

Lotta Toppari

ARVIOINTITUTKIMUS VALTIONHALLINNON SISÄISEN VALVONNAN JA RISKIENHALLINNAN RAPORTOINNISTA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2021

TIIVISTELMÄ

Lotta Toppari: Arviointitutkimus valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnista
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkinen talousjohtaminen
Eija Vinnari
Toukokuu 2021

Sisäinen valvonta ja riskienhallinta ovat prosesseja, joiden toteuttamisen tavoitteena on tuottaa kohtuullinen varmuus siitä, että organisaation toiminnan, raportoinnin ja lainmukaisuuden tavoitteet toteutuvat. Toiminnan tavoitteet ovat ydin asemassa organisaation tarkoituksen toteuttamisessa. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin avulla organisaatio pystyy viestimään sidosryhmille tavoitteiden ja strategian toteutumisesta, ja läpinäkyvä raportointi tukee ja vahvistaa sidosryhmien luottoa organisaation toimintaa kohtaan. Etenkin julkisissa organisaatioissa läpinäkyvä ja riittävä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi vahvistaa kansalaisen näkökulmasta julkishallinnon legitimitettiin ja luottamusta, jota julkishallinto nauttii käyttäessään veroilla rahoitettuja julkisia toimintoja.

Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena oli arvioida valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin riittävyttä. Tutkimustavoitteisiin pyrittiin vastaamaan kartoittamalla virastojen raportointia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutumisen osalta, sekä tutkimalla millaisia kehitystoimenpiteitä virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa oli havaittavissa tutkimuksessa rajatun aikavälin aikana. Tutkittava ilmiö oli sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi, ja erityisesti julkishallinnon raportointi. Tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen sisältyi selvitys valtion toiminnasta sekä päämies-agentti-teoria, joiden avulla pyrittiin asettelemaan tilivelvollisuus- ja raportointisuhde valtionhallinnon ja kansalaisen välille. Viitekehykseen sisältyi myös yleisesti tunnettu sisäisen valvonnan COSO-IC viitekehys, sekä valtionhallintoon sovellettu Valtiovarain controller -toiminnon suosittelema sisäisen valvonnan viitekehys.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, ja tutkimuksessa käytettiin arvioivaa tutkimusotetta. Tutkimuskohteeksi ja aineistoksi valikoitui tutkimuksessa tehtyjen rajausten määrittelemänä viiden valtion viraston sisäisen valvonnan tilinpäätökset vuosilta 2015-2019. Osana tilinpäätöstä on viraston toimintakertomus, joka sisältää viraston sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman. Tutkimuksessa analysoitiin virastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumia käyttäen teoriaohjaavaa sisällönanalyysia. Sisällönanalyysin avulla pyrittiin tuomaan aineistosta esiin virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin riittävyteen vaikuttavia tekijöitä.

Tutkimuksen sisällönanalyysin tulosten perusteella arvioitiin otokseen valikoitujen virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin olevan tulkinnanvaraista, mutta riittävä. Arviointi- ja vahvistuslausumissa ei esitetty suoraan ohjeiden määrittelemiä osa-alueita, mutta lausumien sisältö vastasi pääpiirteittäin ohjeissa tarkoitettuja raportoitavia seikkoja. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutuminen nousi esiin eri tavoin eri virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa, mutta yleisesti tavoitteiden toteutumisesta raportoitiin asianmukaisesti. Virastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumissa ei pystytty havaitsemaan sisäisen valvonnan raportoinnin kehitystä tutkimuksessa rajatun aikavälin puitteissa.

Koska kyseessä on arvioiva tutkimus, on otettava huomioon tutkielman tulosten luonne, sillä ne peilautuvat vahvasti tutkijan, eli arvioijan näkemysten mukaisesti, vaikka suurilta osin aiemmat tutkimukset aiheesta olivat linjassa tutkimuksessa tehtyjen havaintojen ja johtopäätösten kanssa.

Avainsanat: sisäinen valvonta, riskienhallinta, valtionhallinto, virasto, raportoimisvastuu, talousarviolaki, tilivelvollisuus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
1.1 Tutkimusaiheen perustelu.....	7
1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset.....	8
1.3 Tutkielman rakenne	11
2 TUTKITTAVA ILMIÖ JA AIEMPI TUTKIMUSTIETO	13
2.1 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi	13
2.1.1 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta	13
2.1.3 Valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointia koskeva sääntely	19
2.2 Aiempi tutkimus aiheesta	23
2.3 Aiemmat selvitykset aiheesta	25
3 TUTKIMUSMENETELMÄT	29
3.1 Tutkimusmenetelmä ja aineisto	29
3.2 Tutkimuksen toteuttaminen	32
4 TEOREETTINEN VIIITEKEHYS	36
4.1 Valtion toiminta ja päämies-agentti teoria.....	36
4.2 Tilivelvollisuus ja raporttoimivastuu	41
4.3 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta, COSO viitekehys	43
4.4 Valtion sisäinen valvonta ja riskienhallinta, VM viitekehys.....	45
5 ANALYYSI VIRASTOJEN SISÄISESTÄ VALVONNASTA JA RISKIENHALLINNASTA.....	47
5.1 Maahanmuuttovirasto	47
5.2 Rahoitusvakausvirasto	51
5.3 Museovirasto	53
5.4 Energiavirasto	55
5.5 Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto	57
5.6 Yhteenveto virastojen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta.....	59
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA.....	62
6.1 Johtopäätökset	62
6.2 Pohdinta, tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti.....	65
LÄHTEET.....	67

KUVIOT

Kuvio 1. Raportoinnin tavoitteet (Ratsula 2016, mukailten COSO-IC mallia), s. 18

Kuvio 2. Tuloksellisuuden ja sitä koskevien oikeiden ja riittävien tietojen peruskriteerit (Valtiovarainministeriö), s.38

Kuvio 3. Riskit sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet tulosprismassa (Valtiovarainministeriö), s. 38

TAULUKOT

Taulukko 1. Traditional Evaluation and Developmental Evaluation (Patton 2006), s. 31

1 JOHDANTO

Sisäinen valvonta on tärkeä ja hyödyllinen osa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää, sillä sisäisen valvonnan eri osa-alueilla pyritään edistämään asetettujen tavoitteiden saavuttamista jokaisella organisaation tasolla, sekä välttämään mahdollisia organisaation toimintaa heikentäviä riskejä. Sisäisen valvonnan ohjaus- ja toimintaprosessien avulla voidaan saavuttaa kohtuullinen varmuus organisaation toiminnan lainmukaisuudesta, tuloksellisuudesta sekä asianmukaisen tiedon tuottamisesta ja sen raportoimisesta. Riippumatta organisaatiosta, jokainen työntekijä on osaltaan vastuussa sisäisen valvonnan toteuttamisessa, mutta päävastuu sisäisen valvonnan toiminnasta ja toteutumisesta rajautuu organisaatiosta riippuen hallitukselle tai johdolle (Ala-Aho ym. 2019).

Erityisen tärkeä rooli sisäisellä valvonnalla on Suomen valtionhallinnossa, sillä kansalaisten verovaroin rahoitettuja tehtäviä tulisi hoitaa taloudellisesti, tehokkaasti ja tuloksellisesti. Vuonna 2019 veroja ja veroluonteisia maksuja kerättiin yhteensä noin 101,5 miljardia euroa (Tilastokeskus, 2020), joten verorahojen kohdentaminen ja hyödyntäminen on kansallisella tasolla merkittävää ja kiinnostusta herättävää. Tarkoituksenmukaisesti järjestetty sisäinen valvonta edesauttaa parhaimmillaan laadukkaamman hallinnon järjestämistä, valtiontalouden kustannustehokkuuden parantamista, hallinnon yleisen uskottavuuden säilyttämistä sekä valtion henkilöstön työn mielekkyyttä. Tällöin vastataan kansalaisten odotuksiin resurssien asianmukaisesta käytöstä, ja näin ollen ylläpidetään luottoa valtionhallintoon (Valtiovarainministeriö, 2005).

Suomen valtion hallinnossa on kolme eri tasoa; keskus-, alue- ja paikallishallinto, joista valtion keskushallinto muodostuu ministeriöistä ja niiden alaisuudessa toimivista virastoista ja laitoksista. Keskushallinnon keskeisiä tehtäviä ovat eduskunnan säätämien lakien toimeenpaneminen ja noudattaminen sekä hallinnon kehittäminen. Keskushallintoon kuuluvien ministeriöiden alaiset virastot ja laitokset hoitavat hallinto-, valvonta-, lupa- ja kehittämis- ja tutkimustehtäviä, ja osallistuvat näin valtion hallinnon tehtävien suorittamiseen. Valtionhallinnon perusrakenne ei ole kokenut suuria muutoksia Suomen itsenäistymisen jälkeen, toisin kuin ministeriöt ja niiden hallinnonalat, joiden osalta on tehty joitakin

rakenteellisia muutoksia. Virastotasolla muutoksia on hieman enemmän, ja virastojen toimivalta ja tehtävät ovat vaihdelleet muutosten saatossa. Virastoja ja laitoksia on yhdistetty, lakkautettu tai yhtiöitetty, sekä on luotu kokonaan uusia virastoja ja laitoksia. (Valtiovarainministeriö, valtionhallinto).

Valtiolla on yhteensä 64 kirjanpitoyksikköä (Valtiokonttori 2021), jotka jakaantuvat eri hallinnonalojen alle; eduskunnan, tasavallan presidentin kanslian, valtioneuvoston kanslian sekä ministeriöiden, joiden hallinnonalaan virastot kuuluvat. Virastoilla on merkittävä rooli valtion tehtävien toteuttamisessa, joten asianmukaisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttaminen on tarpeellista, jotta voidaan taata tavoitteellinen ja tarkoituksenmukainen julkisten tehtävien- ja varainhoito, ja että toimintaa edistetään suunnitelmanmukaisesti sekä valvotaan lainmukaisesti. Ala-Aho ym. (2019) mukaan julkisen organisaation toiminnan tuloksellisuudella ja tehokkuudella pyritään tavoittelemaan järkevää ja asianmukaista julkisten varojen käyttöä.

Talousarviolain (423/1988) 24 §:ssä on asetettu valtion talousarvion laadinnan, suunnittelun ja toimeenpanon lisäksi virastojen velvollisuudesta huolehtia sisäisen valvonnan toteutumisesta. Tämän lisäksi Valtiovarainministeriö on asettanut suosituksia virastoille näiden sisäisen valvonnan järjestämisestä sisäisen valvonnan ohjeiden muodossa. Valtion virastojen ylin johto vastaa johtamansa viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä sekä hyväksyy valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 65 §:n mukaisen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman osana toimintakertomusta.

Valtion korkeimpana valvovana tahona suomessa on Valtiotalouden tarkastusvirasto, jonka tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoitoa. Perustuslaissa säädetään tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä, joihin lukeutuu valtion taloudenhoidon lisäksi omaisuuden hallinta, sekä finanssipolitiikka, sekä puolue- ja vaalirahoituksen valvonta. Viraston tavoitteena on varmistaa, että julkisia varoja käytetään eduskunnan päättämiin tehtäviin, ja toiminta on asiallista ja lainmukaista.

Tässä tutkimuksessa tullaan tarkastelemaan keskushallintotason, ja tarkemmin virastotason sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Aihe on lähtökohtaisesti aina ajankohtainen, sillä julkisia varoja käytettäessä jatkuvan toiminnan kuuluu olla tavoitteenmukaista. Tutkimuksessa tullaan keskittymään virastojen sisäiseen valvontaan raportoinnin näkökulmasta, ja tutkitaan, onko virastojen sisäisen valvonnan raportointi ohjeidenmukaista, ja antaako julkisesti saatavilla oleva raportointi riittävän kuvan sisäisen valvonnan toimintojen toteuttamisesta.

1.1 Tutkimusaiheen perustelu

Valtiontalouden tarkastusvirasto teetti vuonna 2017 laillisuustarkastuskertomuksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta valtionhallinnossa. Kertomus perustuu tarkastukseen, jonka päätavoitteena oli selvittää, miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty valtionhallinnossa. Tarkastuksessa pyrittiin muodostamaan kokonaiskuva valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan järjestämisestä. Tarkastuksessa tuli esimerkiksi ilmi, että tarkastusviraston mukaan keskeisiä säädöksiä voidaan pitää pääosin asianmukaisina ja riittävinä, mutta koska valtionhallinnon ollessa muutoksessa, esimerkiksi talousarviolainsäädännön sisäisen valvonnan menettelyjä on kevennetty. Tarkastuksessa arvioitiin, että 1.10.2017 voimaan tullut (tarkastusviraston tarkastusvaiheessa voimaan tuleva) talousarviolainsäädännön uudistus luo riskin sisäisen valvonnan heikkenemisestä valtiokokonaisuuden tasolla. Kuten edellä mainittu, julkinen hallinto vastaa julkisten varojen käytöstä, ja näin ollen riski kohdistuu vahvemmin varojen käyttöön. Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuuskertomusta käsitellään tutkimuksessa tarkemmin tutkittava ilmiö ja aiempi tutkimus luvussa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto teetti jälkiseurantaraportin, jossa selvitettiin miten laillisuustarkastuskertomuksen havaintoihin perustuvat suositukset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta valtionhallinnossa on kehittynyt, sekä mitä konkreettisia toimenpiteitä on tehty sen jälkeen, kun tarkastusviraston laillisuustarkastuskertomus julkaistiin. Jälkitarkastuksessa tuli ilmi, että valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen on kehittynyt, mutta virastojen erinäisten toimintojen ja prosessien kehittämisvaiheessa sisäisen valvonnan näkökulma jää usein huomioimatta. Raportin mukaan eduskunta edellyttää, että valtionhallinnon sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa tulisi kehittää

edelleen. Tämän tutkielman otsikon mukaisesti tutkittava näkökulma on sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta raportointi. Koska kyseessä on julkisten varojen käyttö, ja sisäinen valvonta ja riskienhallinta toimintona tukee vahvasti varojen asianmukaista ja tarkoituksellista käyttöä, virastojen tulee, kuten myös laki niitä edellyttää, raportoida julkisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä. Myös raportoinnin tulee olla ohjeiden mukaista ja riittävää, jotta julkisten varojen käyttö on tarpeeksi läpinäkyvää ja näin ollen osaltaan tukee veronmaksajien luottamusta valtionhallintoa kohtaan, ja tähän perustuen voidaan todeta, että tutkimusaihe on yhteiskunnallisesti relevantti.

1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset

Tässä tutkielmassa tullaan tarkemmin syventymään virastojen sisäiseen valvontaan, ja siihen kuinka siitä raportoidaan. Tutkielmassa tullaan myös etsimään vastauksia siihen, kuinka virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa toteutetaan, kuinka toteutumista seurataan ja arvioidaan kuinka mahdollisia ohjeiden- ja lainmukaisen toiminnanvastaiseen sisäisen valvonnan raportointiin reagoidaan Valtiontalouden tarkastusviraston toimesta. Tutkielmassa tullaan tarkastelemaan viittä otostarkastukseen valikoitunutta valtion virastoa, ja kuinka kyseiset virastot toteuttavat sisäistä valvontaa, ja sisäisen valvonnan raportointia.

Tutkimuksessa on tavoitteena selvittää sisäisen valvonnan ja sen raportoinnin kehitystä otostarkastukseen valituissa virastoissa tutkimalla virastojen tilinpäätöksiä ja niihin sisältyviä toimintakertomuksia aikaväliltä 2015-2019. Valtiontalouden tarkastusviraston vuonna 2017 laatima tarkastusraportti sisäisen valvonnan tilasta ohjaa selvitystä, ja tutkielman tarkoituksena on tutkia virastojen sisäisen valvonnan raportointia kuvaamalla valitun aikavälin kehitys. Valtiontalouden tarkastusviraston laatima tarkastusraportti havainnoi valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa yleisellä tasolla, eikä kirjapitoyksikkökohtaisesti. Tarkastusviraston raportti antaa kahdeksan suositusta perustuen tehtyyn tarkastukseen, sekä yleisen kuvauksen tarkastustavoitteiden toteutumisesta. Raportti nostaa esille, miten säädökset tukevat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä valtionhallinnossa, valtiokonsernin ohjauksen riittävydestä sekä sisäsein valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen asianmukaisuudesta.

Valtiontalouden tarkastusviraston raportilla ei oteta kantaa, onko virastojen, tai ylipäätään valtionhallinnon raportointi sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta asianmukaisella tasolla. Näin ollen tässä tutkimuksessa tavoitteena on täsmällisemmin selvittämään, miten sisäinen valvonta ja riskienhallinnan raportointi on käytännössä kehittynyt sen jälkeen, kun tarkastusvirasto laati laillisuuskertomuksen valtionhallinnon sisäisen valvonnan tilasta. Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 62 §:n 2 momentin mukaan Valtiokonttori antaa tarvittavat ohjeet valtionhallinnon kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksistä sekä niiden liitteistä ja laadinnasta. Valtiokonttorin asettamaa ohjetta tullaan tarkastelemaan lähemmin teorettinen viitekehys -osiossa, ja johtopäätökset -osiossa tullaan tutkimuksen tulosten perusteella arvioimaan, raportoiko otostarkastukseen valikoituneet virastot sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta ohjeiden mukaisesti.

Tutkielmassa on varsinainen pääkysymys, jonka vastaamiseksi käytetään kahta apukysymystä, joiden avulla tutkimustavoitteet pyritään saavuttamaan. Tutkimuskysymyksiin tullaan vastaamaan empiirisen aineiston sisällönanalyysin avulla, joka esitellään seuraavassa luvussa tutkimusmenetelmien kanssa.

1. Onko valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää?

1.1 Miten virastojen raportoinnissa tulee ilmi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutuminen?

1.2 Millaisia raportoinnin kehitystoimenpiteitä virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa voidaan havaita vuoden 2017 jälkeen?

Tutkimuksen pääkysymys pyrkii vastaamaan kysymykseen: onko valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää? Tutkimus toteutetaan arviointitutkimuksena, ja pääkysymykseen tullaan vastaamaan arvioimalla otostarkastukseen valikoituneiden virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa sekä niiden raportointia. *Riittävä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi* arvioidaan suhteessa virastoille annettujen säädösten, ohjeiden ja suositusten noudattamisesta. Tutkimuksen toisessa

pääluvussa esitellään valtionhallinnon kirjapitoyksiköiden, eli myös virastojen, velvollisuudet koskien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toiminnon järjestämistä ja raportointia.

Tämä tutkimus perustuu oletukseen, että virastoja velvoitetaan huomioimaan laillisuuskertomuksessa ilmi tulleet havainnot, ja niihin perustuvat suositukset toiminnan kehittämiseksi. Jos virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa kehitetään perustuen laillisuuskertomuksen havaintoihin ja niihin perustuviin suosituksiin, tulisi kehityksen myös näkyä tai tulla ilmi virastojen tilinpäätöksiin kuuluvassa toimintakertomuksessa. Yhtenä tutkimuksen tavoitteena on selvittää, pitääkö oletus paikkaansa.

Tutkimus on rajattu koskemaan valtion virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa, sillä virastot ovat talousarviossa huomioitu suuri kohde, jotka käyttävät julkisia varoja toiminnassaan. Talousarviolain mukaisesti virastojen tulee huolehtia, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa, sekä toiminnassa, josta kyseinen virasto on vastuussa. Tutkimuskysymyksiin vastataan analysoimalla otostarkastukseen valikoituneiden virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa sekä niiden raportoimista. Otostarkastukseen valikoitui viiden eri ministeriön alaisuudessa toimivaa virastoa; Maahanmuuttovirasto, Rahoitusvakausvirasto, Museovirasto, Energiavirasto sekä Sosiaali- ja terveystieteiden lupa- ja valvontavirasto.

Rajauksessa pyrittiin valikoimaan tasapuolisesti eri ministeriöalojen virastoja, ja rajausta tehdessä havaittiin, että jotkut ministeriöt eivät vastaa minkään viraston toiminnasta. Rajausperusteita tehdessä perehdyttiin virastojen toimintaan, ja tutkimuksessa päätettiin olla valitsematta virastoja, jotka ovat käyneet läpi suuria organisaatiomuutoksia viimeisen kuuden vuoden aikana, eli tutkimuksessa käytetyn aikavälin puitteissa. Organisaatiomuutoksiksi luetaan esimerkiksi tilanne, missä kaksi tai useampi eri virasto on yhdistetty uudeksi virastoksi (esimerkiksi Ruokavirasto ja Väylävirasto). Jos tutkimukseen olisi valittu edellä mainitulla tavalla organisaatiomuutoksen kokeneita virastoja, olisi tutkimuksen analyysissä pitänyt ottaa huomioon, että viraston yhtenäisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehitys on mahdollisesti vielä kesken ottaen huomioon virastojen integraatio. Ottaen huomioon tutkielman laajuus, tämä olisi laajentanut tarkastuksen sisältöä huomattavasti suuremmaksi.

Tutkimus rajattiin kohdistumaan aikavälille 2015-2019, jolloin tarkastelussa oli otokseen valikoituneiden virastojen tilinpäätös ja toimintakertomus viiden vuoden ajalta. Rajausta tehtiin ottaen huomioon tutkielman laajuus, sekä Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuuskertomuksen antamisen ajankohta. Rajauksen avulla pystytään oletettavasti vastaamaan tutkimuskysymyksiin paremmin.

1.3 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma rakentuu kuudesta pääluvusta; johdannosta, tutkittavasta ilmiöstä ja aiemmasta tutkimustiedosta, tutkimusmenetelmistä, teoreettisesta viitekehystä, analyysistä virastojen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta sekä viimeisenä johtopäätöksistä ja pohdinnasta. Ensimmäisessä pääluvussa tutkielman lukija johdatetaan tutkielman aiheeseen, ja siihen, miksi valtion virastojen sisäinen valvonta on tutkimisen ja ymmärtämisen arvoinen aihe. Johdannossa myös esitellään tutkimuksen tutkimusongelma, eli tutkimuskysymykset, sekä tutkielman rajaus ja mitä tutkielmalla tavoitellaan. Toisessa pääluvussa esitellään syvemmin tutkittavaa ilmiötä, eli sisäistä valvontaa julkishallinnossa, ja perehdytään jo aiheesta olemassa olevaan tutkimukseen ja kirjallisuuteen.

Tutkimusmenetelmät -luvussa kuvaillaan tutkimuksen tekoa tukevat tutkimusmenetelmälliset valinnat. Luvussa esitetään tutkimusmenetelmät ja perustelut aineiston valitsemiseen. Neljännessä luvussa käydään läpi tutkimuksen ilmiöön perustuvaa teoreettista viitekehystä, jonka tarkoitus on antaa tukea tutkimusongelmien ratkaisemiseen.

Viidennessä luvussa esitetään analyysi otokseen valittujen virastojen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Analyysi perustuu tutkimusmenetelmät luvussa tarkennettuun sisällönanalyysiin, joka tehdään tutkimalla virastojen vuosina 2015-2019 tilinpäätöksiin sisältyviä toimintakertomuksia ja niissä esitettyjä selontekoja viraston sisäisestä valvonnasta. Analyysissä otetaan huomioon myös viraston henkilöstömäärä sekä keskeisiä taloudellisia lukuja, jotka luvun lopussa esitetyssä yhteenvedossa otetaan huomioon, kun verrataan virastojen sisäisen valvonnan toteutumista sekä sisäisen valvonnan raportointia.

Viimeisessä kuudennessa luvussa esitetään edeltävän luvun tulosten perusteella johtopäätöksiä tutkimusasetelman mukaisesti ja pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Tutkielman lopussa pohditaan miten tutkimustulokset peilautuvat aikaisempaan tutkimukseen sekä arvioidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia.

2 TUTKITTAVA ILMIÖ JA AIEMPI TUTKIMUSTIETO

Tässä luvussa esitellään tutkielman keskiössä oleva tutkimusilmiö, eli sisäisen valvonnan raportointi. Tutkimuksen päätehtävänä on arvioida, onko valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää, joten tässä luvussa esitellään mitä sisäinen valvonnan ja riskienhallinta on. Tämän lisäksi käsitellään aiheeseen liittyvää aiempia tutkimuksia ja selvityksiä aiheesta, jotka tukevat teoreettisen viitekehyksen muodostamista ja tutkimuksen suunnittelua.

2.1 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi

Tässä alaluvussa määritellään tarkemmin mitä sisäinen valvonta ja riskienhallinta on, mitä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointiin kuuluu, sekä lain asettamat säädökset virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toiminnan toteuttamiseksi, kehittämiseksi sekä sen raportoimiseksi. Alaluku on jaettu kolmeen osaan, jotta sisällön jäsenteleminen on lukijalle helpommin ymmärrettävissä.

2.1.1 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta

Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa toteuttaa koko organisaation henkilöstö, tosin eri rooleilla. Sisäinen valvonta on toiminta, jolla organisaation johto ohjaa henkilöstöänsä toimimaan kohti organisaation strategian ja tavoitteiden saavuttamista. Johdon alaisuudessa toimivat esimiehet vastaavat alaistensa toimien valvonnasta, ja samalla ohjaavat ja tukevat heitä suorittamaan onnistuneesti yksilöiden työtehtävät. Valvontatehtäviä voidaan toteuttaa erilalla, ja organisaation eri yksiköt ovat vastuussa oman osa-alueensa asianmukaisen valvonnan suorittamisesta, ja raportoinnista johdolle. Organisaatiossa voi esimerkiksi olla tietohallinto-, riskienhallinta-, henkilöstö-, laki- ja talousyksiköt, jossa henkilöstö suorittaa sovittuja työtehtäviä ohjeiden ja työtehtävän edellyttävien vastuiden mukaisesti, esimies toteuttaa valvontaa eri suoritusmittareiden ja kontrollien avulla ja raportoi johdolle toiminnan onnistumisista sekä mahdollisista poikkeamista. (Ratsula 2016).

Sisäinen valvonta on rakennettu organisaation eri tasoille erinäisistä toimenpiteistä ja käytännöistä. Toimenpiteet ja käytännöt voivat esimerkiksi olla hyväksymisvaltuuksia, työtehtävien jakoa sekä laskenta- ja ohjausjärjestelmien kontrollien testausta. Yksi sisäisen valvonnan toteutumiseen vaikuttava osatekijä on organisaation sisäinen viestintä, ja johdon ja esimiesten vastuulla on viestiä henkilöstölle odotuksista vastuullisesta toiminnasta (Ahonen 2012).

Organisaation sisäinen valvonta on prosessi, jonka määrittelee ja panee toimeen organisaation hallitus, johto ja henkilökunta. Sisäisen valvonnan tarkoitus on tuottaa kohtuullinen varmuus siitä, että organisaation toiminnan, raportoinnin ja lakien ja vaatimusten noudattamiseen liittyvät tavoitteet toteutuvat. Toimintojen tavoitteet ovat esimerkiksi organisaation asettamat tavoitteet sen toimintojen tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta, sekä hallitsemalla organisaation varojen menetyksen riskejä. (Ratsula 2016). Toimintojen tavoitteisiin kuuluu myös asetetut tavoitteet koskien tuloksellisuutta ja tehokkuutta, joiden avulla pyritään turvaamaan julkisten varojen ja resurssien käyttö tarkoituksenmukaisesti (Ala-aho ym. 2019). Kuten tutkimuksen perusteluissa tuli ilmi, on julkisten varojen ja resurssien tarkoituksenmukainen käyttö, sekä raportointi varojen ja resurssien julkisen intressin mukaista.

Toiminnan tavoitteet voidaan nähdä organisaation ydin tehtävän toteuttamisen edellytyksenä, ja riippuen organisaatiosta, tavoitteiden toteuttamiseksi laaditaan strategia, jota organisaation eri osa-alueet, yksiköt ja vastaavat tahot toteuttavat osaltaan. Tutkielman neljännessä luvussa teorettinen viitekehys, avataan enemmän valtionhallinnon toiminnan tavoitteita, sekä viidennessä luvussa, analyysi virastojen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, otostarkastukseen valikoituneiden virastojen toiminnan tavoitteita avataan, ja samalla peilataan miten virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa voidaan havaita tilinpäätöksessä tehdyn raportoinnin kautta. Lakien ja vaatimusten noudattamiseen liittyvät vaatimustenmukaisuus-tavoitteet pyrkivät ohjaamaan organisaatio lailliseen ja läpinäkyvään toimintaan.

Sisäinen valvonta on toimintojen ja prosessien koostama kokonaisuus, joka yleisesti integroidaan osaksi organisaation toimintamallia, jolloin sisäinen valvonta on käytännössä sisäänrakennettu organisaation toimintaan (IFAC 2006). COSO-IC mallia mukaillen sisäinen valvonta jaetaan viiteen osaa-alueeseen, jotka ovat valvontaympäristö, riskien arviointi, valvontatoiminnot, informaatio ja kommunikaatio sekä seuranta-toimenpiteet (Ratsula 2016). Luvussa 4 avataan tarkemmin COSO-IC mallia ja sen osa-alueita, ja kuinka mallia voidaan käyttää viitekehikkona organisaation sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioimisessa.

Riskienhallinta tulee mukaan, kun ajatellaan, että jos toimintaan ei voida liittää riskiä, niin ei myöskään tarvita kontrollia tai valvontaa. Kun mahdollisia riskejä voidaan identifioida, tulee riskienhallinnan näkökulma väistämättä esiin. (Ilmonen ym. 2010) Riski nähdään yleisesti vaarana tai uhkana, ja organisaation toiminnassa riski tarkoittaa jonkin, esimerkiksi henkilöstölle tai omaisuudelle kohdistuvan organisaatiolle epäsuotuisan tapahtuman toteutumisenä. Tämä tarkoittaa, että jos toiminnan toteuttamisessa on mahdollisuus syntyä riski, organisaation riskienhallinnassa mietitään riskin suuruus sekä riskin tapahtumisen todennäköisyys (Juvonen ym. 2014). Riskin vakavuus kerrotaan sen todennäköisyydellä, ja näin voidaan luokitella riskin taso (Juvonen ym. 2014), jonka mukaan suhteutetaan mahdolliset kontrollit ja valvontatoimenpiteet riskien ehkäisemiseksi ja riskin syntyessä siihen reagoimiseksi. Jokaisessa organisaatiossa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimenpiteet ja käytännön toteutus ovat erilaiset, peilautuen organisaation kokoon, rakenteeseen, toimialaan ja tehtäviin, ja Ratsulan (2016) mukaan ei ole tärkeintä, että millä tavalla sisäinen valvonta on järjestetty, vaan että se toimii.

Ilmonen ym. (2010) jaottelee organisaation riskit neljään kategoriaan; strategisiin, operatiivisiin, taloudellisiin sekä vahinkoriskeihin. Strategiset riskit perustuvat organisaation strategian toimeenpanon, eli koko organisaation toiminnan vaarantumiseen pitkällä aikavälillä, eli riskinä on, että organisaatio ei pääse asettamiinsa tavoitteisiin. Operatiiviset riskit nähdään päivittäisten toimintojen riskinä, joka näyttäytyy esimerkiksi henkilöstön toteuttamisessa työtehtävissä. Taloudelliset riskit ovat organisaation varoihin ja rahaprosesseihin kohdistuvia riskejä, jossa riskinä on taloudellinen tappio. Vahinkoriskit ovat luonteeltaan erilaisia kuin kolme edellä mainittua, sillä vahinkoriskit ovat odottamattomia riskejä, joita ei ole pystytty kartoittamaan ja varautumaan etukäteen riskienhallinnalla. (Ilmonen ym. 2010).

Andersonin ja Eubanksin (2015) mukaan riskienhallinnassa voidaan hyödyntää kolmen puolustuslinjan mallia. Mallin avulla voidaan valvoa riskienhallinnan prosessin toteutumista, ja osoittaa miten riskeihin ja niiden valvontaan liittyvät tehtävät voidaan toteuttaa riippumatta organisaation rakenteesta, toiminnasta tai koosta. Jotta organisaation tavoitteet voivat toteutua, on tärkeää, että johto ymmärtää organisaation yksiköiden vastuualueet, niille kuuluvat tehtävät, sekä tehtäviin liittyvät riskit. Kolmen puolustuslinjan malli selventää valvontatoimintojen ja seurantatoimenpiteiden eron sisäisen valvonnan toiminnossa, jotka voidaan ymmärtää väärin, ellei niitä ole määritelty tarpeeksi selkeästi. Kolmen puolustuslinjan mallissa ensimmäinen puolustuslinja on riskienhallinnan kehittäminen ja toteutus eri organisaation tasoilla, jota valvoo operatiivinen johto. Toisen puolustuslinjan toteutumisesta vastaa johdon tukitoiminnot, joihin kuuluu esimerkiksi talous- ja henkilöstöhallinto sekä lakiyksikkö, jotka osaltaan kehittävät, pistävät täytäntöön ja valvovat prosessia käytännön tasolla. Kolmas puolustuslinja käsittää sisäisen tarkastuksen varmentavat tehtävät, eli sisäinen tarkastus varmistaa riippumattomasti ja objektiivisesti, että ensimmäinen ja toinen puolustuslinja toimivat asianmukaisesti. (Anderson & Eubanks 2015).

Valtionhallinnon riskeihin lukeutuu esimerkiksi operatiivisen riskit, jotka viestittävät sisäisen valvonnan pettämisestä. Tutkimuksen laatimisen aikana on ollut havaittavissa kaksi suurta mediahuomioita saanutta tapausta, jotka ovat hyviä esimerkkejä siitä, kuinka sisäinen valvonta on pettänyt julkisten varojen valvonnassa. Kansallisesti suurta mielenkiintoa herättänyt tapaus koskee Valtiontalouden tarkastusviraston toimintaa, jossa viraston pääjohtaja on pidätetty virasta väärinkäytösepäilyjen vuoksi. Mediassa on noussut esiin, että pääjohtaja on saanut kansalaisilta palautetta, jossa kansalaiset ovat ilmaisseet huolen julkisten varojen käytöstä (esim. YLE 18.4.2021). Tapauksen pääpiirteet koskevat julkisten varojen käyttöä tarkoituksiin, jotka eivät välttämättä ole laittomia, mutta eivät myöskään viesti hyvää hallinto tapaa ja tarkoituksenmukaista varojen käyttöä. Tämä on poikanut suuren maineriskin, ja vaikka maineriskillä ei ole suurta taloudellista merkitystä valtionhallinnon toimintaan, maineen menettämisen seurauksena on legitimitetin menetys (Power 2004), joka kohdistuu esimerkiksi tämän tapauksen myötä koko viraston henkilöstöön, vaikka vain muutama on osallisena tapauksen keskiössä. Taloudellisiin ja toiminnallisiin riskeihin liittyy ylimääräinen työ mitä asian selvitykseen on mennyt.

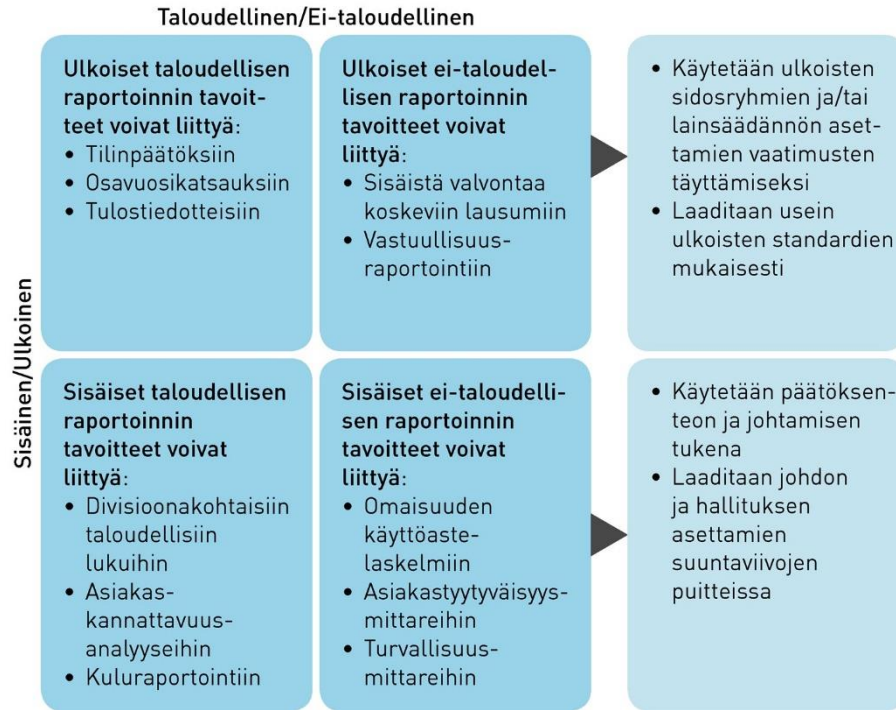
Toinen tapaus koskee kuntasektoria, jossa Helsingin opetusviraston kaksi työntekijää olivat pystyneet väistämään sisäisen valvonnan kontrollit ja aiheuttaneet taloudellisen ja strategisen riskin toteutumisen virastolle. Tapauksessa työntekijät olivat huijanneet virastoa väärillä laskuilla ja IT-laitteiden jälleenmyynnillä kymmenen vuoden ajan, ja tapauksen taloudelliseksi tappioksi koitui noin 8,5 miljoonaa euroa (esim. YLE 11.3.2021). Kyseessä oli vastuuasemassa ollut työntekijä, joka oli käyttänyt väärin virka-asemaansa. Kuten edellisessä valtionhallinnon esimerkissä, myös tässä tapauksessa taloudellisen ja strategisen riskin lisäksi nousee maineriski, sillä julkiset varojen käyttöä ei ole valvottu riittävällä tasolla, jos taloudellista vahinkoa on voitu aiheuttaa kymmenen vuoden ajan (Power 2004). Molemmat tapaukset todistavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan, sekä niihin kuuluvien kontrollien tärkeyden.

Riskienhallinta on yksi COSO-IC mallin määrittelemistä osa-alueista, ja sen tavoitteena on tukea organisaation tavoitteiden toteutumista, ja Ratsulan (2016) mukaan riskien kartoittaminen ja säännöllinen päivittäminen ylläpitävät myös sisäisen valvontajärjestelmän ajantasaisuutta. Organisaation tehtävänä on suorittaa riskienarviointi, jossa tunnistetaan organisaation toimintaan liittyvät merkittävimmät riskit, niiden toteutumisen todennäköisyys sekä riskien toteutumisen tilanteessa niiden aiheuttamat mahdolliset taloudelliset vahingot ja muiden seuraamusten vakavuus. Riskienhallinnasta vastaava taho päättää organisaatiossa siihen, miten riskeihin vastataan. Riskin olemassaolo voidaan hyväksyä ilman erinäisiä toimenpiteitä, mutta joidenkin suurten riskitason riskeille on hyvä olla varautunut erillisellä riskienhallinnan suunnitelmalla. Riskin vaikutuksen tai todennäköisyyden pienentämiseksi riskin toimintaa vaikuttavia tekijöitä voidaan vähentää joko siirtämällä tai jakamalla toimintaa ulkopuoliselle sidosryhmälle, tai vaikuttaa riskiin luomalla organisaation sisäisiä kontrollitoimenpiteitä. (Ala-Aho ym. 2019).

2.1.2 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi

Toiminnan tavoitteiden ja vaatimustenmukaisuuden tavoitteiden lisäksi sisäisen valvonnan tarkoitus on tuottaa kohtuullinen varmuus myös siitä, että organisaation raportoinnin tavoitteet täyttyvät. Ratsulaan (2016) viitaten, raportoinnin tavoitteisiin kuuluu sisäinen ja ulkoinen taloudellinen ja ei taloudellinen raportointi, ja raportoinnin tavoitteisiin voi kuulua esimerkiksi

raportoinnin luotettavuuden, ajantasaisuuden tai läpinäkyvyyden vaatimuksia. Riippuen organisaation tyypistä ja rakenteesta, vaatimuksen luotettavuudesta, ajantasaisuudesta ja läpinäkyvyydestä voi tulla esimerkiksi suoraan laista, tai organisaation hallitus ja johto voivat



Kuvio 1. Raportoinnin tavoitteet (Ratsula 2016, mukaillen COSO-IC mallia)

asettaa vaatimuksia raportoinnin sisällöstä ja viestintätavoista. Kuvio 1 havainnollistaa raportoinnin tavoitteet, ja kuinka ne jakautuvat taloudellisiin ja ei taloudellisiin, sekä sisäisiin ja ulkoisiin tavoitteisiin.

Kuvion 1 raportoinnin tavoitteet ovat sovellettavissa paremmin yksityisen sektorin organisaation sisäisen valvonnan raportointiin. Koska tutkimuksen kohteena on valtionhallinnon, ja tarkemmin otostarkastukseen valikoituneiden valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi, kuvion sisältöä pitää hieman mukauttaa. Tarkastellessa valtion virastoja, yllä olevaa taulukkoa mukaillen voidaan esimerkiksi jakaa virastojen raportoinnin tavoitteet taloudellisiin ja ei taloudellisiin. Taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta voidaan raportoida ulkoisesti esimerkinomaisesti tilinpäätösten kautta, sekä muilla viraston julkaisemilla virallisilla tiedotteilla. Sisäisen taloudellisen raportoinnin tavoitteet voivat liittyä yksikkökohtaisiin taloudellisiin lukuihin ja toiminnan kuluraportointiin. Ei-taloudelliset raportoinnin tavoitteet voivat liittyä esimerkiksi ulkoisiin sisäistä valvontaa

koskeviin lausumiin sekä sisäisiin ei raportoinnin tavoitteisiin kontrollien ja eri ei-taloudellisten tulostittareiden toteutumisen raportointiin.

Raportoinnin tavoitteet voidaan vielä jaotella tarkoituksen mukaan kuvion 1 osoittamalla tavalla. Ulkoista raportointia käytetään ulkoisten sidosryhmien ja esimerkiksi lainsäädännön asettamien vaatimusten täyttämiseksi, ja raportointia usein ohjaa jokin tietyt standardit ja ohjeet. Sisäistä raportointia hyödynnetään päätöksenteon ja johtamisen tukena, ja raportointi tapahtuu yleensä johdon ja hallituksen asettamien tavoitteiden ja toimintatapojen puitteissa. (Ratsula 2016). Tässä tutkielmassa keskitytään ei-taloudellisen ulkoisen raportoinnin tavoitteiden näkökulmaan. Tutkielmassa tarkastellaan otokseen valikoituneiden virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa ulkoisten sidosryhmien, sekä lainsäädännön vaatimusten noudattamisen näkökulmasta, sekä arvioidaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin standardienmukaisuutta, eli onko raportointi tilinpäätökseen sisältyvässä toimintakertomuksessa laadittu noudattaen toiminnolle annettuja ohjeita.

2.1.3 Valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointia koskeva sääntely

Valtionhallinnon sisäisestä valvonnasta säädetään talousarviolaisissa (1988/423) (tästä edespäin viitataan talousarviolakiin). Talousarviolain neljännessä luvussa, koskien taloudenhoidon ohjausta ja sisäistä valvontaa, 24 b § määrittelee sisäisestä valvonnasta seuraavasti:

Viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa.

Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.

Tarkemmat säännökset virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Kuten pykälän viimeisessä kappaleessa mainitaan, valtioneuvoston asetuksessa määritellään tarkemmat säännökset virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä. Asetus talousarviolaista (1992/423) (tästä edes viitataan asetukseen talousarviolaista) sisältää luvun sisäisestä valvonnasta. Asetuksessa säädetään kohdassa 69 § , että:

Viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (sisäinen valvonta), jotka varmistavat:

- 1) viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden;
- 2) viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen;
ja
- 3) viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta.

Menettelyiden on myös käsitettävä viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito sekä ne viraston ja laitoksen toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisten virastojen ja laitosten, yhteisöjen tai yksityisten tehtäväksi tai joista se muuten vastaa.

Luvussa säädetään myös, että:

Sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat viraston ja laitoksen toimintaan kohdistuvat vaikutukset, ja lisäksi on otettava huomioon sisäistä valvontaa koskevat yleiset standardit ja suositukset. Luvussa säädetään, että kirjanpitoyksiköille tulee olla taloussääntö, ja että viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta 69 ja 69 a §:ssä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Luvussa säädetään erikseen vielä valtiovarainministeriön

yhteydessä olevan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan tehtävistä.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 62 §:n 2 momentin (1786/2009) mukaan Valtiokonttori antaa tarvittavat ohjeet kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksistä sekä niiden liitteistä ja laadinnasta. Valtiokonttorin ohjeet koskevat kirjanpitoyksiköitä ja talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja, jotka laativat tilinpäätöksen, johon sisältyy toimintakertomus. Ohjeissa määritetään, että kirjanpitoyksikön toimintakertomuksessa tiedot raportoidaan niin, että tuloksena on oikeat ja riittävät tiedot ja oikea ja riittävä kuva jokaisen kirjanpitoyksikköön kuuluvan viraston tai laitoksen toiminnasta ja taloudesta. Koska kaikkien kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen ja laitosten päälliköt allekirjoittavat tilinpäätöksen omalta osaltaan, tulee kunkin osuus selvitä toimintakertomuksesta.

Virastojen toimintakertomuksen laatimiseen annetussa ohjeessa (Valtiokonttori) määritellään, että kirjanpitoyksiköille, virastoille, laitoksille tai rahastoille ei ole säädetty velvollisuutta julkaista erillistä vuosikertomusta toiminnastaan. Jos vapaamuotoinen vuosikertomus julkaistaan, tällä ei korvata toimintakertomusta tai tilinpäätöstä. Toimintakertomus hyväksytään ja allekirjoitetaan tilinpäätöksen yhteydessä Valtion talousarviosta annetun asetuksen 63 §:n mukaisesti. Ohjeessa määritellään toimintakertomuksen sisältö, jonka luvut yhdessä kuvaa kirjanpitoyksikön toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen. Kirjanpitoyksikkö julkaisee toimintakertomuksensa osana tilinpäätöstä. Toimintakertomus muodostaa tilinpäätöksen ensimmäisen luvun.

Ohje määrittelee kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen rakenteen seuraavasti:

Toimintakertomuksen kahdeksas luku on sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma, jonka tarkoituksena on raportoida kirjanpitoyksikön sisäisen valvonnan tilasta. Lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämiskohteista on viraston tai laitoksen johdon kannanotto sisäisen

valvonnan ja riskienhallinnan tilaan ja tästä mahdollisesti johtuviin kehittämistarpeisiin. Lausumassa viraston tai laitoksen johto ottaa kantaa siihen, miltä osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat riittäviä ja täyttävät niille asetetut tavoitteet. Lausumassa esitetään myös mahdolliset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olennaiset puutteet. Lausuma koskee asioiden tilaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamishetkellä. Lausuman tulee perustua todelliseen, järjestelmälliseen ja riittävän kattavaan sisäisen valvonnan tilan arviointiin. Lausuman taustalla olevan arvioinnin tulisi olla dokumentoitu ja perustua soveltuvaan ja yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan viitekehykseen. Perusteena tehtävälle arvioinnille ja annettavalle lausumalle ovat sisäiselle valvonnalle ja riskienhallinnalle talousarvioasetuksen 69 §:ssä säädetyt tavoitteet. Tehdyistä arvioinnista esitetään keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset. Lausuman valmistelussa suositellaan käytettävän valtiovarainministeriön julkaisemaa suositusta valtion viraston, laitoksen ja rahaston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan lähestymistavoista ja arvioinnista sekä suositukseen sisältyvää arviointikehikkoa ja arviointikehikon käyttöohjeita. Arviointikehikosta on laadittu suppea malli, jota voidaan harkinnan mukaan käyttää esimerkiksi pienissä virastoissa laajemman kehikon sijaan.

Talousarviolain momentilla 24 f § eritellään valtiovarain controller -toiminnon tehtävät ja valtuudet. Koska kaikki laissa säädetyt tehtävät eivät ole tämän tutkimuksen kannalta relevantteja, seuraava esitetään vain osa laissa säädetyistä tehtävistä. Tutkimuksen kannalta relevantteihin valtiovarain controller -toiminnon tehtäviin ja valtuuksiin kuuluu esimerkiksi varmistaa valtionalouden informaatio antaa oikeat ja riittävät tiedot, ja varmistaa että valtionaloutta ja tuloksellisuutta koskevat tiedot ovat saatavilla ja hyödynnettävissä valtionaloutta ja toiminnan ohjausta koskevassa valmistelussa ja päätöksenteossa. Tehtäviin kuuluu ohjata, sovita ja kehittää valtion tilinpäätösraportointia ja muuta valtionaloutta ja tuloksellisuutta koskevaa raportointia ja arviointitoimintaa sekä sisäisen valvonnan järjestämistä.

Valtiovarainministeriö on antanut suosituksen (Valtiovarain controller - toiminto/VM/899/00.00.01/2018) ministeriöille ja ministeriöiden hallinnonalojen

kirjapitoyksiköille Valtiovarain controller -toiminnon sisäisen valvonnan arviointikehyksestä. Suosituksessa mainitaan, että Valtioneuvoston asettama sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta ja sen sisäisen tarkastuksen johto ovat valmistelleet sisäisen valvonnan arviointikehikon ja siihen liittyvän ohjeen virastojen hyödynnettäväksi. Suosituksessa muistutetaan, että sisäisen valvonnan järjestämisestä säädetään valtion talousarviosta annetussa laissa ja säädetty tarkemmin talousarvioasetuksessa. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointiin liittyen suosituksessa referoidaan talousarvioasetuksen 65 §:n sisällöstä; ”tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (sisäisen valvonnan arviointi ja -vahvistuslausuma).” Valtiovarainministeriö suosittelee valtionhallinnon virastoja hyödyntämään neuvottelukunnan ja sen jaoston laatimaa aineistoa virastotasoisien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnissa ja toiminnan kehittämisessä.

2.2 Aiempi tutkimus aiheesta

Sisäisen valvonnan raportoinnista, sekä raportoinnin tarkoituksesta ja hyödynnettävyydestä on käyty paljon keskustelua. Vaikka sisäisen valvonnan teoriaa ja käsitettä on tutkittu, ja tutkimuksen avulla on pyritty löytämään yhdenmukaista määritelmää sisäiselle valvonnalle, jotta ymmärrys olisi johdolle, ulkoisille ja sisäisille tarkastajille, lainsäätäjille, viranomaisille ja muille sidosryhmille kohtuullisen samanlainen, kaikenkattavaa yksittäistä määritelmää ei vielä ole. (Blumme ym. 2005; Arwingen 2010). Suurin osa tutkimuksesta kohdentuu enimmäkseen yksityisen sektorin yritysten ja yhtiöiden sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan, mutta teoreettisesti tutkimukset ovat osin sovellettavissa myös julkisen sektorin, ja tarkemmin valtionhallinnon sisäiseen valvontaan, sillä sisäinen valvonnan ja riskienhallinnan ydin tarkoitus on sama organisaation toiminnasta riippumatta.

Arwingen (2010) mukaan sisäisen valvonnan käsite on laajentunut eri prosesseista koostuvasta toiminnasta käsittämään johdon toteuttamaa hallintaa ja hallinnointia, ja sisäisen valvonnan suunnittelukysymykset ovat kasvattaneet tärkeyttään entisestään. Arwinge argumentoi, että sisäisen valvonnan laatua on vaikea tutkia ja mitata. Sisäisen valvonnan toiminnan suunnittelu,

ja näin ollen myös toteutus riippuu useista ulkoisista ja sisäisistä muuttujista, mukaan lukien valvontaympäristön erinäisistä piirteistä, organisaatiokulttuurista, epävarmuus- ja riskitekijöistä, organisaation tavoitteista ja strategioista, riskinottohalukkuudesta, käytännön puitteista ja standardeista sekä organisaation koosta.

Sisäisen valvonnan tutkimusta on tehty paljon muun muassa näkökulmasta, että pitäisikö raportointivaatimusten olla vapaaehtoisia vai pakollisia, pitäisikö niissä käsitellä sisäisen valvonnan tehokkuutta ja onko tilintarkastajien vahvistettava sisäistä valvontaa koskeva raportti. Tällä hetkellä suomessa julkisen sektorin toimijoilla on sisäisen valvonnan raportointivelvollisuus, esimerkiksi kaikki valtionhallinnon kirjapitoyksiköt, ja esimerkinomaisesti myös kunnat ovat velvollisia raportoimaan sisäisestä valvonnasta. Arwingenin mukaan sisäistä valvontaa kutsutaan usein organisaation hallinnointimekanismiksi. Lainsäätäjät ja valvontaviranomaiset ovat kiinnittäneet yhä enemmän huomiota sisäisen valvonnan suunnitteluun ja toiminnan tehokkuuteen. (Arwinge 2010).

Organisaation toiminnan läpinäkyvyys on avainelementti organisaation tilivelvollisuudessa, joka pyritään saavuttamaan julkaisemalla tietoja organisaatiosta, ja kun raportointi on jollain tasolla standardisoitua, näyttäytyy se julkisen tahon luottona organisaatiota kohtaan (Spira & Page 2010). Raportointivaatimukset koskien suurta osaa organisaatioita ja niitä koskevaa sääntelyä noudattavat valmiita standardeja ja ohjeita, niin sanotusti vakiomallia. Tästä syystä julkisuuteen nousevat uutiset taloudellisista tai toiminnallisista epäkohdista tai väärinkäytösepäilyistä tulevat esiin vasta kun toimintahäiriöt ilmenevät arkipäivässä ja joku kiinnittää epäkohtiin huomiota (Romano, 2005). Jotta tilivelvollinen voisi saavuttaa luottamuksen, on päämiehelle toimitettava enemmän informaatiota sisäisten valvontajärjestelmien laadusta, toiminnasta ja tavoitteiden toteutumisesta (Baiman 1990).

Hanron ym. (2010) tutki vapaaehtoisten ja pakollisten raportointivaatimusten tekijöitä ja havaitsivat esimerkiksi, että hyvin toimivat organisaatiot julkistavat vapaaehtoisesti sisäisen valvonnan raporttinsa. Tutkimuksessa nousi myös esiin, että organisaation sisäisestä

valvonnasta ja riskienhallinnasta annettujen lausuntojen ja organisaation sisäisen valvonnan laadun välillä on vankka yhteys.

2.3 Aiemmat selvitykset aiheesta

Tutkimuksen aiheeseen liittyen on tehty aikaisempia selvityksiä eri näkökulmista, jotka soveltuvat sisäisen valvonnan raportoinnin aiheeseen, ja antavat tukea vastaamaan tämän tutkimuksen tutkimusongelmiin. Tässä alaluvussa tarkastellaan kolmea eri selvitystä, joista ensimmäinen käsittelee pörssiyhtiöiden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointia, ja kaksi seuraavaa ovat Valtiontalouden tarkastusviraston laatimia raportteja koskien yleisesti valtionhallinnon kirjanpitoyksiköiden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa.

2014 KPMG selvitys

Vuonna 2008 KPMG suoritti selvityksen pörssiyhtiöiden hyvästä hallintotavasta, ja päätyi tulokseen, että informaatio yhtiöiden riskeistä ja riskienhallintaprosesseista ei anna sijoittajille tarpeeksi kattavaa ja luotettavaa informaatiota. Selvityksessä tuli ilmi, että kohteena olleet pörssiyhtiöt raportoivat minimivaatimusten mukaisesti sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, ja raportoidut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan prosessit ja menetelmät olivat raportoitu sidosryhmille vain hyvin yleisellä tasolla. Tutkimuksen tulosten mukaan sidosryhmät olisi kaivanneet enemmän läpinäkyvyyttä sisäisen valvonnan tarkemman kuvaamisen ja yksityiskohtaisemman informaation avulla. (KPMG View 2014).

Selvityksen aikana tuli ilmi, että riskienhallinnan avulla organisaation johto pystyy hallitsemaan paremmin organisaation epävarmuustekijöitä ja havaittuja riskejä, mutta myös mahdollisuuksia parantaa toimintaa ja luoda arvoa organisaatiolle. Organisaatioiden riskienhallintaprosessit tulisi integroida osaksi organisaation suunnittelu- ja johtamisprosesseja, sekä päivittäistä toimintaa, joka sisältää organisaation sisäiset valvonta- ja seurantamenetelmät. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan prosessit voidaan selvityksen mukaan jakaa kolmeen kategoriaan, toiminto voi olla joko ennakoivaa ja ehkäisevää,

todentavaa, tai ohjaavaa. Selvityksen mukaan sääntelyviranomaisten ja poliittisten päättäjien on jatkettava hyvän hallinnon varmistamista, ja että sisäisen valvonnan kontrollit ovat riittäviä, tehokkaita ja tarkoituksenmukaisia. Selvityksen yhtenä johtopäätöksenä todettiin, että raportoinnin kehittämällä ja avoimella raportoinnilla sidosryhmät ovat tietoisempia organisaation toiminnasta, ja ovat halukkaampia jatkossakin toimimaan organisaation kanssa. Organisaation periaatteisiin perustuva valvontajärjestelmän osa-alueet, ja niiden vuorovaikutus raportointiin on kriittinen tapa kehittää organisaation sisäistä valvontaa (KPMG View 2014).

2017 tarkastusviraston selvitys

Kuten johdannossa esiteltiin, Valtiontalouden tarkastusvirasto teetti vuonna 2017 laillisuustarkastuskertomuksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta valtionhallinnossa, jossa tavoitteena oli selvittää, miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty valtionhallinnossa. Tarkastuksessa pyrittiin muodostamaan kokonaiskuva valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan järjestämisestä. Tarkastuksen päätavoite jaettiin neljään alatavoitteeseen. Ensimmäinen alatavoite oli selvittää, tukevatko säädökset riittävästi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä, ja toisen alatavoitteen tarkoitus oli kartoittaa, tukeeko valtiokonsernin ohjaus toimivan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä. Raportin kolmantena tavoitteena oli selvittää, onko sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti kirjanpitoyksiköissä, ja viimeinen, neljäs alatavoite oli selvittää, onko valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen asiakaspalveluprosessien sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. (Valtiontalouden tarkastusvirasto, laillisuustarkastuskertomus 2017)

Tässä tutkimuksessa tullaan perehtymään eniten Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuustarkastuskertomuksen kolmannen tavoitteen sisältöön, ja kuinka tätä sisältöä voidaan peilata tämän tutkimuksen tutkimusongelmiin ja tavoitteisiin. Laillisuuskertomuksen kolmas alatavoite oli selvittää valtion kirjanpitoyksiköiden sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tarkastusraportilla otetaan kantaa yksiköiden sisäisen valvonnan järjestämiseen, ja raportilla todetaan, että sisäisen valvonnan järjestämiseen hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti tulee

edelleen kiinnittää huomioita. (Valtiontalouden tarkastusvirasto, laillisuustarkastuskertomus 2017).

Raportissa tuli esimerkiksi ilmi, että tarkastusviraston mukaan keskeisiä säädöksiä voidaan pitää pääosin asianmukaisina ja riittävinä, mutta koska valtionhallinnon ollessa muutoksessa, esimerkiksi talousarviolainsäädännön sisäisen valvonnan menettelyjä on kevennetty. Tarkastuksessa arvioitiin, että 1.10.2017 voimaan tullut (tarkastusviraston tarkastusvaiheessa voimaan tuleva) talousarviolainsäädännön uudistus luo riskin sisäisen valvonnan heikkenemisestä valtiokokonaisuuden tasolla. Tarkastuksessa annettiin kahdeksan suositusta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan kehittämiseksi valtionhallinnossa. Tämän tutkimuksen osalta kaikki eivät ole relevantteja, joten seuraavassa esitellään vain tutkimuksen kannalta oleelliset suositukset, joita voidaan peilata tutkimuksen empiirisen osion analyysiin ja siitä johdettuihin johtopäätöksiin. Tutkimuksen kannalta olennaiset laillisuusraportin suositusten valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan kehittämiseksi ovat seuraavat:

- Sisäisen valvonnan toimivuuteen ja sen järjestämiseen valtion taloudenhoidon kattavana kokonaisuutena on valtiovarainministeriön, Valtiokonttorin ja valtiovarain controller -toiminnon syytä kiinnittää nykyistä enemmän huomiota.
- Koska sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tosiasiallinen toimivuus ratkaistaan prosesseja, toimintoja ja tietojärjestelmiä kehitettäessä, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tulisi aina olla kiinteä osa toiminnan suunnittelua, uudistamista ja lainsäädännön kehittämistä.
- Sisäistä valvontaa toteuttavat kontrollit tulisi aina ensisijaisesti suunnitella ennaltaehkäiseviksi ja rakentaa tietojärjestelmissä automaattisiksi. Kontrollien tehokkuudesta tulisi varmistua testaamalla.

Laillisuusraportilla tutkitaan virastojen sisäistä valvontaa Valtiovarainministeriön asettaman controller -toiminnon viitekehyksen avulla. Raportin viimeisessä luvussa tarkastellaan kirjapitoyksiköiden ja palvelukeskuksen sisäisen valvonnan järjestämistä, ja otetaan kantaa onko sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Valtiontalouden tarkastusvirasto on

käyttänyt viitekehikkoa hyväksi tarkastelussa, sillä luku on järjestetty COSO-IC mallin mukaisesti viiteen osa-alueeseen, ja jokaista osa-aluetta, valvontaympäristöä, riskienhallintaa, valvontatoimenpiteitä, tiedonkulkua ja seuranta on avattu raportilla omissa alaluvuissaan.

2019 jälkitarkastus

Vuonna 2017 Valtiontalouden tarkastusviraston laatimasta laillisuuskertomuksesta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta valtionhallinnossa tehtiin jälkitarkastus vuonna 2019, jonka tavoitteena oli selvittää miten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila on kehittynyt, ja mitä toimenpiteitä on ryhdytty tekemään laillisuuskertomuksessa annettujen suositusten perusteella. Jälkitarkastuksen perusteella osan laillisuuskertomuksessa annettujen suositusten pohjalta oli ryhdytty kehittämään sisäinen valvonnan ja riskienhallinnan toimintoja, joista jotkut olivat edenneet paremmin kuin toiset, mutta myös joihinkin suosituksiin ei vaikuttanut olevan ryhdytty mihinkään kehittäviin toimenpiteisiin, tai kehitystä ei ollut havaittavissa.

3 TUTKIMUSMENETELMÄT

Tässä luvussa tullaan esittelemään tutkimuksessa käytetyt tutkimusmenetelmät ja tutkimuksen toteuttamisen lähtökohdat. Luvun ensimmäisessä alaluvussa tullaan kuvailemaan tarkemmin tutkimuksen toteuttamiseen käytetyt menetelmät ja toisessa alaluvussa, tutkimuksen toteuttaminen -kohdassa kerrotaan, miten tutkimus aiotaan käytännössä toteuttaa. Tutkimuksen tavoitteena on havainnoida ja arvioida sisäisen valvonnan raportoinnin mahdollista kehitystä 2015-2019 aikavälillä, sekä Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuuskertomuksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiseksi annettujen suositusten vaikutusta toimintakertomuksessa annettuun sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan lausumaan.

3.1 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tämän tutkielman tutkimuskysymyksiin pyrittiin vastaamaan empiirisen tutkimuksen avulla. Tutkimusstrategiaksi valikoitui toiminta-analyyttinen tapaustutkimus, jonka avulla pystyttiin analysoimaan tutkielman otostarkastukseen valikoitunutta aineistoa sisällönanalyysillä. Koska tutkimuksen keskiössä oli valittujen virastojen tilinpäätösten toimintakertomukset, ja niihin sisältyvät sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat, sekä toimintakertomuksessa ilmi tulleet viraston mahdollisten toteutettujen arviointien tulokset, on tutkimus laadultaan kvalitatiivinen. Empiiristen tutkimusten lähtökohtana on aina käyttää tapauksia, mutta tapaustutkimus voi olla sekä kvalitatiivista tai kvantitatiivista. Koska tutkimuksessa ei huomioitu numeraalista dataa kuin taustatietona virastojen toiminnalle, on kyse kvalitatiivisesta, eli laadullisesta tutkimuksesta. Valitsemalla empiirinen tutkimusote, tutkielma pyrkii päätyään tutkimustuloksiin tekemällä havaintoja tutkimuskohteesta ja analysoimaan havaintoja ja esittämään johtopäätöksiä havaintojen pohjalta. (Laine ym. 2015).

Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, joka käsitteellisesti ymmärretään empiiriseksi tutkimukseksi, jossa pyritään saavuttamaan ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä rajatussa ympäristössä tapahtuvan tapahtuman tai toiminnan kautta (Heinonen ym. 2013). Tässä tutkimuksessa oli tarkoitus saavuttaa kokonaisvaltainen ymmärrys siitä, onko tutkittavien

valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää. Lisäksi valikoitujen tapausten osalta pyrittiin vastaamaan siihen, miten virastojen raportoinnissa tulee ilmi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutuminen, sekä millaisia raportoinnin kehitystoimenpiteitä virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa voidaan havaita vuoden 2017 jälkeen. Tapaustutkimuksissa on mahdollisuus, että tutkittu otos paljastuu erilaiseksi kuin alun perin on oletettu. (Laine ym. 2007).

Olennaista tapaustutkimuksille on, että niissä tulisi välttää tutkimusaiheita, joissa tutkimuksen aloitus ja lopetus ovat vaikeasti määriteltävissä etukäteen. Tässä pitää huomioida, että tapaustutkimusta toteuttavan tutkijan on määriteltävä tarkat rajaukset tutkimukselle sen onnistuneen toteuttamisen vuoksi, joten tarkkojen rajoitusten määrittäminen on erityisen tärkeää tutkimusta suunniteltaessa. (Eriksson & Koistinen, 2005). Lähtökohtaisesti tapaustutkimukset voivat sisältää useita eri tutkimusmenetelmiä, joten tutkimusmenetelmän sijaan voidaan myös puhua tutkimuksen tutkimusstrategiasta (Vilka 2015).

Tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä käytetään valmiita aineistoja, joiden sisällöstä kerrotaan lisää seuraavassa luvussa. Laine ym. (2007) mukaan tutkijalla on jo käsitys tutkimuksen suunnasta aineistonkeruu hetkellä, sillä tutkimusmenetelmien käyttöä on mietittävä suhteessa aiheistoon. Aineistonkeruu hetkellä on huomioitava tutkimusongelma, tutkimustavoitteet ja -kysymykset, jotta niihin vastaaminen on mahdollista. Kun yhdistää otokseen valikoituneet tapaukset tutkimuksessa asetettuihin tutkimuskysymyksiin, voidaan määritellä tarvittava aineisto. (Laine ym. 2007).

Tutkimuksen aineisto koostuu tutkimusvaiheessa jo olemassa olevista valmiista dokumenteista, jotka ovat saatavilla julkisista lähteistä. Tutkimuksen aiheena on valtionhallinnon virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi osana tilinpäätöstä, eli informaatio mitä virastot viestivät julkisesti toiminnastaan kansalaisille ja muille mahdollisille sidosryhmille. Koska aineisto oli helposti löydettävissä julkisista lähteistä, validoi aineistonkeruu tutkimuskohteen raportoinnin löydettävyyttä ja läpinäkyvyyttä.

Aineiston tutkimisessa käytetään sisällönanalyysiä, eli tekstin analysointia. Sisällönanalyysiä voidaan lähtökohtaisesti käyttää melkein kaikissa kvalitatiivisissa tutkimuksissa, sillä analyysin toteuttaminen sisällönanalyysin avulla on hyvin joustavaa. Tutkija voi itse määritellä miten aineistoa tullaan analysoimaan, esimerkiksi luokittelemalla, teemoittamalla tai jakamalla aineistoa eri tyyppeihin. (Tuomi & Sarajärvi 2018).

Koska tutkimuksen tavoitteena on tutkia virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin riittävyttä suhteessa raportoinnista annettuihin ohjeisiin, sisällönanalyysi tehdään teoriaohjaavasti (Tuomi & Sarajärvi 2018). Kuten edellisessä luvussa ilmeni, virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintojen arvioimiseksi suositellaan COSO-IC malliin perustuvaa valtioneuvoston laatimaa viitekehikkoa julkishallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioimiseksi. Tämän lisäksi talousarviolaki, asetus talousarviolaista ja Valtiokonttorin määrittämät ohjeet virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnille. Tutkimuksessa näitä ohjeita kohdellaan teorianomaisesti, jolloin tutkimuksen analyysi perustuu siihen, kuinka otostarkastukseen valikoituneet virastot raportoivat sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta suhteessa virastoja velvoittaviin ohjeisiin, mutta tutkimuksen analyysi ei pohjautu suoraan teoriaan.

Tämä tutkimus toteutettiin arviointitutkimuksena, jossa tutkija arvioi sisällönanalyysiä hyödyntäen otostarkastukseen valikoituneita virastoja ja niiden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointia. Tutkimuksen päätutkimuskysymyksessä pyritään saamaan vastaus siihen, kuinka riittävää virastojen raportointi on. Sana *riittävä* on tulkinnanvarainen, ja sisällönanalyysi tulee painottumaan virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan vahvistuslausuman sisällön ja ulkoasun ohjeidenmukaisuuteen, ja viimeisessä luvussa, johtopäätökset, pohditaan sisällönanalyysin tulosten pohjalta raportoinnin tosiasiallista riittävyttä. Seuraavassa alaluvussa avataan enemmän lähtökohtia tutkimuksen toteuttamisesta arviointitutkimuksena.

3.2 Tutkimuksen toteuttaminen

Tutkimus toteutettiin perinteisenä arviointitutkimuksena. Patton (2006) luokittelee arviointitutkimuksen kahteen kategoriaan, perinteisiin arviointiin sekä kehittävään arviointiin. Alla oleva taulukko havainnollistaa edellä mainittujen arviointityylien eron. Tässä tutkimuksessa päädyttiin käyttämään perinteistä arviointityyliä, sillä tutkimuksen tavoite oli

Traditional evaluation	Developmental evaluation
Purpose: Supports improvement, summative tests and accountability	Purpose: Supports development of innovation and adaptation in dynamic environments
Roles & relationships: Positioned as an outsider to assure independence and objectivity	Roles & relationships: Positioned as an internal team function integrated into the process of gathering and interpreting data, framing issues, surfacing and testing model developments
Accountability: Focused on external authorities and funders based on explicit and pre-ordinate criteria	Accountability: Centered on the innovators' values and commitment to make a difference
Options: Rigorously options-focused, traditional research and disciplinary standards of quality dominate	Options: Utilization focused: options are chosen in service to developmental use
Measurement: Measure performance and success against pre-determined goals and SMART outcomes	Measurement: Develops measures and tracking mechanisms quickly as outcomes emerge; measures can change during the evaluation as the process unfolds
Evaluation results: Detailed formal reports; validated best practices, generalizable across time and space. Can engender fear of failure	Evaluation results: Rapid, real time feedback; diverse, user-friendly forms of feedback. Evaluation aims to nurture learning
Complexity & uncertainty: Evaluator tries to control design implementation and the evaluation process	Complexity & uncertainty: Learning to respond to lack of control; staying in touch with what's unfolding and responding accordingly
Standards: Methodological competence and commitment to rigor, independence; credibility with external authorities and funders; analytical and critical thinking	Standards: Methodological flexibility eclecticism, and adaptability; systems thinking; creative and critical thinking balanced; high tolerance for ambiguity; open and agile; teamwork and people skills; able to facilitate rigorous evidence-based perspectives

Taulukko 1: Traditional Evaluation and Developmental Evaluation (Patton 2006)

pyrkii vastaamaan, että onko otostarkastukseen valittujen virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää. Tähän kysymykseen vastaamista pyrittiin tukemaan tutkimalla virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumaa, ja pohtimalla miten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutuminen tulee esiin raportoinnin kautta. Tutkimuksessa tavoitteena oli myös selvittää miten vuonna 2017 Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuuskertomuksen suositukset vaikuttivat viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointiin seuraavina tilikausina.

Tutkimuksen tekijä on tutkimuksen kohteesta ulkopuolinen, joka lähtökohtaisesti lisää tutkimuksen luotettavuutta, sillä tutkijalla ei ole sidoksia tutkimuskohteeseen, joten tutkimuskohdetta voidaan arvioida objektiivisesti. Kuten taulukko 1 viittaa, perinteisessä arvioinnissa arvioidaan toimintaa jo olemassa oleviin tavoitteisiin, eli suhteutettuna kriteereihin, joka tähän tutkimukseen sovellettuna tarkoittaa virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin suhteuttamista virastoille velvoitettuihin ohjeisiin.

Tutkimuksessa hyödynnetään jo olemassa olevaa, julkisista lähteistä saatavaa aineistoa. Aineisto kerättiin tutkimuksen suunnitteluvaiheessa, ja aineistoon valikoitui tutkimuksen kannalta olennaisia dokumentteja. Valtion kirjapitoyksiköiden sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta asetetaan talousarviolaissa, ja Valtiokonttori on määritellyt ohjeen, jota kirjapitoyksiköiden tulee noudattaa tilinpäätöksen toimintakertomuksen laatimisessa. Toimintakertomukseen sisältyy omana lukunaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan raportointi, ja samassa luvussa kerrotaan mahdolliset havainnot väärinkäytösten ilmenemisestä tilikauden aikana. Valtionvarainministeriön controller -toiminto on antanut suosituksen virastoille sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintojen järjestämisestä, ja matriisi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan eri osa-alueista, sekä ohje matriisiin käyttämiseksi oli saatavilla valtiovarainministeriön internet-sivuilla. Talousarviolain, toimintakertomus- ja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden lisäksi tutkimukseen kerättiin jokaisen viraston tilinpäätökset, jotka sisältävät sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman, vuosilta 2015-2019, jotka olivat kaikki saatavilla virastokohtaisesti virastojen omilla internet-sivuilta.

Tutkimuksen toteutusvaiheessa hyödynnetään Pattonin (2012) arvioinnin tarkastuslistaa. Pattonin listassa on alkuperäisesti 17 eri vaihetta (kts. Patton 2012), joiden mukaan arviointi voidaan käytännössä suorittaa alusta loppuun. Koska tätä tutkimusta ei tehdä ulkopuoliselle taholle toimeksiantona, tutkimuksen teossa hyödynnetään vain osaa Pattonin esittämistä arvioinnin vaiheista, sillä jotkut vaiheet koskivat niin sanotusti tutkijan ja toimeksiannon antajan välistä kanssakäymistä. Mukailleen Pattonin arvioinnin tarkastuslistaa, tämän tutkimuksen arviointi suoritettiin seuraavasti esitetyllä tavalla, jossa huomioidaan aikaisemmin esitetyt tutkimusmenetelmät:

Vaihe 1. Arvioi arvioijan valmiudet ja tilanne-analyysi

Vaihe 2. Tunnista arvioinnin käyttötarkoitukset

Vaihe 3. Päättää arviointikysymykset

Vaihe 4. Varmista että kaikki olennaiset arvioinnin osa-alueet huomioidaan

Vaihe 5. Valitse arviointiin sopivat metodit

Vaihe 6. Kerää data huomioiden sen käyttötarkoitus

Vaihe 7. Raportoi arvioinnin tuloksista

Ensimmäinen vaihe on käytännössä tutkimuksen suunnittelun aloittaminen ja lähtökohtien kartoittaminen. Lähtötilanteena oli ajatus tehdä tutkimus aiheesta, joka pohjautuu tutkijan mielenkiintoihin, ja tutkijalla on käytännön kokemusta työtehtävien kautta valtionhallinnon sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, joka syvensi mielenkiintoa aihetta kohtaan. Lisäksi tutkimuksen aihe kehittyi kriteerillä, että se on toteutettavissa suhteellisen nopealla aikataululla ja pienillä resursseilla. Tutkimuksen toteutuksen toinen vaihe oli tunnistaa arvioinnin käyttötarkoitukset. Johdannossa avataan tutkimusongelmaa, johon kolmannessa vaiheessa päätettyjen arviointikysymyksien avulla pyritään vastaamaan.

Kaikki olennaiset arvioinnin osa-alueet pyrittiin huomioimaan perehtymällä aiheeseen aikaisemman tutkimuksen ja aiheesta tehtyjen selvitysten avulla, sekä käymällä tarkasti läpi tutkimusaiheeseen liittyvä lainopillinen aineisto, valtionhallinnon virastoille suunnatut ohjeet ja viitekehykset. Tutkimusmenetelmät valittiin tutkimuksen lähtökohtiin sopiviksi, jonka jälkeen mukaillen arviointilistan kuudetta kohtaa, tutkimukseen soveltuva aineisto kerättiin johdannossa tehtyjen rajoitusten puitteissa.

Kuten kohdassa tutkimusmenetelmät ja -aineisto mainitaan, aineisto analysoidaan teoriaohjaavalla sisällönanalyysillä. Sisällönanalyysissä tarkastellaan valittujen virastojen tilinpäätöksiä vuosilta 2015-2019, keskittyen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan vahvistuslausuma, sekä muut arvioinnit kohtiin. Analyysi kohdistuu edellä mainittujen kohtien sisältöön, ja virastojen raportoinnin sisällön ohjeenmukaisuutta arvioidaan suhteessa virastoille annettuihin lakeihin ja ohjeisiin. Tämän lisäksi asetettujen tutkimuskysymysten mukaisesti

kartoitetaan miten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportilla viestitään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteutumisesta, sekä arvioidaan millaisia kehitystoimenpiteitä virastojen raportoinnissa on nähtävillä vuoden 2017 Valtiontalouden tarkastusviraston laatiman laillisuuskertomuksen jälkeen.

Sovelletun Pattonin (2012) arviointitutkimuksen tarkastuslistan mukaisesti viimeisenä vaiheena on raportoida tutkimuksen tuloksista. Tutkimuksen tulosten raportointi tapahtuu tutkielman viimeisessä luvussa johtopäätökset ja pohdinta. Luvussa käsitellään arviointitutkimuksessa sisällönanalyysin kautta esiin tulleita havaintoja ja tuloksia, vastataan tutkimuskysymyksiin ja peilataan johtopäätöksiä johdannossa esitettyyn tutkimusongelmaan.

4 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ohjaa tutkimusta, sekä lukijaa ymmärtämään tutkimuksen lähtökohdat, pohjautuen jo olemassa olevaan informaatioon tutkittavasta aiheesta. Teoreettisen viitekehysten fokus on esitellä pohjatiedot tutkimuksen analyysivaihetta varten. Ensimmäisenä teoriana avataan valtion toimintaa yleisellä tasolla, ja kuinka toiminta käytännössä pohjautuu päämies-agentti teoriaan. Tästä seuraa sujuvasti edelliseen teoriaan viitaten agentin tilivelvollisuus ja raportoimisvastuun avaaminen. Kahdessa viimeisessä alaluvussa käsitellään tutkimuksen analyysin perustana olevana sisäisen valvonnan teoriaa, ja tarkemmin kuvaillaan sisäisen valvonnan viitekehikoita. Ensimmäisenä kuvaillaan maailmanlaajuisesti tunnettua COSO-IC viitekehystä, ja tämän jälkeen Valtiovarainministeriön suosittelemaa, COSO-IC viitekehukseen pohjautuvaa, mutta valtionhallinnon tarpeisiin muokattua sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehystä.

4.1 Valtion toiminta ja päämies-agentti teoria

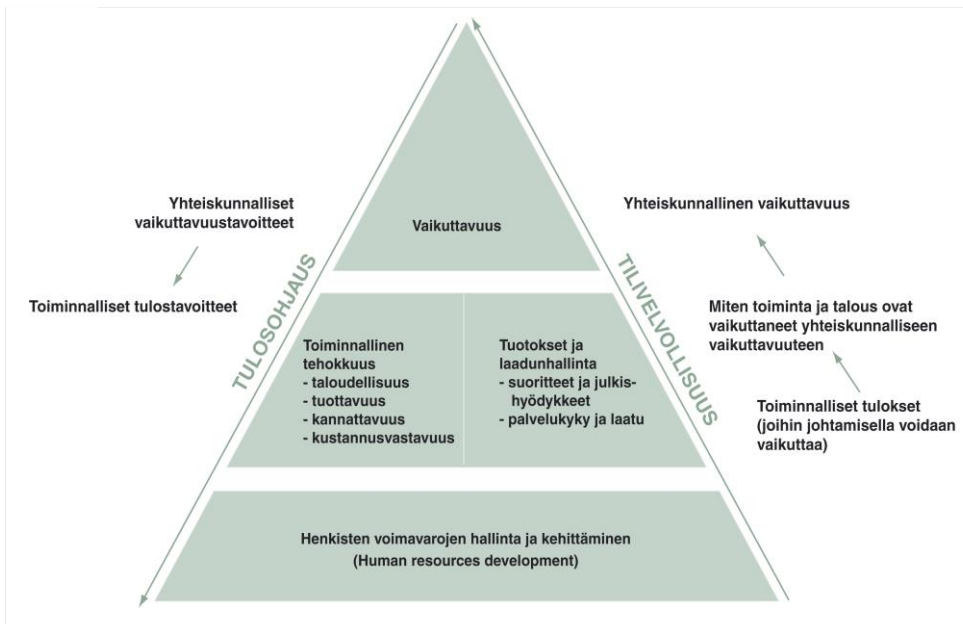
Valtio -käsitettä sekä valtion tehtäviä ja toimintoja on tutkittu monesta eri näkökulmasta, selvitystä on tehty myös esimerkiksi valtion ristiriitaisuuksista ja paradokseista (mm. Castel 2007, Pulkkinen 1989, Berki 1986). Valtion toimintaa voidaan kuvata valtioteorian kautta kolmesta näkökulmasta, valtio valtana, valtio lakina ja valtio legitimizeettinä. Valtio valtana voidaan käsitteellistää yhteiskunnan hallitsemiseen, valtio lakina myönnetään käsitteellistävän enemmänkin valtion muodon ja toteutuksen kuin varsinaisesti lainopillisia tehtäviä, sekä kolmantena, legitimizeettinä, joka viittaa valtion tehtäviin kansalaisten hyvinvoinnin ylläpitämiseksi ja edistämiseksi. Julkinen valta koostuu vallankäyttäjärjestelmästä sekä instituutiosta, johon kuuluu eduskunta, hallitus, valtion päämies, oikeuslaitos ja hallintokoneisto. (Vartola 2004).

Itsenäiselle valtiolle on niin sanotusti välttämättömiä alkuperäisiä tehtäviä, jotta valtio toimii ja pystyy ylläpitämään legitimizeettiä. Tehtäviin kuuluu ”yhteiskunnan suojeleminen ulkoista vihollista vastaan (puolustus), sisäinen järjestys (poliisi), valtakunnan rajojen vartiointi (rajavartiolaitos), suhteiden hoitaminen muihin valtioihin (ulkoasianhallinto), riitojen

ratkaiseminen ja rikollisten rankaiseminen (oikeuslaitos ja vankeinhoito), sekä varojen hankinta (verotus ja valtionvarainhallinto)” (Vartola 2004). Valtion tehtäviin kuuluu myös paljon muita tehtäviä, jotka nähdään niin sanotusti ylimääräisinä tehtävinä, ja välttämättömien tehtävien lisäksi julkishallinnon keskeisiin tehtäviin kuuluu erinäisten palveluiden järjestäminen. Kivistön (2009) mukaan Valtion toiminta on verorahoitteista, joten veronmaksajilla, eli kansalaisilla on oikeus saada informaatiota valtion resurssien allokaatiosta, eli muun muassa varainhoidosta.

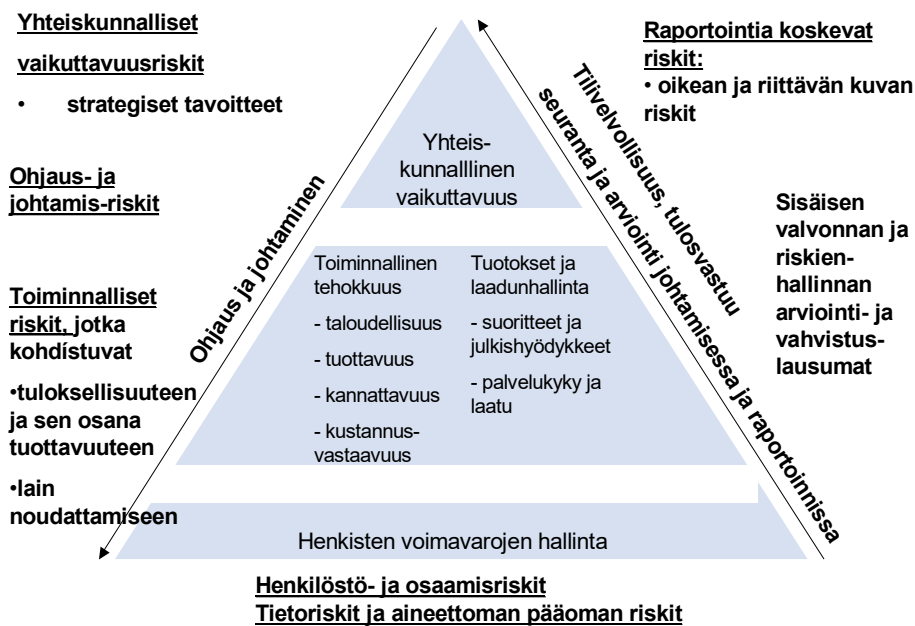
Lähtökohtaisesti taloustieteellisestä näkökulmasta voidaan mieltää, että verorahoitteisten julkisten varojen käytön tulisi olla mahdollisimman tehokasta (pyritään saavuttamaan tavoite mahdollisimman pienin uhrauksin), jotta kansalaiset saavat parhaan vastineen maksamilleen veroille. Vakkuri (2009) toteaa, että julkisen sektorin tehokkuus on monitulkintainen ongelma, sillä julkisen sektorin organisaatioiden toimintaympäristö ei aina palvele parhaiten tehokkainta mahdollista toimintaa, vaikka lähtökohtaisesti toiminnan tehokkuutta tavoitellaan myös julkisella sektorilla. Julkisen toiminnan tehokkuus itsessään on monitulkintainen käsite, eikä sitä pysty määrittelemään yksiselitteisesti. Esimerkiksi kansalaisnäkökulma nähdään ongelmallisena, kun pohditaan tehokkuusajattelua, sillä tehokkuus mielletään tuotantolähtöiseksi kehittämiseksi (Vakkuri 2009). Sisäinen valvonta ja riskienhallinta lähtökohtaisesti tukee toiminnan suunniteltujen tavoitteiden saavuttamista, joten näkökulma on relevantti tämän tutkimuksen kannalta.

Valtiovarainministeriö (2005) on laatinut tulosohjauksen käsikirjan, jossa kuvataan valtionhallinnan tuloksellisuuden ja sitä koskevien oikeiden ja riittävien tietojen peruskriteerit. Kuvio 2 havainnollistaa oikeiden ja riittävien tietojen peruskriteerit, jotka ovat pohjana valtion virastojen ja laitosten tulosohjauksessa. Kuvion ylimpänä kohtana on yhteiskunnallinen vaikuttavuus, jota kuvastaa valtionhallinnon toiminnan tavoitetta. Yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen osoittavat nuolet osoittavat tekijät, jotka vaikuttavat vaikuttavuuden toteutumiseen. Yhdessä nämä tekijät kuvastavat tilivelvollisuuden, joka perustuu virastojen ja valtionhallinnon toimijoiden raportointiin tilikauden aikaisesta toiminnasta, joka sisältää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan vahvistuslausuman. Virastot ja laitokset ovat yhteiskunnallisen vaikuttavuuden edistäjiä, joiden on raportoitava yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta virastokohtaisesti (Vakkuri, 2009).



Kuvio 2. Tuloksellisuuden ja sitä koskevien oikeiden ja riittävien tietojen peruskriteerit (Valtiovarainministeriö)

Tutkimus kohdistuu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnille. Kuvio 3 mukailee edellistä kuviota, mutta tuloksellisuuden ja sitä koskevien peruskriteerien lisäksi kuviossa on



Kuvio 3. Riskit sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet tulosprismassa (Valtiovarainministeriö)

määritelty valtionhallinnon toiminnan riskit sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet tulosprismassa (Valtiovarainministeriö). Valtionhallinnon tilivelvollisuuden tavoite on raportoida oikea ja riittävä kuva toiminnan riskeistä. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausuma raportoi virastokohtaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta.

Tässä tutkimuksessa käsitellään valtionhallinnon virastojen toiminnan raportointia. Valtiontoiminnan peruspiirteiden kartoittamisen jälkeen luodaan yhteys valtionhallinnon ja kansalaisen välille, ja teorian kautta pyritään selittämään, miksi valtionhallinnon toimijoiden tulisi raportoida kansalaisille toiminnastaan. Ensin avataan päämies-agentti-teoriaa, ja seuraavassa alaluvussa kytketään kyseinen teoria tilivelvollisuuden periaatteisiin.

Päämies-agentti-teoria viittaa käsitteeseen, jossa kahden tai useamman tahon välissä on toimeksiantosuhde, jossa ensimmäinen osapuoli on agentti ja toinen päämies, joka viittaa teorian nimeen. Toimeksiannossa on kyse sopimuksesta, jossa päämies antaa toimeksiannon agentille suoritettavaksi korvausta vastaan. Viimekädessä päämies on vastuussa agentin toiminnasta, joten on päämiehen tehtävä luoda yhteinen intressi ja puitteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Keskeinen oletus on, että agentti tekee sen, mitä päämies antamallaan toimeksiannolla haluaa toteutettavaksi, mutta näin ei yleensä ole, mikä luo riskin moraalisesta vaarasta. (Grossman 1983). Moraalista riskiä voidaan luonnehtia tässä tutkimuksessa ongelmana, jossa mietitään, miten päämies pystyy parhaiten varmistumaan siitä, että agentti toimii päämieheltä saaman toimeksiannon ja siihen liittyvien tehtävien ja ohjeiden mukaisesti, ja näin ollen päämiehen etujen mukaisesti. Päämies-agentti-teoriaa voidaan soveltaa niin yksityisen kuin julkisen sektorin toimijoihin, vaikka yleistettynä teoria on käytännönläheisempi yksityisillä markkinoilla toimivien osapuolten osalta (Lassar & Kerr 1996).

Tässä tutkimuksessa sovelletaan päämies-agentti-teoriaa siten, että asetelmassa päämies tarkoittaa kansalaisia, ja agenttina toimii valtionhallinto. Toimeksiantona asetelmassa on, että valtionhallinto suorittaa sille asetettuja tehtäviä kansalaisten maksamilla verorahoilla. Tutkimuksen näkökulmasta pyritään selvittämään agentin sisäisen valvonnan ja

riskienhallinnan, eli ei-taloudellisen raportoinnin lain- ja ohjeidenmukaisuutta, joka viestii päämiehelle epäsuorasti resurssien, eli verovarojen käytöstä. Asetelma pohjautuu päämies-agentti-teorian juurisyihin, sillä päämiehen ja agentin väliset toimeksiantosuhteet rakentuvat sillä, että päämies ei pysty, halua, tai osaa suorittaa tehtävää, jonka haluaa tehdyksi, joten tehtävä delegoidaan agentille korvausta vastaan (Petersen 1993).

Teoria kytkeytyy tutkimuksen ongelman asetteluun, sillä teoreettisesti kansalainen saa varmistusta valtionhallinnon tarkoituksenmukaisesta varojen käytöstä ei-taloudellisesta näkökulmasta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin kautta. Olettaen valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toiminnan olevan asianmukaista, sekä sen raportoinnin olevan riittävää ja ohjeidenmukaista, moraalisten riskien vaara pienentyy. Tämä selittyy sillä, että tiedon epäsymmetrisyys vähenee raportoinnin kautta, ja teoreettisesti päämies pystyy saamansa informaation kautta havaitsemaan agentin yritykset toimia toimeksiannon vastaisesti, ja täten puuttua tilanteeseen (Ricketts 2002).

Tilanteissa, jossa päämiehen ja agentin välisissä toimeksiannon näkemyksissä on ristiriitoja, edellä mainittujen ongelmien ilmetessä voi syntyä tarve valvoa agentin toimintaa, jonka seurauksena syntyy kustannuksia agentille. Nämä agenttikustannukset voidaan jakaa kolmeen eri tyyppiin kustannuksiin: valvonta-, sitouttamis- ja jäännöskustannuksiin. Teoreettisesti päämiehen kannattaa investoida valvonta- ja sitouttamiskustannuksiin, jos jäännöskustannukset jäävät pienemmiksi kuin edellä mainittujen yhteissumma (Jensen & Meckling 1976). Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkoituksenmukaisen toimintojen toteuttamisella voidaan saada kohtuullinen varmuus siitä, että agentti toimii toimeksiannon mukaisesti, ja näin ollen päämiehen eduksi. Tässä tutkimuksessa arvioidaan valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin riittävyttä tarkastelemalla raportoinnin sisältöä ja sen kehittymistä tutkimukseen valitulla aikavälillä, eli informaatioon, jota agentti on velvoitettu tuottamaan päämiehen hyödyksi.

4.2 Tilivelvollisuus ja raportoisvastuu

Kuten tehokkuus, myös tilivelvollisuus on monitulkintainen käsite, jolle ei ole yhtä yksiselitteistä määritelmää, mutta yksi variantti on, että tilivelvollisuus on tilivelvollisuussuhteessa olevien osapuolten keskinäistä raportointia (Romzek & Ingraham 2000). Määritelmä kytkeytyy edellisessä aluvussa käsiteltyyn päämies-agentti-teoriaan, sillä tilivelvollisuuden käsitettä soveltaen, päämies ja agentti ovat toimeksiannon puitteissa myös tilivelvollisuussuhteessa. Kun tarkastellaan julkishallinnolle asetettujen tavoitteiden tilivelvollisuutta, voidaan velvoite rinnastaa hallinnon läpinäkyvyyteen, yhdenvertaisuuteen ja kansanvaltaisuuteen (Bovens 2007).

Tilivelvollisuus voidaan ymmärtää myös taloudellisen raportoinnin lisäksi toiminnan tulosten ja tavoitteiden toteutumisen raportoinniksi, ja tilanteeksi, kun toimeksiantosuhteessa olevalla osapuolella on oikeus saada tietää toiminnasta, jolloin toiminnasta on niin sanotusti tehtävä tiliä (Näsi 1996). Brennan ja Solomon (2008) määrittelee tilivelvollisuuden mekanismeiksi esimerkiksi kansalliset säännökset, taloudellisen raportoinnin läpinäkyvyyden ja valvonnan, joiden avulla agentin toimintaa voidaan rajoittaa ulkoisilla keinoilla ja sisäisillä normeilla.

Tilivelvollisuus on edellä määritelty olevan päämiehen ja agentin välinen toiminta, ja tässä tutkielmassa tätä asetelmaa katsotaan näkökulmasta, jossa kansalainen toimii päämiehenä ja valtionhallinto agenttina. Kun tutkitaan tilivelvollisuutta, sisäisen valvonnan näkökulmasta tilivelvollisuus koskee myös agentin, eli valtionhallinnon sisäisiä toimijoita. Jotta riittävä sisäinen valvonta, ja sen raportointi voidaan taata, on esimerkiksi yksittäisen viraston johdon asetettava tavoitteet organisaation toiminnalle. Jotta tavoitteiden toteutus on laillista, tehokasta ja tarkoituksenmukaista, tavoitteiden saavuttamisen varmistamiseksi on luotu ohjeita ja sääntöjä henkilöstölle noudatettavaksi. Valtionhallinto on lain asettamien vaatimusten mukaisesti vastuussa oikean ja riittävän tiedon raportoisimisesta, joka yksinkertaistettuna tarkoittaa tilivelvollisuussuhdetta kansalaisiin.

Organisaation sisäisen tilivelvollisuuden takaamiseksi johdon on viestittävä ohjeiden- ja sääntöjen mukaisen toiminnan tahtotila henkilöstölle. Kun johto itse toimii ja viestii ohjeiden ja sääntöjen mukaisesti, myös henkilöstön voidaan olettaa noudattavan niitä paremmin, jolloin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden voidaan saavuttaa tehokkaammin. Tilivelvollisuuteen voidaan liittää käsite *tone at the top*, joka vapaasti suomennettuna on johdon äänensävy. Käsitettä on tutkinut Amernic ym. (2010), ja heidän mukaansa johdon äänensävy vaikuttaa organisaation toimintaympäristöön, jossa taloudellinen raportointi tapahtuu. Sisäisen valvonnan toteutuksen varmistaminen on kriittinen ja toivottu näkökulma organisaation toimintaympäristön asianmukaisen toiminnan varmistamiseksi, joka on yksi sisäisen valvonnan COSO-IC mallin osa-alueista. Kun sisäinen valvonta pystyy antamaan kohtuullisen varmuuden organisaationsa toimintaympäristön toimivuudesta, on mahdollista vähentää riskiä vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista, ja suurempi todennäköisyys havaita aikaisemmassa vaiheessa.

Mahadeon (2006) mukaan johdon äänensävyä voidaan kuvailla eettiseksi, tai epäeettiseksi ilmapiiriin luojaksi, ja johdon asettama äänensävy, oli se eettinen tai epäeettinen, joka kuvainnollisesti Mahadeon mukaan ”valuu alaspäin” vaikuttaen henkilöstön näkemyksiin ja kokemuksiin organisaationsa etiikasta ja rehellisyydestä. Tämä johtaa siihen, että jos henkilöstö havaitsee esimerkiksi johdon toimivan ohjeiden vastaisesti, henkilöstö kokee, että myös he voivat toimia ohjeidenvastaisesti. (Amernic ym. 2010). Näin ollen, kun johto toimii sääntöjen- ja ohjeiden mukaan, on todennäköistä, että henkilöstö seuraa johdon esimerkkiä, joka peilautuu heidän omassa toiminnassaan sääntöjen- ja ohjeidenmukaisena toimintana.

Koska talousarviolaki velvoittaa valtionhallinnon toimijoita raportoimaan sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, valtionhallinnon legitimitetti vahvistuu suhteessa päämieheen. Kun sisäinen valvonta ja riskienhallinta on toimivaa sisäisesti virastossa, sen asianmukainen raportointi tilinpäätöksen yhteydessä on tehokas työkalu viestimään päämiehelle, eli kansalaisille valtionhallinnon toiminnan vastuuden toteutumisesta.

4.3 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta, COSO viitekehys

Tutkimuksen ilmiötä on kuvattu tutkielman toisessa luvussa, ja kuten siellä on määritelty, sisäinen valvonta ja riskienhallinta on prosessi, jonka avulla organisaation on mahdollista saavuttaa kohtuullinen varmuus organisaation asettamien tavoitteiden saavuttamisesta. Kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivalla toiminnalla tulisi vakuuttua, että organisaatio noudattaa lakeja, säännöksiä ja ohjeita, organisaation omaisuus on turvassa, talouden ja toiminnan raportointi on ajantasaista, hyödyllistä, riittävää ja luotettavaa, sekä siitä, että organisaation toiminta on tuloksellista ja tehokasta.

COSO-IC viitekehys on maailmanlaajuisesti tunnettu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnin viitekehys. Loppupäätte viitekehyksen lopussa tarkoittaa sisäisen valvonnan englanninkielistä nimitystä, internal control. Ratsula (2016) kuvailee teoksessaan ”Yrityksen sisäisen valvonta” sisäisen valvonnan suomennoksen olevan hieman harhaanjohtava, sillä termi viittaa vahvasti organisaation sisäisen valvonnan olevan pakollinen ja byrokraattinen toimenpide, vaikka nykypäivänä termi viittaa vahvemmin sisäisen valvonnan tuomaan varmennukseen siitä, että organisaation sisäiset toiminnot ovat kunnossa, ja riskienhallinta hoidettu asianmukaisesti, jotta mahdollisiin riskeihin pystytään vastaamaan.

Viitekehys muodostuu viidestä eri osa-alueesta, jotka ovat valvontaympäristö, riskien arviointi, valvontatoiminnot, informaatio ja kommunikaatio, sekä seurantatoimenpiteet. Valvontaympäristö on käytännössä viitekehyksen perusta, sillä valvontaympäristö käsittää organisaatiokulttuurin sekä organisaation aineettoman pääoman. COSO-mallin mukaan valvontaympäristö voidaan jakaa vielä eri osa-alueihin, jotka ovat rehellisyys, eettiset arvot, henkilöstön pätevyys, hallituksen ja tarkastusvaliokunnan huomio ja ohjaus, johtamistoiminnot, organisaatorakenne sekä henkilöstöhallinnon hallinnointi (Ahokas 2012). Toimiva ja vahva valvontaympäristö vähentää riskiä myös esimerkiksi väärinkäytöksille tai muulle vilpilliselle toiminnalle (Ziegenfuss, 2001).

Riskien arviointi on osa riskienhallintaa sekä sisäistä valvontaa, ja se sen avulla tunnistetaan ja analysoidaan organisaation sisäisiä sekä ulkoisia riskejä. Riskeille voidaan määrittää riskin todennäköisyys, sekä mahdollinen vaikutus toimintaan, jonka perusteella riskit voidaan luokitella. Riskien arviointia varten organisaation on asetettava tarpeeksi selkeät tavoitteet toiminnalleen, jotta riskit pystytään identifioimaan ja arvioimaan. Organisaation pitää tunnistaa organisaatiotasolla kaikki mahdolliset riskit, sekä menetelmät riskienhallintaan. Tämän lisäksi riskien arviointiin kuuluu arvioida väärinkäytösriskkejä. Riskejä arvioitaessa on myös otettava huomioon ympäristön muutokset, ja niiden mahdolliset vaikutukset riskienhallintaan. (COSO-IC Framework).

Valvontatoiminnot ovat organisaation säännökset ja menettelytavat, joiden avulla pystytään varmistamaan, että organisaation toimintaan kohdistuvien tunnistettujen riskien varalle on suunniteltu ehkäiseviä tai paljastavia kontroleja ja toimintoja. Näin pystytään lieventämään tunnistettujen riskien toteutumista. Ennalta ehkäisevät kontrollit vähentävät riskin tapahtumista, ja paljastavien kontrollien avulla pystytään paljastamaan ja korjaamaan jo tapahtuneita poikkeamia tai virheellisiä prosesseja. (COSO-IC Framework).

Informaatio ja kommunikaatio ovat työkaluja, joiden avulla organisaatio toteuttaa tavoitteitaan henkilöstön työpanoksen kautta. Työkalujen kautta henkilöstö tietää roolinsa organisaatiossa, vaatimuksen työtehtävän suorittamiseksi sekä ymmärtää oman osansa sisäisen valvonnan toteuttamisessa. Informaation tulee olla ajantasaista, läpinäkyvää ja relevanttia. Kommunikaation tulee olla selkeää ja ajoissa toimitettua, jotta informaation kommunikaatio henkilöstölle on mahdollisimman tarkoituksenmukaista. Kun informaatio ja kommunikaatio toimii tehokkaasti, edesauttaa se sisäisen valvonnan asianmukaista toimintaa. (COSO-IC Framework).

Seurantatoimenpiteet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehyksessä merkitsevät jatkuvan valvonnan ja erillisten arviointien toimintoja. Seurantatoiminnon avulla pystytään seuraamaan organisaation prosessien toimivuutta, joka on lähtökohtana organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi. Erillisiä arviointeja suoritetaan, joko organisaation sisäisesti tai ulkoistettuna ostopalveluna, ennalta määriteltyihin prosesseihin (COSO-IC Framework).

Mallin käytössä on hyvä tiedostaa, että vaikka sisäisen valvonta ja riskienhallinta antaa kohtuullisen varmuuden organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi, sisäiseen valvontaan liittyy myös rajoituksia. Esimerkiksi sisäisen valvonnan kontrollit eivät sovellu asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, tai jonkun organisaation hallinnan ulkopuolinen tapahtuma ovat rajoittavia tekijöitä sisäisen valvonnan toteutumiselle. Myös henkilöstöriskit voivat heikentää sisäisen valvonnan tehoa, esimerkiksi todellisuus, että yksilön päätöksenteko voi olla virheellistä tai puolueellista, tai yksilön virheet vaarantavat toimintaa. Myös johdon tai useamman henkilön yhteistyön mahdollisuus ohittaa sisäisen valvonnan kontrollit luovat riskin sisäisen valvonnan toimimattomuudelle. (COSO-IC Framework). Kun prosessien ja kontrollien toteuttamisessa otetaan huomioon sisäisen valvonnan rajoittavat tekijät, voidaan sisäisen valvonnan avulla saavuttaa kohtuullinen varmuus organisaation tavoitteiden toteutumisesta.

4.4 Valtion sisäinen valvonta ja riskienhallinta, VM viitekehys

Tutkielman pääluvussa esiteltiin tarkemmin Valtiovarain controller -toiminnon suositus sisäisen valvonnan arviointikehikosta. Suosituksessa ilmaistiin, että on toivottua, että ministeriöt ja ministeriöiden hallinnonalojen kirjanpitoyksiköt hyödyntäisivät valtioneuvoston asettaman sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan ja sen sisäisen tarkastuksen jaoston valmistelemaa sisäisen valvonnan arviointikehikkoa ja arviointikehikon käyttöön liittyvää ohjeistusta. Tässä alaluvussa esitellään Valtiovarain controller -toiminnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehikko ja sen osa-alueet.

Valtiovarainministeriö on vuonna 2005 julkaissut ”Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta: Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi” dokumentin, jonka tarkoituksena on tukea virastojen, laitosten ja rahastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamista. Dokumentti käsittää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehikon, jota valtionhallinnon kirjanpitoyksiköt voivat käyttää ”työkaluna sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuden ja riittävyyden arviointiin sekä olennaisimpien kehittämistarpeiden tunnistamiseen” (Valtiovarainministeriö, viitekehikko). Edellä mainittu dokumentti on koonti kirjanpitoyksiköitä velvoittavista laeista,

ja siinä määritellään sisäinen valvonta ja sen vastuut. Dokumentissa kuvataan arviointikehikko, sekä annetaan käyttöohjeet kehikon soveltamisesta. Viimeisenä annetaan suositellut arviointitoimenpiteet, jotka on jaoteltu viiteen osa-alueeseen mukailien COSO-IC mallia.

Valtiovarainministeriön valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi - dokumentti (2005) käsittää laajan arviointikehikon, josta on myöhemmin tehty myös kevennetty versio. Valtiovarainministeriö on laatinut ohjeet arviointikehikon soveltamiselle. Kehikon käyttötarkoitukseksi on määritelty, että kehikko:

1. Kertoo, mitä sisäiseen valvontaan liittyy, ja auttaa tällä tavalla ymmärtämään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan luonnetta
2. Tukee sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman antamista
3. Toimii tarkastuslistana, jonka avulla toimintoyksikkö voi tunnistaa ohjaus- ja johtamisjärjestelmään liittyviä kehittämiskohteita
4. Auttaa viraston johtoa johtamisessa ja siihen liittyvässä/sisältyvässä sisäisen valvonnan järjestämisessä

Arviointikehikon käyttöön annetut ohjeet myös esittävät, että arviointikehikko perustuu COSO-IC 2013 -malliin, mutta kehikkoa on muokattu soveltumaan valtionhallinnon ohjaus- ja johtamisjärjestelmän erityspiirteisiin. Valtionhallinnon arviointikehikko on jaoteltu viiteen osa-alueeseen: ohjausympäristö, riskien arviointi, valvontatoimenpiteet, tieto ja viestintä, sekä seurantatoimenpiteet. Osa-alueet ovat jaoteltu vielä aluekohtaisesti valtionhallinnon periaatteisiin ja niitä kuvaaviin tavoitetiloihin, joka erottaa mallin COSO-IC 2013 mallista.

Seuraavassa luvussa tutkimuksen empiriaa on arvioitu otostarkastukseen valikoituneiden virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointia arviointi- ja vahvistuslausuman kautta perustuen lakiin ja asetukseen talousarviosta, Valtiokonttorin antamien ohjeiden sekä Valtiovarainministeriön ohjeisiin koskien arviointikehikon käyttöä.

5 ANALYYSI VIRASTOJEN SISÄISESTÄ VALVONNASTA JA RISKIENHALLINNASTA

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen empiirinen osuus. Luvun alaluvuissa käydään läpi analyysin tulokset otostarkastukseen valikoituneiden virastojen osalta. Tutkimuksen empiirisen osuuden tavoite on osaltaan vastata, onko kyseisten virastojen sisäinen valvonnasta ja riskienhallinnan raportointi riittävää. Analyysissa on tarkasteltu virastokohtaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutumisen raportointia, sekä havainnollistettu mahdollinen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin muutos virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa vuoden 2017 jälkeen.

Johdannossa lausutun hypoteesin mukaan vuonna 2017 Valtion tarkastusviraston laatiman laillisuusraportin jälkeen kirjoitettujen virastojen tilinpäätöksen toimintakertomuksen osana olevissa arviointi- ja vahvistuslausumissa tulisi havaita muutos. Valtion tarkastusvirasto antoi laillisuusraporttinsa valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta ja kehitystarpeista, ja jos viraston sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa on kehitetty, tulisi sen myös tulla ilmi arviointi- ja vahvistuslausumassa.

5.1 Maahanmuuttovirasto

Ensimmäinen tarkastettava virasto on sisäministeriön alla toimiva Maahanmuuttovirasto. Maahanmuuttoviraston toimintaan kuuluu vastata maahanmuutto-, turvapaikka-, pakolaisuus- ja kansalaisuusasioissa. Virasto on päätöksentekoa organisaatio, joka ylläpitää vastaanottojärjestelmää ja toteuttaa maahanmuuttopolitiikkaa. Keskeisiin tehtäviin kuuluu myös edistää maahanmuuttoa, hyvää hallintoa, sekä ihmis- ja perusoikeuksia (Maahanmuuttovirasto). Vuonna 2019 virastossa oli 996 työntekijää, joista vuoden lopussa vakinaisten työsuhteiden määrä oli 727. Virasto saa valtion talousarvion kautta rahoitusta viraston toimintamenojen kattamiseen, sekä turvapaikanhakijoiden vastaanottoon. Budjetoituja määrärahoja virasto sai 39,3 miljoonaa euroa vuoden 2019 toimintamenoihin, 127,6 miljoonaa euroa pakolaisten ja turvapaikanhakijoiden vastaanottoon, sekä 32,1

miljoonaa euroa vastaanotto toiminnan asiakkaille maksettaviksi tuiksi. Toiminnan tuotot olivat 33,2 miljoonaa euroa. Viraston tilikauden kuluja määrä oli 222,2 miljoonaa euroa.

Maahanmuuttoviraston vuoden 2015 sisäinen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma toteaa, että viraston johto vastaa sisäisestä valvonnasta ja siihen liittyvästä riskienhallinnasta. Lausuma kertoo, että virastolla on oma sisäisen valvonnan ohjesääntö, missä on määritelty sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteet. Lisäksi riskienhallintajärjestelmä on osa viraston vuosittaista strategista- ja taloussuunnittelua, sekä tavoitteiden asettamista ja toimeenpanoa. Valtiovarain controller -toiminnon mukaisesti virasto arvioi sisäisen valvonnan tilaa annetun arviointikehikon avulla, toteaa että sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta täyttää sille asetetut ja säädetyt tavoitteet.

Lausumassa esitetään yhteenveto sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnista, joka on jaoteltu kuuteen osaan; sisäinen toimintaympäristö, valvontatoimenpiteet ja kontrollit, tavoitteiden asettaminen, seuranta ja tilivelvollisuuden raportointi, riskien tunnistaminen ja arviointi sekä muu selvitystoiminta. Virasto arvioi, että sen sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää säädetyt tavoitteet, ja tehdyn arvioinnin mukaan kaikki osa-alueet ovat keskimäärin hyvää tasoa muuta selvitystoimintaa lukuun ottamatta. Virasto on todennut seuraavalle vuodelle toiminnan kehittämiskohteeksi toiminnan ohjauksen ja valvonnan kehittäminen osana operatiivista toimintaa.

Vuonna 2016 arviointi- ja vahvistuslausumaa on selvästi kehitetty, sillä viraston sisäisen valvonnan toimintojen vastuita on avattu enemmän, sekä sisäisen valvonnan tilan arvioinnista on esitetty arvioinnin lähdeaineisto, johon esimerkiksi kerrottu sisältyvän kansalais- ja asiakaspalaute sekä tilastotieto, laillisuusvalvontatiedot jotka raportoivat varojen turvaamisesta sekä muita organisaation toiminnan raportteja esimerkiksi toiminnan tuloksellisuuden seurannasta, sekä talouden ja tuottavuuden raportoinnin luotettavuuden arvioinnin lähdeaineistoa. Lausumassa on esitetty erittäin kattavasti sisäiseen valvontaan liittyvät merkittävimmän ulkoiset ja sisäiset riskit, sekä toimenpiteet riskienhallintaan. Kuten edellisellä tilikaudella, sisäisen valvonnan arviointi on tehty käyttäen tukena arviointikehikkoa, ja tulokset ovat suhteellisen samalla tasolla kuin edellisenä vuotena. Tilikauden aikainen kehittämistavoite

ja sen toteutuminen on todettu, mutta seuraavalle tilikaudelle ei ole asetettu tiettyä sisäisen valvonnan kehittämisen tavoitetta.

Viraston vuoden 2017 lausumassa voidaan edelleen nähdä kehitystä edeltävään lausumaan. Lausumassa mainitaan, että riskienhallinnalla tunnistetaan, arvioidaan ja hallitaan sisäisen valvonnan tavoitteiden saavuttamista uhkaavia tekijöitä, ja että riskienhallinnalla on samat tavoitteet kuin sisäisellä valvonnalla. Sisäisen valvonnan lähdeaineiston lisäksi arviointi- ja vahvistuslausumassa esitetään Sisäministeriön 2016 tekemän sisäisen tarkastuksen viraston sisäisen valvonnan tilasta, jonka raportointi tapahtui 2017 puolella. Raportin perusteella toimintaympäristölle, riskientunnistamiselle, valvontatoimenpiteille ja seurannan osa-alueille annettiin havaintoihin perustuvia kehityskohteita. Sisäisen tarkastuksen antamien suositusten perusteella Maahanmuuttovirasto on pyrkinyt parantamaan sisäisen valvonnan tilaa, ja lausumassa esitettiin suositusten perusteella tehdyt toimenpiteet. 2017 virasto suoritti oman sisäisen valvonnan arvioinnin, jossa havaittiin, että sisäisen valvonnan toiminta on heikentynyt edellisistä vuosista. Lausumassa esitettiin viraston toimintaan kohdistuvat mahdolliset riskit, sekä toimintatavat niiden ehkäisemiseksi. Vuoden sisäisen valvonnan tilan arvioitiin täyttävän sille asetetut tavoitteet.

Vuoden 2018 lausuma on huomattavasti suppeampi ja tiiviimpi kuin edeltävät tarkastellut lausumat. Lausumassa on esitetty sisäisen valvonnan järjestämisen ja valvonnan vastuut, sekä mainittu tavoite, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnat olisivat osa viraston suunnittelu-johtamis- ja toimintaprosesseja. Lausumassa todetaan, että virasto on hyödyntänyt sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikehikkoa, ja tehdyn arvioinnin mukaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat pääosin asianmukaisia ja riittäviä, sekä täyttävät niille annetut velvoitteet ja tavoitteet. Tilikauden aikana tehdyistä korjaavista toimenpiteistä suhteessa edellisvuotena havaittuihin riskeihin raportoitiin kattavasti, ja vuodelle 2018 asetettiin asianmukaiset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet. Lisäksi lausumassa on mainittu, että viraston kanslia sekä sisäinen tarkastus tukevat virastoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintatapojen kehittämisessä, vakiinnuttamisessa ja seurannassa.

Viimeisenä tarkasteltiin Maahanmuuttoviraston vuoden 2019 arviointi- ja vahvistuslausumaa. Kyseinen lausuma noudattelee edellisvuoden mallia, ja kuten edellisinä vuosina, lausumassa todetaan, että vuoden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat pääosin asianmukaisia. Lausumassa raportoidaan edellisvuoden asetettujen tavoitteiden toteutumista, joista toinen oli henkilöstön osaamisen, ja toinen riskienhallinnan kehittäminen. Lausumassa kuvaillaan mitä kehitystoimenpiteitä on tehty. Tämä lisäksi lausumassa asetettiin vuodelle 2020 kaksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämisen tavoitetta, sekä niiden toteutumisen merkitys virastolle.

Talousarviolain ja siitä asetetun asetuksen mukaisesti virasto on jokaisena vuonna pyrkinyt järjestämään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesti. Valtiokonttorin laatimaa ohjetta toimintakertomuksen laatimisesta on pääosin noudatettu. Ohjeen mukaisesti Maahanmuuttovirasto ottaa kantaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaiseen järjestämiseen, ja onkin todennut jokaisena vuonna sen olevan järjestetty asianmukaisesti ja täyttävän niille asetetut tavoitteet. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olennaiset puutteet raportoidaan epäsuorasti, esimerkiksi asettamalla seuraavalle vuodelle tavoitteeksi kehittää jotain tiettyä sisäistä ohjetta, joka indikoi, että ohje on vanhentunut tai siinä on havaittu puutteita ja näin ollen kehittämistarpeita. Valtiokonttorin ohjeisiin lukeutuu, että lausuman tulisi perustua todelliseen, järjestelmälliseen ja kattavaan sisäisen valvonnan tilan arviointiin, ja Maahanmuuttovirasto ottaa lausumissaan kantaa viitaten useaan sisäisen valvonnan arviointikehikon osa-alueeseen ja sen toimintojen toteutumiseen. Lisäksi virasto viittaa käyttävänsä suositeltua viitekehystä ohjeidenmukaisesti.

Maahanmuuttoviraston lausumissa toteutuu osittain määritelty ohjeistus, että sen tulisi raportoida sen toteuttaman sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnissa esiin tulleet keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset. Myös nämä on osittain esitetty lausumassa epäsuorasti, sillä induktiivisen ajattelun keinoin voidaan päätellä, että keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset näyttäytyy lausumilla kehittämiskohteina seuraavalle tilikaudelle, sillä kehittämiskohteet perustuvat sisäisen valvonnan osa-alueisiin ja niissä havaittuihin puutteisiin.

5.2 Rahoitusvakausvirasto

Rahoitusvakausvirasto on Valtiovarainministeriön alla toimiva ”itsenäinen viranomaisena, joka toimii Suomen kansallisena kriisinratkaisu- ja talletussuojaviranomaisena, jonka toiminta alkoi vuonna 2015, eli arvioinnin ajankohta on koko viraston olemassa olon aika. Viraston missiona on suojella tallettajia ja veronmaksajia pankkikriisien vaikutuksilta ja kustannuksilta sekä ennaltaehkäistä rahoituskriisejä ja edistää sijoittajanvastuuta” (Rahoitusvakausvirasto). Vuonna 2019 virastossa oli 18 työntekijää, joista vuoden lopussa vakinaisten työsuhteiden määrä oli 13. Budjetoituja toimintamäärärahoja virastolla oli käytettävissä 5,9 miljoonaa euroa vuoden 2019 toimintamenoihin. Toiminnan tuotot olivat 0 euroa. Viraston tilikauden kulujäämä oli 2,9 miljoonaa euroa.

Rahoitusvakausviraston sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat eivät juurikaan muuttuneet tutkimuksessa rajatun aikavälin puitteissa. Vuoden 2015 lausumassa todetaan, että viraston ”sisäistä valvontaa toteutetaan normaalina osana toimintaa organisaation kaikilla tasoilla”, ja sisäisen valvonnan tavoitteiden mukaisesti jokaisen viraston vastualueen tehtävänä on oman toimintansa osalta huolehtia niistä tehtävistä, jotka laissa, asetuksissa, sekä viraston ulkoisten että sisäisten ohjeiden ja määräyksien noudattamisesta. Seuraavalle vuodelle oli päätetty jatkaa sisäisen valvonnan kehittämistyötä laatimalla viraston sisäisiä toiminnan ohjeita, ja ottaa ne osaksi viraston tulostavoitteita. Lausumassa todetaan, että viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioidaan viraston perustamisvaiheeseen ja toiminnan laatuun nähden toimivan asianmukaisesti.

Seuraavan tilikauden, eli vuoden 2016 lausuma oli laadittu samalla kaavalla kuin edellisen. Koska kyseessä oli viraston toinen toimintavuosi, oli seuraavalle vuodelle todettujen kehittämiskohteiden lisäksi arvioitu vuonna 2015 sisäisen valvonnalle ja riskienhallinnalle asetettua tavoitetta. Laumassa todettiin, että tavoite saavutettiin, ja kehittämistyötä jatketaan seuraavana tilikautena viraston tietoturvakuvauksen ja -politiikan käytäntöön viennin ohella. Uusi elementti lausumassa oli, että virasto totesi lausumassa hyödyntäneensä ensimmäisen kerran valtion viraston ja laitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan suppeata arviointikehikkoa. Sisäinen valvonnan ja riskienhallinnan osa-alueiden toteutumista ei kommentoida, vaan virasto lausuu, että sen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioidaan

olevan asianmukaisesti toteutettu, suhteessa viraston toimintaan joka sillä silloisella ajanjaksolla oli vakiinnuttamisvaiheessa.

Vuoden 2017 arviointi- ja vahvistuslausuma on verraten edellisvuotta suppeampi, sillä lausumassa todetaan, että viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämistyötä toteutettiin käynnistämällä riskienhallintamallin suunnittelu ulkopuolisten asiantuntijoiden avulla. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioitiin olevan asianmukaisesti järjestetty, kuten edellisen vuonna. Vuonna 2018 lausuman rakennetta on muokattu hieman, ja lausuman ensimmäiseen kappaleeseen on lisätty toteamus, että viraston organisaatorakenteen kehittämishanke ja sisäisten ohjeiden päivittäminen ovat vuoden aikana osaltaan parantaneet sisäisen valvonnan uskottavuutta. Vuodelle 2019 suunniteltiin yhdistää viraston riskienhallintamallin kehittämishanke viraston jatkuvuussuunnittelutyöhön. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioitiin toimivan asianmukaisesti ja kehittyneen positiivisesti. Toimintaa oli arvioitu suhteessa viraston kokoon, toiminnan laatuun ja niihin liittyviin riskeihin, ja todettu että viraston selkeä organisaatorakenne mahdollistaa tehokkaan sisäisen valvonnan organisaation viraston kaikissa toiminnoissa.

Viimeisenä tarkasteluvuonna, 2019, virasto oli kehittänyt toimintakertomuksen ulkonäköä, joka toi myös selkeyttä sisällön esille tuomiseen. Lausuman kohdevuosi totesi, että virastoon perustettiin riskienhallinnan ryhmä, joka osaltaan on parantanut sisäisen valvonnan uskottavuutta, ja myöhemmin esitettiin, että riskienhallintamallin kehittämishanke saatiin päätökseen, jonka jatkotyönä aloitettiin jatkuvuudenhallinnan suunnittelu, joka on suunniteltu toteutuvan vuonna 2020. Kuten kaikissa tarkasteluun kohdistuvien arviointi- ja vahvistuslausumissa todetaan, myös 2019 sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioidaan toimivan asianmukaisesti.

Talousarviolain edellytyksen mukaisesti virasto toteaa jokaisessa arviointi- ja vahvistuslausumassaan, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty asianmukaisesti. Toteamusta vahvistaa, että 2016 eteenpäin virasto on arvioinut toimintaansa valtion viraston ja laitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikehikkoa Valtiovarain controller -toiminnon suosituksen mukaisesti. Valtiokonttorin ohje toimintakertomuksen laatimisesta

velvoittaa, että lausuman tulisi ottaa kantaa siihen, onko sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt riittäviä, ja miltä osin ne täyttävät niille asetetut tavoitteet. Rahoitusvakausraston arviointi- ja vahvistuslausumissa ei tule tätä ilmi. Lisäksi lausumassa tulisi esittää mahdolliset oleelliset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan puutteet, mutta niistä ei ole raportoitu. Koska kyseessä on mahdolliset puutteet, ei voida todeta yksiselitteisesti, että niitä ei olisi raportoitu, koska ei ole tietoa onko havaittu puutteita.

Valtiokonttorin ohjeen mukaisesti lausumien taustalla olevan arvioinnin tulisi olla dokumentoitua ja perustua soveltuvaan viitekehykseen. Tarkastelujakson aikavälillä kaikki lausumat (pois lukien viraston ensimmäinen toimintavuosi) toteaa, että arviointiin on hyödynnetty valtion viraston ja laitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikehikkoa. Lausumissa ei tule ilmi, miten arviointikehikon käyttöä olisi sovellettu tai dokumentoitu arviointia. Ohjeessa määritellään, että tehdystä arvioinnista tulisi esittää keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset, mutta tutkimuksen sisällönanalyysin kautta tehtyjen havaintojen pohjalta vaikuttaa, että lausumissa ei ole esitetty vuosittain sisäisen valvonnan arvioinnin havaintoja tai johtopäätöksiä, sillä vuosittain todetaan samankaltaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittyneen, ja että viraston matala ja läpinäkyvä organisaatorakenne mahdollistaa tehokkaan sisäisen valvonnan.

5.3 Museovirasto

Museovirasto toimii opetus- ja kulttuuriministeriön alaisuudessa, ja sen tehtäviin kuuluu suojella kulttuurihistoriallisesti arvokasta ympäristöä, arkeologista kulttuuriperintöä, rakennusperintöä sekä kulttuuriomaisuutta. Viraston tavoitteisiin kuuluu myös kartuttaa ja esitellä kulttuurishistoriallista kansalliskokoelmaa, tutkia aineellista kulttuuriperintöä, sekä tukea ja kehittää museoalaa valtakunnallisesti. (Museovirasto). Vuonna 2019 virastossa oli 268 työntekijää, joista vuoden lopussa vakinaisten työsuhteiden määrä oli 199. Virasto sai valtion talousarvion kautta rahoitusta viraston vuoden 2019 toimintamenojen kattamiseen 21,0 miljoonaa euroa. Toiminnan tuotot olivat 33,2 miljoonaa euroa. Viraston tilikauden kulujäämä oli 222,2 miljoonaa euroa.

Museoviraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumat ovat lähes identtiset tarkastelujakson aikavälillä arvioituissa toimintakertomuksissa. Vuoden 2015 lausumassa todetaan, että viraston johto on talousarviolain mukaisesti vastuussa sisäisen valvonnan järjestämisestä, asianmukaisuudesta ja riittävydestä, ja että sisäisen valvonnan tarkoitus on antaa kohtuullinen varmuus, että viraston toiminta on tehokasta ja tarkoituksenmukaista, ja että toimintaan liittyvä raportointi on luotettavaa ja toiminnassa noudatetaan lakeja ja säädöksiä. Lausumassa todetaan, että virasto hyödyntää valtion viraston sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaa suositusta, sekä suositukseen perustuvaa arviointikehikkoa sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman valmistelussa.

Vuonna 2015 Museovirasto toteaa, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuden arvioinnin perusteella viraston sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät tyydyttävästi talousarviosta annetun asetuksen vaatimuksia koskien sisäistä valvontaa. Arvioinnin tulosten perusteella viraston lausuma kertoo, että viraston sisäisen toimintaympäristön ja toimintarakenteiden osalta sisäisen valvonnan tila on pääosin hyvä, mutta vuonna 2015 päivitettyä strategiaa ja toiminnan tavoitteita sopeutetaan edelleen virastoon kohdistuneen suureen leikkauksen ja muuten tiukan taloudellisen tilanteen takia. Lausuman mukaan taloussäännön asettamat vaatimukset ovat toteutuneet talousarviolain ja Valtiokonttorin taloussäännöstä antamien ohjeiden mukaisesti.

Seuraavan vuoden, eli vuoden 2016 arviointi- ja vahvistuslausuma on melkein identtinen vuoden 2015 lausuman kanssa. Vuonna 2016 sisäisen valvonnan arvioinnin kehittämiskohteeksi oli tunnistettu riskienhallinta. Virastossa tehtiin tilikauden aikana strategiamuutoksia, joiden on tarkoitus astua voimaan vuonna 2017. Lausuman mukaan uuden strategian ja toiminnan vakiinnuttua pyritään kiinnittämään huomioita sisäisen valvonnan arvioinnissa esiin tulleisiin kehittämiskohteisiin. Viraston taloussääntö uudistettiin vuonna 2016. Vuoden 2017 lausumassa on hyvin pieniä eroja verrattuna edellisvuoteen. Ainoa ero on, että lausumassa kerrotaan, että uusi strategia otettiin käyttöön, ja strategian ja organisaation toiminnan vakiinnuttua havaittuihin sisäisen valvonnan arvioinnissa esiin tulleiden kehittämiskohteisiin kiinnitettäisiin huomioita. Vuonna 2018 lausumaa on muutettu kertomaan, että sisäisen valvonta ja riskienhallinta antaa kohtuullisen varmuuden tavoitteiden toteutumisesta talousarviossa säädettyjen vaatimusten mukaisesti, kun 2015, 2016 ja 2017

lausumassa todettiin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan täyttävän tyydyttäväsi vaatimukset. Edelleen kehityskohteenä, neljäntenä vuotena peräkkäin, on riskienhallinta. Muuten lausuma on täsmälleen samansisältöinen kuin edellisinä vuosina. Vuoden 2019 sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma ei muuttunut edellisestä vuodesta kuin toteamalla että strategian ja organisaation toiminnan vakiinnuttua havaittuihin kehityskohteisiin kiinnitetään jatkossakin huomioita, sen sijaan kuin edellisenä vuotena on todettu, että kehityskohteisiin on tarkoitus kiinnittää huomiota.

Museoviraston kaikissa vahvistuslausumissa todetaan, että viraston johto on vastuussa sisäisen valvonnan toiminnasta ja että se on asianmukaisesti järjestetty. Valtiokonttorin ohjeen mukaisesti lausumien taustalla olevan arvioinnin tulisi olla dokumentoitua ja perustua soveltuvaan viitekehykseen. Tarkastelujakson aikavälillä kaikki lausumat toteavat, että arviointiin on hyödynnetty valtion viraston ja laitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikehikkoa. Lausumissa ei tule ilmi, miten arviointikehikon käyttöä olisi sovellettu tai dokumentoitu arviointia. Ohjeessa määritellään, että tehdystä arvioinnista tulisi esittää keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset, mutta tutkimuksen sisällönanalyysin kautta tehtyjen havaintojen pohjalta vaikuttaa, että lausumissa ei ole esitetty vuosittain sisäisen valvonnan arvioinnin havaintoja tai johtopäätöksiä, sillä lausuman teksti on vuosittain lähes identtinen.

5.4 Energiavirasto

Työ- ja elinkeinoministeriön alle kuuluva Energiavirasto on ”lupa- ja valvontaviranomainen, joka valvoo ja edistää sähkö- ja kaasumarkkinoiden toimintaa, päästöjen vähentämistä, energiatehokkuutta sekä uusiutuvan energian käyttöä” (Energiavirasto). Viraston tavoitteena on edistää ilmastotavoitteiden kustannustehokasta toteutumista sekä energiamarkkinoiden tehokasta toimintaa.” Vuonna 2019 virastossa oli 82 työntekijää, joista vuoden lopussa vakinaisten työsuhteiden määrä oli 75. Virasto sai valtion talousarvion kautta rahoitusta viraston vuoden 2019 toimintamenojen kattamiseen 6,8 miljoonaa euroa. Toiminnan tuotot olivat 221,6 miljoonaa euroa. Viraston tilikauden kulujaama oli 45,7 miljoonaa euroa.

Energiaviraston vuoden 2015 arviointi- ja vahvistuslausuman ensimmäinen kappale toteaa viraston sisäisen valvonnan toteuttamisen vastuut, ja että viraston on arvioinut omaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuutta ja riittävyttä talousarvioasetuksen mukaisesti. Virasto toteaa, että se käyttää ISO 31000 standardia riskienhallintaan, joita täydentää kolmen puolustuslinjan -malli. Lausumassa esitetään myös, että viraston sisäinen valvonta ja riskienhallinta perustuu viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjesääntöön, työjärjestykseen sekä taloussääntöön. Riskienhallinta on kytketty strategiseen- ja tulossuunnitteluun, sekä tavoitteiden ja niiden toimeenpanemiseen, ja riskit otetaan huomioon kaikissa viraston ohjeissa ja toimintatavoissa.

Vuonna 2015 virasto esitettiin mitä kehittämistoimenpiteitä tilikauden aika oli tehty. Lisäksi kerrottiin, että viraston johtoryhmä oli toteuttanut sisäisen valvonnan tilaa ja riskienhallintaa koskevan arvioinnin, jonka perusteella on todettu havaintoja ja kehittämiskohteita, sekä toimenpiteitä toiminnan kehittämiseksi. Lausumassa todetaan, että tehtyjen toimenpiteiden ja arviointien perusteella viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden saavuttamiseksi asetut toiminnot ovat olleet riittäviä, ja niiden pohjalta viraston johdolla on kohtuullinen varmuus siitä, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on virastossa toimivaa.

Energiaviraston 2016 vahvistuslausumassa on käytetty pohjana edellisvuoden lausumaa. Lausumassa esitetään edellisvuotena asetettujen tavoitteiden toteutuminen, ja keskeisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimenpiteet, joita tilikauden aikana oli tehty tavoitteiden toteutumisen eteen. Kaikki toimenpiteet pohjautuvat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikehikon eri osa-alueille, havainnollistaen ymmärryksen ja tehokkaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintaa. Kuten edellisvuonna, viraston johto teetti arvioinnin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta, jonka pohjalta asetettiin tavoitteet ja toimenpiteet seuraavaa vuotta varten. Kuten edeltävänä vuonna, lopuksi todettiin, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimenpiteiden ja prosessien avulla viraston johdolla on kohtuullinen varmuus siitä, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on virastossa toimivaa.

Viraston vuosien 2017, 2018 ja 2019 sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumat noudattelevat samaa sapoluunaa edellisvuotisten lausumien kanssa.

Jokaisena tilivuotena oli todettu mitä toimenpiteitä oli tehty edellisvuoden asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, sekä asetettu tavoitteet seuraavaa vuotta varten perustuen johdon teettämään sisäisen valvonnan tilan ja riskienhallinnan arviointiin. Arviointi- ja vahvistuslausumista voidaan havainnollistaa, että joka vuosi sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa on kehitetty, ja tavoitteet ovat mietitty arvioinnin pohjalta, sillä lausumissa todettiin toimenpiteiden osalta joko vanhojen suunniteltujen toimenpiteiden jatkamista, tai on otettu uusia sisäisen valvonnan kehittämistoimenpiteitä työn alle.

Energiaviraston arviointi- ja vahvistuslausumat osoittavat, että viraston sisäinen valvonta ja riskienhallinta ovat talousarviolain mukaisesti järjestetty johdon toimesta. Talousarviolain asetuksen mukaisesti jokaisessa lausumassa on otettu kantaa siihen, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet toteutuvat, sekä toimenpiteitä, millä tavoitteiden toteuttamista voi kehittää entisestään. Lausumat ovat toteutettu Valtiokonttorin toimintakertomuksen laadintaa koskevan ohjeen mukaisesti. Lausumat toteavat miltä osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat riittäviä, ja kuinka ne täyttävät niille asetetut tavoitteet sekä puutteet. Viraston lausumissa ei tule esille, onko virasto hyödyntänyt valtiovarain -controller toiminnon suosittelemaa viitekehikkoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnissa, toisaalta tunnistetut kehittämiskohteet viittaavat, että sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa on arvioitu asianmukaisesti, perustuen myös arvioinnin havaintoihin ja johtopäätöksiin.

5.5 Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto

Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto (Valvira) on sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan keskusvirasto. Virasto valvoo esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon, varhaiskasvatuksen, alkoholielinkeinon ja ympäristöterveydenhuollon toiminnan asianmukaisuudesta. Virasto myöntää sosiaali- ja terveydenhuollon hallinnonalan lupia ja ohjaa aluehallintovirastoja tavoitteena yhdenmukaiset lupa-, ohjaus- ja valvontakäytännöt koko maassa (Valvira). Vuonna 2019 virastossa oli 177 työntekijää, joista vuoden lopussa vakinaisten työsuhteiden määrä oli 133. Virasto sai valtion talousarvion kautta rahoitusta viraston vuoden 2019 toimintamenojen kattamiseen 12,3 miljoonaa euroa. Toiminnan tuotot olivat 6,4 miljoonaa euroa. Viraston tilikauden kulujäämä oli 12,3 miljoonaa euroa.

Valviran vuoden 2015 arviointi- ja vahvistuslausumassa on todettu, että viraston taloussäännön mukaisesti viraston sisäinen valvonnan menettelyt on kytketty toimintaprosesseihin ja niitä toteuttavien työntekijöiden tehtäviin, joten menettelyt toteutuvat automaattisesti. Sisäisen valvonnan järjestämiskesi on toteutettu toiminnan ja talouden hallinto- ja raportointimenetelmät, sekä niihin liittyvät täsmäytys-, kontrolli- ja varmennustoimenpiteet. Myös sisäisen valvonnan valvontatoimi on todettu lausumassa. Lausumassa kerrotaan, että tilikauden aikana suoritettiin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointikysely, johon sovellettiin valtiovarain controller -toiminnon suosittelemaa arviointikehikkoa. Arvioinnin tuloksena oli, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on kohtuullisella tasolla virastossa. Arvioinnin perusteella tunnistettiin suppeasti sisäisen valvonnan puutteet ja kehittämiskohteet, mutta ei asetettu tavoitteita seuraavalle tilikaudelle toiminnan kehittämiseksi. Lausuman lopussa annetaan selonteko viraston riskienhallinnasta.

Valviran vuosien 2016-2019 sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat ovat tehty perustuen samaan kaavaan, kuin millä vuoden 2015 lausuma on esitetty. Vuonna 2017 on nähtävissä sisäisen arvioinnin tuloksen parantuneet kohtuullisesta tasosta melko hyvin toteutuvaan sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan. Vähäistä lausuman sisällön kehittymistä voidaan havaita vuosittain, verraten että vuonna 2015 lausumassa ei esitelty arviointiin pohjautuvia tavoitteita tai toimenpiteitä seuraaville vuosille, vuonna 2016 ja eteenpäin esitellään epäsuorasti viraston kehittämistarpeita, mutta toimenpiteitä niiden toteutumiseksi ei ole raportoitu, ja seuraavan tilikauden lausumassa ei käy ilmi, onko kehittämistoimenpiteitä aloitettu tekemään, tai tavoitetta pyritty edistämään.

Talousarviolain mukaisesti virastossa huolehditaan, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta on asianmukaisesti järjestetty, sillä se on integroitu osaksi viraston toimintaprosesseja, ja että ylijohdaja vastaa sisäisen valvonnan valvontatoimenpiteistä. Lausumissa ei suoranaisesti tuoda esille, miten talousarviolain asetuksen mukaisesti sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttäisi sille asetetut tavoitteet koskien sisäisen valvonnan menettelyitä. Lausumissa ei oteta kantaa, että miltä osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat riittäviä tai täyttäisi niille asetetut tavoitteet, kuten Valtiokonttorin ohjeen mukaan tulisi esittää. Havaitut puutteet sisäisen valvonnan tilasta todetaan asianmukaisesti. Vuoden 2015 lausumassa esitetään, että sisäisen valvonnan tilan arviointi perustuu valtiovarain controller -toiminnon suosittelemaan

viitekehykseen, mutta vuoden 2019 lausuma ei raportoi viitekehyksen, tai muunkaan sisäisen valvonnan arviointikehyksen käytöstä, joten Valtiokonttorin ohje siitä, että arvioinnin tulisi perustua yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan viitekehykseen jää epävarmaksi. Lausumissa ei viitata talousarvioasetuksen säädettyjen tavoitteiden toteutumisesta, mutta esitetään arvioinnin keskeisimmät havainnot ja johtopäätökset. Tosin, johtopäätösten pohjalta ei ole esitetty sisäisen valvonnan kehittämistoimenpiteitä seuraavalle tilikaudelle.

5.6 Yhteenveto virastojen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta

Edellä tutkittiin viiden viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteutumisen raportointia sisällönanalyysiin kautta, ja selvitettiin miten virastot ovat raportoineet toteutumisesta suhteessa raportoinnille annettuihin ohjeisiin. Ohjeet perustuvat talousarviolakiin, asetukseen talousarviolaista sekä Valtiokonttorin antamiin ohjeisiin virastojen toimintakertomuksen laatimisesta. Sisällönanalyysissa pyrittiin ottamaan huomioon ohjeidenmukaisuuden lisäksi mahdolliset muutokset ja kehittyminen tarkasteluajanjakson 2015-2019 aikavälillä, sekä lausuman sisällön pohjalta arvioimaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteiden toteutumisen raportointia, ja lopuksi yhteenvetona raportoinnin riittävyys ottaen huomioon edellä mainitut näkökulmat.

Tutkimuksen kohteena olevat virastot ovat suhteellisen eri kokoisia, kun tarkastellaan esimerkiksi niiden henkilöstömäärää. Suurimmasta pienimpään henkilöstömäärältään virastot ovat seuraavassa järjestyksessä: Maahanmuuttovirasto, Museovirasto, Valvira, Energiavirasto ja Rahoitusvakuusvirasto. Talousarviolaki ja -asetus ovat kaikille virastoille samat, joskin asetuksessa otetaan huomioon viraston talouden ja toiminnan laajuus sekä sisältö, mutta virastojen koko on otettu huomioon Valtiokonttorin ohjeessa toimintakertomuksen laadinnassa, jossa todetaan, että arviointikehikosta on olemassa myös suppea malli, jota pienet virastot voivat käyttää harkinnan mukaan. Ohjeessa tai muualla ei ole annettu määritelmää mikä on iso tai pieni virasto. Tässä tutkimuksessa huomioidaan pienenä virastona Rahoitusvakuusvirasto, jossa henkilöstömäärä vuonna 2019 lopussa oli 18. Energiavirastossa oli vuoden 2019 lopussa töissä 82 henkilöä, joka otetaan huomiona arvioinnissa samanlailla kuin muut kolme virastoa.

Ensimmäisenä virastojen arviointi- ja vahvistuslausumissa pyrittiin huomioimaan talousarviolaki, jonka mukaan viraston on huolehdittava sisäisen valvonnan asianmukaisesta ja riittävästä järjestämisestä. Jokaisen viraston osalta tämä vaatimus täyttyy, Museovirasto ja Energiavirasto viittaavat suoraan lain toteutumiseen, kun muissa virastoissa asia käy ilmi epäsuorasti, esimerkiksi avaamalla miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty.

Asetus talousarviolaista määrittelee, että viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava, että virastossa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön, ja niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt, jotka osaltaan varmistavat sisäisen valvonnan tavoitteiden toteutumisen. Ainoa virasto, joka suoraan toteaa, että viraston johto vastaa edellä mainituista seikoista on Energiavirasto. Muiden virastojen lausumat toteavat, että viraston johto huolehtii sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä, mutta ei lausumassa tuo esille sitä, vastaako se sille asetettuja tavoitteita.

Valtiokonttorin ohje virastojen toimintakertomuksen laatimisesta määrittelee, että viraston johdon tulee ottaa kantaa siihen, miltä osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat riittäviä ja miten ne täyttävät sisäisen valvonnan tavoitteet, sekä esittää mahdollisen puutteet. Tämän lisäksi ohje määrittelee, että sisäisen valvonnan arvioinnin tulee perustua riittävän kattavaan arviointiin, jonka tulisi perustua taasen soveltuvaan ja yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan viitekehikseen. Lausuman valmistelussa ohje suosittelee käytettäväksi valtiovarain controller -toiminnon laatimaa arviointikehikkoa ja sen käyttöohjeita, josta on olemassa myös suppeampi versio pienille virastoille käytettäväksi. Arviointi on perustana lausumalle, ja sen tulisi vastata siihen, miten viraston sisäinen valvonta ja riskienhallinta toteuttaa sille talousarvioasetuksessa säädetyistä tavoitteista, ja avata arvioinnissa tehtyjä keskeisiä havaintoja ja johtopäätöksiä.

Virastojen arviointi- ja vahvistuslausumat ei suoraan ottaneet kantaa siihen, että miltä osin sisäisen valvonnan menettelyt ovat riittäviä, ja miten täyttävät asetetut tavoitteet. Tosin, epäsuorasti useimmista lausumista tuli ilmi miten sisäistä valvontaa järjestetään, miten järjestämistä valvotaan ja kehitetään, sekä kuinka sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan

menettelyt ovat integroitu mukaan virastojen päivittäiseen toimintaan. Teoreettisen viitekehyksen puitteissa (IFAC 2006) tämä on erittäin suotavaa ja tehokasta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä. Kaikki virastot esittivät tehneensä sisäisen valvonnan arvioinnin, ja virastoista kaikki paitsi Rahoitusvakausvirasto pohti arvioinnissa nousseita kehityskohteita, joiden pohjalta esitettiin kehittämistoimenpiteitä seuraavalle tilikaudelle. Nämä todetut kehittämiskohteet ja -toimenpiteet vastaavat arvioinnissa ohjeen mukaisia havaintoja ja johtopäätöksiä. Virastoista kaikki paitsi Valvira totesi hyödyntävänsä valtiovarain controller -toiminnon suosittamaa sisäisen valvonnan arviointikehikkoa viraston sisäisen valvonnan arvioinnissa.

Seuraavassa luvussa vastataan tutkimuksen tutkimuskysymyksiin, ja pohditaan tutkimusongelmaa tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen ja empirian avulla. Luvussa pohditaan myös tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia, ja lopuksi mietitään mahdollisia jatkotutkimusaiheita, joiden avulla tutkimusilmiön ymmärtämistä voidaan laajentaa, ja saada uusia näkökulmia tutkittavalle aiheelle.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tässä luvussa tarkastellaan johdannossa asetettua tutkimusongelmaa ja siihen perustuvia tutkimuskysymyksiä, ja peilataan tutkimusilmiötä suhteessa tutkimuksessa esitettyyn teoreettiseen viitekehykseen, sekä edellisessä luvussa esitettyyn empiiriseen tutkimukseen. Tutkimus perustuu valtionhallinnon sisäisen valvonnan raportointiin, ja pohjautuu ajatukseen, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnissa on kehitettävää.

Valtiontalouden tarkastusvirasto teetti vuonna 2017 laillisuustarkastuskertomuksen, joka selvitti silloista valtionhallinnon sisäisen valvonnan tilaa, ja huomasi puutteita, joihin perustuen se raportti antoi virastoille ja laitoksille suosituksia sisäisen valvonnan kehittämiseksi. Suositukset ovat esitetty tutkielman toisessa luvussa, jossa avataan tutkittavaa ilmiötä. Johdannossa nostettiin esiin olettamus, että jos virastot kehittävät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelytapoja ja toimintaa, näkyisi se myös virastojen raportoinnissa, eli tilipäätöksen toimintakertomuksen osana olevassa sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassa. Tutkimus toteutettiin arviointitutkimuksena, ja loppupeleissä tutkimus pyrkii vastaamaan empirian avulla siihen, että onko valtion virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää.

6.1 Johtopäätökset

Valtiokonttorin ohjeiden mukaisesti virastojen tulisi raportoida siitä, miten viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteet toteutuvat. Tavoitteena on järjestää sisäisen valvonnan menettelyt ja toiminnot niin, että niiden avulla voidaan varmistaa viraston toiminnan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus, viraston hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaaminen, sekä viraston johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta. Virastoista vain yksi raportoi suoraan, että johto vastaa näiden tavoitteiden toteuttamisesta, mutta myös virastot antavat kuvat tavoitteiden toteutumisesta epäsuorasti.

Virastot esittivät epäsuorasti ja hieman tulkinnanvaraisesti esimerkiksi toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden toteutumisen. Monessa lausumassa esiteltiin esimerkiksi sisäisten ohjeiden olemassa oloa, ja kuinka niiden noudattamisen avulla tavoitellaan laillista ja tuloksellista toimintaa. Sisäisten ohjeiden noudattamisen lisäksi tuotiin esille mahdolliset ohjeiden kehittämistarpeet sekä -toimenpiteet, jotka osaltaan edesauttavat riittävän ja asianmukaisen sisäisen valvonnan toimimisen.

Viraston tuloksellisuus tuli epäsuorasti esiin useasti mainitun strategisen ja taloudellisen suunnittelun kautta, sillä ainakin teoreettisesti virastojen strategiat pyrkivät edistämään toiminnan tuloksellisuuden toteutumista. Lausumissa esitettiin yleisesti hyvin talousarviolain ja siitä annetun asetuksen toteutumista sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman osalta, mutta muuten toiminnan laillisuuteen ei otettu kantaa suoraan. Toisaalta esimerkiksi eri teemoja liittyen toiminnan laillisuuteen tuotiin esiin, esimerkiksi tietojärjestelmä ja tietoturvallisuuteen liittyvissä näkökulmissa, sekä otettiin huomioon lainsäädännön muutoksia.

Tavoite koskien sisäisen valvonnan raportointia viraston hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisesta nousi esiin epäsuorasti virastojen lausumissa. Yhden viraston osalta taloudellisiin resursseihin liittyen nostettiin esiin tarve resurssien tehokkaampaan käyttöön, ja virasto asetti tavoitteeksi pyrkiä sopeuttamaan toiminta tarkemmin viraston taloudellisiin reunaehtoihin. Toinen virasto esitti monta kehittämiskohdetta, sekä toimintatapaa kohteen kehittämiseksi, jotka epäsuorasti ilmaisivat, että viraston varojen ja omaisuuden turvaaminen on otettu huomioon sisäisessä valvonnassa, ja sitä näkökulmaa pyritään edelleen kehittämään.

Viraston johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta -tavoitteesta raportoi vain yksi virasto, jonka kahdessa lausumassa tuli esiin lähdeaineisto, jonka avulla viraston sisäisen valvonnan tilaa arviointiin. Toisaalta kyseisen viraston lausuma muuttui vuosittain, ja viimeisimmässä tarkastellussa arviointi- ja vahvistuslausumassa ei ollut esitetty lähdeaineistoa. Muiden virastojen osalta oikeat ja riittävät tiedot raportoitiin viitteellisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnissa tulleiden havaintojen ja johtopäätösten kautta. Tämän ja edellä mainittujen tavoitteiden raportoinnin tutkimisen kautta voidaan todeta, että virastot raportoivat pääpiirteittäin ohjeiden mukaisesti

sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä ja toteutumisesta, mutta suuri osa vaatimukseen vastaamisesta on tulkinnanvaraista, ja lausumat osoittavat tavoitteiden saavuttamisen hyvin erilalla toisistaan.

Tutkimusongelmaa pyrittiin myös selvittämään kehityksen näkökulmasta, jossa otetaan huomioon Valtiontalouden tarkastusviraston antaman laillisuuskertomuksen suositukset, ja tutkimaan, vaikuttaako suositukset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointiin arviointi- ja vahvistuslausuman kehityksen kautta. Empiriaan kuuluvien virastojen osalta ei nähdä kehitystä arviointi- ja vahvistuslausumien osalta. Kolmen viraston osalta lausuma noudatti käytännössä samaa sapluunaa, johon oli vaihdettu vuosi, sekä hieman muotoiltu tavoitteita uudestaan, joskaan kaikissa ei ollut edes muokattu tavoitetta. Kahden viraston osalta lausumat vaihteli enemmän, toisen viraston lausuman sisältö vaihtui useammin määrällisesti, ja toisen viraston sisällöllisesti, mutta korrelaatiota lausuman sisällön muutokseen ei pystytty havaitsemaan suhteessa laillisuuskertomukseen.

Edellä esiin tulleiden havaintojen perusteella on vaikea arvioida, onko tutkimuksen otokseen valikoituneiden virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi riittävää. Havainto on yhteneväinen Arwingen (2010) tutkimustulosten kanssa, sillä hän esitti, että sisäisen valvonnan laatua on vaikea tutkia ja mitata. Raportoinnin sisältö vastaa käytännössä sisäisen valvonnan järjestämistä ja toteutumista, eli sen laatua, ja Arwinge argumentoikin, että sisäisen valvonnan toteutus riippuu organisaation eri osa-alueista ja piirteistä, kuten esimerkiksi organisaatiokulttuurista, epävarmuus- ja riskitekijöistä, organisaation tavoitteista ja strategioista, riskinottohalukkuudesta, käytännön puitteista ja standardeista sekä organisaation koosta.

Johdannossa määritellään, että riittävyttä arvioidaan suhteessa ohjeisiin, ja tästä näkökulmasta riittävyden arviointi on hankalaa. Toisaalta yksikään virastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma ei suoraan vastaa täsmällisesti ohjeisiin, mutta ohjeiden vaatimukset tulevat sisällöllisesti esiin. Tutkimuksen kautta voidaan havaita, että joiltain osin vaikuttaa siltä, että viraston koko vaikuttaa raportoinnin sisältöön. Pienimmän tarkastellun viraston lausuma oli suhteessa muihin huomattavasti suppeampi, ja kyseisen

viraston kohdalla voidaan myös ottaa huomioon, että tarkastelu aikavälin ensimmäinen tilikausi oli viraston ensimmäinen toimintavuosi. Toisaalta verraten kahden isomman viraston lausumia, ovat ne melkein yhtä suppeita kuin pienen viraston lausuma, vaikka niiden toiminnan laatu voidaan käsittää melko laajaksi.

Virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilan raportointi on erittäin virastokohtaista, ja jokainen virasto on laatinut vahvistuslausuman erilailla. Vaikka suurimmasta osasta lausumia välittyy sisäisen valvonnan toiminnan asianmukaisuus ja tarkoituksenmukainen järjestäminen, on ohjeidenmukainen raportointi paikoittain puutteellista. Koska lausumat eroavat toisistaan suuresti, on vaikea arvioida kaikkien virastojen tilaa yhtenäisesti. Tämän tutkimuksen empiriaan valikoituneiden virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi arvioidaan olevan hieman puutteellista, mutta lausumat vastaavat riittävässä määrin niiden sisällölle ja laadinnalle asetettuja lakeja, asetuksia ja ohjeita, joten tutkimuksen empirian perusteella voidaan todeta, että raportointi niiden osalta on riittävää.

6.2 Pohdinta, tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Johtopäätöksissä todettiin, että tutkimuksen empirian perusteella tarkasteltujen virastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointi on riittävää. Aineiston sisällönanalyyysissa tuli esille, että kaikkien viiden tarkastellun viraston osalta raportoinnin toteutuminen arviointi- ja vahvistuslausuman kautta erosi toisistaan, joten arvioinnin lopputulosta ei ole mahdollista yleistää koko valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportointiin.

Tutkimuksen aika nousi myös esiin, että asetettu tutkimuskysymys raportoinnin riittävydestä on haasteellinen, sillä kuten johtopäätöksissä on todettu, arviointi- ja vahvistuslausumien sisältö on tulkinnanvaraista, mutta niin on myös käsite riittävydestä. Tutkimuksessa pohdittiin, onko raportointi riittävää suhteessa ohjeisiin, mutta tutkimuksen edessä nousi myös ajatus ohjeiden selkeydestä, eli onko ohjeet virastojen arviointi- ja vahvistuslausumille laatimiselle tarpeeksi selkeät. Jos ohjeet olisivat selkeämmät, voisi se vaikuttaa huomattavasti virastojen raportoinnin sisältöön ja esitystapaan.

Aikaisemmassa tutkimuksessa Spiran ja Pagen (2010) mukaan on tullut esille, että organisaation toiminnan läpinäkyvyys on avainelementti organisaation tilivelvollisuudessa, ja kun raportointi on standardisoitua, näyttäytyy informaatio ulkoisen tahon luottona organisaatiota kohtaan. Koska virastojen raportointi on velvoitettu laadittavaksi lain ja ohjeiden mukaisesti, ja kuten tutkimustulokset osoittavat, raportoinnin voidaan arvioida olevan riittävää, luo se luottoa, tai legitimitetin tunnetta kansalaisille, joiden maksamia verovaroja käytetään virastojen toiminnan edistämiseksi.

Toisaalta, koska raportointivaatimukset usein noudattavat valmiita standardeja ja ohjeita, julkisuuteen nousevat uutiset taloudellisista tai toiminnallisista epäkohdista tai väärinkäytösepäilyistä tulevat esiin vasta kun toimintahäiriöt ilmenevät arkipäivässä ja joku kiinnittää epäkohtiin huomiota (Romano, 2005). Tästä syystä on tärkeä pohtia, millaisia standardeja ja ohjeita sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnille asetetaan, mutta niin, että informaatiota kuitenkin toimitetaan kansalaisille riittävä määrä luottamuksen saavuttamiseksi (Baiman 1990).

Johtopäätöksiä tarkastellessa tulee myös ottaa huomioon tutkimuksen arvioiva tutkimusote. Koska kyseessä on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnin riittävyys arvioiminen, tulee muistaa, että arvio perustuu tutkijan käsityksiin arviointikohteesta, ja että tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset edustavan ainoastaan siis yksilön, eri arvioijan käsityksen tutkimuskohteesta. Kuten Norris (2017) esittää, luottamukseen ja arviointiin liittyvät näkemykset ovat osoittaneet, että arviointi voi olla epävarmaa. Myös Wond (2017) esittää ajatuksen, että arvioinnin luonne tutkimusotteena synnyttää epävarmuustekijöitä tutkimuksen reliabiliteetista, sillä tutkimuksen johtopäätöksiin ja pohdintaan vaikuttaa arvioijan näkemykset ja intuitiot jokaiseen arvioinnin osa-alueeseen, kuten tutkimuksen suunnitteluun, toteuttamiseen ja raportointiin. Tutkimus voidaan toistaa suhteellisen helposti, mutta tutkimuksen reliabiliteetti on heikko, sillä kuten edellä on mainittu, johtopäätökset perustuvat arvioijan näkemyksiin tutkimuskohteesta.

LÄHTEET

Kirjallisuuslähteet

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

Ala-Aho, V., Leppänen, P. ja Oulasvirta, L. (2019). Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Helsinki: Alma Talent Oy.

Amernic, J., Craig, R., Tourish, D. (2010) Measuring and assessing tone at the top using annual report CEO letters. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Anderson, D. & Eubanks, G. (2015) COSO: Governance and internal control. Report commissioned by The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Arwinge, O. (2010) Internal Control: A Study of the Concept and Themes of Internal Control. University dissertation from Linköping, Linköping University Electronic Press.

Baiman, S. (1990). Agency research in managerial accounting: a second look. Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.4

Berki, R.N. (1986) Security and Society – Reflections on law, Order and Politics. dent.

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

Bovens, M (2007) Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. European Law Journal, Vol. 13, No. 4.

Castel, R. (2007). Sosiaalinen turvattomuus. mitä on olla suojattu? Kelan tutkimusosasto. Helsinki.

COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) Internal Control – Integrated Framework. Durham: AICPA.

Eriksson, P. & Koistinen, K. (2005) Monenlainen Tapaustutkimus. Helsinki: Kuluttajatutkimuskeskus.

Fiol, C. (2003). Organizing for knowledge-based competition. In S. Jackson, M. Hitt, & A. Denise (Eds.), Managing knowledge for sustainable competitive advantage. San Francisco, CA: Jossey-Bass.

Grossman, S., & Hart, O. (1983) An Analysis of the Principal-Agent Problem. Econometrica 51.1

Hanron, H., Ibrahim, D., Jeyaraman, K., Chye, O. (2010). Determinants of internal control characteristics influences voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 2

- Heinonen, J. Keinänen, A & Paasonen, J. (2013). Turvallisuustutkimuksen tekeminen. Helsinki: Tietosanoma.
- Hirsjärvi, S, Remes, P, & Sajavaara P. (2009) Tutki ja kirjoita. Hämeenlinna. Kariston Kirjapaino Oy.
- IFAC International Federation of Accountants (2006). Internal Controls – A Review of Current Developments. Information Paper, August 2006.
- Ilmonen, I, Kallio, J, Koskinen M., Rajamäki, M (2010) Johda riskejä – käytännön opas yrityksen riskienhallintaan. Saksa: CGP Media GmpH Pössneck.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Lokakuu, 1976, V. 3, No. 4
- Juvonen, M., Koskensyrjä, M., Kuhanen, L., Ojala, V., Pentti, A., Porvari, P. & Talala, T. (2014). Yrityksen Riskienhallinta. Vantaa: Hansaprint.
- Kihn, L., Oulasvirta, L, Ruohonen, J., Rönkkö, J., Wacker, J. (2019). Talous, Sääntely Ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä. Tampere University Press. PunaMusta Oy – Yliopistopaino.
- KPMG View (2014). Balancing Rules and Flexibility: A study of corporate governance requirements across 25 markets.
- Laine, M. Bamberg, J & Jokinen, P. (2007). Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudeamus.
- Lassar, W. & Kerr J. (1996). Strategy and Control in Supplier-Distributor Relationships. An Agency Perspective. *Strategic Management Journal* vol 17.
- Mahadeo, S. (2006). How management can prevent fraud by example. *Fraud*, Nov/Dec. ACFE article.
- Norris, N. (2007). Evaluation and trust. In S. Kushner, & N.Norris (Eds.), *Dilemmas of engagement: Evaluation and thenew public management, advances in program evaluation*, Oxford, UK: Elsevier.
- Näsi, S. (1996). Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäivään. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 3/1996.
- Patton, M. Q. (2012). A utilization-focused approach to contribution analysis. *Evaluation: The International Journal*, 18 (3).
- Patton, M. Q. (2015) *Qualitative research & evaluation methods: integrating theory and practice*. Neljäs painos. Los Angeles: Sage Publications.
- Petersen, T. (1993). The Economics of Organization. The Principal-Agent Relationship. *Acta Sociologica* 36.
- Power, M. (2004). The risk management of everything. *The Journal of Risk Finance*. Vol. 5, No. 3.

- Pulkkinen, T. (1989). Valtio ja vapaus. Tutkijaliitto, Jyväskylä.
- Ratsula, N. (2016). Yrityksen sisäinen valvonta. Helsinki. Edita Publishing Oy.
- Ricketts, M. (2002). The Economics of Business Enterprise. An Introduction to Economic Organization and the Theory of Firm. Cheltenham: Edward Elgar.
- Romano, R. (2005). The Sarbanes-Oxley Act and the making of quack corporate governance, The Yale Law Journal, Vol. 114, No. 7
- Romzek, B. S. & Ingraham, P. W. (2000). Cross Pressures of Accountability: Initiative, Command and Failure in the Ron Brown Plane Crash. Public Administration Review, v. 60, 3, May/June 2000
- Spira, L & Page M (2003). The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. Accounting, Auditing & Accountability Journal, October.
- Tuomi, J.& Sarajärvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu painos. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vakkuri, J. (2009). Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Vartola, J. (2004). Näkökulmia byrokraatiaan. Johtamis-tieteiden laitos, Tampereen yliopisto. Tampereen yli-opistopaino Juvenes Print.
- Vilkka, H. (2015). Tutki ja Kehitä. 4. uudistettu painos. Jyväskylä. PS-kustannus.
- Virta, S. (2007). Valtion vastuu ja tehtävät – verotuksesta terrorismin torjuntaan. Raportti ISSP 2006 Suomen aineistosta. Yhteiskuntatieteellisen tietoarkiston julkaisuja 5, 2007. Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto (FSD) Tampereen yliopisto.
- Weiss, C.H. (1998). Evaluation: Methods for studying programs and policies. Toinen painos. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Wond, T. (2017) Trust Matters: Distrust in an External Evaluation of a Public Sector Program. International Journal of Public Administration, vol. 40
- Ziegenfuss, D. (2001) The role of control environment in reducing local government fraud. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol. 13

Internetlähteet

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut [verkkojulkaisu]. ISSN=1798-1131. 2019. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 6.3.2021]. Saantitapa: http://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak_2019_2020-09-18_tie_001_fi.html

Valtiovarainministeriö Sisäinen valvonta ja riskienhallinta [viitattu: 10.3.2021]. Saantitapa: <https://vm.fi/hallintopolitiikka/sisainen-valvonta-ja-riskienhallinta>

Valtiovarainministeriö Valtionhallinto (2020) [viitattu: 10.3.2021]. Saantitapa: <https://vm.fi/valtionihallinto>

YLE Uutiset VTV:n pääjohtajan virasta pidätetty Tytti Yli-Viikari – "Tiedän, etten ole syyllistynyt virkarikokseen" (18.4.2021) [viitattu: 24.4.2021]. Saantitapa: <https://yle.fi/uutiset/3-11890132>

YLE Uutiset Helsingin opetusviraston petosjupakasta kaksi vankeustuomiota – myivät kaupungilla maksatettuja it-laitteita 8,5 miljoonalla (11.3.2021) [viitattu: 24.4.2021]. Saantitapa: <https://yle.fi/uutiset/3-11833166>

Virallislähteet

Asetus 1992/1243. Asetus valtion talousarviosta

Laki 1988/423. Laki valtion talousarviosta

Valtiokonttorin ohje Toimintakertomuksen laatiminen (VK/948/00.00.00.01/2016)

Valtion kirjanpitoyksiköt

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 13/2017 Laillisuustarkastuskertomus – Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa (Dnro 188/52/2016)

Valtiontalouden tarkastusviraston jälkiseurantaraportti 17.6.2020 (Dnro 188/52/2016)

Tilinpäätökset

Energiavirasto (2016). Tilinpäätös 2015.

Energiavirasto (2017). Tilinpäätös 2016.

Energiavirasto (2018). Tilinpäätös 2017.

Energiavirasto (2019). Tilinpäätös 2018.

Energiavirasto (2020). Tilinpäätös 2019.

Maahanmuuttovirasto (2016). Tilinpäätös 2015.

Maahanmuuttovirasto (2017). Tilinpäätös 2016.

Maahanmuuttovirasto (2018). Tilinpäätös 2017.

Maahanmuuttovirasto (2019). Tilinpäätös 2018.

Maahanmuuttovirasto (2020). Tilinpäätös 2019.

Museovirasto (2016). Tilinpäätös 2015.

Museovirasto (2017). Tilinpäätös 2016.

Museovirasto (2018). Tilinpäätös 2017.

Museovirasto (2019). Tilinpäätös 2018.

Museovirasto (2020). Tilinpäätös 2019.

Rahoitusvakaussivasto (2016). Tilinpäätös 2015.

Rahoitusvakaussivasto (2017). Tilinpäätös 2016.

Rahoitusvakaussivasto (2018). Tilinpäätös 2017.

Rahoitusvakaussivasto (2019). Tilinpäätös 2018.

Rahoitusvakaussivasto (2020). Tilinpäätös 2019.

Sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontavirasto (2016). Tilinpäätös 2015.

Sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontavirasto (2017). Tilinpäätös 2016.

Sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontavirasto (2018). Tilinpäätös 2017.

Sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontavirasto (2019). Tilinpäätös 2018.

Sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontavirasto (2020). Tilinpäätös 2019.

Valtiontalouden tarkastusvirasto, Jälkiseurantaraportti, Laillisuustarkastus, Tarkastuskertomus 13/2017 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa, 188/52/2016

Valtiontalouden tarkastusvirasto, Laillisuustarkastus, Tarkastuskertomus 13/2017 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa, 188/52/2016

Valtiontalouden tarkastusvirasto, Yhteenveto kertomusluonnoksen lausunnoista, Laillisuustarkastus, Tarkastuskertomus 13/2017 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila valtionhallinnossa, 188/52/2016

Valtiovarainministeriö, Sisäisen valvonnan arviointikehikon ohje

Valtiovarainministeriö, Valtiovarain Controller -toiminnon suositus sisäisen valvonnan arviointikehikosta