmistaminen kunnan omistajapoliittisten tavoitteiden mukaisesti, vaikka tytäryhteisöt toiminnallaan luonnollisesti vaikuttavat ohjauksen ja valvonnan toimivuuteen. Tytäryhteisöjen toimivat

valvontajärjestelmät ovatkin ilman muuta tärkeitä myös kunnan konsernivalvonnan kannalta, mutta tytäryhteisöjen sisäinen valvonta ja riskienhallinta muodostavat vain osan kunnan konsernivalvonnasta. Tämä on nähtävissä myös Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeesta (2009): osana konsernivalvonnan arviointia on arvioitava tytäryhteisöjen riskienhallintajärjestelmien toimivuutta.

Kunnan konsernivalvonta ja tytäryhteisöjen sisäinen valvonta eroavat nähdäkseni erityisesti sen suhteen, mikä on arvioitavan toiminnan tavoite. Tytäryhteisöjen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osalta konsernijohdon ja tytäryhteisöjen johdon tavoitteiden voisi olettaa olevan samansuuntaisia: tavoitteena on mitä todennäköisimmin mahdollisimman hyvin toimiva ja tehokas valvonta ja -riskienhallintajärjestelmä. Konserniohjauksen ja -valvonnan tavoitteet puolestaan eivät ole välttämättä samat konsernijohdon ja tytäryhteisöjen johdon näkökulmista, sillä kunnan tavoitteet liittyvät väistämättä kunnan määräysvallan käyttöön ja sitä kautta tytäryhteisöjen ohjaamiseen kunnan tavoitteiden mukaiseen suuntaan, kun taas tytäryhteisöjen toimintaa ohjaavat ensisijaisesti liiketaloudelliset tavoitteet. Tämä voi johtaa siihen, että tytäryhteisön näkemys toimivasta konserniohjauksesta ja -valvonnasta eroaa paljonkin kunnan näkemyksestä. Ohjeiden antajalla ja ohjeiden noudattamiseen velvoitetulla voi olla hyvinkin eriävät näkemykset myös siitä, milloin ohjeiden anto on riittävää.

Varsinaisen konsernivalvonnan arviointi onkin nähdäkseni konsernijohdon tehtävä, sillä juuri konsernijohdolla on (tai ainakin tulisi olla) selkeä kokonaiskäsitys arvioinnin kohteesta, konsernitason ohjaus- ja valvontajärjestelmästä sekä arviointikriteereistä; milloin ohjaus ja valvonta ovat kunnan näkökulmasta katsottuina toimivia ja riittävällä tasolla. Tytäryhteisöistä kerättävät arviointitiedot voivat täydentää tätä käsitystä, mutta selonteon perustaminen kokonaan tytäryhteisöjen johdon näkemysten varaan saattaa tuottaa aiheesta vinoutuneen kuvan, sillä tällöin asioita on tarkasteltu vain valvottavan, ei valvojan eli konsernin emokunnan näkökulmasta.

Vaihtelevista arviointikäytännöistä huolimatta konsernivalvonnan selonteot ovat sisällöltään jopa samankaltaisempia kuin sisäisen valvonnan selonteot. Selonteot ovat

kuitenkin muuttuneet tarkastelujaksolla sisäisen valvonnan selontekoja enemmän. Ensinnäkin useat kunnat ovat laajentaneet selontekojaan siten, että vuoden 2010 selonteot noudattavat yleisohjeen mallia aiempia vuosia tarkemmin ja ohjausta ja valvontaa kuvataan aiempia vuosia kattavammin. Lisäksi ensimmäisissä selonteoissa esitettiin runsaasti kehityskohteita, ja myöhemmissä selonteoissa kerrotaan puolestaan päivitetystä ohjeista ja aiemmin esitettyjen puutteiden osalta toteutetuista kehittämistoimenpiteistä. Kehityskohteita onkin osoitettu vuoden 2010 selonteoissa aiempaa vähemmän, eikä merkittäviä puutteita ole vuonna 2010 havaittu. Näyttäisikin siltä, että kuntien konsernivalvonta on tarkastelujaksolla hakenut muotoaan, ja kehittämistyötä on tehty runsaasti.

Esitettyjen kehittämistarpeiden vähäisyyden perusteella voisi päätellä, että konsernivalvonnan taso olisi vuonna 2010 ollut jopa sisäisen valvonnan tasoa parempi. Konsernivalvonnan arviointi on kuitenkin joissain kaupungeissa ollut sisäisen valvonnan arviointia huomattavastikin suppeampaa, joten osaksi konsernivalvonnan paremmalta vaikuttava taso voi selittyä sillä, että kaikkia mahdollisia kehittämistarpeita tai valvonta ja -ohjausjärjestelmän heikkoja kohtia ei ole kaupungeissa havaittu. Kaupungit, jotka eivät vastaustensa perusteella arvioi konsernivalvonnan tasoa systemaattisesti, eroavat kuitenkin selvästi toisistaan selontekojensa yksityiskohtaisuuden suhteen. Vantaan selonteossa kuvataan konserniohjauksen ja -valvonnan toteuttamista ja kehittämistä yksityiskohtaisesti, ja myös konserniyhteisöjen toiminnassa havaittuja puutteita esitetään. Espoon selonteko puolestaan on suppeampi, eikä puutteita esitetä. Vantaan kohdalla konsernijohto on siis kerännyt muuta kautta tietoa tytäryhteisöjen toiminnasta ja sisäisen valvonnan tasosta. Helsingissä taas on tehty perusteellinen konsernivalvonnan arviointi, jonka perusteella puutteita ja kehittämiskohteita ei ole havaittu, joten arvioinnin suorittamisen ja puutteiden raportoinnin välillä ei näytä suurimpien kaupunkien kohdalla olevan suoraa yhteyttä.

Vaihtelevista arviointikäytännöistä johtuen kuntien konsernivalvonnan selontekoja ei voi pitää täysin vertailukelpoisina. Konsernivalvonnan tasoa ei voi myöskään pitää riittävänä pelkästään sillä perusteella, että puutteita ei raportoida; puutteellisesta arvioinnista johtuen on mahdollista, että kaikkia kehittämiskohteita ei ole kunnassa havaittu. Toisaalta erilaiset

raportointikäytännöt voivat konsernivalvonnankin kohdalla selittyä erilaisella näkemyksellä siitä, mitkä puutteet ovat niin merkittäviä, että ne on syytä nostaa konsernivalvonnan selontekoon. Tytäryhteisöjen johdon tekemiin arviointeihin puolestaan liittyy riskejä, sillä tytäryhteisöjen johdon näkemys ohjauksen ja valvonnan riittävästä tasosta voi erota konsernijohdon näkemyksestä. Nähdäkseni konsernivalvonnan arviointia olisikin syytä kunnissa kehittää, ja päävastuu arvioinnin suorittamisessa tulisi olla konsernijohdolla, joka voi tarvittaessa hyödyntää tytäryhteisöjen johdon näkemyksiä ja myös muiden lähteiden tietoja arviointia tehdessään ja selontekoa laatiessaan. Kattavaan ja laadukkaaseen arviointiin perustuvalla ja huolellisesti laaditulla selonteolla on todellista arvoa kuntalaisille, ja arvioinnin tulosten perusteella kunnan valvontajärjestelmiä on myös mahdollista kehittää.

4.2 Tutkimuksen laadun arviointi

Kun kysymyksessä on laadullinen tutkimus, tutkimuksen laadun voidaan nähdä olevan ensisijaisesti riippuvainen tutkimusprosessin laadusta ja luotettavuudesta. Laadullisessa tutkimuksessa tärkein luotettavuuden kriteeri on siten tutkija itse, sillä tutkimuksen lähtökohtana on tutkijan avoin subjektiviteetti. Tässä on selkeä ero kvantitatiiviseen tutkimukseen, jossa tutkimuksen laatu riippuu ensisijaisesti mittauksen luotettavuudesta. Onkin esitetty, että perinteisesti kvantitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta kuvaavat käsitteet, tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti, eivät soveltuisi laadullisen tutkimuksen arviointiin, mutta tarkasteltaessa tutkimuksen luotettavuutta realistisesta näkökulmasta kuuluvat myös nämä termit tutkimuksen luotettavuuden arviointiin (Eskola & Suoranta 1998).

Realistisessa näkemyksessä luotettavuutta tarkastellaan ikään kuin ikkunana todellisuuteen. Tutkimustekstin on tarkoitus kuvata tutkimusprosessia mahdollisimman tyhjentävästi ja tutkimuksen kohdetta mahdollisimman totuudenmukaisesti (Eskola & Suoranta 1998). Tämä näkemys soveltuu myös omaan tutkimukseeni; tarkoitukseni on kuvata tutkimukseni kohdetta, kuntien selontekoja ja niiden laatimiskäytäntöjä, mahdollisimman

kattavasti ja totuudenmukaisesti. Tällöin tutkimukseni laatu on ensisijaisesti riippuvainen analyysin kattavuudesta ja toisaalta raportoinnin täsmällisyydestä. Mikäli johtopäätökset perustuvat huolelliseen analyysiin ja ovat todella perusteltavissa aineistosta lähtien, voidaan tutkimusta pitää suhteellisen luotettavana. Keskeistä on, että johtopäätökset ja tulkinnat eivät perustu vain satunnaisiin poimintoihin aineistosta (Eskola & Suoranta 1998). Toinen kriteeri, jonka perusteella laadullisen tutkimuksen hyvyyttä voidaan arvioida, on tutkimuksen sisäinen johdonmukaisuus (Tuomi & Sarajärvi 2002, 124). Kun tutkimusaineisto sopii loogisesti tutkimusongelmaan, analyysi on kattavaa ja vastaa tutkimuksen tavoitetta, voidaan tutkimusta mielestäni pitää näiltä osin johdonmukaisena. Kun myös teoreettinen viitekehys ohjaa analyysiä ja johtopäätösten tekoa tutkimuksen tavoitteen mukaiseksi, täyttyy mielestäni johdonmukaisuuden vaatimus tutkimuksessa.

4.3 Jatkotutkimusmahdollisuuksia

Tutkimuksessani on perehdytty kuntien selontekojen syntyprosessiin, sisältöön ja niiden antamaan kuvaan kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan tasosta. Looginen jatkotutkimuksen kohde, jota tutkimuksessani on jo jossain määrin sivuttu, liittyy arvioinnin tulosten hyväksikäyttöön valvonnan kehittämiseksi. Useat arvioinnin tutkijat korostavat arvioinnin tulosten hyväksikäytön merkitystä (ks. esim. Thoenig 2003, Laihanen 2009). Jos arvioinnin tulosten perusteella arvioinnin kohdetta ei pyritä kehittämään paremmaksi, on arviointi tehty turhaan, sillä keskeistä on nimenomaan hyväksi määriteltujen arvojen tavoittelu, ei pelkästään niiden tunteminen (ks. Laihanen 2009). Vaikka kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan arviointien päällimmäinen tarkoitus on selontekojen laatiminen ja sidosryhmille raportointinen, selontekojen laatimisvelvoitteen taustalla on kuitenkin selvästi myös ajatus kuntien valvontajärjestelmien kehittämisestä. Arviointiprosessin avulla saadaan kunnan sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan tasosta yksityiskohtaista tietoa, jonka avulla valvontajärjestelmän puutteita voidaan korjata ja valvontaa kehittää toimivammaksi.

Kuntien sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan kehittämisen näkökulmasta keskeiseksi kysymykseksi muodostuukin, keille tieto arvioinnin tuloksista päätyy ja miten kunnan luottamushenkilöt ja viranhaltijat hyödyntävät arviointitietoa. Myös arvioinnin tulosten yhteenvedon, eli varsinaisen selonteon, käsittely kaupungin hallintoelimissä on kiinnostava kysymys. Mikäli selontekoa ei käsitellä kaupungin toimielimissä ja asianomaisissa lauta- ja johtokunnissa (kaupunginvaltuustossa tai -hallituksessa), jää tiedon hankkiminen ja hyödyntäminen luottamushenkilöiden oman aktiivisuuden varaan, jolloin myös valvonnassa havaitut puutteet saattavat jäädä korjaamatta.

Lähteet

- Ahonen, P. 2001. Evaluointi – evaluaatio – arviointi. Oppia evaluaattoreille, evaluoittajille, evaluoituttajille ja evaluoitaville. Teoksessa Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Vammala: Tampere University Press Oy, 62 - 91.
- Alasuutari, P. 1995. *Laadullinen tutkimus*. Jyväskylä: Vastapaino.
- Alftan, M., Blumme, N., Heikkala, J., Kontula, L., Miettinen, O., Pakarainen, E., Sinersalo, K., Sjölund, R., Sundvik, P., Tarvainen, J., Tikkanen, R., Turakainen, O., Urrila, A. & Vesa J. 2008. *Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. 2. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Chelimsky, E. 1997. The Coming Transformations in Evaluation. Teoksessa Chelimsky, E. & Shadiwh, W. (toim.) *Evaluation for the 21st Century. A Handbook*. Thousand Oaks: Sage Publications, 1 - 27.
- CAF 2006. Yhteinen arviointimalli CAF. Organisaation kehittäminen itsearviointin avulla. <http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/20060927CAF200/CAF_julkaisu_netti.pdf> 11.7.2011.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992. *Internal Control - Integrated Framework: executive summary, framework, reporting to external parties*. New Jersey: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO ERM 2004. <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Finnish.pdf> 5.10.2010.
- COSO:n internet-sivut. <<http://www.coso.org>> 19.7.2011.
- Espoon kaupunginhallituksen johtosäännön 4 §. Konsernijaoston tehtävät ja ratkaisovalta. <<http://www.espoo.fi/default.asp?path=1;28;11866;11869;549;989;998;1003>> 3.9.2011.
- Drazin, R & Van de Ven, A. 1985. Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly* 30 (4), 514 – 539.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä: Vastapaino.
- Guba, E. & Lincoln, Y. 1989. *Fourth Generation Evaluation*. Newbury Park: Sage Publications.

- Harjula, H. & Prättälä, K. 2001. *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Heier, J., Dugan, M. & Sayers, D. 2005. A Century of Debate for Internal Controls and Their Assessment: a study of reactive evolution. *Accounting History* 10 (3), 39 – 70.
- Heuru, K., Mennola, E. & Ryyänen, A. 2008. *Kunta. Kunnallisen itsehallinnon perusteet*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M. & Vehmas, K. 2010. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma.
- JHTT-yhdistyksen kertomusmallit: <www.jhtt.fi/14> 11.10.2010.
- Jokipii, A. 2006. *The Structure and Effectiveness of Internal Control*. Vaasan yliopisto. Acta Wasaensia No. 166.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.
- Kuntalaki 17.3.1995/365.
- Kuntaliitto: Konserniohje 2005.
- Kuntaliitto 2009: Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (corporate governance).
- Laihanen, A. 2009. *Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppätieteellinen tiedekunta. Väitöskirja.
- Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. 2007. Tapaustutkimuksen käytäntö ja teoria. Teoksessa Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (toim.) *Tapaustutkimuksen taito*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy Yliopistokustannus.
- Lillis, A. & Mundy, J. 2009. Cross-Sectional Field Studies in Management Accounting Research – Closing the Gaps between Surveys and Case Studies. *Journal of Management Accounting Research*, 17, 119 – 141.
- Lindqvist, T. 1999. Evaluaation uskottavuus. Teoksessa Eräsaari, R., Lindqvist, T., Mäntysaari, M. & Rajavaara, M. (toim.) *Arviointi ja asiantuntijuus*. Tampere: Gaudeamus Kirja / Oy Yliopistokustannus University Press Finland Ltd, 106 – 119.

- Maijor, S. 2000. The Internal Control Explosion. *International Journal of Auditing* 4, 101 – 109.
- Manninen, J. 2000. Talousarviotavoitteet ja tarkastuslautakunnan asema toiminnan ohjauksessa. Teoksessa: Kallio, Olavi - Manninen, Juhani - Meklin, Pentti - Oulasvirta, Lasse (2000): *Kuntalaki muuttui - entä käytännön talousjohtaminen*. Acta nro 122. Helsinki: Suomen Kuntaliitto, 109 - 137.
- Meklin, P. 2001. Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Vammala: Tampere University Press Oy, 91 - 118.
- Meklin, P. 2005. Kuntakonserni – pelkkä käsite vai tehokas palvelujen järjestäjä? Teoksessa *Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996 – 2003*. Acta nro 175. Helsinki: Suomen Kuntaliitto, 76 – 126.
- Metsämuuronen, J. 2006. *Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä*. Jyväskylä: International Methelp Ky.
- Myllymäki, A. 2007. *Finanssivaltio-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Helsinki: WSOYpro.
- Näsi, J. 1983. *Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, hallinto. Viitekehysten konstruointi ja historiallis-paradigmaattinen analyysi*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 24. Tampereen yliopisto.
- Owen, J. & Rogers, P. 1999. *Program evaluation. Forms and Approaches*. London: Sage Publications.
- Paasio, P. 2006. Yleinen ja erityinen viitekehys arvioinnista. *Hallinnon tutkimus* 25 (3), 92 – 107.
- Porokka-Maunuksela R., Huuskonen, J., Koskinen O. & Säilä, E. 2004. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Raudasoja, K. & Johansson, M. 2009. *Esimies talouden johtajana julkishallinnossa*. Helsinki: WSOYpro.
- Scriven, M. 1991. *Evaluation Thesaurus*. Newbury Park: Sage Publications.
- Selvitys kuntalain uudistustarpeista*. 2011. Valtiovarainministeriö: Kuntalain kokonaisuudistusta kartoittava työryhmä. Valtiovarainministeriön julkaisu 10/2011.

- Sinkkonen, S. & Kinnunen, J. 1994. *Arviointi ja seuranta julkisella sektorilla*. Kuopion yliopisto. Kuopion yliopiston julkaisuja E. Yhteiskuntatieteet 22.
- Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2011. The Institute of Internal Auditors.
- Thoenig, J. 2003. Learning from evaluation practice: The case of public-sector reforms. Teoksessa Wollmann, H. (toim.) *Evaluation in Public-Sector Reform*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd, 209 – 231.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Jyväskylä: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Tuononen, T. 2009. *Selonteko kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä*. Tilintarkastus – laskentatoimi 2009, 3, 61 - 63.
- Vakkuri, J. 2001. Organisaation tuloksellisuusinformaatio tarkastus- ja arviointitoiminnassa: informaation tuotannon ja käytön näkökulmat. Teoksessa Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Vammala: Tampere University Press Oy, 171 - 193.
- Valovirta, V & Hjelt, M. 2005. Onnistumista punniten, tulevaa luodaten. Arviointi ja ennakointi strategisen päätöksenteon tukena innovaatio- ja teknologiapolitiikan esimerkkien valossa. *Hallinnon tutkimus* 24 (3), 95 – 111.
- Vataja, K. 2005. Arvioijan monet roolit ja mahdollisuudet arviointiprosessin hyödyntämisessä. *Hallinnon tutkimus* 24 (3), 123 – 130.
- Virtanen, P. 2005. Neljännen sukupolven evaluaation jälkeinen arviointitutkimus? *Hallinnon tutkimus* 24 (1), 62 – 76.
- Väestörekisterikeskus: väestötietojärjestelmä. *Kuntien asukasluvut aakkosjärjestyksessä*. Rekisteritilanne 30.4.2011. <<http://vrk.fi/default.aspx?docid=5040&site=3&id=0>>. 6.6.2011.
- Yin, R. 2003. *Case Study Research. Design and Methods*. Applied Social Research Methods Series 5. Thousand Oaks: Sage Publications.

Kaupunkien tilinpäätökset

Espoon kaupungin tilinpäätös 2008.

<<http://www.espoo.fi/binary.asp?path=109437&field=FileAttachment>> 15.6.2011.

Espoon kaupungin tilinpäätös 2009.

<<http://www.espoo.fi/binary.asp?path=124094&field=FileAttachment>> 15.6.2011.

Espoon kaupungin tilinpäätös 2010.

<<http://www.espoo.fi/attachment.asp?path=1;28;29;1047;1098;1198;101682;112588;138564>> 6.6.2011.

Helsingin kaupungin tilinpäätös 2008.

<http://www.hel2.fi/taske/julkaisut/2009/tilinpaatos_2008.pdf> 15.6.2011.

Helsingin kaupungin tilinpäätös 2009.

<http://www.hel.fi/static/public/hela/Kaupunginvaltuusto/Suomi/Esitys/2010/Halke_2010-06-23_Kvsto_12_El/C8472F79-1C51-4863-8D94-91EF6AD08E16/Hki_tp2009_verkkoversio_suomi_18052010_klo_1455_LO.pdf> 15.6.2011.

Helsingin kaupungin tilinpäätös 2010.

<http://www.hel2.fi/taske/julkaisut/2011/tilinpaatos_2010.pdf> 6.6.2011.

Jyväskylän kaupungin tilinpäätös 2008.

<http://jyvaskyla.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/29264_tp_2008_jyvaskyla.pdf> 15.6.2011.

Jyväskylän kaupungin tilinpäätös 2009.

<http://www.jyvaskyla.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/38800_tilinpaatos_2009a.pdf> 15.6.2011.

Jyväskylän kaupungin tilinpäätös 2010.

<http://jyvaskyla.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/44755_tilinpaatos_2010_nettiin_korjattu.pdf> 15.6.2011.

Oulun kaupungin tilinpäätös 2008.

Tekijän hallussa, kaupungin internet-sivuilla julkaistu vain tiivistelmä, joka ei sisällä sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan selontekoja.

Oulun kaupungin tilinpäätös 2009.

<<http://ouka.fi/talous/julkaisut/tilinpaatos2009.pdf>> 15.6.2011.

Oulun kaupungin tilinpäätös 2010.

<<http://ouka.fi/talous/julkaisut/tilinpaatos2010.pdf>> 28.6.2011.

Tampereen kaupungin tilinpäätös 2008.

<http://www.tampere.fi/material/attachments/t/5hRr75ZRk/Tilinpaaatoskirja_2008.pdf> 15.6.2011.

Tampereen kaupungin tilinpäätös 2009.

<http://www.tampere.fi/material/attachments/t/5oLFfUW4y/TILINPAATOS_2009_kh_22.3.2010_uusin.pdf> 15.6.2011.

Tampereen kaupungin tilinpäätös 2010.

<http://www.tampere.fi/material/attachments/t/5yTIVQ3ZM/TP2010-kirja_lopullinen_versio_PAINOON.pdf> 15.6.2011.

Turun kaupungin tilinpäätös 2008.

<<http://www.turku.fi/Public/download.aspx?ID=57724&GUID={6A076638-BA3D-4024-AE76-1ACD074D821C}>> 15.6.2011.

Turun kaupungin tilinpäätös 2009.

<<http://www.turku.fi/Public/download.aspx?ID=104311&GUID={C5EA1D20-132F-4935-927D-43C25AF71F0B}>> 15.6.2011.

Turun kaupungin tilinpäätös 2010.

<<http://www.turku.fi/Public/download.aspx?ID=129003&GUID={9ADBB747-F387-4795-BF1E-141D7D0E2B04}>> 15.6.2011.

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2008.

<<http://www.vantaa.fi/redirect.asp?path=1;304;42464;87271;87273&guid=6904C02B-0545-4317-88FF-0ABBF17A0D48&site=4&appendvoucher=true>> 15.6.2011.

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2009.

<http://www.vantaa.fi/i_perusdokumentti.asp?path=1;304;42464;110506> 15.6.2011.

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2010.

<<http://www.vantaa.fi/redirect.asp?path=1;304;42464;147082;147314&guid=2B6F07C6-3356-4150-B19C-92BFD3FF7721&site=4&appendvoucher=true>> 7.7.2010.

Vastaukset kyselyyn

Espoo: sisäisen valvonnan selonteon osalta tarkastusjohtaja Jari Tuominen,
konsernivalvonnan selonteon osalta controller Maria Jyrkkä, sähköposti 8.8.2011
(tekijän hallussa).

Helsinki: sisäisen valvonnan selonteon osalta sisäisen tarkastuksen päällikkö Sari Kyllönen,
sähköposti 16.8.2011 (tekijän hallussa), konsernivalvonnan selonteon osalta
riskienhallinnan asiantuntija Mika Häkkinen, sähköposti 22.8.2011 (tekijän
hallussa).

Jyväskylä: tarkastuspäällikkö Pekka Pirinen, sähköposti 12.8.2011 (tekijän hallussa).

Oulu: tarkastuspäällikkö Rauni Väänänen-Sainio, sähköposti 11.8.2011 (tekijän hallussa).

Tampere: tarkastusjohtaja Keijo Lappalainen, sähköposti 8.8.2011 (tekijän hallussa).

Turku: tarkastusjohtaja Tuula Weckman, sähköposti 5.9.2011 (tekijän hallussa).

Vantaa: tarkastusjohtaja Pentti Asumus, sähköposti 12.8.2011 (tekijän hallussa).

LIITTEET

Liite 1: Kysymyslomake

Sisäisen valvonnan selonteon valmisteluprosessi

1. Tehdäänkö sisäisen valvonnan selonteon pohjaksi systemaattinen sisäisen valvonnan arviointi? (Mikäli arviointia ei tehdä, voitte siirtyä suoraan kysymykseen 8.)
2. Millä organisaatiotasolla arviointi suoritetaan?
3. Kuka arvioinnin suorittaa?
4. Keneltä tietoa kerätään arvioinnissa, vai onko kysymyksessä itsearviointi?
 - a. Mikäli kysymyksessä ei ole itsearviointi, millä menetelmillä tietoa kerätään?
5. Käytetäänkö arvioinnissa hyväksi jotain sisäisen valvonnan ja/tai riskienhallinnan viitekehikkoa tai arviointimallia, kuten COSO, COSO ERM, CAF tms.?
 - a. Jos käytössä on em. viitekehikko, onko sitä muokattu kunnan tarpeiden mukaan vai onko malli otettu käyttöön sellaisenaan?
6. Käytetäänkö selonteon valmistelussa hyväksi mahdollisesti myös muista lähteistä kuin arvioinnin perusteella saatua tietoa (esim. sisäisen tarkastuksen tarkastushavainnot)?
7. Laaditaanko arvioinnin tulosten perusteella ensin yksikkökohtaiset selonteot, joista tehdään yhteenveto kaupungin selonteoksi, vai laaditaanko kaupungin selonteko suoraan arvioinnin tulosten perusteella?
8. Kuka laatii kaupungin selonteon?
9. Millainen on sisäisen tarkastuksen rooli selonteon laatimisprosessissa?
10. Onko arvioinnissa tai selonteon laatimisessa hyödynnetty kunnan ulkopuolista osaamista, kuten konsultin tai tilintarkastusyhteisön palveluja?

Konsernivalvonnan selonteon valmisteluprosessi

11. Tehdäänkö konsernivalvonnan selonteon pohjaksi systemaattinen konsernivalvonnan ja -ohjauksen arviointi? (Mikäli arviointia ei tehdä, voitte siirtyä suoraan kysymykseen 17.)

12. Kuka arvioinnin suorittaa?
13. Keneltä tietoa kerätään arvioinnissa, vai onko kysymyksessä itsearviointi?
 - a. Mikäli kysymyksessä ei ole itsearviointi, millä menetelmillä tietoa kerätään?
14. Käytetäänkö arvioinnissa hyväksi jotain sisäisen valvonnan ja/tai riskienhallinnan viitekehikkoa tai arviointimallia, kuten COSO, COSO ERM, CAF tms.?
15. Käytetäänkö selonteon valmistelussa hyväksi mahdollisesti myös muista lähteistä kuin arvioinnin perusteella saatua tietoa (esim. sisäisen tarkastuksen tarkastushavainnot)?
16. Laaditaanko arvioinnin tulosten perusteella ensin tytäryhteisökohtaiset selonteot, joista tehdään yhteenveto kaupungin selonteoksi, vai laaditaanko kaupungin selonteko suoraan arvioinnin tulosten perusteella?
17. Kuka laatii kaupungin selonteon?
18. Millainen on sisäisen tarkastuksen rooli selonteon laatimisprosessissa?
19. Onko arvioinnissa tai selonteon laatimisessa hyödynnetty kunnan ulkopuolista osaamista, kuten konsultin tai tilintarkastusyhteisön palveluja?