Tampereen yliopisto

Milja Hirvonen

KONTINGENSSITEKIJÄT KUNTIEN SISÄISEN VALVONNAN PAINOPISTEIDEN SELITTÄJINÄ

Empiirinen katsaus Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatin tutkielma
Lokakuu 2020

TIIVISTELMÄ

Milja Hirvonen: Kontingenssitekijät kuntien sisäisen valvonnan painopisteiden selittäjinä: Empiirinen katsaus Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin
Kandidaatin tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma
Lokakuu 2020

Sisäinen valvonta on keskeinen osa kuntien johtamista ja hyvää hallintoa. Kuntien on toimintakertomuksessaan tehtävä selkoa, miten sisäinen valvonta on kunnassa järjestetty, onko toiminnassa havaittu puutteita sekä miten sisäistä valvontaa on tarkoituksena kehittää tulevalla tilikaudella. Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten sisäisen valvonnan COSO-viitekehyksen osa-alueet ilmenevät kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa. Tämän lisäksi haluttiin selvittää, millaisia teemoja kuntien sisäisen valvonnan osa-alueiden sisällä esiintyy. COSO-viitekehyksen avulla voidaan tarkastella kuntien sisäistä valvontaa viiden eri osa-alueen kautta: valvontaympäristön, riskienarvioinnin, valvontatoimenpiteiden, informaation ja viestinnän sekä seurannan kautta. Kunnallishallinnon sisäisen valvonnan tutkimus on ollut melko vähäistä, ja tämän tutkimuksen avulla pyritään vastaamaan tutkimusaukkoon.

Tutkimus toteutettiin empiirisenä katsauksena kvalitatiivisin menetelmin. Tutkimusta varten tarkasteltiin kaikkien Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoja vuoden 2018 tilinpäätöksistä. Lopullista analyysia varten tarkasteltiin 228 kunnan selontekoja. Aineiston analyysi toteutettiin dokumenttianalyysia, mutta aineiston analyysin apuna käytettiin lisäksi aineiston kvantifiointia.

Keskeisinä tutkimustuloksina todettiin, että valvontaympäristön, riskienhallinnan ja valvontatoimenpiteiden osa-alueet korostuivat eniten kuntien selonteoissa. Valvontaympäristöön ja valvontatoimenpiteisiin liittyvät osa-alueet ilmenivät 28 prosentissa selontekoja. Riskienhallinnan teemat esiintyivät hieman yli viidenneksessä selontekoja. Lopulta informaation ja viestinnän sekä seurannan osa-alueet ilmenivät kumpikin hieman yli kymmenessä prosentissa kuntia. Kokoluokittain osa-alueiden esiintymisessä oli hieman vaihtelua, mutta osa-alueiden sisällä ilmeni hyvin monipuolisesti erilaisia teemoja. Samankaltaisia teemoja saattoi ilmetä sekä pienissä kunnissa, että suuremmissa kaupunkikonserneissa.

Tutkimustulokset tukevat kontingenssiteorian ajatusta siitä, että jokainen kunta toimii omassa ainutlaatuisessa toimintaympäristössään, jolloin myös sisäisen valvonnan käytännöt ja painopisteet riippuvat kuntien kontingenssitekijöistä. Kuntien sisäisestä valvonnasta riittää vielä paljon tutkittavaa. Mielenkiintoisia jatkotutkimussuuntia voisivat olla esimerkiksi kontingenssitekijöiden vaikutukset sisäiseen valvontaan kvantitatiivisten menetelmien avulla tai valvontaympäristöön liittyvä sisäisen valvonnan menettelytapojen ymmärtäminen osana johtamista ja tuloksellista toimintaa haastattelututkimuksen keinoin.

Avainsanat: kuntien sisäinen valvonta, selonteot, kontingenssiteoria, COSO

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Taulukko- ja kuvioluettelo

Kuvio 1. Sisäisen valvonnan viitekehys (COSO). *12*
Kuvio 2. Sisäisen valvonnan osa-alueiden jakautuminen kunnissa. *21*
Kuvio 3. Sisäisen valvonnan osa-alueet alle 10 000 asukkaan kunnissa. *22*
Kuvio 4. Sisäisen valvonnan osa-alueet kunnissa, joissa on asukkaita yli 10 000, mutta alle 50 000. ..... *22*
Kuvio 5. Sisäisen valvonnan osa-alueet kunnissa, joissa on asukkaita yli 50 000. ..... *23*
Kuvio 6. Valvontaympäristöön liittyviä teemoja selonteoissa. *25*
Kuvio 7. Riskienhallintaan liittyviä teemoja selonteoissa. *26*
Kuvio 8. Valvontatoimenpiteisiin liittyviä teemoja selonteoissa. *27*
Kuvio 9. Informaatioon ja viestintään liittyviä teemoja selonteoissa. *28*
Kuvio 10. Seurantaan liittyviä teemoja selonteoissa. *29*
Kuvio 11. Kontingenssitekijät kuntien sisäisen valvonnan selittäjänä. *32*

Sisällys

Taulukko- ja kuvioluettelo……
1 JOHDANTO 1
1.1 Tutkimuksen tausta 2
1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymys 4
1.3 Tutkimuksen rakenne 4
2 TUTKIMUSMENETELMÄ JA AINEISTO 5
3 SISÄINEN VALVONTA KUNTAKONTEKSTISSA 8
3.1 Sisäinen valvonta kuntasektorilla 8
3.2 Sisäisen valvonnan määritelmä ja tavoitteet 9
3.3 Sisäisen valvonnan osa-alueet 11
4 KUNTIEN SISÄINEN VALVONTA KONTINGENSSITEORIAN NÄKÖKULMASTA 15
5 ANALYYSIN TULOKSET 19
5.1 Sisäisen valvonnan osa-alueet selonteoissa 20
5.2 Sisäisen valvonnan selontekojen moninaiset teemat 23
5.2.1 Valvontaympäristö 24
5.2.2 Riskienhallinta 25
5.2.3 Valvontatoimenpiteet 26
5.2.4 Informaatio ja viestintä 28
5.2.5 Seuranta 29
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA 31
7 LÄHTEET 36

1 Johdanto

Kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys korostuu jatkuvasti kuntien toimintaympäristön monimutkaistuessa ja kunnan suorittamien tehtävien lisääntyessä (HE 268/2014). Tämän lisäksi uudistetun Kuntalain (410/2015) säännöksissä sekä Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa painotetaan entistä enemmän sisäisen valvonnan roolia kuntien moninaisten tavoitteiden saavuttamisen apuna. Säännösten ja ohjeistusten terävöittämisellä pyritään siihen, että kunnat tunnistaisivat paremmin konkreettisia johtopäätöksiä sisäisen valvonnan tilasta sekä pohtisivat, miten sisäistä valvontaa tulisi kehittää tulevaisuudessa. Tämän kandidaatin tutkielman tarkoituksena on selvittää, millaisia johtopäätöksiä kunnat tunnistavat omassa sisäisessä valvonnassaan ja millaisia toimia ne määrittävät kehityskohteikseen. Tutkielmassa tehdään empiirinen katsaus Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin. Tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita siitä, millaisia läpileikkaavia teemoja selonteoissa esiintyy ja miten sisäisen valvonnan osa-alueet ilmenevät kuntien selonteoissa. Toisaalta kiinnostavaa on se, onko selonteoissa ylipäätään huomioitu tarkennettuja ohjeistuksia johtopäätösten ja kehittämiskohteiden osalta.

Sisäinen valvonta on kokonaisvaltainen osa kunnan hallinta- ja johtamiskäytäntöjä, jonka avulla organisaatio voi saavuttaa tavoitteensa ja seurata niiden toteutumista, sekä arvioida ja hallita toiminnan prosesseja uhkaavia riskejä. Sisäisen valvonnan tulisi olla järjestelmällistä, koko organisaation läpäisevää ja asianmukaisesti dokumentoitua. (Harjula & Prättälä 2019, 449.) Sisäisen valvonnan avulla kunnan johto sekä tilivelvolliset pyrkivät varmistumaan toimintansa tuloksellisuudesta ja taloudellisuudesta, ja sen avulla johdon tulisi saada riittävästi tietoa organisaationsa tilasta. Sisäisen valvonnan ohjeistukset ja toimintatavat tulisi olla kunnan hallintosäännössä kirjoitettuna ja vastuunjaon tulisi olla selkeästi määritelty. (Säilä ym. 2008, 65.)

Kunnan valtuusto päättää Kuntalain (410/2015) mukaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, mutta sisäisen valvonnan järjestäminen kuuluu kunnanhallitukselle. Kunnanhallituksen on annettava sen järjestämiseen liittyvät tiedot ja olennaiset johtopäätökset vuosittain toimintakertomuksessaan. Siitä huolimatta, että sisäisen valvonnan järjestämisestä lausutaan Kuntalaissa, ei esimerkiksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin ole tarkoin määriteltyä esittämistapaa, joten kuntien välillä voi olla huomattaviakin eroja selontekojen sisällöissä sekä esittämistavassa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeista löytyy tarkemmin esitettyjä sisällöllisiä seikkoja selontekojen laatimiseen, mutta ne jättävät silti runsaasti tulkinnan varaa

kunnille. Kunhan selonteoista löytyvät laissa määritellyt keskeiset sisällöt, on niihin panostaminen kuntien omasta toiminnasta kiinni. Lähtökohtaisena oletuksena tutkimukselle on se, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteot vaihtelevat huomattavasti kunnittain, ja tätä oletusta tarkastellaan tutkimuksessa kontingenssiteoreettisen lähestymistavan kautta, eli analysoidaan kuntien sisäisen valvonnan ja niiden ainutlaatuisen organisaatiokontekstin yhteyksiä. Tämän tutkimuksen relevanttiutta ja tärkeyttä voidaan perustella sillä, että kunnat ovat yhteiskunnallisesti merkittäviä toimijoita, ja aiheeseen läheisesti liittyvää tutkimusta on tehty suhteellisen vähän.

1.1 Tutkimuksen tausta

Sisäisen valvonnan aihepiiristä löytyy runsaasti tutkimus- ja ammattikirjallisuutta. Useat tutkimukset liittyvät organisaatioiden valvontajärjestelmään tai sisäisen tarkastuksen funktioon osana tehokasta sisäistä valvontaa. Sisäisen valvonnan tutkimukset tarkastelevat pääasiassa yksityisen sektorin organisaatioiden sisäistä valvontaa, mutta julkisen sektorin ja erityisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin liittyvää tutkimusta löytyy vielä vähäisesti. Viimeaikaisesta tutkimuksesta on kuitenkin syytä nostaa esille Liljan, Paanasen, Rönkön & Oulasvirran (2020) tutkimus sisäisen valvonnan tilaan tilintarkastuskertomusten lausuntojen näkökulmasta. Tutkimuksessa tarkasteltiin sisäistä valvontaa, sisäistä tarkastusta ja tilintarkastusta osana kuntien johtamis- ja hallintojärjestelmää. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää kuntien sisäisen valvonnan tilaa analysoimalla sisäisessä valvonnassa esiintyviä puutteita ja missä kunnissa, ja onko sisäisellä tarkastuksella yhteyttä sisäisen valvonnan tilaan. Tutkimuksen aineisto koostui yli 10 000 asukkaan kunnan tilintarkastuskertomus- ja toimintakertomusaineistosta vuodelta 2012. Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia oli 19,4 prosenttia koko aineistosta, jota voidaan pitää huomattavana määränä. Aineistosta nousi esiin muun muassa projektien ja hankkeiden hallinta, talousarvion seuranta, toimivaltuudet ja hankintalainsäädännön noudattaminen, jotka ilmenivät mukautuksista. Kokonaisuutena voidaan arvioida, että kuntien sisäinen valvonta kaipaa kehittämistä. (Lilja ym. 2020, 47.)

Sisäisen valvonnan tilaa valtion virastoissa on tutkittu Hyvärisen (2011) pro gradu -tutkielmassa, jonka mukaan sisäisen tarkastuksen järjestämistapa ei vaikuta suoraan viraston tai laitoksen sisäisen valvonnan tilaan. Tutkimuskohteena olivat valtion virastot ja laitokset ja erityisesti niiden tuottamat sisäisen valvonnan selonteot, mutta tässäkin tapauksessa näkökulma oli enemmän sisäiseen tarkastukseen painottunut. Suomen suurimpien kaupunkien selontekoja on tutkittu Klemetin (2011) pro gradu -tutkielmassa. Tutkielmassa tarkasteltiin selontekojen laatimisprosessia sekä vertailtiin selontekoja toisiinsa ja Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeisiin. Tutkimusten tulosten

mukaan sisäisen valvonnan arviointiprosessi on pitkälti samankaltainen, mutta selonteot itsessään eroavat toisistaan erityisesti puutteista raportoimisen kohdalla. Tutkimuksessa tarkasteltiin myös selontekojen kehittymistä eri vuosina. Otanta on kuitenkin erittäin rajallinen tässä tutkimuksessa, eikä suurimpien kaupunkien raportointimenettelyjä voitane yleistää Suomen kuntasektorille, joten tarvetta olisi kattavammalle katsaukselle. Lisäksi selontekojen rakenteelliset seikat ovat pitkälti ohjeistusten mukaisia, joten voi olla mielekkäämpää tutkia selonteoista esille nousevia konkreettisia esimerkkejä sisäisen valvonnan tilasta, puutteista ja kehityskohteista.

Mikko Lilja tutki väitöskirjassaan (2016) sisäistä valvontaa sen aiheuttaman hyödyn sekä haitan näkökulmasta kunnallisen erikoissairaanhoidon kontekstissa. Tutkimuksen lähtökohdat sopivat hyvin myös sisäisen valvonnan kysymysten tarkasteluun kuntakontekstissa. Toimintatapoja on kehitettävä kuntasektorilla, jotta voidaan varmistua entistä paremmin toimintojen tuloksellisuudesta ja tavoitteiden saavuttamisesta. Tämän näkökulman kautta korostuu tärkeys tutkia sisäistä valvontaa lisää kuntakontekstissa. Selvää on, että sisäisen valvonnan aihepiiristä löytyy vielä runsaasti tutkittavaa. Kunnallishallinnon viimeaikaisista tutkimuksista voidaan mainita vielä Oulasvirran ja Anttiroikon (2017) sekä Oulasvirran ym. (2014) tutkimukset, joissa tutkittiin kokonaisvaltaisen riskienhallintajärjestelmän tilaa kuntaorganisaatioissa. Tutkimuksen mukaan kokonaisvaltaisen riskienhallinnan levittäytymiseen kunnallishallinnossa liittynee spesifejä tekijöitä, jotka ovat prosessin osalta tärkeässä roolissa. Tutkimuksen mukaan voi olla haastavaa implementoida kokonaisvaltaista riskienhallintajärjestelmää johdon työkaluna kunnallishallintoon, koska se on alun perin kehitetty liiketoimintaympäristöön eikä siten ole välttämättä tarpeeksi herkkä kuntaorganisaatioiden erikoispiirteisiin. (Oulasvirta & Anttiroiko 2017, 468.) Vaikka tässä tutkimuksessa ei käsitellä varsinaisesti riskienhallintaa, on syytä muistaa sen vahva linkittyminen osaksi sisäistä valvontaa, ja sisäisessä valvonnassakin tulisi huomioida valvontajärjestelmän sopivuus kunnan omaan kontekstiin.

Tutkimukset aiheesta keskittyvät yleensä pienempään ja tarkkarajaisempaan otantaan, jonka vuoksi laajalle empiiriselle katsaukselle kuntakontekstissa on selkeä peruste ja tarve. Tässä tutkielmassa pyritään ensinnäkin vastaamaan tutkimusaukkoon ja luomaan kattavampi kuva siitä, millaisia sisäisen valvonnan teemoja ilmenee koko Suomen kuntakentässä. Tämän pohjalta voidaan jalostaa jatkotutkimusta moneen suuntaan. Aihetta voisi olla mielekästä tutkia esimerkiksi pitkittäistutkimuksena, jotta voitaisiin tunnistaa sisäisen valvonnan kehittymistä yleisellä tasolla sekä siihen liittyvien haasteiden ja puutteiden kehittymistä ja muuttumista ajan saatossa. Tämän lisäksi voidaan pohtia, tulisiko sisäisen valvonnan selontekojen muotovaatimuksia edelleen tarkentaa, ja siten edistää valvontatietoisuuden ja toimintamallien kehittymistä kuntasektorilla.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymys

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tehdä katsaus Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin ja selvittää, millaisia teemoja kunnat nostavat esiin omassa sisäisessä valvonnassaan. Näitä teemoja analysoidaan peilaamalla niitä sisäisen valvonnan osa-alueisiin. Tutkimuksen avulla voidaan saada arvokasta informaatiota siitä, mitkä osa-alueet korostuvat kuntien sisäisessä valvonnassa ja siten kartoittaa sisäisen valvonnan nykytilaa kuntasektorilla. Tutkimuskysymykseen pyritään vastaamaan analysoimalla Manner-Suomen kuntien tilinpäätöksiä ja havainnoimalla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoista esiin nousevia teemoja. Tämän asettelun pohjalta tutkielman tutkimuskysymykset muodostuivat seuraavanlaisiksi:

> *Miten COSO-viitekehyksen osa-alueet ilmenevät kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa?*
>
> *Millaisia teemoja kuntien sisäisen valvonnan eri osa-alueiden sisällä esiintyy?*

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisin menetelmin kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoja tutkimalla. Toimintakertomuksessa kunnanhallituksen on kerrottava siitä, miten sisäinen valvonta on kunnassa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita tilikauden aikana ja miten sisäistä valvontaa on tarkoitus kehittää. Kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintatapojen tulee olla järjestelmällisiä sekä dokumentoituja. (KILA 2017, 19.) Tutkimuksessa käytetty aineisto analysoidaan ja tutkimuskysymykseen pyritään vastaamaan dokumenttianalyysin keinoin.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta osasta. Tutkimus alkaa johdannolla, jossa tutkimusta asemoidaan kertomalla aiemmasta tutkimuksesta ja johdatellaan lukijaa tutkimuskysymyksen äärelle. Toisessa kappaleessa kerrotaan tarkemmin tutkimuksessa käytetystä tutkimusmenetelmästä sekä tutkimuksen aineistosta ja sen käsittelystä. Teoreettisessa viitekehyksessä käsitellään tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet sekä aiheen kannalta tärkeimmät tutkimustulokset ja lopuksi kootaan teoriaosuus yhteen analyysia varten. Analyysivaiheessa esitellään tutkimuksesta esiin nousevat keskeiset tulokset. Johtopäätöksissä palataan lopulta takaisin tutkimuskysymyksen äärelle ja pohditaan tutkimuksen tuloksia sekä tutkimuksen antia jatkotutkimusta ajatellen.

2 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tämä tutkimus on toteutettu empiirisenä katsauksena. Tutkimus on toteutettu laadullisin eli kvalitatiivisin menetelmin. Tutkimuksessa tarkastellaan kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoja kokonaisvaltaisesti. Laadullisessa tutkimuksessa ei ole tarkoituksena pyrkiä tilastollisin yleistyksiin, vaan kuvaamaan jotakin ilmiötä, ymmärtämään jotakin tiettyä toimintaa tai antamaan mielekäs tulkinta tarkasteltavalle ilmiölle (Tuomi & Sarajärvi 2018, 73). Laadullisessa analyysissa tarkoituksena on ensin pelkistää havainnot ja sen jälkeen tehdä tulkinnat arvoituksen ratkaisemiseksi. Käytännössä nämä työvaiheet liittyvät kuitenkin vahvasti toisiinsa. Havaintoja on tarkasteltava tietystä näkökulmasta, eli tässä tutkimuksessa sisäisen valvonnan konkreettisten painopisteiden näkökulmasta. Aineistomassasta kerätään olennaisia havaintoja, jonka jälkeen ne muutetaan pelkistetyiksi ilmauksiksi ja seuraavassa vaiheessa havaintoja yhdistellään etsimällä niistä yhteisiä piirteitä. (Alasuutari 2011, luku 2.) Selontekojen sisällöistä tehtiin keskeisiä havaintoja, joita seuraavaksi jatkojalostettiin yhtenäisimmiksi ja pelkistetyimmiksi, jotta olennaisesta sisällöstä voitiin tehdä mielekkäitä luokitteluja sisäisen valvonnan osa-alueiden näkökulmasta.

Tutkimuskohteena olivat kaikkien Manner-Suomen kuntien tilinpäätökseen sisältyvät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteot vuodelta 2018. Aineiston keruuta varten tarkasteltiin kaikkia Manner-Suomen kuntia, joita oli 295 kappaletta vuonna 2018. Aineiston ulkopuolelle rajattiin Ahvenanmaalle kuuluvat kunnat ruotsinkielisyyden vuoksi. Tämän lisäksi analyysin ulkopuolelle jäi sellaisia kuntia, joiden tilinpäätöstietoja ei ollut saatavilla kyseiseltä vuodelta, tilinpäätöstiedot eivät olleet suomeksi, tai selonteosta ei voinut päätellä konkreettisia johtopäätöksiä tai kehityskohteita. Tällaisia kuntia oli aineistossa 67 kappaletta, joten lopullinen analyysi tehtiin 228 kunnan selonteon perusteella. Rajoitteista huolimatta tutkimukseen saatiin kerättyä kattava aineisto. Aineisto kerättiin yhden kuukauden aikana.

Kyseessä on siis poikittaistutkimus, koska tutkittavaa ilmiötä ei tarkastella samojen kohteiden avulla useampana ajankohtana esimerkiksi ajallisen kehityksen kautta, vaan useita kohteita tutkitaan kokonaisvaltaisesti yhtenä ajankohtana. Kun tarkastellaan kaikkia Manner-Suomen kuntia, saadaan monipuolisempi otanta aiheesta ja se helpottaa myös yleistettävyyttä. Tutkimuksessa ei tarkastella sisäisen tarkastuksen vaikutusta sisäiseen valvontaan, koska kaikissa kunnissa ei ole erillistä sisäistä tarkastusta, jolloin kunnat eivät olisi keskenään vertailukelpoisia. Selonteoissa keskitytään siis sisäisen valvonnan olennaisimpiin johtopäätöksiin ja kehitystarpeisiin tulevalle tilikaudelle.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje (2019) korostaa, että kuntien on toimintakertomuksessaan kiinnitettävä huomiota myös sisäistä valvontaa koskeviin kehitystarpeisiinsa ja ohjetta on sisäisen valvonnan selonteon osalta tarkennettu vuoden 2017 yleisohjeeseen verrattuna. Kun otetaan huomioon vielä se, että uuden kuntalain tavoitteena on ollut ottaa paremmin huomioon kuntakentän toimintaympäristön muutokset ja hallintorakenteen tuomat muutostarpeet, on kuntien sisäisen valvonnan tutkiminen perusteltua ja ajankohtaista. Jo vuoden 2017 yleisohjeessa on mainittu sisäisen valvonnan osalta keskeisistä johtopäätöksistä sekä tulevan taloussuunnittelukauden kehityskohteista, joten on perusteltua odottaa näiden tietojen löytyvän vuoden 2018 tilinpäätöksistä.

Aineisto kerättiin kokonaisuudessaan Exceliin. Selonteoista poimittiin keskeiset pointit jokaisen kunnan kohdalta erikseen. Analyysivaiheessa selontekojen keskeistä sisältöä tulkittiin niin, että sisältö luokiteltiin COSO-viitekehyksen osa-alueiden mukaisesti omaan luokkaansa. Luokat olivat Valvontaympäristö (1), Riskienhallinta (2), Valvontatoimenpiteet (3), Informaatio ja viestintä (4) ja Seuranta (5). Tutkimuksessa haluttiin tehdä mahdollisimman laaja katsaus kuntasektorin sisäiseen valvontaan, jotta voitaisiin saada tietoa ja näkemystä sisäisen valvonnan tilasta koko Suomen mittakaavassa. Kuntalain säännöksiä ja Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita tulisi kuitenkin noudattaa kunnan koosta tai resursseista huolimatta, jonka vuoksi on perusteltua ottaa tarkasteluun myös pienemmät kunnat. Pelkästään suurimpien kuntien tarkastelu ei välttämättä antaisi todenmukaista kuvaa siitä, millä tasolla sisäinen valvonta on kokonaisuutena ja mitkä osa-alueet kuntien valvonnassa korostuvat.

Aineisto kerättiin kuntien julkisista tilinpäätösdokumenteista ja tutkimuksen tarkoituksena on löytää sisäiseen valvontaan liittyviä teemoja, jolloin dokumenttianalyysin keinot soveltuvat tämän tyyppiseen tutkimukseen. Dokumenttianalyysi sisältää aineiston pintapuolisen silmäilyn, kattavan läpilukemisen sekä tulkinnan. Tämä prosessi yhdistelee elementtejä niin sisällön analyysistä kuin temaattisesta analyysista. Sisällön analyysi organisoi tietoa kategorioihin liittyen keskeisiin tutkimuskysymyksiin. Temaattinen analyysi puolestaan tunnistaa aineiston sisältä löytyviä malleja, jolloin esiin nousevista teemoista syntyvät kategoriat analyysiä varten. (Bowen 2009, 32). Tämän tutkimuksen aineistosta pyritään löytämään juurikin keskeisiä teemoja, ja sisäisen valvonnan osa-alueet muodostavat yläkategoriat, joissa teemoja käsitellään. Sisällön analyysia voidaan dokumenttianalyysin tavoin jatkaa luokittelun ja kategorioiden luomisen jälkeen kvantifioimalla aineisto. Kvantifiointi tarkoittaa sitä, että aineistosta voidaan laskea esimerkiksi prosentteja siitä, kuinka monta kertaa valvontaympäristö esiintyy aineistossa tai mikä osa-alue ilmeni yleisimmin. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 100.)

Dokumenttianalyysissa on huomioitava myös tietyt rajoittavat seikat. Julkiset asiakirjat palvelevat yleensä jonkin muun kuin tutkimuksen tarkoitusperiä eivätkä dokumentit ole välttämättä helposti saatavilla, lisäksi dokumenttien sisällöt voivat olla puolueellisesti valikoituja (Bowen 2009, 32). Organisaation sisäiset toimintamallit ja prosessit voivat siten vaikuttaa kuntien sisäisen valvonnan selontekojen sisältöön. Huomioitava seikka on myös se, että selontekojen sisältöön voi vahvastikin vaikuttaa selonteon laatijoiden ja koko organisaation valvontatietoisuus. Sisäisen valvonnan arvioiminen ja siten selontekojen rakentuminen lähtevät ainakin osittain subjektiivisista lähtökohdista, jolloin dokumenttien perusteella tehtäviä yleistyksiä ei voida pitää täysin objektiivisena. Dokumentteja ei tulisikaan kohdella täysin tarkkoina ja objektiivisina kuvauksina siitä, mitä on oikeasti tehty (Bowen 2009, 33). Tämä on selkeä ja tarkoituksenmukainen oletus jo sen vuoksi, että tarkkoja muotovaatimuksia selontekojen sisällön suhteen ei ole. Dokumenteista eli tässä tapauksessa kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoista voidaan kuitenkin saada kattava kuva sisäisen valvonnan osa-alueiden ilmenemisestä, vaikka sisällön ei olettaisikaan olevan absoluuttisen tarkka ja objektiivinen kuvaus siitä, mitä kunnassa on todellisuudessa tehty.

3 Sisäinen valvonta kuntakontekstissa

Tässä kappaleessa tarkastellaan ensin kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyviä seikkoja, jonka jälkeen pureudutaan syvemmin sisäisen valvonnan käsitteen määrittelyyn ja sisäisen valvonnan osa-alueiden avaamiseen. Sisäisen valvonnan prosessia havainnollistetaan tässä tutkimuksessa yleisesti käytössä olevan sisäisen valvonnan viitekehikon (myöhemmin COSO-viitekehys) avulla, ja tutkimuksen analyysin tuloksia tarkastellaan myös näiden osa-alueiden pohjalta.

3.1 Sisäinen valvonta kuntasektorilla

Sisäisen valvonnan avulla kuntien viranhaltijat ja johto sekä muut tilivelvolliset toimielimet pyrkivät varmistumaan siitä, että kunta toimii tuloksellisesti ja taloudellisesti, päätöksenteon perusteena oleva informaatio on luotettavaa ja riittävää, säännöksiä ja muita viranomaisohjeita noudatetaan, ja että kunnan resurssit ja omaisuus turvataan (Kuntaliitto 2018; COSO 1994, 3). Sisäinen valvonta voidaan katsoa kunnan hallinnon ja johdon työvälineeksi ja siten osaksi kunnan johtamisjärjestelmää (HE 268/2014). Sisäisen valvonnan järjestäminen on siis osa kunnan perustehtävää. Sisäinen valvonta kytkeytyy osaksi kunnan toimintaympäristön analysointia, kuntastrategiaa ja toiminnan sekä talouden tavoitteiden saavuttamista. Hyvän hallintotavan toteutuminen ja tavoitteiden saavuttaminen edellyttävät sitä, että sisäisen valvonnan toimintamallit ja periaatteet jalkautetaan perusteellisesti johtamisen ja päätöksenteon prosesseihin, toiminnan suunnitteluun ja muun toiminnan menettelytapoihin. Sisäisen valvonnan ei tulisi olla irrallinen toiminto strategiasta, taloudesta ja toiminnasta, vaan tavoitteiden tulisi olla yhtenäiset. (Kuntaliitto 2018.)

Tutkimuksen aineistona käytetään kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoja, joten selontekoihin liittyvä prosessi on syytä käsitellä ensin. Kunnanvaltuuston tehtävänä on määritellä ja hyväksyä sisäisen valvonnan perusteet, mutta sisäisen valvonnan järjestäminen kuuluu kunnanhallitukselle (Kuntalaki 410/2015, 14 §, 39 §). Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa toteuttavat tämän lisäksi viranhaltijat sekä toimielimet, joilla on vastuuta kunnan varojen käytöstä. On siis selvää, että sisäisen valvonnan toimintatapojen tulisi olla johdonmukaista sekä asianmukaisesti dokumentoitua. (KILA 2019, 19.) Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteot ovat osa kuntien tilinpäätöksen yhteydessä antamaa toimintakertomusta, jossa on annettava tietoja kunnan toiminnan kehittymisestä ja tuloksellisuudesta, taloudellisesta tilanteesta sekä olennaisista epävarmuustekijöistä (KILA 2019, 19.) Kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyy myös muita olennaisia asioita, jotka eivät ilmene taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta (Kuntalaki 410/2015, 115 §), ja tiedot

sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja tärkeimmistä johtopäätöksistä kuuluvat näihin seikkoihin. Sisäisen valvonnan selontekojen tulisi vastata seuraaviin kysymyksiin: Miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta on kunnassa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita menneellä tilikaudella, ja mitkä ovat keskeiset kehityskohteet tulevalle kaudelle valvonnan näkökulmasta (KILA 2019, 19). Kuntalain (410/2015) uudistamisella pyrittiin terävöittämään kuntien sisäistä valvontaa. Uudistuksella haluttiin vahvistaa sisäisen valvonnan asemaa kuntalaissa sekä kuntien hallinnossa. Ylimmän johdon valvontatietoisuus sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta koettiin usein riittämättömäksi, samoin valtuuston ja hallituksen sitoutumista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen ei ole koettu pääasiassa riittäväksi. Sisäinen valvonta on liian usein ymmärretty osaksi tarkastusta eikä johtamista. (HE 24/2012.)

3.2 Sisäisen valvonnan määritelmä ja tavoitteet

Sisäiselle valvonnalle ei ole yksiselitteistä määritelmää (Ahokas 2012, 11), mutta yleisesti sillä tarkoitetaan organisaation kaikille tasoille ulottuvia johtamis- ja toimintatapoja, joilla organisaatio pyrkii varmistamaan tuloksellisuutensa, toimintansa laillisuuden, voimavarojensa turvaamisen ja johdon kannalta relevantin tiedon oikeellisuuden (HE 268/2014). Sisäisen valvonnan määritelmä on laaja ja se käsittää kaikki organisaation toiminnot (Jokipii 2006, 23). Toisin sanoen sisäisen valvonnan avulla pyritään saamaan kohtuullinen varmuus siitä, että johto saa oikeat ja riittävät tiedot toimiakseen tuloksellisesti ja kohti tavoitteitaan, sekä tunnistaakseen ja arvioidakseen olennaisia riskejä. On tärkeää, että organisaatiossa on jaettu vastuut selkeästi ja että ohjeistukset ovat hallintosäännössä kirjoitettuina. Sisäisen valvonnan ohjeistusten tulisi olla ajantasaisia ja tarkoituksenmukaisia. (Säilä ym. 2008, 65.)

Sisäisen valvonnan määritelmä on ajan kuluessa liikkunut perinteisemmästä ajattelutavasta, jossa sitä ajatellaan osana laskentatoimen valvontaa, kohti dynaamisempaa, monimutkaisempaa ja jatkuvasti muuttuvaa konseptia. Sisäisen valvonnan määritelmään liittyy monia erilaisia tulkintoja, jotka tekevätkin sen tarkemmasta määrittelemisestä haasteellista. Toisaalta sen laajan määrittelyn ansiosta sisäinen valvonta on nykyään kiinteä osa johdon valvontaa ja hyvää hallintotapaa. (Jokipii 2006, 35.) Sisäinen valvonta voidaan määritellä organisaation sisäisiksi toimintatavoiksi, joiden avulla yritetään varmistua toiminnan laillisuudesta ja tuloksellisuudesta (Ahokas 2012, 12; HE 268/2014). Ahokkaan määritelmä pohjautuu yleisesti tunnettuun COSO-malliin, jonka mukaan sisäinen valvonta on prosessi, jota toteuttavat johto ja koko henkilökunta. Tässä tutkimuksessa sisäinen valvonta määritellään edellä olevan kuvauksen mukaisesti, koska laillisuus- ja tuloksellisuuskysymykset ovat merkittävässä roolissa kuntaorganisaatioiden toiminnassa.

Tutkimuskirjallisuudessa sisäisen valvonnan käsitteistön skaala on varsin laaja, ja aihetta käsitellään usein esimerkiksi strategisen valvonnan, johdon valvonnan, sisäisen valvonnan ja valvontajärjestelmien teemojen kautta. Käsitteistön ja teemojen vaihtelevuus sekä eri merkitykset ja tulkinnat saman aihepiirin ympärillä luovat useita päällekkäisyyksiä käsitteiden välille. (Pfister 2009, 15.) Tämä voi vaikeuttaa entiselläänkin monitulkintaisen käsitteen hahmottamista ja ymmärtämistä. Sisäinen valvonta on kuitenkin huomattavasti enemmän, kuin vain vaadittujen lomakkeiden ja ohjeistusten täyttämistä. Aivan yhtä tärkeää on ihmisten käyttäytyminen sisäisen valvonnan suhteen: kuinka valvontaa suunnitellaan, implementoidaan, ylläpidetään ja monitoroidaan osana jokapäiväisiä toimintoja (Pfister 2009, 22). Johdon valvontajärjestelmät tarjoavat hyödyllistä informaatiota johdon työskentelyyn ja ne auttavat organisaatioita kehittämään ja ylläpitämään tarkoituksenmukaisia toimintamalleja (Otley 1999, 364). Otleyn tutkimuksessa viitattiin sisäisen valvontajärjestelmän sijaan johdon valvontajärjestelmään käsitteenä, mutta kuten ylempänä todettiin, käsitteistöt ovat usein limittäisiä. Kuntien sisäisen valvonnan järjestelmän toimivuus edellyttää valvontatietoisuutta ja siten toimivien toimintamallien tunnistamista ja käyttöä.

Sisäisen valvonnan prosessiin liittyy väistämättä erilaisia rajoituksia, jonka vuoksi sisäisen valvonnan prosesseilla pyritäänkin lähtökohtaisesti saavuttamaan kohtuullinen varmuus kunnan toiminnan tuloksellisuudesta, raportoinnin luotettavuudesta ja säännösten noudattamisesta. Sisäiseen valvontaan liittyviä rajoitteita voivat olla esimerkiksi asetettujen tavoitteiden ja prosessien toimimattomuus, ihmisen arvostelukyky ja päätöksenteko, johdon ja henkilöstön kyky ohittaa tai kiertää sovitut kontrollit sekä sisäisen toimintaympäristön ulkopuoliset tapahtumat. Rajoitusten tiedostaminen ja tunnistaminen auttavat kuitenkin johtoa luomaan sellaisen valvontajärjestelmän, jossa rajoitteiden riskit olisivat mahdollisimman pienet. (COSO 2013, 9.) Valvontajärjestelmää ei tulisi myöskään kehittää tai arvioida irrallisesti, vaan valvontajärjestelmän tehokkuus riippuu sen yhteensopivuudesta organisaation resurssien ja toimintojen kanssa (Collis & Montgomery 1998, 78). Sisäisen valvonnan rajoitteet voivat heijastella myös organisaation kulttuuria. Työskentelykulttuuri, huolimattomuus tai väärinkäytösten tekeminen kertoo selkeästi heikosta sisäisestä valvonnasta, mutta se kertoo myös sisäisen toimintaympäristönsä kulttuurista. Vastaavasti johdon suhtautuminen yksityiskohtaisiin ja kalliisiin valvontatoimenpiteisiin tai toisaalta käytännönläheisempään lähestymistapaan, heijastelee organisaatiossa vallitsevaa kulttuuria. (Pfister 2009, 30.) Vaikka organisaatiokulttuuria ei tarkemmin tarkastella tässä tutkimuksessa, johtamisfilosofia eli johdon suhtautuminen sisäiseen valvontaan ja siten johdon esimerkki voivat vaikuttaa organisaation valvontakulttuuriin ja sisäisen toimintaympäristön toimintamalleihin.

3.3 Sisäisen valvonnan osa-alueet

Tässä luvussa käsitellään sisäisen valvonnan osa-alueita COSO-mallin mukaisesti. COSO-malli on yleisesti tunnetumpi yksityisen sektorin sisäisessä valvonnassa, mutta useat kuntaorganisaatiot käyttävät tätä mallia jäsentääkseen omaa sisäisen valvonnan prosessiaan. Kuvion avulla on tarkoitus havainnollistaa seuraavaa: Jotta organisaation toiminnot toimisivat kokonaisvaltaisesti tehokkaasti (*operations)*, taloudellinen raportointi olisi luotettavaa (*reporting)* ja lakeja ja säännöksiä noudatettaisiin (*compliance)*, sen on kehitettävä toimiva sisäisen valvonnan prosessi varmistuakseen näiden tavoitteiden saavuttamisesta (COSO 1994, 3). Siis saavuttaakseen haluamansa tavoitteet, organisaation tulee harjoittaa sisäistä valvontaa prosessina ja osana jokapäiväistä toimintaa, eli sisäisen valvonnan tulisi läpäistä organisaation kaikki tasot toimiakseen asianmukaisesti.

Sisäisen valvonnan viitekehikon jokaisella osa-alueella on oma roolinsa. Sisäinen valvonta koostuu joukosta toimintoja, jotka kytkeytyvät organisaation toimintamalleihin ja niitä suoritetaan läpi organisaatiotasojen ja -toimintojen. Toimintojen tehokkuuden, raportoinnin luotettavuuden ja säännösten noudattamisen aspektit kytkeytyvät kaikkiin toimintoihin ja koko henkilöstön toimintaan organisaatiossa. (Pfister 2009, 21-22). Organisaatiot pystyvät suorittamaan vähemmän monia sisäisiä talouden kontrolleja, esimerkiksi kerroksittaista valtuutusta, poikittaistarkastuksia, tarkkailua ja eriyttämistä teknologisten muutosten, uusien johtamismallien ja organisaatioiden rakennemuutosten vuoksi. Ammattikirjallisuudessa korostuu silti mahdollisuudet vahvistaa kokonaisvalvontaa, kun tunnistetaan tehokkaan sisäisen valvonnan kriteerit. (Stringer & Carey 2002, 64.) Tehokas sisäinen valvonta koostuu skaalasta valvontakomponentteja, jotka esitellään seuraavaksi COSO-viitekehyksen kautta.

Kuvio 1. Sisäisen valvonnan viitekehys (COSO).

Valvontaympäristö

Valvontaympäristö (*control environment)* on sisäisen valvonnan osa-alue, joka luo perustan muille osa-alueille. Organisaation sisäinen valvontaympäristö vaikuttaa koko valvontajärjestelmän rakenteeseen eli siihen, miten muut osa-alueet muodostuvat (COSO 1994, 23). Valvontaympäristöstä voisi käyttää myös termiä valvontakulttuuri, koska sillä tarkoitetaan organisaation raameja ja ympäristöä, jossa sisäinen valvonta toimii. Valvontaympäristö määrittyy organisaation kontekstin, kulttuurin ja arvojenkin perusteella ja vaikuttaa paljon sisäisen valvonnan asenteisiin (Ahokas 2012, 27). Valvontaympäristö lähtee organisaatiossa toimivien ihmisten ominaisuuksista: rehellisyydestä, eettisistä arvoista ja pätevyydestä (Säilä ym. 2008, 68). Näiden lisäksi tärkeitä ominaisuuksia ovat myös auktoriteetin osoittaminen, eheys ja vastuu (Stringer & Carey 2002, 65). Organisaation johdon vastuulla on luoda sellainen henki henkilöstön ja organisaation sisälle, että sisäisen valvonnan muutkin osa-alueet voivat toimia tehokkaasti. Säilä ym. (2008, 68) korostavat teoksessaan myös sitä, että selkeä vastuunjako on ehdoton edellytys tehokkaalle johtamis- ja valvontakulttuurille. On tärkeää organisoida valvonta niin, että kunnan tavoitteet ja riskit ovat kaikkien tiedossa.

Riskien arviointi

Organisaation on oltava selvillä siitä, millaisia riskejä se kohtaa ja selvitettävä ne. Riskien arvioinnin *(risk assessment)* ja riskienhallinnan avulla kehitetään mekanismeja riskien tunnistamiseksi, analysoimiseksi ja hallitsemiseksi. (COSO 1994, 16; Stringer & Carey 2002, 66.) Kunnallishallinnon taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden saavuttamiseksi on tärkeää, että riskienhallinta on olennaisesti mukana toiminnan suunnittelussa. Kunnissa riskit voivat vaikuttaa taloudelliseen asemaan, palvelujen laatuun ja yleisesti kunnan menestykseen. Ei sovi unohtaa, että aika ajoin tulee

julki myös julkisissa organisaatioissa tapahtuneita väärinkäytöksiä, joita tehokas sisäinen valvonta voi omalta osaltaan ennaltaehkäistä. (Säilä ym. 2008, 68.)

Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimenpiteet *(control activities)* auttavat varmistamaan, että organisaatio toimii johdon asettamien tavoitteiden mukaisesti (Ahokas 2012, 34; COSO 1994, 4). Valvontatoimet voivat olla esimerkiksi sisäisiä kontrolleja ja sisäistä tarkkailua. Sisäinen tarkkailu tapahtuu osana päivittäisiä toimintarutiineja manuaalisilla tai ohjelmoiduilla kontrolleilla. Sisäiset kontrollit voivat olla ennaltaehkäiseviä, paljastavia tai korjaavia (Ahokas 2012, 34), mutta Säilä ym. (2008, 69) luokittelevat niin ikään kompensoivat ja yleiset johtamiskontrollit sisäisten kontrollien alle. Käytännössä tällaiset kontrollitoimenpiteet voivat tarkoittaa tiettyjen työtehtävien eriyttämistä, asianmukaista tietosuojaa, valtuuksien ja käyttöoikeuksien hallintaa ja tarkoituksenmukaista dokumentointia. Organisaatio toteuttaa valvontatoimia toimintamallien avulla, jotka määrittelevät mitä toiminnalta odotetaan sekä menettelytavat, jotka vievät toimintamallit käytäntöön (COSO 2013, 7). Tällaisia valvontatoimia voivat olla siis fyysisten kontrollien lisäksi esimerkiksi johdon raportointijärjestelmät talousarviotavoitteiden toteutumisen seuraamiseksi, eri toimintojen ohjeistukset ja viranhaltijoiden toimivaltuuksien määrittäminen.

Informaatio ja kommunikaatio

Ahokas (2012, 40) korostaa teoksessaan informaation relevanttiuden ja ajantasaisuuden tärkeyttä. Informaation *(information & communication)* tulisi olla organisaatiossa asianmukaisesti raportoitua sekä kommunikoitua. Kommunikaation tulisi kulkea sujuvasti organisaation tasosta ja yksiköstä toiseen, samoin alhaalta ylös. Tehokkaat viestintäkanavat ovat kiinteä osa sisäistä valvontajärjestelmää. Niiden etuna on muun muassa parantunut kommunikointi odotuksista, velvollisuuksista ja tavoitteista. Toimiva informaatiojärjestelmä vähentää yksittäisiin työntekijöihin nojautumista väärinkäytösten ehkäisemisessä ja paljastamisessa. (Stringer & Carey 2002, 67.) On johdon tehtävä viestiä henkilöstölle siitä, että valvonta on tärkeää ja johdon täytyy lisäksi saada henkilöstö ymmärtämään oma roolinsa sisäisessä valvonnassa ja kuinka eri toimet vaikuttavat toisten työhön. (Säilä ym. 2008, 70.) Viestinnän tulisi olla mutkatonta myös muun muassa kuntalaisten ja viranomaisten suuntaan. Tässäkin osa-alueessa korostuu tehokkaan valvontaympäristön luomisen tärkeys, jotta henkilöstö ja johto ymmärtävät avoimen viestinnän merkityksen sisäisen valvonnan kannalta.

Seuranta

Jotta sisäistä valvontaa voidaan pitää yllä ja kehittää, on erilaisia toimintoja ja järjestelmiä myös seurattava ja arvioitava aktiivisesti. Seurantatoiminnolla voidaan arvioida organisaation sisäisen valvonnan toimivuutta pidemmällä ajanjaksolla. Seurantaa voidaan suorittaa jatkuvana päivittäistoimena, erillisinä arviointeina tai näiden yhdistelmänä ja sisäisen valvonnan puutteista raportoidaan johdolle. (Pfister 2009, 50; COSO 2013, 7.) Seurannan *(monitoring activities)* merkitys korostuu etenkin silloin, kun sisäisen valvonnan tuottaman tiedon perusteella ohjataan kunnan toimintaa ja muutetaan toimintatapoja. (Säilä ym. 2008, 71.) Seurannan prosessi on erittäin tärkeä sisäisen valvonnan laadun ja toimivuuden arvioinnin kannalta (Ahokas 2012, 42) ja seuranta voidaan jakaa osaksi päivittäistä toimintaa ja lisäksi tärkeiden kohteiden erillisiin arviointeihin, joilla voidaan vahvistaa sisäistä valvontaa. Usein tällaiset erilliset tarkastukset suoritetaan kuitenkin ulkoisen tai sisäisen tarkastuksen toimesta.

4 Kuntien sisäinen valvonta kontingenssiteorian näkökulmasta

Kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoja ja niissä ilmeneviä sisäisen valvonnan osa-alueita tarkastellaan tässä tutkimuksessa kontingenssiteoreettisen lähestymistavan kautta. Valintaa perustellaan sillä olettamuksella, että sisäisen valvonnan osatekijät muodostuvat kussakin kunnassa sen oman toimintaympäristön mukaisesti. Voidaan siis ajatella, että valvontaympäristö mukautuu kunnan toimintaympäristöön, koska yhden valvontaympäristön mallin ei voida ajatella sopivan kaikille. Kontingenssiteoreettinen näkökulma on tutkimuksen kannalta perusteltu myös siksi, että kullakin kunnalla on omat hallintosääntönsä sekä sisäisen valvonnan ohjeistukset. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteotkin voivat olla huomattavasti erilaisia toistensa kanssa.

Kontingenssiteorian mukaisesti organisaation on sopeuduttava ympäristönsä vaatimuksiin voidakseen menestyä. Organisaatiota olisi siis tarkasteltava ympäristönsä näkökulmasta. Organisaation johdon on tunnistettava ainutlaatuinen toimintaympäristönsä ja siten sen asettamat vaatimukset toiminnalle. (Harisalo 2008, 217, 221.) Kuntaorganisaatiot toimivat hyvin erilaisissa ympäristöissä keskenään, jonka voi todeta jo esimerkiksi kuntien kokoa tai kompleksisuutta pohdittaessa. Johtamisen ja kehittämisen näkökulmasta on erittäin tärkeää, että jokainen organisaatio muodostaa oman valvontaympäristönsä. (Harisalo 2008, 233.) Vaikka suomalaisissa kunnissa on samankaltaisuutta muun muassa lainsäädännön, rajallisten resurssien ja päätöksentekojärjestelmän näkökulmasta, kunnilla on paljon keskenään erilaisia ominaispiirteitä, koska niiden ympäristötekijätkin ovat erilaisia.

Kontingenssiteoreettinen ajattelutapa on lähtenyt siitä ajatuksesta, ettei organisaatioiden valvonnan ongelmiin voida soveltaa yhtä universaalia ratkaisua (Otley 2016, 46). Aihetta koskeva tutkimus on pyrkinyt tunnistamaan keskeisiä kontingenssitekijöitä, jotka sopisivat organisaatioiden tiettyihin olosuhteisiin. Tällaisia mahdollisesti merkittäviä kontingenssitekijöitä on löydetty runsaasti, jotka voivat olla jopa keskenään ristiriitaisia. Kontingenssiajattelua tulisi tänä päivänä tarkastella dynaamisessa kontekstissa ja erillisten prosessien lähtökohdista, joiden avulla voidaan tarkastella johtamisen ja valvonnan malleja ja muutoksen mekanismeja. (Otley 2016, 46.) On epätodennäköistä, että kaiken kattavaa ja kaikissa mahdollisissa ympäristötekijöissä toimivaa kontingenssimallia voitaisiin kehittää. Kontingenssiteorian tulisikin siis tunnistaa valvontajärjestelmän spesifejä tekijöitä, joihin liittyvät tietyt määritellyt olosuhteet ja havainnollistaa niiden yhteensopivuutta (Otley 1980, 84).

Lukuisia kontingenssitekijöitä voidaan Woodsin (2009, 75) mukaan kategorisoida esimerkiksi organisaation ympäristön, teknologian, rakenteen, koon tai strategian mukaan, koska näiden tekijöiden voidaan ajatella vaikuttavan valvontajärjestelmän suunnitteluun ja käyttöönottoon. Toisaalta Woods toteaa artikkelissaan, että kontingenssiteoria kehitettiin alun perin ansaintataloudellisessa kontekstissa, joka eroaa hyvin paljon julkisen sektorin luonteesta. Tällöin voitaisiin pohtia, soveltuuko kontingenssiteorian linkittäminen julkiseen sektoriin ja kuntien sisäiseen valvontaan. Toisaalta tämä kuitenkin vahvistaa ajatusta siitä, etteivät organisaatiot voi käyttää yhtä universaalia mallia, koska jokaisella organisaatiolla on uniikki ympäristönsä ja omat kontingenssitekijänsä. Woods (2009, 75) esittää julkiselle sektorille kolmea keskeistä kontingenssitekijää, jotka ovat keskeiset hallintopolitiikat, informaatio- ja viestintäteknologia ja organisaation koko. Tekijät on tässä teoksessa lajiteltu riskienhallinnan näkökulmasta, mutta suomalaisessa kuntakontekstissa riskienhallinta on tiiviissä yhteydessä sisäiseen valvontaan, joten niitä voidaan tarkastella myös tämän tutkimuksen lähtökohdista. Kontingenssiteoreettinen ajattelu konkretisoituu lisäksi siinä, että kunnat saavat pitkälti itse päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä eli valvonnan painopisteistä. Toimintaympäristö vaikuttaa siis voimakkaasti siihen, kuinka organisaation sisäisiä käytäntöjä luodaan (Harisalo 2008, 39).

Edellä mainittujen lisäksi McGrandle (2017, 526) on todennut, ettei ole olemassa yhtä johtamisen mallia, jota voitaisiin soveltaa kaikissa organisaatioissa. Organisaatioiden toimintapolitiikkojen ominaispiirteet (characteristics) ja niiden tehokkuus riippuu tietyistä sisäisistä ja ulkoisista ympäristötekijöistä. Organisaatiot syntyvät ympäristönsä erilaisuuden ja vaatimusten tuloksena, jolloin ei voi olla yhtä parasta mallia johtaa organisaatiota (McGrandle 2017, 526). Kontingenssiteoria puoltaa sitä ajatusta, että organisaatiot räätälöidään vastaamaan niiden uniikkeja ympäristötekijöitä ja sidosryhmien vaatimuksia. Kontingenssiteoria on paras tapa lähestyä julkisen sektorin johtamista ja tuloksen mittaamista, koska organisaatiot on rakennettu erilaisissa ympäristöissä. Eräs merkittävimmistä kontingenssiteorian hyödyistä voidaan katsoa olevan sen kyky keskittyä organisaation ympäristöön ymmärtääkseen paremmin toimintojen järjestämisen ja tuloksellisuuden eroja organisaatioiden välillä. (McGrandle 2017, 528-529.) Myös Agbejule & Jokipii (2009, 504) tunnistavat tutkimuksessaan kontingenssiteorian perusoletuksen siitä, että kontingenssitekijöiden ja valvontajärjestelmän yhteen sovittamisen tuloksena on organisaation tehokkaampi toiminta.

Aiempi tutkimus tunnistaa selkeän yhteyden sisäisen valvonnan ja kontingenssiteorian välillä. Jokipiin (2010, 118) mukaan kontingenssitekijöitä ovat strategia, koko, organisaatiorakenne sekä ympäristön epävarmuus, joten nämä tekijät vahvistavat edelleen aiemmin mainittuja määritelmiä

kontingenssitekijöistä. Jokipiin (2010, 135) tutkimuksesta selviää, että kontingenssitekijöillä on yhteys organisaatioiden sisäisen valvonnan rakenteeseen, joka vaikuttaa myös sisäisen valvonnan tehokkuuteen. Tavanomainen kontingenssiteoreettinen lähestymistapa tutkimuksissa on ollut, että johdon valvontajärjestelmiä otetaan käyttöön, jotta organisaatiot voisivat saavuttaa niiden tavoitteita, ja nämä järjestelmät saavat vaikutteita kontekstista, jossa ne toimivat (Chenhall 2003, 128). Kahdella organisaatiolla ei ole, eikä pitäisi olla samanlaista valvontajärjestelmää. Organisaatioiden sisäisen valvonnan tarpeet vaihtelevat huomattavasti toimialasta, koosta, organisaatiokulttuurista ja johdon filosofiasta riippuen. Vaikka organisaation tulee hyödyntää valvontajärjestelmän kaikkia osa-alueita ylläpitääkseen tehokasta valvontaa, valvontajärjestelmät näyttävät erilaisilta eri organisaatioissa. (COSO 1994, 18.)

Kuntaorganisaatioiden tietyt ominaisuudet voivat toisaalta viestiä sisäisessä valvonnassa ilmenevistä heikkouksista. Sisäisen valvonnan heikkouksista voidaan löytää tiettyjä määrittäviä tekijöitä, kuten pieni koko, taloudellinen heikkous, organisaation hiljattainen perustaminen tai kasvu, monimutkainen rakenne ja muita vastaavia tekijöitä. Siitä huolimatta, että organisaatiot kohtaavat ainutlaatuisia haasteita sisäisessä valvonnassaan, niistä voidaan tunnistaa tiettyjä yhtäläisyyksiä. Tutkimuksen mukaan esimerkiksi henkilöstöön liittyvät haasteet ovat yleisempiä pienissä ja taloudellisesti heikoissa organisaatioissa. Toisaalta taas kompleksisuuteen liittyvät ongelmat ovat yleisempiä organisaatioissa, joissa toiminnot ovat monipuolisia ja monimutkaisia tai ne käyvät läpi suuria muutoksia. (Doyle, Ge & McVay 2006, 201; 219.) Huolimatta siitä tosiasiasta, että tässäkin tutkimuksessa tutkittiin yksityisen sektorin organisaatioita, sen sovellutuksia voidaan pohtia myös julkisorganisaatioiden näkökulmasta. Kuntaorganisaatiot kohtaavat jatkuvasti taloudellisia haasteita, jotka vaikuttavat niiden talouden terveyteen. Lisäksi kuntaorganisaatiot eroavat toisistaan muun muassa koon, kompleksisuuden ja hallintopolitiikkojen perusteella.

Organisaatioiden riskienhallintaan ja suorituskykyyn liittyvässä tutkimuksessa tunnistettiin viisi keskeistä avaintekijää, jotka vaikuttavat kokonaisvaltaiseen riskienhallintaan ja suoriutumiseen organisaatioissa. Näitä keskeisiä tekijöitä olivat ympäristön epävarmuus, vallitseva kilpailu, organisaation koko, organisaation kompleksisuus ja johdon suorittama valvonta (Gordon, Loeb & Tseng 2009, 322). Riskienhallintaprosessi on keskeinen osa kuntaorganisaatioiden sisäistä valvontaa, joten tutkimuksen tulokset ovat huomionarvoisia tämänkin tutkielman kannalta. Sen lisäksi huomionarvoista on se, että keskeiset avaintekijät riskienhallinnan tuloksellisuuden kannalta toistuvat eri tutkimuksissa. Organisaation koko ja kompleksisuus ilmenevät myös Doylen ym. (2006) ja Woodsin (2009) tutkimustuloksissa. Ympäristön epävarmuus puolestaan korostui Jokipiin (2010) tutkimuksessa.

Edellä on käsitelty tutkimuksen kannalta relevantti teoreettinen viitekehys. Tutkimuksen toisessa kappaleessa esitelty tutkimuskysymys ”Miten COSO-viitekehyksen osa-alueet ilmenevät kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa?” voidaan johtaa sisäisen valvonnan käsitteistöä koskevasta luvusta. Tutkimuskysymys on täten perusteltu, koska aiheeseen liittyvää tutkimustietoa on vain vähän. Teoreettisesta viitekehyksestä nousee myös tutkimuksen toinen keskeinen tutkimuskysymys: ”Millaisia teemoja kuntien sisäisen valvonnan eri osa-alueiden sisällä esiintyy?”, jota puolestaan peilataan kuntaorganisaatioiden ominaispiirteisiin eli kontingenssitekijöihin, ja näin sisäisen valvonnan teemat ja kontingenssiteoreettinen näkökulma nivoutuvat yhteen ja määrittelevät rakenteen seuraavassa kappaleessa käsiteltävälle analyysille. Sisäiseen valvontaan liittyvää teoriaa käsitellään empiirisessä analyysissa niin, että aineistosta nostettavia ilmauksia luokitellaan COSO-viitekehyksen mukaisiin luokkiin ja tuloksia analysoidaan jäljempänä edelleen näihin osa-alueisiin peilaten. Kontingenssiteoreettinen näkökulma ilmenee analyysissa niin, että aineistosta etsitään kuntakohtaisia sisäisen valvonnan teemoja ja analysoidaan niitä osana sisäisen valvonnan osatekijöitä. Seuraavassa kappaleessa esitellään tarkemmin analyysin tuloksia.

5 Analyysin tulokset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, mitä teemoja ja konkreettisia toimia Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoista ilmenee. Toisena tutkimuskysymyksenä oli selvittää, miten COSO-viitekehyksen osa-alueet näkyvät näissä selonteoissa ilmenevistä teemoista. Aineistosta esiin nousevia teemoja peilattiin sisäisen valvonnan viitekehikon osa-alueisiin ja siten pyrittiin vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Aineistosta etsittiin konkreettisia johtopäätöksiä, painopisteitä tai kehittämiskohteita, jotka sitten luokiteltiin viitekehyksen mukaisesti yhteen viidestä osa-alueesta: valvontaympäristöön, riskienhallintaan, valvontatoimenpiteisiin, informaatioon ja viestintään tai seurantaan. Kunnilla on merkittävästi vapauksia sen suhteen, millaisia muotoseikkoja ne noudattavat sisäisen valvonnan selonteoissaan. Tämän vuoksi konkreettisia teemoja ei voitu etsiä yksittäisen sanan tai käsitteen perusteella, vaan aineistoa tulkittiin kokonaisuutena ja siitä etsittiin asioita, joita kunnat tunnistavat omasta toiminnastaan ja ympäristöstään. Tutkimuksen tulosten kannalta on huomioitava lisäksi se tosiasia, että kunnilla oli usein huomioita useammasta kuin yhdestä osa-alueesta. Aineistosta esille nousevat teemat analysoitiin luokittelemalla esille nousseet teemat vain yhteen eniten painottuneeseen osa-alueeseen. On myös syytä muistaa, että jotkut teemat voidaan tulkita kuuluvan enemmän kuin yhteen osa-alueeseen, koska esille nousevat seikat kuntien sisäisessä valvonnassa ovat hyvin moninaisia. Ennen analyysin tuloksiin siirtymistä on syytä muistaa dokumenttianalyysiin liittyvät rajoitteet. Dokumenttien saatavuus voi olla haastavaa, niihin sisältyvä tieto voi olla osin puolueellista, eikä selontekoja ole varsinaisesti luotu tutkimusmielessä (Bowen 2009, 32).

Dokumenttien saatavuus ja sisällön subjektiivisuus selittävät osaltaan aineiston otoskokoa. Tutkimusta varten tarkasteltiin 295 kuntaa, jotka käsittävät kaikki Manner-Suomen kunnat. Näistä 33 kunnan vuoden 2018 tilinpäätöstä ei ollut saatavilla kunnan verkkosivuilla, tai sitä ei ollut saatavilla suomen kielellä. Lisäksi 34 kunnan sisäisen valvonnan selonteot olivat sellaisia, joissa keskeiset johtopäätökset todettiin muun muassa kommenteilla ”*sisäinen valvonta tuottaa pääosin kohtuullisen varmuuden”,* tai ”*toiminnassa ei ole ilmennyt puutteita”* ilman konkreettisia johtopäätöksiä tai painopisteitä tuleviksi kehityskohteiksi. Näiden kuntien osalta ei ollut tarkoituksenmukaisesti pääteltävissä sisäisen valvonnan osa-alueita, joten lopullinen analyysi muodostui 228 kunnan selontekojen sisällöstä. Seuraavassa kappaleessa tarkastellaan kokonaisuutena sisäisen valvonnan osa-alueiden esiintymistä kuntien selonteoissa.

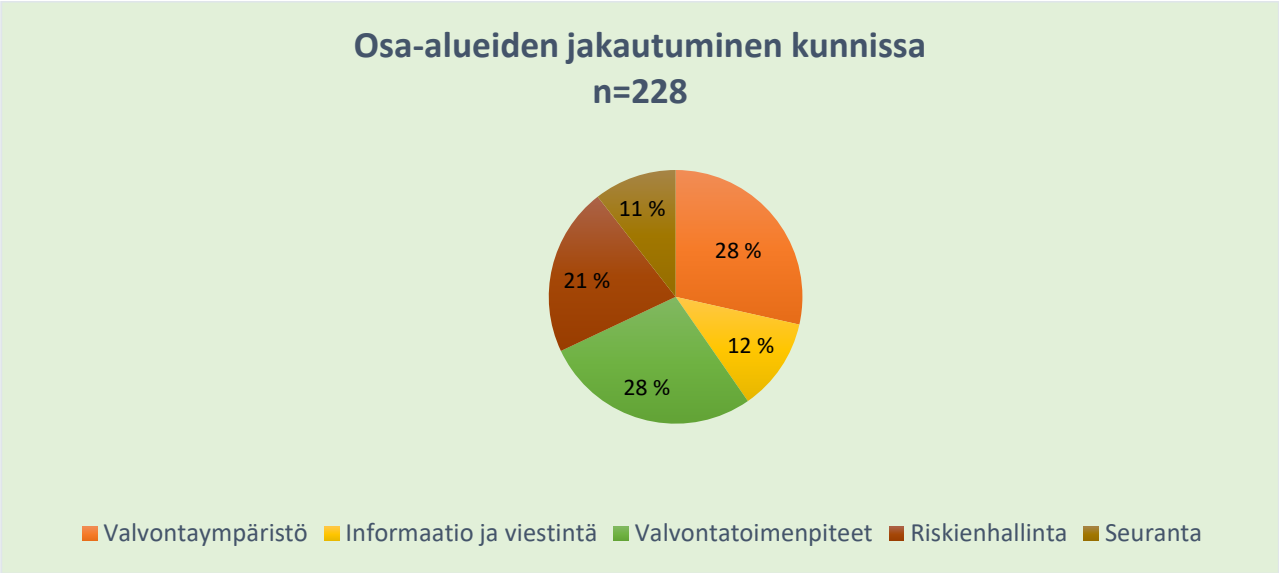
5.1 Sisäisen valvonnan osa-alueet selonteoissa

Tutkimuksen tuloksista selviää, että kaikki COSO-viitekehyksen mukaiset sisäisen valvonnan osa-alueet näyttäytyvät kuntien selonteoissa. Mikään tietty osa-alue ei yksittäisesti ollut muita osa-alueita yleisempi, mutta osa-alueiden välillä on silti vaihtelua. Valvontaympäristöön ja valvontatoimenpiteisiin liittyvät teemat ilmenivät molemmat yli neljänneksessä kunnista. Hieman yli viidennes selonteoista nosti esiin eniten riskienhallintaan ja riskienarviointiin liittyviä asioita. Seurantaan sekä informaatioon ja viestintään liittyviä seikkoja nostettiin esiin kumpaakin hieman yli 10 prosentissa selontekoja. Valvontaympäristön ympärillä liikkuvat teemat ilmenivät siis 65 kunnassa. Informaatioon ja viestintään kiinnitettiin huomiota 27 kunnassa. Valvontatoimenpiteet ilmenivät toiseksi eniten selonteoissa, sillä niitä nousi aineistosta 63 kunnassa. Riskienhallintaan liittyviä teemoja esiintyi 49 kunnan selonteossa ja lopuksi seurantaan liittyviä seikkoja nousi esiin 24 kunnassa.

Valvontaympäristöön kuuluviksi teemoiksi tulkittiin kuuluvan esimerkiksi johtamismalleihin ja valvontatietoisuuteen liittyviä seikkoja. Näiden lisäksi organisaation valvontakulttuuri, organisaatiorakenne ja henkilöstön kompetenssitekijät luokiteltiin valvontaympäristön osa-alueeseen. Henkilöstö- ja rekrytointipolitiikkaan liittyvät sekä vallan ja vastuunjaon selkeyteen liittyvät teemat katsottiin edelleen valvontaympäristön osa-alueeseen kuuluvaksi. Nämä teemat viestivät sisäisen valvonnan viitekehyksen ajatusta siitä, että valvontaympäristö luo organisaation valvontajärjestelmälle pohjan ja rungon muille osa-alueille. Keskeiset toimintapolitiikat, osaaminen, johdon asenne ja valvontatietoisuus voivat vaikuttaa keskeisesti siihen, miten esimerkiksi käytännön valvontatoimenpiteet tai sisäinen tiedonkulku saadaan jalkautettua organisaation toimintatapoihin.

Riskienhallinnan osa-alueeseen luokiteltiin kaikki riskienhallintaprosessiin liittyvät teemat, kuten riskienarviointia ja riskien tunnistamista sekä muutoshallintaa käsittelevät teemat. Myös strategiaprosessi, talousraportoinnin riskien arviointi ja tietosuoja-asiat riskienhallinnan näkökulmasta liitettiin riskienhallinnan osa-alueeseen. Valvontatoimenpiteiden osa-alueeseen sisältyy tavallisesti kaksi elementtiä: politiikat, jotka määrittelevät sen, mitä tulisi tehdä, sekä menettelyt politiikan toteuttamiseksi (COSO 1994, 51). Valvontatoimenpiteiden osa-alueeseen kuuluivat muun muassa fyysiset kontrollit, vaarallisten työyhdistelmien eriyttäminen, toimivaltuuksien määrittäminen sekä toimintojen ohjeistukset. Lisäksi tähän osa-alueeseen liitettiin johdon tuloksellisuuden raportointijärjestelmään liittyvät teemat, eli esimerkiksi talousarvion tavoitteiden ja toteuman raportointi. Informaation luotettavuus kuuluu myös valvontatoimenpiteisiin, ja se voidaan varmentaa esimerkiksi kirjanpidon täsmäytyksillä. Informaatioon ja viestintään liittyvät

teemat käsittelivät sisäistä tiedonkulkua, tietojärjestelmiä, tiedon laadun kontrollointia sekä kommunikointia. Informaation oikea-aikaisuus ja oikeellisuus sekä tiedon saatavuus luokiteltiin informaation ja viestinnän alle. Lopuksi seurannan osa-alueeseen liittyviä teemoja olivat muun muassa palautteeseen, itsearviointeihin, johdon suorittamaan jatkuvaan seurantaan liittyvät tekijät sekä kontrollipuutteista raportointi ja sisäinen tarkastus. Seuraavissa kuvaajissa esitellään tarkemmin sisäisen valvonnan osa-alueiden jakautumista kaikissa kunnissa ja kokoluokittain.

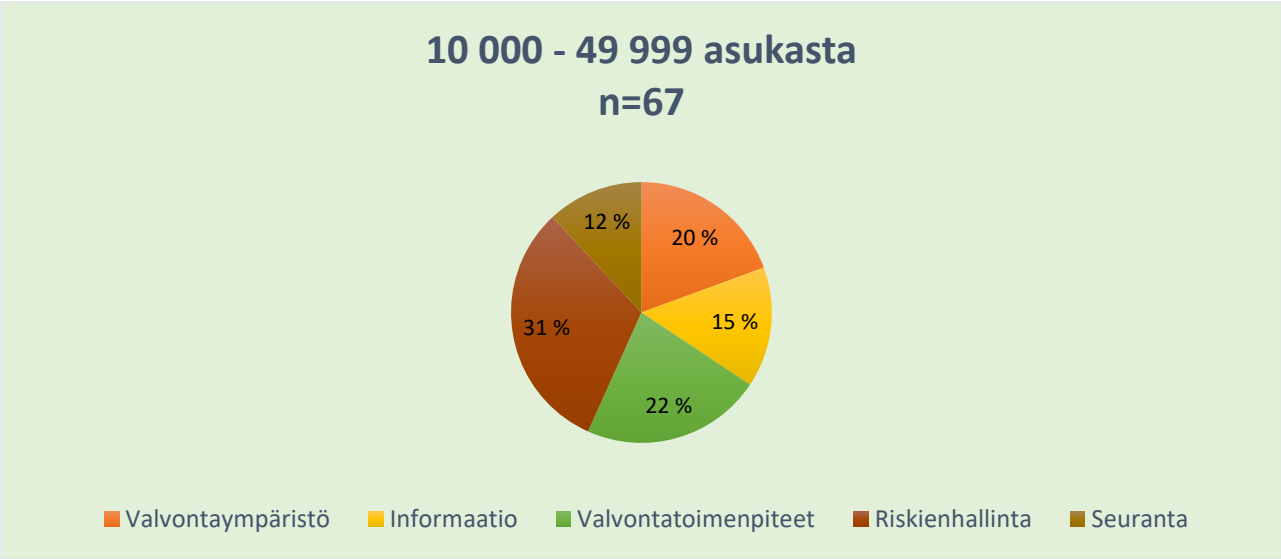


Kuvio 2. Sisäisen valvonnan osa-alueiden jakautuminen kunnissa.

Sisäisen valvonnan COSO-viitekehyksen osa-alueiden ilmenemistä tarkasteltiin myös kokoluokittain. Tässä tutkimuksessa kunnan koolla viitataan ainoastaan asukaslukuun vuonna 2018. Pienissä alle 10 000 asukkaan kunnissa osa-alueet jakautuivat melko samansuuntaisesti koko maan linjan kanssa. Pienissä kunnissa valvontaympäristöön ja valvontatoimenpiteisiin liittyvät painopisteet esiintyivät molemmat yli kolmanneksessa kuntia. Informaation ja viestinnän, riskienhallinnan ja seurannan osa-alueet esiintyivät kukin hieman yli kymmenessä prosentissa kuntia. Alle 10 000 tuhannen asukkaan kunnan sisäisen valvonnan osa-alueista koostuva kuvio on kokonaistulosten kannalta huomionarvoinen, koska tähän kokoluokkaan kuuluu yli puolet koko aineiston kunnista. Toki tämän kaltainen luokittelu on tutkimuskohtaista ja aineistoa olisi mahdollista jakaa koon perusteella useampaankin luokkaan.

Kuvio 3. Sisäisen valvonnan osa-alueet alle 10 000 asukkaan kunnissa.

Kunnissa, joissa on yli 10 000 mutta alle 50 000 asukasta, sisäisen valvonnan osa-alueissa korostuvat puolestaan riskienhallintaan liittyvät painopisteet, joita oli aineistossa 31 prosenttia. Muiden osa-alueiden osalta alueet jakautuvat hieman tasaisemmin keskisuurissa kunnissa. Valvontatoimenpiteet ja valvontaympäristö esiintyivät viidenneksessä kuntia, seurannan ja informaation osa-alueet esiintyivät tässäkin kokoluokassa vähiten, mutta kuitenkin lähes 15 prosentissa.



Kuvio 4. Sisäisen valvonnan osa-alueet kunnissa, joissa on asukkaita yli 10 000, mutta alle 50 000.

Kolmantena ja viimeisenä kokoluokkana ovat yli 50 000 asukkaan kunnat. Isoimpien kuntien kokoluokassa kolme osa-aluetta korostuu vahvasti: valvontaympäristöä painottavia selontekoja oli jopa 38 prosentilla kunnista. Riskienhallinnan osa-alue esiintyi 28 prosentissa kuntia ja valvontatoimenpiteet puolestaan 24 prosentissa. Informaatioon ja viestintään sekä seurantaan painottuvia selontekoja oli vain viidellä prosentilla. Valvontaympäristöön liittyvät painopisteet korostuivat selkeästi eniten suuremmissa kunnissa.

Kuvio 5. Sisäisen valvonnan osa-alueet kunnissa, joissa on asukkaita yli 50 000.

Kokoavasti voidaan siis todeta, että yleisesti ottaen sisäisen valvonnan COSO-viitekehyksen mukaiset osa-alueet esiintyvät melko samassa linjassa muihin kuntiin verrattuna. Osa-alueista valvontaympäristöön, valvontatoimenpiteisiin ja riskienhallintaan keskittyvät sisäisen valvonnan selonteot olivat yleisimpiä painopistealueita kunnissa. Seuraavassa kappaleessa tarkastellaan tarkemmin sitä, millaisia sisäisen valvonnan teemoja näiden osa-alueiden sisältä ilmeni.

5.2 Sisäisen valvonnan selontekojen moninaiset teemat

Tässä kappaleessa pyritään vastaamaan toiseen tutkimuksen alussa esitettyyn tutkimuskysymykseen: Mitä teemoja kunnat nostavat esille sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa? Luonnollisena jatkeena edelliseen kappaleeseen, teemoja tarkastellaan sisäisen valvonnan COSO-viitekehyksen kautta.

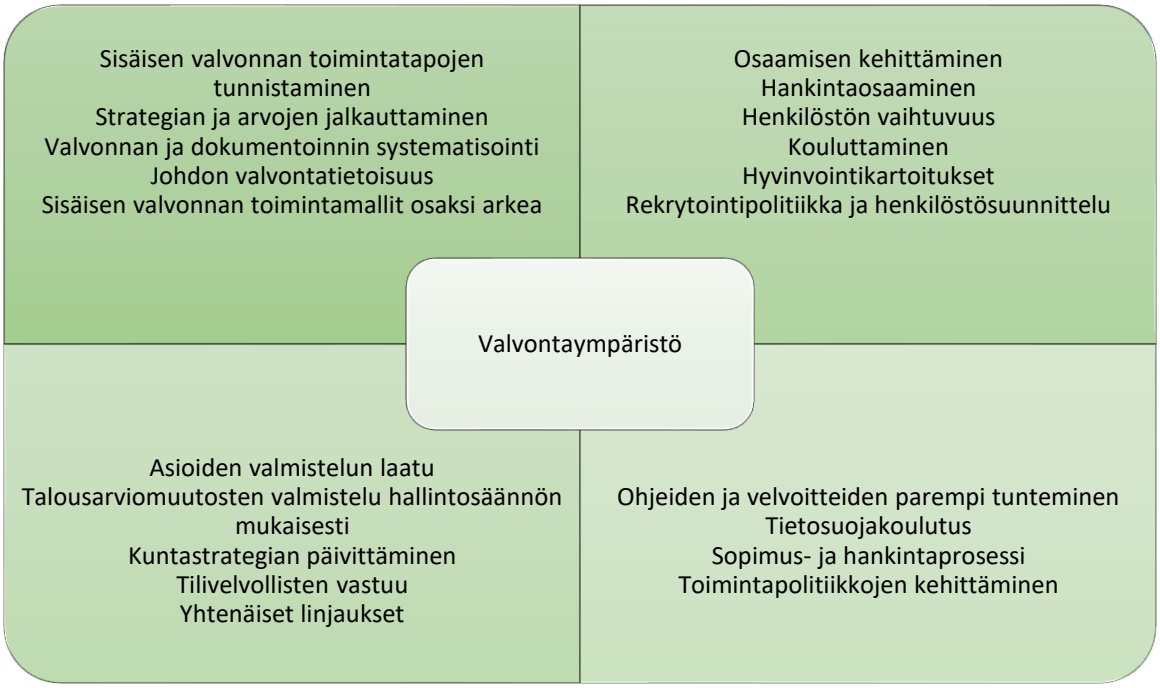
5.2.1 Valvontaympäristö

Kuten edempänä todettiin, valvontaympäristön voidaan ajatella luovan pohjan kunnan sisäiselle valvonnalle siitä näkökulmasta, että valvontaympäristö pitää sisällään perustavanlaatuisia ominaisuuksia aina johdon valvontatietoisuudesta osaamisen kehittämiseen ja sisäisen valvonnan toimenpiteiden saamista osaksi jokapäiväistä työskentelyä. Useissa kunnissa teemat pyörivät näiden asioiden ympärillä. Toisaalta voisi ennalta odottaa, että suurissa kaupungeissa sisäisen valvonnan tila olisi lähtökohtaisesti erittäin systemaattista ja valvontatietoisuus olisi kenties pienempiä kuntia edistyneempää. Tutkimusten tuloksista kuitenkin selviää, että suurista kaupungeista Helsingin, Oulun, Turun ja Jyväskylän sisäisen valvonnan selonteoissa painottuvat valvontaympäristöön liittyviä, melko perustavanlaatuisia asioita. Yli 50 000 asukkaan selonteoissa mainitaan muun muassa menettelytapojen kehittäminen sisäisen valvonnan osalta, työnjaon ja vastuiden edelleen selkiyttäminen, henkilöstön osaaminen, IT-politiikan ja tiedolla johtamisen kehittäminen, ja ydintoimintojen prosessikuvausten tekeminen. Näiden lisäksi selonteoissa tunnistetaan tarve edelleen jalkauttaa kaupungin strategiaa ja arvoja, sekä tarve systematisoida ja yhtenäistää sisäistä valvontaa organisaatiossa.

Keskisuurten kuntien selonteoissa esiintyi muun muassa haasteita organisaatiorakenteessa ja vastuuttamisessa, sopimusosaamisessa, sisäisen valvonnan kokonaisvaltaisissa toimintamalleissa ja sisäisen valvonnan systemaattisuudessa. Näiden lisäksi kunnat mainitsivat tiedolla johtamisen kehittämisen, osaamisen lisäämisen, koulutustarpeen ja mittariston kehittämisen. Strategian keskeneräisyys, sisäisen valvonnan tason nostaminen ja valvontatietoisuuden lisääminen, henkilöstöpolitiikka ja yleisesti sisäisen valvonnan prosessien ja hyvien toimintatapojen jalkauttaminen koko organisaatioon olivat keskeisiä teemoja kuntien selonteoissa. Näistä tekijöistä voidaan päätellä, että sisäisen valvonnan tietoisuutta ja systemaattisia toimintamalleja olisi edelleen kehitettävä. Sisäisen valvonnan selonteoissa esiintyvät teemat ovat hyvin moninaisia ja vaihtelevia kuntien välillä ja kokoluokkien sisällä. Selonteoissa tunnistetaan myös osaamisen tärkeys, mutta toisaalta resurssien rajallisuus rajoittavana tekijänä, eli sisäisen valvonnan painopisteiden kehittäminen ei välttämättä ole yksiselitteistä siitä huolimatta, että kehitystarpeet on kunnassa tunnistettu.

Pienemmissä kunnissa tunnistetaan usein tarve sisäisen valvonnan toimintatapojen kehittämiselle ja valvonnan saamiseksi osaksi arkea tietoisuutta lisäämällä, kouluttamalla ja ohjeistuksia luomalla. Esimerkiksi Savukosken kunnan selonteossa todettiin, että *”sisäisen valvonnan järjestäminen on vielä kesken”* ja että *”sisäisen valvonnan yleisohjeen mukaisesti on valittu 2 sisäistä valvojaa”*, joka

viestii siitä, että sisäistä valvontaa ei ole välttämättä käsitteenä edes täysin ymmärretty. Eräissä muissakin kunnissa todetaan, ettei sisäinen valvonta perustu systemaattiseen toimintatapaan. Toisaalta pienissä kunnissa korostetaan osaamisen varmistamista ja kehittämistä sekä tilivelvollisuuskysymyksiä. Samoin konserniajattelun vahvistaminen ja henkilöstön vaihtuvuus nousivat esille aineistossa. Vuonna 2018 korostui useissa kunnissa myös tietosuojapolitiikkojen luominen uuden tietosuoja-asetuksen myötä. Valvontaympäristöä käsittelevät teemat ovat kuntien välillä hyvin vaihtelevia, mutta toisaalta kovin suurta eroa esimerkiksi kokoluokkien välillä ei esiinny. Huomionarvoista on kuitenkin se, että valvontaympäristöön liittyvät teemat olivat sellaisia, että ennen niiden ominaisuuksien parantamista, kuten valvontatietoisuuden tai systemaattisen valvonnan lisäämistä voi olla vaikea lähteä kehittämään muita osa-alueita rakentavasti.

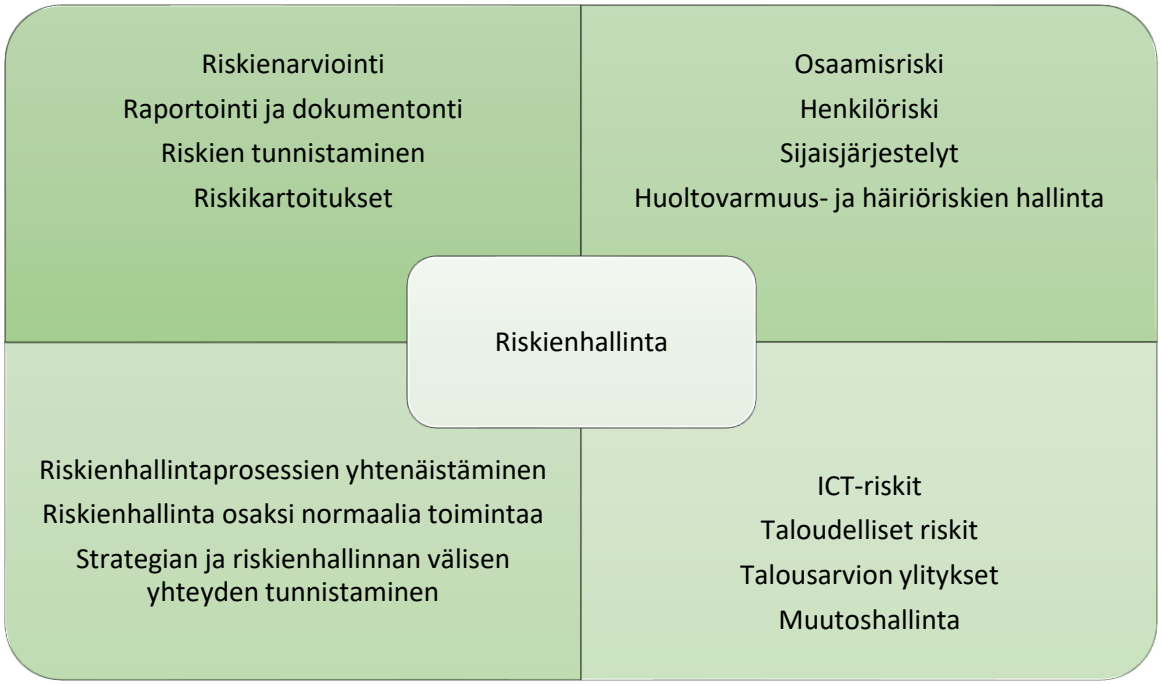


Kuvio 6. Valvontaympäristöön liittyviä teemoja selonteoissa.

5.2.2 Riskienhallinta

Riskienhallinnan teemat esiintyivät suurissa ja keskisuurissa kunnissa useammin kuin pienissä kunnissa. Riskienhallinnan sisällä on silti vaihtelevuutta kuntien välillä. Selonteoissa toistui usein ajatus siitä, että riskienhallintaa olisi yhtenäistettävä ja kehitettävä osaksi normaalia toimintaa. Kuten sisäisen valvonnan toimintamallien jalkauttamisessa koettiin kehitystarpeita, sama kehitystarve näkyy lisäksi riskienhallintaprosessissa. Riskienhallintaan liittyviä painopisteitä esiintyi kaikissa

riskienhallintaprosessin osissa. Riskienarviointi ja kuntien riskikartoitus sekä riskien tunnistaminen esiintyivät usein selonteoissa. Tietosuoja-asetuksen voimaantulo näkyi myös riskienhallinnan osa-alueella, kun kunnat panostivat tietoturvaan. Riskienhallinnan näkökulmia oli pohdittu muun muassa päätösten vaikutusten arvioinnissa ja talousraportoinnin kehittämisessä. Talousriskin lisäksi osaamis- ja henkilöriskistä mainittiin usein selonteoissa. Etenkin pienissä kunnissa voi olla suuri henkilöriski, kun yhdellä henkilöllä voi olla todella laaja osaaminen, jolloin henkilöstön vaihtuvuus voisi realisoida tämän riskin. Toisaalta pienet resurssit voivat olla esteenä osaavan henkilöstön rekrytoimiselle tai sijaisen järjestämiselle. Painopisteiksi todettiin myös riskeistä raportointi ja dokumentointi.



Kuvio 7. Riskienhallintaan liittyviä teemoja selonteoissa.

5.2.3 Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimenpiteiden osa-alueelta löytyy monipuolisesti erilaisia teemoja. Valvontatoimenpiteet olivat yksi yleisimpiä osa-alueita kuntien selonteoissa. Yli 50 000 asukkaan kunnista valvontatoimenpiteiden osa-alueisiin luokiteltiin Espoo, Tampere, Joensuu, Vaasa ja Porvoo. Niissä esiintyviä teemoja olivat muun muassa vaaralliset työyhdistelmät, raportointijärjestelmän kehittäminen, tuloksellisuuden valvonta- ja raportointimenettelyt ohjeistusten päivittäminen. Toimintoihin liittyvät ohjeistukset olisi toisaalta voinut luokitella valvontaympäristöönkin kuuluvaksi ikään kuin osaksi toimintapolitiikkojen luomista, mutta tässä tutkimuksessa ne on tulkittu

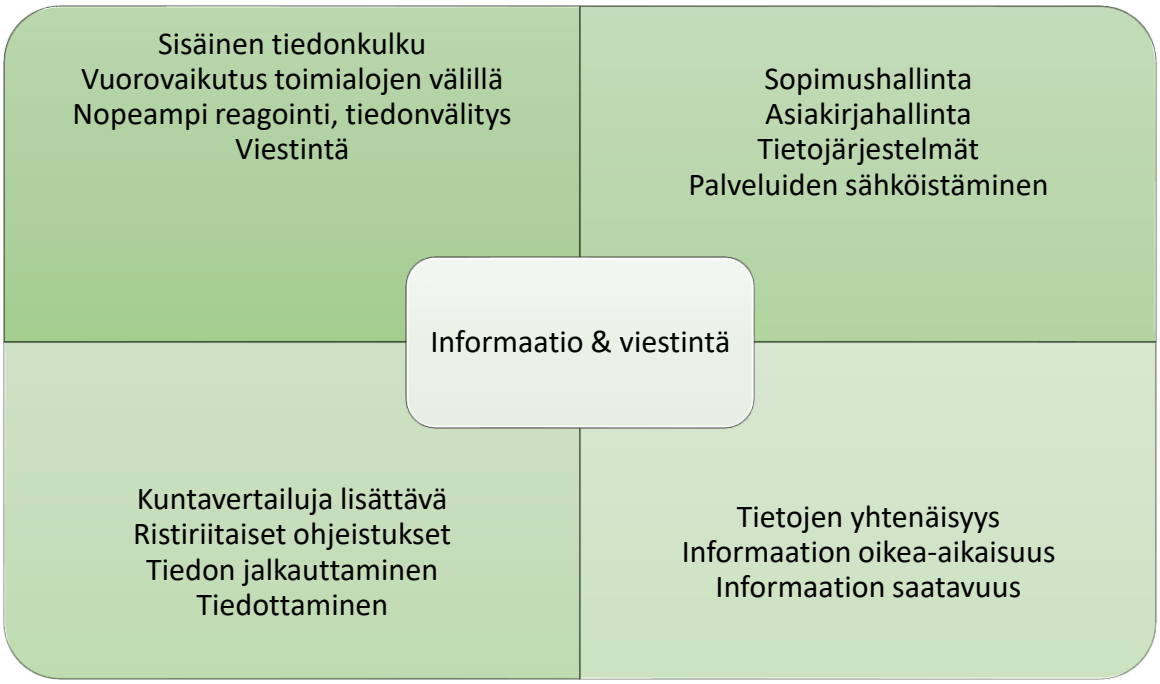
osaksi valvontatoimenpiteitä. Siksi on hyvä muistaa, että tutkimuksen analyysissa on tehty tulkinnallisia valintoja ja se, että jotkut teemat voi olla vaikea luokitella jyrkästi vain yhteen tiettyyn luokkaan.

Keskisuurissa kunnissa valvontatoimenpiteiden osalta esiintyi teemoja esimerkiksi sopimustenhallintajärjestelmien, sisäisen valvonnan ohjeistusten ja hallintamenettelyiden määrittämisen muodossa. Useassa kunnassa esiintyi painopisteenä sisäisen valvonnan ohjeistusten päivittäminen. Voidaan siis ajatella, että sisäinen valvonta tunnistetaan prioriteetiksi kunnissa ja ohjeistusten päivittämisellä puolestaan voidaan vaikuttaa myös valvontatietoisuuden lisäämiseen. Toisaalta joissain kunnissa sisäisen valvonnan ohjeistukset saattoivat olla lähes kymmenen vuotta sitten tehtyjä. Esimerkiksi Tammelan kunnan selonteossa mainitaan, että konserniohje on vuodelta 2008 ja riskienhallintaohje vuodelta 2006. Pienemmissä kunnissa korostuivat muun muassa tavoitteisen saavuttamisen valvontaa kontrollina, laskutusprosessin parantamista ja raportoinnin kehittämistä. Valvontatoimenpiteenä tunnistettiin lisäksi sopimushallintaan panostaminen ja käytännön kontrollit esimerkiksi laskujen hyväksymisessä, osto- ja myyntitoiminnossa ja etuuksien maksatuksissa. Laskujen hyväksymisprosessi, laskujen aiheellisuus ja tiliöinti ovat hyviä esimerkkejä käytännön valvontatoimista. Eräänä valvontatoimena mainittiin myös erilaiset pistokokeet ja tarkastuskäynnit. Seuraavassa kuviossa esitellään kootusti keskeisimpiä valvontatoimenpiteistä nousseita teemoja.

Kuvio 8. Valvontatoimenpiteisiin liittyviä teemoja selonteoissa.

5.2.4 Informaatio ja viestintä

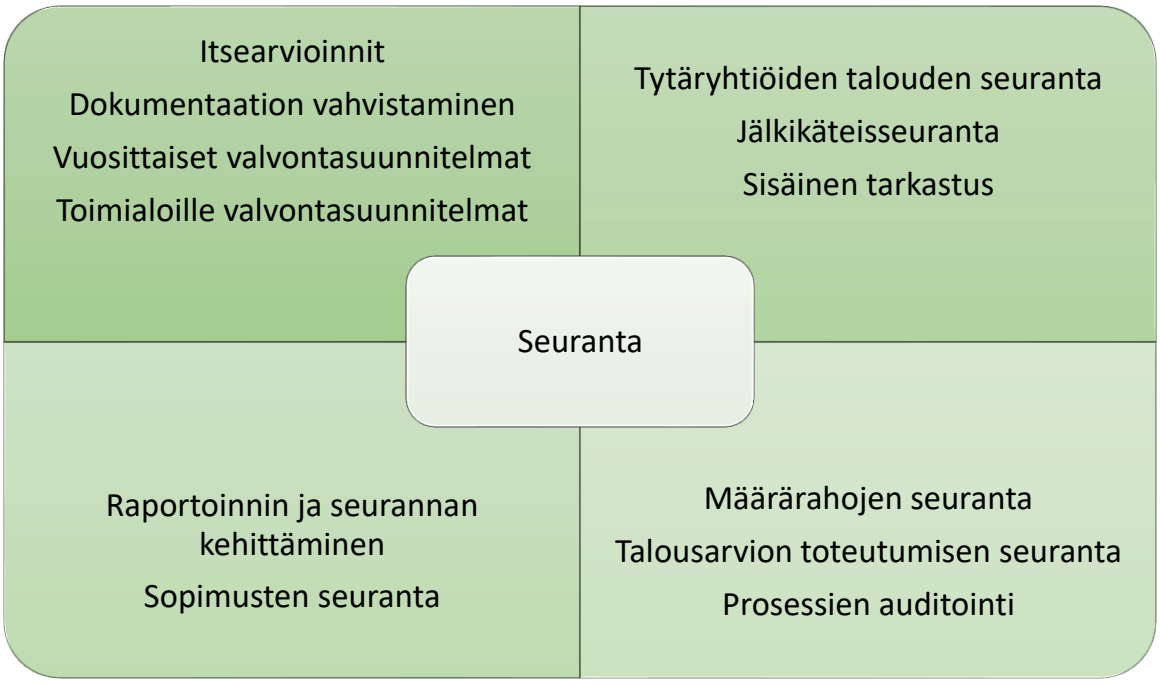
Kuntien sisäisen valvonnan selonteoissa informaatioon ja viestintään sekä seurantaan liittyvät teemat olivat hieman vähäisempiä kuin edeltävissä osa-alueissa. Informaatioon ja viestintään kuuluvat teemat olivat kuitenkin melko selkeästi tulkittavissa omaan luokkaansa, verrattuna esimerkiksi valvontaympäristöön tai valvontatoimenpiteisiin jaoteltuja asioita. Tässä osa-alueessa keskeisimpiä teemoja kunnilla oli muun muassa tietojärjestelmiin panostaminen, sisäinen tiedonkulku ja informaation laadun kontrollointi. Esimerkiksi Porissa painopisteenä oli oppilashallintojärjestelmän kehitys, tiedolla johtamisen järjestelmän kehittäminen ja tietojen yhtenäistäminen. Kangasalalla sisäisen valvonnan itsearvioinnissa heikoimman arvosanan oli saanut sisäinen tiedonkulku ja tietojärjestelmät, joten niihin tulee panostaa. Myös Riihimäki korostaa dokumentointiin ja tiedonvälitykseen panostamista ja tiedonkulkua toimialojen välillä. Kunnissa panostettiin vuorovaikutuksen lisäämiseen hallinnonalojen välillä ja ohjeiden ajantasaisuuteen. Tiedolla johtamisen ja digitalisaation yleistyminen näkyy kuntien sisäisessä valvonnassa juuri tämän osa-alueen sisällä. Useassa kunnassa on mainittu uusien tietojärjestelmien käyttöönotto tai tarve uusille järjestelmille. Järjestelmien kehittämistä kaivataan muun muassa asiakirjahallintaan, sopimushallintaan ja hankintoihin. Lisäksi eräs kehityskohde oli se, ettei koulutuksista saatua informaatiota välttämättä jalkautettu muualle organisaatioon tai käytäntöön.



Kuvio 9. Informaatioon ja viestintään liittyviä teemoja selonteoissa.

5.2.5 Seuranta

Viimeisenä COSO-viitekehyksen osa-alueena on seurannan osa-alue. Seurantaan painottuvia selontekoja oli kokonaisuudessaan vain 24 kunnassa eli 11 prosentissa. Toisaalta on huomioitava kuitenkin se, että monissa kunnissa voidaan tehdä esimerkiksi vapaaehtoista sisäistä tarkastusta tai sisäisen valvonnan itsearviointeja, jotka kuuluvat sinänsä seurannan osa-alueeseen joka tapauksessa. Seurannan osa-alueeseen on kuitenkin luokiteltu sellaisia teemoja, että niissä nimenomaan painottuu seurantaan liittyvät asiat selonteoissa. Seurannan osa-alueeseen liittyvät muun muassa jatkuva seuranta ja itsearvioinnit, kontrollipuutteista raportointi, ulkopuolelta tuleva palaute ja sisäiset ja ulkoiset tarkastukset. Kunnat mainitsevat seurannan teemoista muun muassa kuukausittaiseen raportointiin panostamisen, tiettyjen toimialojen seurannan, jatkuvan seurannan ja kontrollien säännöllisemmän arvioinnin. Esimerkiksi Utsjoella ja Kuhmoisessa tavoitteena on talousarvion toteutumisen, tytäryhtiön talouden ja määrärahojen seuranta ja raportointi. Keminmaalla sisäisen valvonnan prosesseja pyritään tehostamaan kunnan prosessien auditoinnilla. Lisäksi esimerkiksi Lieksassa ja Orivedellä mainitaan itsearviointilomakkeiden säännöllinen käyttö osana sisäistä valvontaa. Jatkuvaan seurantaan ja itsearviointeihin panostamalla voidaan helpommin kiinnittää huomiota myös valvontatietoisuuden lisääntymiseen ja valvontatoimenpiteiden tuloksellisuuteen. Itsearviointien tekeminen voisi viitata samoin siihen, että sisäinen valvonta on kokonaisuudessaan systemaattisesti järjestetty kunnassa.



Kuvio 10. Seurantaan liittyviä teemoja selonteoissa.

Edellä on tarkasteltu sisäisen valvonnan osa-alueiden esiintymistä kuntien selonteoissa ja sen jälkeen eritelty tarkemmin, millaisia teemoja osa-alueiden sisällä on ilmennyt. Näillä keinoilla on pyritty vastamaan tutkimuksen tutkimuskysymyksiin, eli mitkä COSO-viitekehyksen osa-alueet ilmenevät kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa, ja millaisia teemoja kuntien sisäisessä valvonnassa esiintyy näiden osa-alueiden sisällä. Kokonaisuutena voidaan todeta, että kunnat korostavat hyvin eri asioita sisäisen valvonnan selonteoissaan. Eräissä kunnissa todetaan, että sisäinen valvonta toimii erittäin hyvin ja painopisteet ovat hyväksi koettujen toimintamallien edelleen kehittämistä, mutta toisaalta toisissa kunnissa sisäisen valvonnan järjestäminen ja valvontatietoisuus voi olla erittäin alkuvaiheessa. Kokoluokkien välillä oli hieman vaihtelua sen suhteen, miten usein jokin osa-alue korostui selonteoissa, mutta toisaalta kunnan koon perusteella ei voinut päätellä selonteossa ilmeneviä painopisteitä. Esimerkiksi sisäisen valvonnan jalkauttaminen käytännön työhön saattoi ilmetä niin pienissä, kuin isoissakin kunnissa. Kun otetaan huomioon kuntien suuri lukumäärä ja kuntien välillä vaihtelevat tilanteet ja rakenteet, ei välttämättä olisi mielekästä tehdä kovin suoria yleistyksiä kuntien sisäisen valvonnan tilasta. Lisäksi on huomioitava sisäisen valvonnan selontekojen muotovaatimukset. Selonteossa on kerrottava sisäisen valvonnan järjestämisestä, joka löytyikin kaikista selonteoista. Selonteoissa tulisi kuitenkin kertoa myös johtopäätöksistä ja sisäisen valvonnan kehittämiskohteista, ja näitä seikkoja ei kaikista selonteoista löytynyt. Osasta selontekoja oli hyvin vaikeaa tulkita näitä seikkoja, mitä kunta pyrkii kehittämään tai mitkä toimet ovat painottuneet tilikauden aikana. Pelkästään sisäisen valvonnan järjestämisestä kertominen ei välttämättä tarjoa tarvittavaa informaatiota kunnalle siitä, mikä on sisäisen valvonnan todellinen tila ja miten se on lisäksi kehittynyt tilikausien varrella. Selontekojen painopisteistä voidaan huomata myös digitalisaation ja tiedolla johtamisen yleistyminen. Toisaalta selonteoissa tunnistettiin palvelutarpeen lisääntyminen ja sen myötä erilaiset resurssihaasteet, joten selonteot heijastelevat ajan henkeä ja kuntien toimintaympäristön dynaamisuutta sekä tulevaisuuden epävarmuutta. Näiden tutkimustulosten valossa voidaan siis todeta, että kuntien sisäisen valvonnan kokonaisvaltainen kehittäminen on tärkeää ja ajankohtaista, ja sisäisen valvonnan näkökulmat ovat myös kunnallishallinnon tutkimuksessa merkityksellisiä.

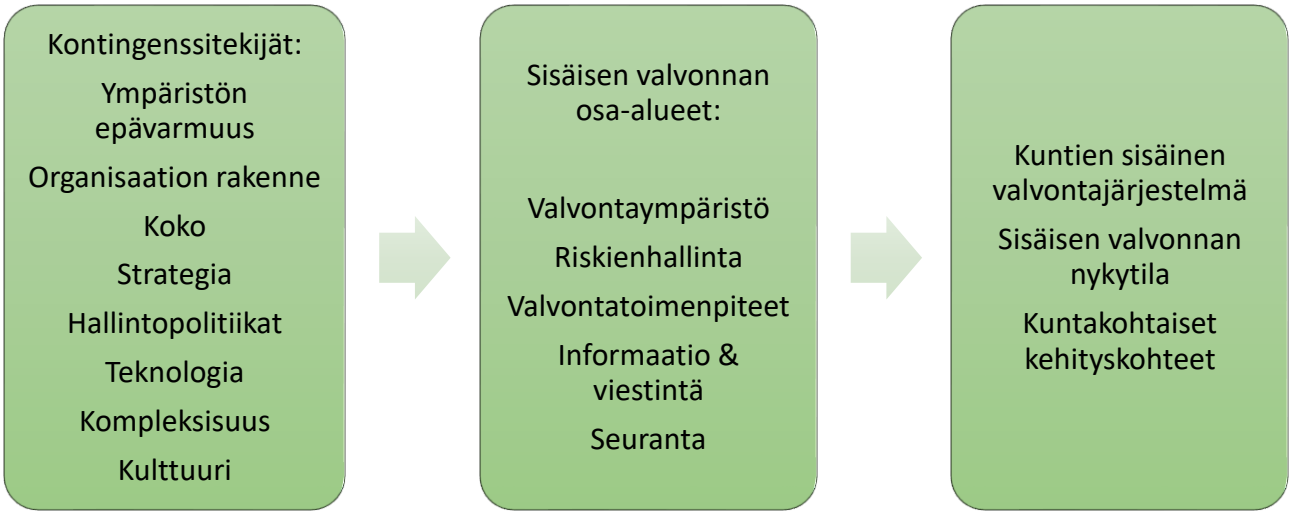
6 Johtopäätökset ja pohdinta

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli empiirisen katsauksen avulla selvittää, miten sisäisen valvonnan osa-alueet esiintyvät Manner-Suomen kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteoissa. Toiseksi oltiin erityisen kiinnostuneita siitä, millaisia teemoja kunnat mainitsevat johtopäätöksissään tai kehityskohteissaan sisäisen valvonnan painopisteiksi. Keskeisinä tutkimustuloksina voidaan todeta, että kuntien sisäisen valvonnan teemat ovat hyvin vaihtelevia, ja esimerkiksi kokoluokittain sisäisen valvonnan osa-alueiden esiintymisessä ilmeni jokin verran vaihtelua. Teemojen osalta ei kuitenkaan voida suoraan päätellä yhteyttä esimerkiksi kunnan koon perusteella. Valvontaympäristöön, valvontatoimenpiteisiin ja riskienhallintaan liittyvät osa-alueet esiintyivät suhteellisen samassa linjassa useammin, kun taas informaatioon ja viestintään sekä seurantaan kiinnitettiin hieman harvemmin huomiota.

Tutkimustulosten vaihtelevuus ja monipuolisuus kertovat osaltaan siitä, että sisäisen valvonnan tutkimuksessa voidaan hyödyntää kontingenssiteoreettista lähestymistapaa. Organisaatioiden on kontingenssiteorian mukaan sopeuduttava ympäristönsä vaatimuksiin ja organisaatioita kannattaisi tarkastella ympäristönsä näkökulmasta (Harisalo 2008, 217). Toki samankaltaisia teemoja saattoi esiintyä useassa kunnassa, jonka voidaan ajatella heijastelevan kuntaorganisaatioiden ainutlaatuista toimintaympäristöä. Toisaalta on aiheellista huomata, että esimerkiksi selonteoissa esiintynyt lausahdus *”sisäistä valvontaa tulee edelleen jalkauttaa osaksi arkea ja normaalia toimintaa”* voi esiintyä sekä tuhannen asukkaan pienessä kunnassa, tai suuressa ja kompleksisessa kaupunkikonsernissa. Tutkimustulokset siis linkittyvät vahvasti teoriaosuudessa esitettyyn ajatukseen siitä, ettei kuntaorganisaatioiden valvonnassa voida soveltaa yhtä kaikille sopivaa mallia (Otley 2016, 46), mutta merkittäviä kotingenssitekijöitä voidaan silti löytää tutkimuksesta. Kontingenssitekijöillä voi olla vaikutusta siihen, miten sisäinen valvonta rakentuu organisaatiossa (Jokipii 2010, 135) ja sekin osaltaan selittää tutkimustulosten yksilöllisyyttä. Sisäisen valvonnan käytännön prosessit ja ajattelumallit näkyvät heijastelevan kuntien omaa sisäistä ja ulkoista toimintaympäristöä, ja toimintaympäristö vaikuttaakin organisaation sisäisten käytäntöjen luomiseen (Harisalo 2008, 39).

Tutkimuksessa on tunnistettu monia keskeisiä kontingenssitekijöitä, jotka voivat hieman vaihdella tutkimuksesta ja tutkimuskohteesta toiseen. Kontingenssitekijöitä voivat olla esimerkiksi organisaation koko, strategia, ympäristön epävarmuus, organisaatiorakenne, kompleksisuus ja kulttuuri, sekä keskeiset hallintopolitiikat ja teknologia (Jokipii 2010; Woods 2009; Doyle ym. 2006; Gordon ym. 2009). Suomen kuntakentässä organisaatiot ovat hyvin erilaisia keskenään, eikä

välttämättä olisi tarkoituksenmukaista yrittää asettaa niitä kovin tarkkoihin muotteihin, vaikka kuntiin sinänsä kohdistuu samalla tavalla sääntelyä ja kunnilla ovat samankaltaiset perustehtävät. Tämän lisäksi tämän tutkimuksen kohteen eli sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoihin ei sisällön puolesta lopulta kohdistu paljoa sääntelyä, niin selonteot ja kuntien sisäisen valvonnan rakentuminen voi olla hyvin yksilökohtainen prosessi. Vaikka osassa kuntia hyödynnettiinkin selkeästi COSO-viitekehyksen mallia selonteoissa, tutkimuksen tulokset osoittavat, että viitekehyksen osa-alueidenkin sisällä voi olla paljon vaihtelua. Tämän pohdinnan pohjalta voidaan havainnollistaa tutkimuksen keskeisiä tuloksia sekä tutkimuksen eri komponenttien yhteyttä toisiinsa seuraavan kuvaajan avulla.



Kuvio 11. Kontingenssitekijät kuntien sisäisen valvonnan selittäjänä.

Sisäisen valvonnan selonteoissa esiintyvien teemojen vaihtelevuuden lisäksi voidaan todeta, että kunnilla on sisäisessä valvonnassa vielä paljon kehitettävää. Kehityskohteet tai painopisteet vaihtelevat aina sisäisen valvonnan menettelytapojen kehittämisestä tarkempaan määrärahojen seurantaan tai parempaan vuorovaikutukseen toimialojen välillä. Kuntalakia uudistettiin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan terävöittämiseksi, mutta kuntien selontekojen perusteella sisäistä valvontaa olisi terävöitettävä edelleen. Tehtävä voi kuitenkin olla haastava juurikin kuntaorganisaatioiden yksilöllisten ominaisuuksien vuoksi ja sen vuoksi, ettei yhtä mallia ole tarkoituksenmukaista soveltaa kaikissa kunnissa. Sisäisen valvonnan nykytasoa voi olla vaikeaa määritellä ensinnäkin sisäisen valvonnan laajan määritelmän vuoksi, ja koska kunnat voivat selonteossaan todeta sisäisen valvonnan toimivan hyvin, vaikka kehityskohteita löytyisikin. Varsinkin yleispätevien sisäisen valvonnan tilan mittareiden kehittäminen voisi olla haastava tehtävä.

Tutkimustulosten perusteella voidaan kuitenkin pohtia, voitaisiinko sääntelyn tai yleisohjeiden avulla painottaa enemmän selontekojen sisältöä muunkin kuin sisäisen valvonnan järjestämisen osalta, tai suositella esimerkiksi säännöllisten itsearviointien tekemistä. Sen lisäksi sisäinen valvonta kattaa prosessina hyvin monipuolisesti eri asioita, kuten analyysivaiheessa tarkemmin kuvattiin. Selvää kuitenkin vaikuttaisi olevan se, että valvontaympäristön ympärillä pyörivät teemat tulisi saada paremmalle tolalle ensin, jotta voitaisiin varmistua siitä, että kunnassa todella ymmärretään sisäisen valvonnan rooli ja merkitys ja saadaan sisäisen valvonnan toimintamallit osaksi jokapäiväistä työtä ja johtamista. Korkeampi valvontatietoisuuden taso ja sisäisen valvonnan integroiminen muiden toimintojen osaksi voisi muuntaa sisäistä valvontaa dynaamisemmaksi kokonaisuudeksi.

Kuntien sisäisessä valvonnassa vaihtelevat teemat vahvistavat ajatusta kuntien tuloksellisuuden ja tavoitteiden monitulkintaisuudesta ja herättävät pohtimaan sitä, miten sisäisen valvonnan tilaa voisi kokonaisuutena kehittää niin, että se palvelisi kaikkia kuntaorganisaatioita. Kuten Liljan ym. (2020, 51-52) tutkimuksessa on pohdittu, sisäisen tarkastuksen säätäminen lailla pakolliseksi voisi olla yksi vaihtoehto. Toisaalta tämä voisi tuoda resurssipainetta pieniin kuntiin, ja lainsäädännön kautta sisäisen valvonnan kehittämiseen pyrkiminen voi lopulta muodostua liian jäykäksi malliksi soveltaa toisistaan hyvin erilaisissa kunnissa. Lopulta sisäisen valvonnan selonteoista ei voida tehdä kaiken kattavia päätelmiä siitä, miten kunnassa on todellisuudessa toimittu, tai mitä on mahdollisesti jätetty selonteossa mainitsematta johtopäätösten osalta. Lisäksi kuntien omat lähtökohdat voivat vaikuttaa huomattavasti siihen, miten kunnan valvonta- ja johtamisjärjestelmää on mahdollista tai halua lähteä kehittämään. Joissakin kunnissa on hyvin ohut organisaatio ja siten esimerkiksi henkilöriski voi olla helposti vaarassa realisoitua. Kuntien digitalisaation taso puolestaan voi vaikuttaa muun muassa tietojärjestelmien yhtenäisyyteen ja siten valvontajärjestelmän yhtenäisyyteen. Voidaan ajatella, että kouluttamalla kuntien henkilöstöä voitaisiin parantaa sisäisen valvonnan ymmärrystä osana johtamista. Toisaalta ajatuksessa kouluttamisen myötä tulevan informaation implementoinnissa palataan jälleen kuntien omiin lähtökohtiin ja tavoitteisiin. Pienemmissä kunnissa voi esimerkiksi olla hieman yksinkertaisempi organisaatiorakenne ja siten organisaation riskit paremmin tunnistettavissa. Toisaalta pienen kunnan tavoitteetkin voivat olla hyvin erikaltaiset muihin verrattuna ja muiden kontingenssitekijöiden näkökulmasta.

Sisäisen valvonnan osa-alueiden kehittämistoimet eivät välttämättä vaadi huomattavia voimavaroja. Eräiden kuntien sisäisen valvonnan ohjeistukset ja kartoitukset saattoivat olla useita vuosia vanhoja, joten jo ohjeiden päivittämisellä voitaisiin lisätä valvontatietoisuutta ja tarkastella kunnan valvontajärjestelmää uusin silmin. Sisäisen valvonnan nykytilaa ja kehittämistä voitaisiin tarkastella kunnan omien tavoitteiden näkökulmasta. Kuntien sisäinen ja ulkoinen toimintaympäristö eivät ole

muuttumattomia, jolloin kunnan tavoitteetkin muuttuvat ja sisäisen valvontajärjestelmän tulisi vastata kunnan tarpeisiin. Jos sisäistä valvontaa tarkasteltaisiin kuntakohtaisesti tuloksellisuuden ja tavoitteiden näkökulmasta, valvontajärjestelmää voitaisiin kehittää kunnan omista lähtökohdista käsin. Mahdollisia keinoja sisäisen valvonnan kokonaisvaltaiseen kehittämiseen voisivat olla esimerkiksi säännölliset sisäisen valvonnan itsearvioinnit, jotka voisivat olla mahdollisesti tulevan sääntelyn kohteena, ja resurssipaineita voisi keventää kuntien välisellä yhteistyöllä.

Tutkimuksen voidaan katsoa onnistuneen, koska tutkimuksen avulla pystyttiin vastaamaan tutkimuskysymyksiin sekä sisäisen valvonnan tutkimuksessa olemassa olevaan tutkimusaukkoon. On kuitenkin syytä huomioida, että kuntien sisäisen valvonnan selontekojen sisällön laatu ja raportointimenettelyt voivat vaihdella, jolloin dokumenttianalyysin perusteella tuloksia ei voida välttämättä pitää täysin yleistettävinä tai absoluuttisena totuutena siitä, miten kunnassa on todellisuudessa toimittu. Tutkimustulokset antavat kuitenkin hyvän yleiskuvan siitä, millaisia teemoja kuntien sisäisessä valvonnassa ilmenee ja lisätä tietoa siitä, millä tasolla kuntien sisäisen valvonnan nykytila on. Selontekojen analyysissa tehtiin myös tulkinnallisia valintoja teemoja luokiteltaessa, vaikka todellisuudessa sisäisen valvonnan teemat voivat liittyä useampaankin kuin yhteen sisäisen valvonnan osa-alueeseen. Tutkimus voitaisiin tehdä tulevaisuudessa paremmin esimerkiksi kvantitatiivisin tutkimusmenetelmin. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteot voitaisiin pilkkoa pienempiin osiin ja tarkastella esimerkiksi kontingenssitekijöiden ja sisäisen valvonnan painopisteiden välistä yhteyttä erilaisten muuttujien avulla, jolloin kontingenssitekijät voisivat saada konkreettisia arvoja ja siten voitaisiin saada yksityiskohtaisempaa tietoa kuntien sisäisen valvonnan tasosta ja merkittävimmistä kontingenssitekijöistä. Tämä voisi olla mielekäs lähtökohta jatkotutkimusta ajatellen. Tutkimuksessa on keskitytty usein ansaintataloudellisten organisaatioiden merkittävimpiin kontingenssitekijöihin, mutta kuntaorganisaatioiden sisäisen valvonnan tutkimuksen avulla voisi olla mahdollista tunnistaa keskeisiä kontingenssitekijöitä julkisorganisaatioiden kannalta.

Jatkotutkimuksen kannalta sisäinen valvonta on aiheena hyvin mielenkiintoinen ja tärkeä. Yksi vaihtoehto päästä syvemmin kiinni kuntaorganisaatioiden sisäiseen valvontaan olisi tehdä tutkimusta pienempiä otoksina eli harkinnanvaraisina näytteinä. Tutkimusta voitaisiin tehdä muun muassa case-tutkimuksena, jossa esimerkiksi haastattelujen perusteella paneuduttaisiin erilaisten kuntien sisäisen valvonnan prosesseihin ja selonteon laatimisprosessiin. Toisaalta voisi olla mielenkiintoista tehdä aiheen tiimoilta pitkittäistutkimusta, eli tutkia miten kuntien sisäisen valvonnan selonteot tai niiden sisällöt ovat kehittyneet tarkastelujaksolla. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisi pyrkiä selvittämään sitä, miten kunnissa lähtökohtaisesti ymmärretään sisäisen valvonnan käsite ja

tunnistetaanko sisäisen valvonnan merkitys osana johtamista ja hyvää hallintoa ja siten sen vaikutukset kunnan toimintaan ja tuloksellisuuteen. Kuntien ymmärryksen tasoa selvittämällä voitaisiin löytää keskeisiä kehityskeinoja yleisesti sisäisen valvonnan terävöittämiseen kunnissa. Jatkotutkimukselle on siis tarve ja monia mahdollisia näkökulmia sen toteuttamiseen.

7 Lähteet

Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). *Strategy, control activities, monitoring and effectiveness.* Managerial Auditing Journal, 24(6), 500–522.

Ahokas, N. (2012). *Yrityksen sisäinen valvonta.* Jyväskylä: Edita.

Alasuutari, P. (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0.* 4. uudistettu painos. Tampere: Vastapaino.

Bowen, G. (2009). *Document Analysis as a Qualitative Research Method.* Qualitative Research Journal, 9(2), 27–40.

Chenhall, R. (2003). *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.* Accounting, Organizations and Society, 28 (2-3), 127–168.

Collis, D. J. & Montgomery, C. A. (1998). *Creating corporate advantage.* Harvard Business Review, May/Jun 1998, 76(3), 70–83.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1994). *Internal Control - Integrated Framework: Executive summary, framework, reporting to external parties.* New Jersey: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary.* Haettu osoitteesta https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf

Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2007). *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting.* Journal of Accounting and Economics, 44, 193–223.

Gordon, L., Loeb, M. & Tseng, C-Y. (2009). *Enterprise risk management and firm performance: A contingency perspective.* Journal of Accounting and Public Policy, 28, 301–327.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta (HE 24/2012).

Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 268/2014).

Harjula, H. & Prättälä, K. (2019). *Kuntalaki: Tausta ja tulkinnat.* 10. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Heuru, K., Mennola, E. & Ryynänen, A. (2011). *Kunta – Kunnallisen itsehallinnon perusteet.* 2. uudistettu painos. Tampere: Juvenes Print.

Hyvärinen, K. (2011). *Sisäisen valvonnan tila valtion virastoissa ja laitoksissa.* Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto.

Jokipii, A. (2006). *The structure and effectiveness of internal control: A contingency approach.* Vaasan Yliopisto. Acta Wasaensia No. 166.

Jokipii, A. (2010). *Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory-based analysis.* Journal of Management & Governance, 14(2), 115–144.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (2017). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.* Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (2019). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.* Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 5. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kuntalaki 410/2015.

Lilja, M. (2016). *Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan.* Tampere: Tampere University Press.

Lilja, M., Paananen, M., Rönkkö, J. & Oulasvirta, L. (2020). *Näkökulmia kuntien sisäisen valvonnan tilaan tilintarkastuskertomuksissa esitetyn informaation valossa.* Focus Localis, 1/2020, 40–54.

McGrandle, J. (2017). *Understanding Diversity Management in the Public Sector: A Case for Contingency Theory.* International Journal of Public Administration, 40(6), 526–537.

Otley, D. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis.* Accounting, Organizations and Society, 5(4), 413–428.

Otley, D. (1999). *Performance management: a framework for management control systems research.* Management Accounting Research, 10, 363–382.

Otley, D. (2016). *The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014.* Management Accounting Research, 31, 45–62.

Oulasvirta, L. & Anttiroiko, A.-V. (2017). *Adoption of comprehensive risk management in local government.* Local Government Studies, 43(3), 451–474.

Pfister, J. A. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control.* Physica-Verlag Berlin, Heidelberg.

Suomen Kuntaliitto. (2018). *Sisäinen valvonta ja riskienhallinta*. https://www.kuntaliitto.fi/talous /tarkastus-ja-valvonta/sisainen-valvonta-ja-riskienhallinta.

Stringer, C. & Carey, P. (2002). *Internal Control Re-Design: An Exploratory Study of Australian Organisations.* Accounting, Accountability & Performance, 8(2), 61–86.

Säilä, E., Héllen-Toivanen, P, Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. (2008). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta.* Helsinki: Edita.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi.* Uudistettu laitos. Helsinki: Kustanneosakeyhtiö Tammi.

Woods, M. (2009). *A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council.* Management Accounting Research, 20, 69–81.