

8

Luottamusta vai valvontaa?

Tapaustutkimus OKM:n valtionavustusten valvonnan kehittämisestä

Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta ja Jaakko Rönkkö

Artikkelissa tarkastellaan valtionapuja luottamuksen ja valvonnan käsitteiden ja niiden tarkoituksenmukaisen mitoittamisen näkökulmasta. Artikkelin perustuu vuosina 2017–2018 tehtyyn tapaustutkimukseen opetus- ja kulttuuriministeriön toimialan valtionavuista. Päähuomio tapaustutkimuksessa on luottamuksen ja valvonnan käsitteissä sekä niiden välisten yhteyksien problematisoinnissa. Luottamus tai sen puute valtionapujen saajiin nähden muodostuu erilaisten valvontamekanismien tuottaman informaation perustalta. Luottamus tulee ansaita, eikä sitä tapaustutkimuksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyitä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen, ja niiden välisten yhteyksien järjestely edellyttää kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoillaan tapauskohtaisesti luottamuksen ja valvonnan mitoituksissa toimivan kombinaation löytämiseksi.

Avainsanat: valtionavut, luottamus, valvonta, valvonnan ja tarkastuksen organisointi

Kihn, Lili-Anne, Oulasvirta, Lasse, Ruohonen, Janne,
Rönkkö, Jaakko, Urpilainen, Matti & Wacker, Jani (toim.),
Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa.
Tampere: Tampere University Press, 127–145.
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>

Johdanto

Tampereen yliopiston tutkijat toteuttivat selvityksen opetus- ja kulttuuriministeriön toimialan harkinnanvaraisten valtionavustusten ja valtionosuuksien valvonnan ja tarkastustoiminnan kehittämiseksi vuonna 2017. Tässä artikkelissa kuvataan selvityksen keskeisiä johtopäätöksiä ja päätelmien taustalla vaikuttavia keskeisiä valvonnan ja tarkastuksen käsitteitä. Artikkelin päähuomio suuntautuu luottamuksen ja valvonnan käsitteisiin sekä niiden välisten yhteyksien problematisointiin.

Loppuraportissa esitettiin ministeriölle useita kehittämissuhteita valtionapujen valvonnan ja tarkastuksen kehittämiseksi. Ehdotukset koskivat muun muassa tarkastuksen- ja valvonnan suunnittelujärjestelmän kehittämistä strategiseen suuntaan riskiperusteiseksi, valtionavustussääntöjen ja menettelyjen yhtenäistämistä, rahoituksen saajien omavalvonnan kehittämistä, uuden valvontayksikön perustamista, integroidun tietovarannon kehittämistä sekä ulkoisen tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen lisäämistä, jotta valtionosuusviranomaisella on valtakunnallisesti arvioiden luotettava ja ajantasainen käsitys rahoitettavan toiminnan oikeellisuudesta. Ohjelmistorobotiikan käyttöönotto erityisesti valtionavustuksissa nähtiin keinona prosessien tehostamiseen. Robotiikka-automaatiolla voidaan lisätä ja kohdentaa uudelleen valvontaan käytettäviä resursseja. Integroitu tietovaranto, joka sisältäisi sekä VOS-järjestelmän että OPH:n keräämät tiedot, tarjoaisi toisessa vaiheessa robottiautomaation ja tekoälyn mahdollistaman analytiikan VOS-seurannassa. Selvitykseen sisältyi myös pohjoismainen vertailu, sillä tanskalainen riskiperusteinen ja dialogiin perustuva valvonta tuettuna ammattimaisella ulkoisella tilintarkastuksella tarjoaa hyvän referenssin kotimaisen valvonnan ja tarkastuksen kehittämiseen.

Selvityksen loppuraportti luovutettiin ministeriölle helmikuussa 2018. Tämä artikkeli hyödyntää selvityksen aikana hankittua ja kerättyä monipuolista dokumentti- ja haastatteluaineistoa. Tarkastelu rajautuu siihen osaan aineistoa ja analyysiä, joka keskittyi pohtimaan luottamuksen ja valvonnan sekä vakiintuneen toimintakulttuurin välisiä suhteita ja ongelmia.

Artikkeli perustuu edellä mainittuun tapaustutkimukseen. Sen tarkoitus on analysoida valtionapurahoituksen ongelmallisuutta ja kehittämistä. Tästä näkökulmasta sillä on myös kehittämistutkimuksen tiedonintressi. Siinä kysytään, missä määrin on tarkoituksenmukaista kehittää reaaliaikaista valvontajärjestelmää jälkikäteisten kontrollijärjestelmien ja tarkastamisen sijaan. Toisaalta se selvittää, missä määrin rahoituksen saajien omavalvonnan kehittäminen on edellytys luottamuksen kulttuurille. Analyysi nojautuu valvontakulttuurin ja luottamuksen käsitteisiin, joita pyritään tulkitsemaan case-tapauksen valossa.

Artikkelin aloittaa lyhyt käsite- ja kirjallisuuskatsaus. Seuraavassa osiossa selostetaan tapaustutkimuksen konteksti ja menetelmät. Sen jälkeisessä osiossa kootaan eri

tekijät, joiden hallinta on edellytyksenä valvonnan ja luottamuksen tasapainoiselle järjestelylle. Viimeisessä osiossa selostetaan tapaustutkimuksen johtopäätökset valvonnan kehittämisen näkökulmasta.

Käsitteet ja kirjallisuuskatsaus

Perinteisesti johdon tekemä valvonta on nähty toimintana, jonka avulla pyritään vähentämään tavoitteiden saavuttamiseen liittyvää variaatiota (Aaltola 2018). Samalla on jo pitkään huomioitu, että valvonnan tulee mahdollistaa niukkojen voimavarojen oikea suuntaaminen ja silti säilyttää toiminnan tuloksellisuuden ennakoiti (ks. esim. Simons 1994). Sisäisen valvonnan määrittelemisen on sen moninaisuuden takia koettu ongelmalliseksi, ja siksi sillä on luontevasti useita määritelmiä. Toisaalta voidaan huomata, että tunnetuimpien määritelmien sisällöt vähintään kohtuullisesti limittyvät, jolloin sen ongelmallisuudesta huolimatta käsitteestä valitsee monilta osin yksimielisyys. Sisäiset tarkastajat ry (2020a) esittää kansainvälisiin viitekehyksiin perustuen sisäiselle valvonnalle seuraavaa määritelmää:

Sisäinen valvonta voidaan kuvata prosessina, jonka avulla pyritään varmistamaan organisaation tavoitteiden saavuttamisesta. Tavoitteet voidaan ryhmitellä seuraaviin neljään luokkaan:

- Strategiset – korkean tason tavoitteet, jotka ovat organisaation toiminta-ajatuksen mukaisia ja sitä tukevia
- Toiminnalliset – organisaation voimavarojen tehokas ja taloudellinen käyttö
- Raportointia koskevat – raportoinnin luotettavuus
- Vaatimustenmukaisuutta koskevat – sovellettavien lakien ja määräysten noudattaminen.

Sisäinen valvonta käsittää kaikki toimenpiteet ja menettelyt, joiden avulla tavoitteiden saavuttaminen pyritään varmistamaan. Sisäiseen valvontaan kuuluvat organisaation sisäinen toimintaympäristö, tavoiteasetanta, riskienhallinta, valvontatoimenpiteet, tiedonkulku ja viestintä sekä seuranta.

Määritelmä korostaa prosessinomaisuutta ja tavoitteiden saavuttamisen varmistamista. Tyypillisenä voidaan pitää myös tavoitteiden jakamista eri ryhmiin sekä sisäisen valvonnan osa-alueiden esittämistä.

Sisäisen tarkastuksenkaan määrittelemisen ei ole täysin ongelmattonta, koska esimerkiksi eri puolilla maailmaa voi olla tarpeen painottaa eri asioita. Tästä huolimatta kansainvälisen sisäisten tarkastajien yhteisön (IIA) esittämä määritelmä on nykyisin laajasti käytössä. Sen mukaan sisäisen tarkastus määritellään seuraavasti (Sisäiset tarkastajat ry 2020b):

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.

Edellä esitetyssä sisäisen tarkastuksen määritelmässä painottuvat muun muassa riippumattomuus, objektiivisuus ja lisäarvon tuottaminen. Lisäksi keskiössä on selkeä yhteys sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan. Näin voidaankin todeta, että sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen käsitteet eroavat huomattavasti toisistaan, mutta kytkeytyvät silti toisiinsa.

Kun viitataan yleisesti hyväksyttyyn sisäisen valvonnan määritelmään, viittauksen kohteena ovat usein tunnetut kansainväliset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehykset. Näitä toisiaan lähellä olevia viitekehyksiä ovat esimerkiksi COSO Internal Control (COSO IC), COSO Enterprise Risk Management (COSO ERM) ja ISO 31000 Riskienhallinta (Suomen Standardisoimisliitto SFS ry. 2017). Kuten edellä todettiin, viitekehykset sisältävät varsin samankaltaisen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan määritelmän (Jokipii 2010).

Kansainvälisten viitekehysten mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta kuvataan tavoitteiden saavuttamista varmentavana prosessina. Viitekehyksistä voidaan löytää ajatus toiminnan tuloksellisuuden, vaatimustenmukaisuuden ja tiedon oikeellisuuden tärkeydestä organisaatioille. (International Federation of Accountants 2006.) Muita tunnistettavia elementtejä ovat valvontaympäristö, riskienarviointi, kontrollit, tiedonkulku sekä seuranta (COSO 2013). Yhtäläisyydestä voidaan myös johtaa ajatus mallien geneerisyydestä, eli mallit eivät voi antaa yksityiskohtaista organisaatiotasois- ta ohjeistusta. (Ks. esim. Länsiluoto, Jokipii & Eklund 2016.)

Kuten sisäisen valvonnan myös johtamis- tai valvontakulttuurin määrittelemineen on jossain määrin ongelmallista. Uudistettu COSO Internal Control – Integrated Framework Principles sisältääkin tekijöitä, joiden voidaan tulkita sisältyvän kaikenlaisten organisaatioiden valvontakulttuuriin ja sen arviointiin. Näitä tekijöitä ovat ainakin organisaation sitoutuminen rehellisyyteen ja eettisiin arvoihin, henkilöstön pätevyys sekä valvonnan asianmukainen järjestäminen. Edellisten lisäksi selkeät ja toimivat johtamis- ja valvontarakenteet sekä tilivelvollisuuden toteutuminen voidaan nimetä valvontakulttuurin tekijöiksi (COSO 2013). Johtamis- ja valvontakulttuuri on siten tulkittavissa perustaksi, jolle sisäinen valvonta organisaatiossa suunnitellaan ja jonka ohjaamana se toimeenpannaan.

Valvontajärjestelmän toimivuudella ja luottamuksella on tunnistettu yhteys. Valvottava voi esimerkiksi parantaa valvojan luottamusta omaa toimintaansa kohtaan osoittamalla uskottavasti kykynsä noudattaa annettuja ehtoja. Toisaalta oikeisiin

asioihin keskittyvä ja yhteistyökykyinen valvonta voi parantaa valvotun luottamusta valvojaan. Tällöin keskinäinen kommunikointi voi aktivoitua ja ajantasaistua. Luottamus voidaan siis tulkita merkityksellisenä asiana myös valvonnan näkökulmasta. (Goold & Quinn 1990, 54.)

Viime vuosina omavalvonnan käsite on ollut vahvasti esillä julkisen toiminnan valvonnan kehittämisessä. Erityisesti maakuntalakiesitysluonnos (HE 15/2017 vp) nosti aiheen yleiseen keskusteluun. Luonnoksessa esitettiin muun muassa seuraavaa:

Omavalvontaohjelma on osaltaan johtamisen väline. Omavalvonnalla tarkoitetaan järjestelyä, jonka avulla varmistetaan, että toiminta ja palvelut järjestetään lainsäädännön edellyttämällä tavalla. Sen tarkoituksena on myös varmistaa toiminnan ja järjestettävien palvelujen suunnitelmallisuus ja korkeatasoinen asiakas- ja potilasturvallisuus ja muu laatu, palvelujen saavutettavuus sekä palveluja käyttävien henkilöiden yhdenvertaisuus.

Omavalvonnalla odotetaan olevan siis olennainen merkitys hallinnon laadun turvaajana. Toisaalta on helppo tunnistaa, että monimutkaisessa toiminnassa pelkästään keskitettyyn tai jälkikäteiseen ulkopuoliseen valvontaan tukeutuminen on ongelmallista. Esimerkiksi rahoituksen saajan omavalvonnan kehittämisen tulisi merkitä myös jälkikäteisen valvonnan ylikorostuksen vähenemistä. Tausta-ajatuksena on, ettei rahoittaja kykene valvomaan riittävän tehokkaasti rahoituksen saajien toimintaa, ellei perustana ole rahoituksen saajien asianmukainen oma sisäinen valvonta.

Organisaation itsensä toteuttama valvonta on siis keskeinen osatekijä tavoitteiden saavuttamisen varmistamisessa. Käytännössä monet rahoittajat (esim. Business Finland) pitävät kiinni oikeudesta tarkastaa jälkikäteen esimerkiksi, onko projekti-rahoituksissa noudatettu rahoittajan asettamia ehtoja. Tarkistusoikeudella voidaan nähdä ennaltaehkäisevä vaikutus, mutta toki ehtojen noudattaminen myös tosiasiaassa on oltava mahdollista tarkistaa.

Esimerkiksi Lilja (2016) on tutkinut mahdollisuutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käyttämiseen hyödyntävoittelussa. Sisäinen valvonta voidaan tulkita yhdeksi tavaksi, jolla johto voi tuottaa hyötyä. Hyötyä voidaan tuottaa tavoitteiden saavuttamisen varmistamisella. Samalla tulee toki tunnistaa myös tuloksellisuuteen liittyvä mahdollinen potentiaali. Hyödyn tuottamisen mahdollisuus ohjaakin siten tunnistamaan riskienarvioinnin tärkeän roolin sisäisessä valvonnassa. (Lilja 2016, 229–230.)

Edellä mainitun sisäisen valvonnan viitekehyksen rinnalle on tarkennettu riskienhallinnan viitekehys, joka nostaa juuri riskienhallinnan seikkaperäisempään tarkasteluun (COSO 2017). Myös se on tarkoitettu universaaliksi viitekehykseksi, vaikka eräät tutkimukset osoittavat COSO:n mallien kokonaisvaltaisuudessaan ja alun perin yritysmaailmasta lähteneinä kohtaavan hankaluuksia esimerkiksi siiloutuneessa valtionhallinnossa tai kunnallishallinnossa (Oulasvirta, Paananen, Kiviaho & Sand-

ström 2014; Oulasvirta & Anttiroiko 2017). Toisaalta valvonnassa ja riskienhallinnassa voidaan erottaa erilaisia maturiteetin eli kehittyneisyyden portaita, joita pitkin organisaatiossa voidaan edetä (Paape & Speklé 2012).

Chalmers, Hay ja Khlif (2019) ovat kuitenkin tutkimukseen perustuen todenneet, että sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta voidaan saada merkittäviä hyötyjä. Heidän tutkimuksensa mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta voi kehittää hallintoa ja päätöksentekoa. Samoin Peterson (2018) on todennut, että tarkoituksenmukainen sisäinen valvonta ja riskienhallinta on tärkeässä osassa organisaatioiden ongelmien vähentämisessä. Valvonta ja riskienhallinta täytyy kuitenkin kontingenssteorian hengessä sovittaa organisaatioiden sisäisiin ja ympäristöllisiin erityispiirteisiin (Gordon, Loeb & Tseng 2009; Woods 2009; Mikes & Kaplan 2013). Näistä lähtökohdista tämä tapaustutkimus tutkii valtionapurahoituksen valvontaa ja riskienhallintaa ministeriön organisaatiossa ja sen toimialalla.

Tutkimusmenetelmä ja case-kohteen kuvaus

Tämän artikkelin tutkimusmenetelmänä on tapaustutkimus. Se perustuu yhden tapauksen ja tapausympäristön tutkimiseen pääosin kvalitatiivisin menetelmin, dokumenttianalyysiin, tutkimuksen ohjausryhmän kokouskeskusteluihin sekä haastatteluihin tukeutuen (Yin 1994). Tutkimuksessa haastateltiin sekä rahoituksen antajatahon että saajatahon edustajia. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidulla teemahaastattelumallilla. Haastateltavien valintaa ohjasivat OKM:n edustajien kanssa pidetyt suunnittelukokoukset. Varsinaisia haastatteluja tehtiin OKM:ssä (4 kpl), OPH:ssa (4 kpl), Tredussa (2 kpl) ja Karvissa (2 kpl). Paikan päällä toteutetut henkilöhaastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Lisäksi kaikista pidetyistä palavereista tehtiin muistiinpanoja.

Tutkimuksen taustalla oli tilanne, jossa Opetushallituksessa hoidetaan ministeriössä tehdyn työnjaon mukaan kuntasektorin valtionosuuksien myöntäminen ja toimeenpano, kun taas ministeriön toiminta painottuu harkinnanvaraisten valtionavustusten myöntämiseen, valvontaan ja tarkastuksiin. Valtionavustuslain 15 §:n mukaan valtionapuviranomaisen on huolehdittava valtionavustuksen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta hankkimalla valtionavustuksen käyttö- ja seurantatietoja sekä muita tietoja samoin kuin tekemällä tarkastuksia. OKM:n myöntämien valtionavustusten tarkastus jakaantuu taloustarkastukseen ja avustuksen myöntämistä valmistelevan esittelijän asiataarkastukseen. Valtionavustuslajit jakautuvat kahteen pääryhmään eli yleis- ja erityisavustuksiin. Yleis- ja erityisavustuksen tarkastamisessa ei ole käytännössä tämän tutkimuksen näkökulmasta suurta eroa.

Laskennallinen valtionosuusjärjestelmä noudattaa opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslainsäädäntöä. Laskennallisia valtionosuuksia lakisääteisistä tehtävistä jaetaan kunnille ja muille palvelujen järjestäjille opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain, vapaasta sivistystyöstä annetun lain, museolain sekä teatteri- ja orkesterilain perusteella. Koulutuksen järjestäminen on säännösten mukaisesti luvanvaraista, ja kulttuurin rahoituksen saajat sekä osa liikunnan rahoituksen saajista hyväksytään ensin valtionosuuden saajiksi. Laskennallisissa valtionosuussysteemissä toteutetaan ajantasaisesti rahoituksen valvontaa osana OPH:n hoitamaa rahoitusprosessia. Opetushallituksen valtionosuusyksikön vastuulla on laskennallisen valtionosuusjärjestelmän tarvitsema tiedonkeruu ja tietovarannon ylläpito, rahoituksen laskenta ja maksatus oppilaitosten ylläpitäjille ja muille laskennallisten valtionosuuksien saajille (museot, teatterit jne.). Toisaalta valtionosuuksien saajien talouteen ja toimintaan kohdistuva tarkastus kuuluu ministeriön työjärjestyksen mukaan ministeriön talousyksikölle (Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus opetus- ja kulttuuriministeriön työjärjestyksestä 30.4.2014/359). VOS-puolella on tarkastettu ammatillista koulutusta (ml. oppisopimuskoulutus), vapaata sivistystyötä, perus- ja lukiokoulutusta, ulkomaankouluja sekä orkesteri- ja teatterisektoria. Haastattelujemme perusteella laskennallisissa valtionosuuksissa esiintyneet ongelmat ovat olleet lähinnä väärinkäytöstapauksia, joita on tullut ilmi ammatillisessa oppisopimuskoulutuksessa. Väärinkäytöstapaukset ovat liittyneet hyväksyttävien oppilaiden määriin yksikköhintarahoitusta mitoitettaessa, yksikköhintarahoitukseen lisän tuovien erityisoppilaiden määriin sekä ulkomaisiin kouluihin ja niiden kotimaisen valtionosuuden ehdot täyttävien oppilaiden määriin.

Valtionosuuksien tarkastuksen volyyymi on ollut vähäinen, mikä on perustunut luottamukseen ja siihen, että valtionosuusviranomaisen lakisääteinen velvoite tarkastukseen ei ole niin voimakas kuin valtionavustuksissa. Valtionosuuksien tarkastus on kuitenkin olennaisilta osin liian vähäistä toiminnan laajuuteen nähden – tämä on todettu ministeriön sisäisen tarkastuksen tekemissä arvioinneissa (SITA 2017). Luottamuksen kulttuuri ei ole toisaalta heijastunut samalla tavalla valtionavustusten saajiin, jotka jakautuvat kaikkiin yhteiskunnan sektoreihin, kuntien lisäksi kolmanteen sektoriin ja yksityisen sektoriin.

Ministeriön eli rahoittajan näkökulmasta valvonnalla on kaksi perustarkoitusta eli valvoa, että:

- 1) raha on käytetty siihen tarkoitukseen, johon se myönnetty, ja että mahdollisia ao. kustannusten tukikelpoisuusehtoja on noudatettu, ja että
- 2) raha on käytetty toiminnan tavoitteisiin nähden vaikuttavasti, tarkoituksemukaisesti ja kustannustehokkaasti. Tähän liittyy myös se, että annetut ao. tiedot ovat oikein ja luotettavat.

Valtionosuussektorilla isoa muutosta merkitsi vuonna 1993 toteutettu kuntasektorin valtionosuusjärjestelmän uudistus, joka perustui korostetusti kuntien itsehallinnon voimistamiseen ja yksityiskohtaisen valtionapujen valvonta- ja tilitysjärjestelmän lakauttamiseen. Uudistus heijasti siirtymistä tarkasta valvontakulttuurista luottamuksen kulttuuriin eli siihen, että itsehallinnolliset kunnat toimeenpanevat lakisääteiset tehtävät lähtökohtaisesti huolellisesti ja kuntalaisten parhaaksi. Luottamus siis rakentuu pitkälti sen varaan, että itsehallinnolliset kunnat ja kuntalaiset oman valvontansa avulla varmistavat lakisääteisten toimintojen lainmukaisuuden. Voimassa olevan kuntalain (410/2015) 123 §:n 3 kohdan mukaan myös tilintarkastajan on tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikein, näin siis myös opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuuksien suhteen.

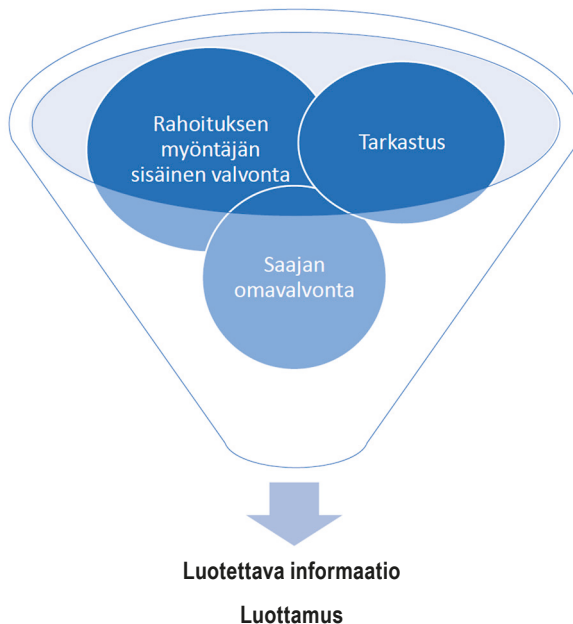
Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain 58 § mukaan kunnan, kuntayhtymän ja yksityisen toiminnan järjestäjän on toimitettava valtionapuviranomaiselle rahoituksen määräämiseksi tarvittavat talousarvioon, taloussuunnitelmaan, tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen perustuvat tiedot sekä muut rahoituksen määräämiseksi tarpeelliset kustannuksia, toiminnan laajuutta ja rahoituksen perusteena käytettäviä muita suoritteita koskevat tiedot. Valtionapuviranomainen päättää näiden tietojen oikeellisuuden toteamiseksi suoritettavista rahoituksen saajan talouteen ja toimintaan kohdistuvista tarkastuksista. Opetus- ja kulttuuriministeriö voi antaa tarkastuksen Opetushallituksen tehtäväksi. Valtionapuviranomainen voi antaa tarkastuksen myös ulkopuolisen tilintarkastajan tehtäväksi. Käytännössä näitä ulkopuolisen tilintarkastajan tarkastuksia on haastattelujen mukaan tilattu hyvin vähän, joten tähän asti niillä ei ole ollut valvonnan kannalta laajempaa merkitystä.

VAS-rahoituksessa eli harkinnanvaraisten valtionavustusten kohdalla myöntämisen perusteita, valvontaa ja takaisinperintää säätelee yleislakina valtionavustuslaki (27.7.2001/688). Valtionavustuslain 8 §:n nojalla olisi mahdollista antaa valtioneuvoston asetuksella tarkempia säännöksiä lain soveltamisalaan kuuluvan valtionavustuksen talousarvion mukaisesta myöntämisestä, maksamisesta ja käytöstä. OKM:n hallinnonalalla ei ole ollut käytäntönä valmistella mainittuja asetuksia. OKM:n hallinnonalalla tuen ehdot on määritetty tarkasti ministeriön antamissa yleisavustusten ja erityisavustusten ohjeissa. Valtion talousarviossa voi olla edelleen valtionavustusten tarkoituksiin ja käyttöön liittyviä sitovia määräyksiä (Laki valtion talousarviosta 423/1988, Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Valtionavustusten kategoriassa rahoituslainsäädäntö sekä toisaalta valtionavun myöntäjäviranomaisen päätökset määrittävät tiukasti rahan käytön tarkoitukset ja ehdot päinvastoin kuin laskennallisten valtionosuuksien kategoriassa. VAS-rahoituksessa enemmän kuin puolet jää kuitenkin selvityksemme tekoaikaan ministeriön tarkastustoiminnan ulkopuolelle. Ministeriön tarkastustoimen tekemä valtionavustusten taloustarkastus kattoi esimerkiksi vuonna 2016 euromääräisesti 48 prosenttia ministeriön valtionavustusten volyyymistä ja niiden kappalemäärästä yhden viidesosan (OKM tarkastustoimesta saatu tieto).

Luottamusta vai kontrollia?

Tässä tapaustutkimuksessa tehtyjen päätelmien perusteella vaikuttaa siltä, että luottamuksen ja saajien autonomian korostaminen on myös osa vallitsevaa käytäntöä harkinnanvaraisten valtionavustusten järjestelmässä. Tässä kategoriassa luottamusperusteisuus aiheuttaa ongelmia, jollei luottamukseen nojautumisen käytänteen asianmukaisuutta riittävästi todenneta. Myös selvityksen aikana esillä olleet valtionavustusten väärinkäytöstopaukset ja niitä koskevat oikeustapaukset vahvistavat tämän ongelman rahoituksen valvonnassa. Selvityksessä saadut tiedot vahvistivat myös toisen ongelmakohdan eli sen, että hallinnonalan yksikkörajojen ylittävän yhteistyön puute haittaa valvonnan ja tarkastuksen tehokkuutta.

Luottamukseen vahvasti nojaavaan valvontakulttuuriin sisältyy riskejä (vrt. COSO 2014 ja COSO 2017), jollei luottamuksen perusteltavuutta todenneta käytännössä riittävän usein ja riittävässä laajuudessa. Alla oleva kuvio 8.1 korostaa sitä, että luottamuksen rakentumiseen vaikuttavat eri osapuolet ja että rahoituksen saajien luotettavaksi todennettu oma-valvonta vaikuttaa luottamusprosessissa positiivisesti.



Kuvio 8.1. Luottamuksen rakentuminen.

Selvityksemme johtopäätöksiin lukeutui ehdotus, että valvonta- ja tarkastusresurssit tulee kohdistaa OKM:n hallinnonalan tavoitteiden ja tehdyn riskiarvioinnin kannalta tarkoituksenmukaisesti. Saatujen rahojen käyttöön liittyvän tiedon läpinäkyvyys ja yleinen saatavuus todettiin myös tärkeäksi seikaksi.¹

Tavoitteena on oltava saattaa rahoittajan valvonta ja tarkastus, rahoituksen saajien omavalvonta sekä luottamus saajien rahankäyttöön tehokkaalla tavalla tasapainoon. Tähän liittyvät seikat selostetaan seuraavissa jaksoissa: 1) ennakollisen, jatkuvan ja jälkikäteisen kontrollin tasapaino, 2) ulkoinen tilintarkastus, 3) saajan kokonaisvaltainen valvonta sekä 4) sisäinen tarkastus johdon valvonnan apuna.

1) Ennakollinen, rahoitusprosessien aikainen ja jälkikäteinen valvonta

Ennakollinen ja ennaltaehkäisevä valvonta on usein kustannustehokkaampaa kuin jälkikäteinen valvonta, jossa korjataan tapahtuneita virheitä, jolloin sama asiaa tehdään siis kahdesti. Pelkästään keskitetyn ja jälkikäteisen valvonnan varaan rakentaminen ei siten ole optimaalinen tapa kehittää valvontaa. Rahoituksen saajan omavalvonnan kehittäminen merkitsee myös jälkikäteisen valvonnan ylikorostuksen vähenemistä. Toisaalta tämänsuuntainen kehitys edellyttää rahoituksen saajien aktiivista ohjaamista ja mahdollisesti velvoitetta kehittää ja ylläpitää tarkoituksenmukaista omaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tausta-ajatuksena on realismi, jonka mukaan rahoittaja ei pysty valvomaan riittävän hyvin olemassa olevilla resursseilla rahoituksen saajien toimintaa, ellei perustana ole rahoituksen saajien asianmukainen oma sisäinen valvonta (ja mahdollisesti myös omavalvontasuunnitelma).

Rahoituksen aikaista valvontaa edistäisivät uudet määräykset ja ohjeet saajien omavalvontavelvoitteista erityisesti valtionavustuspuolella (lakisääteisten valtionosuuksien saajilla on jo lainsäädännöllä asetetut velvoitteet itsearviointiin). Samoin voitaisiin ohjeistaa jatkuvan kommunikaation ylläpitoon myöntäjätahon ja rahoituksen saajien välillä, jolloin saajien omavalvonta tulisi paremmin seurantaan.

¹ Selvityksen mukaan (OKM 2017, 65): ”Valtionavustustoiminnan läpinäkyvyyden ja prosessin tehokkuuden kannalta on tärkeätä, että tiedot avustusohjelmista, avustettavasta toiminnasta, myönnettyistä avustuksista ja avustetun toiminnan tuloksellisuudesta avataan helppokäyttöisesti kaikkien saataville. Tätä varten luodaan kansallinen valtionavustustietovaranto ja ryhdytään toteuttamaan siihen tukeutuvia yhteisiä palveluja. Valtionavustustietovaranto perustuisi viranomaisten avustustoiminnan yhteiseen tietoarkkitehtuuriin. Se sisältäisi kaiken olennaisen avustusprosessissa syntyvän tiedon, mukaan lukien asiakastiedon, ja olisi kaikkien avustustoimintaan kytkeytyvien viranomaisten käytettävissä. Tiedonsiirrot viranomaisten operatiivisista avustusjärjestelmistä tapahtuisivat reaaliaikaisesti rajapintojen kautta Suomi.fi-palveluväylää hyödyntäen”.

2) Ulkoisen tilintarkastuksen kehittäminen

Jälkikäteinen tarkastus, kun se on rahoituksen saajien tiedossa, toimii myös ennaltaehkäisyn välineenä ohjaus- ja valvontajärjestelmässä. Tämän valvontavälineen roolia voitaisiin lisätä velvoittamalla rahoitusten saajia hankkimaan tilintarkastajalta varmennusraportti. Kyseessä ei siis olisi tavanomainen lakisääteinen tilintarkastus vaan niin sanottu liitännäispalvelu, jonka valtionavun saaja hankkii (ks. Tilintarkastuslaki 2015/1141 ja JHTT-yhdistys 2017). Kansainvälisen liitännäispalveluja koskevan standardin (ISRS 4400) mukaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot (IFAC 2017).

Tähän ratkaisuun liittyy seuraavia etuja:

- Ulkopuoliset auktorisoidut tilintarkastajat voisivat varmentaa kattavasti suurimpien rahoitusten saajien sovittujen ehtojen noudattamisen.
- Tarkastuksen laatu varmennettaisiin vaatimalla sen toteuttamista taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta annetun kansainvälisen standardin (IFAC 2017: ISRS 4400) mukaisesti.
- Ammattitilintarkastajien tekemillä rahoituksensaajien hakemuksiin kohdistuvilla tarkastuksilla on todennäköisesti luottamusta lisäävä ja saajien omavalvontaa tehostava vaikutus.

Selvityksessä suositeltiin harkitsemaan tietyn avustumäärän ylittävien päätösten yhteyteen vaatimusta tilintarkastajan raportista ennen maksatusta. Tällä voidaan saada merkittäviä hyötyjä valvonnan kokonaisuuden tehostamisessa. Selvityksessä ehdotettujen varmennusraporttien perusteella OKM:n hallinnonalan keskitetty valvontayksikkö voisi kohdentaa omia tarkastuksiaan ja mahdollisia kenttäkäyntejään riskiperusteisesti saajaorganisaatioihin.

Selvityksessä ehdotettiin myös opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta ja vapaasta sivistystyöstä annettujen lakien laskennallisten valtionosuuksien kohdalla jälkikäteisen tarkastuksen volyymin laajentamista siten, että tietty osuus koulutuksen ja kulttuurin eri sektoreiden järjestäjistä tulee tarkastettua vuosittain. Tarkastuksia tulee voida toteuttaa myös kohteissa, joiden kohdalla ei ole epäilyä tai piiriteitä rahoituksen käyttötarkoituksen vastaisesta toiminnasta. Näin valtionosuusviranomaisella on valtakunnallisesti arvioiden perusteltu käsitys rahoitettavan toiminnan oikeellisuudesta. Tässä tarkoitettuja tarkastuksia tekisivät oman tarkastustoiminnan lisäksi myös valtionapuviranomaisen toimeksiannosta hyväksytyt ulkoiset tilintarkastajat erillisen varmennuspalvelun muodossa

3) Kokonaisvaltainen saajien valvonta

Yhtenä haastatteluihin perustuvana kehittämissuunnitelmana esitettiin, että jatkossa rahoitus tarkastetaan kokonaisuutena saajakohtaisesti. Tarkastusten kohdistaminen olisi lähtökohtaisesti riskiperusteista, jotta niukat valvontaresurssit saadaan optimaalisesti hyödynnettyä. Valtionosuuksien saajien valvontaa tehostetaan erityisesti niissä toiminnoissa, joissa on havaittu väärinkäytöksiä (erityisesti ammatillisessa koulutuksessa) (ks. JHTT-yhdistys 2016).

VOS-rahoituksessa on yhä enemmän toiminnan suorituksia ja tuloksia koskevia elementtejä. Valtionosuuksien ajantasaisessa valvonnassa voitaisiin käyttää ohjelmistorobotiikkaa, joka automaattisesti tiedottaa esimerkiksi oppisopimuskoulutettavissa ja rahoituksen perustana olevissa suoritemäärissä tapahtuvat muutokset ajantasaisesti. Haastattelujen mukaan (6.11.2017) OKM:n tarkoitus onkin lisätä strategisuutta avustamisessa esimerkiksi niin, että sama avustuksen saaja ei saisi enää yleisavustusta ja useaa eri erityisavustusta saman vuoden aikana – rahoitusta ajateltaisiin siis aiempaa paremmin kokonaisuutena.

Yllä esitettyjä kehitysehdotuksia täydentää valtionavustusten saajien haastatteluisa esiin noussut toivomus päästä pirstaleisesta projektikohtaisesta rahoituksen hakemisesta ja projektitoteutuksista suurempiin kokonaisuuksiin, joissa lähtökohtana olisi saajan strateginen, proaktiivinen ja riittävän pitkäjänteinen kehittäminen. Robotiikka saattaisi vapauttaa valvoja ja tarkastaja myös paikan päälle saajien luokse tehtäviin kenttäkäynteihin nykyistä enemmän. Ministeriön yhteisestä taloustarkastuksesta saadun tiedon avulla voitaisiin edesauttaa myös hallinnonalan substanssi-osastojen asiatarkastamista: mitä enemmän valvonta pystyy tuottamaan tietoa ennen kuin uusia avustuksia myönnetään, sen parempi. Erityisesti taloustarkastus tuottaa tietoa siitä, onko taloudellinen tarveharkinta onnistunut jälkikäteen arvioituna.

Hallinnonalan virastojen toiminnassa tarkastustoimen resursointi, menettelytavat ja tulkinnat ovat vaihdelleet huomattavasti. Tavoitteena tulisi olla, että OKM:ssä ja sen hallinnon alaisissa virastoissa olisi jatkossa samat avustusehdot ja rajoitukset sekä yhteneväinen menettelytapa. Myös työnjakoa tulisi tarkistaa. Nykyinen työnjako, jossa tarkastustoimen laatiman perintäpäätöksen ratkaisee osasto, ei ole kaikilta osin ongelmaton. Rahoituksen myöntämisessä tunnistetun läheisyyskysymyksen hallintaa voitaisiin kehittää niin, että otettaisiin käyttöön esittelijöiden rotaatio. Rahoituksen saaja ja antaja voivat tulla vuosien mittaan liian läheisiksi, jolloin objektiivisuus voi kärsiä. Seurauksena voi olla vääränlainen luottamuksen kulttuuri.

4) Johdon valvonta ja sisäinen tarkastus

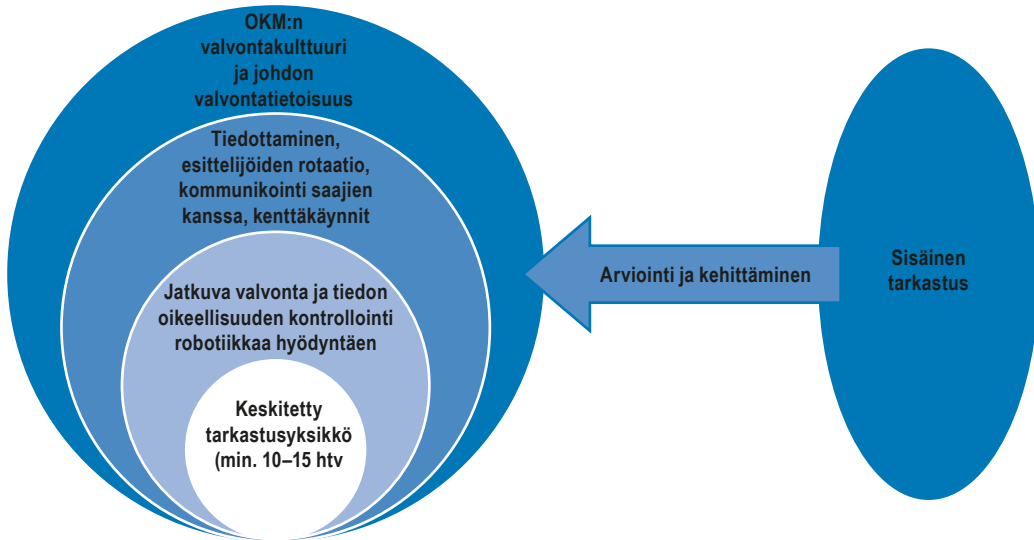
Riskienhallinta on osa viraston johtamisen ja toiminnan prosesseja sekä niiden suunnittelua ja seuranta. Päätöksentekoa varten tarvitaan ajantasainen, oikea ja riittävän

kattava käsitys riskeistä. Riskienhallinta korostuu muutostilanteissa, kun luodaan uusia toimintamalleja ja luovutaan vanhoista. Johdon näkemys sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan merkityksestä ja toimiminen esimerkkinä luo perustan hyvän hallinnon toimivuudelle koko organisaatiossa. Ministeriöiden riskienhallinnan tulee kattaa myös ohjauksessa olevista virastoista, talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista, valtion liikelaitoksista ja valtionyhtiöistä ministeriölle mahdollisesti aiheutuvat riskit. (Valtiovarainministeriö 2017.)

Talousarvioasetuksen (1243/1992) 69 §:n mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt. Hyvin toimiva sisäinen valvonta ja riskienhallinta muodostavat parhaimmillaan asianmukaisen, tasapainoisen ja kaikki olennaiset osa-alueet kattavan prosessin tavoitteiden toteutumisen varmistamiseksi. Toimivan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteena on näin ollen samalla rahoituksen vaikuttava ja muutenkin asianmukainen käyttö.

Koska ei voitane odottaa, että OKM:n hallinnonalan toteuttama valvonta- ja tarkastustyö voisivat turvata sellaisenaan rahoituksen saajien hyvän hallinnon toteutumisen, hyvä sisäinen valvonta on pyrittävä saamaan myös osaksi rahoituksen saajien johtamista (ks. Lilja 2016). Rahoituksen saajien ohjaamisella kehittämään ja ylläpitämään tarkoituksenmukaisesti omaa sisäistä valvontaansa on olennainen merkitys valvontakokonaisuuden kehittämiseksi. (Vrt. esim. maakuntalakiluonnoksen oma-valvonta-ajattelu, HE 15/2017.)

Johtamiseen kytkeytyvän sisäisen valvonnan ohella tarkastustoimijoilla on tärkeä osa tavoitteiden saavuttamisen varmistamisessa: 1) sisäinen tarkastus arvioi ja pyrkii tuomaan kehitysehdotuksia prosessien kehittämiseksi, 2) valvontayksikkö tekee rahoituksen saajiin kohdistuvia tarkastuksia, ja 3) tilintarkastajien toteuttamat liitännäispalvelut täydentävät kokonaisuutta. Kokonaisuudessa huomioidaan myös ohjelmistorobotiikan mahdollisuudet ja riskit automaattisen valvonnan järjestämisessä, jolloin valvontaa pyritään kehittämään ajantasaisempaan ja ennaltaehkäisevään suuntaan. Tämä mahdollistaisi virheiden estämisen tai korjaamisen nopeasti ja pienentäisi virheiden lykkäytyneestä korjaamisesta aiheutuvia negatiivisia vaikutuksia. Sisäinen valvonta muodostuu monista erilaisista osa-alueista, joiden toteutumista on tarpeen arvioida systemaattisesti (COSO 2013, ks. myös esim. Lilja 2016). Kuviossa 8.2 havainnollistetaan sisäisen valvonnan monikerroksisuutta.



Kuvio 8.2. Sisäisen valvonnan monikerroksisuus.

Sisäisen tarkastuksen tehtävä on tukea organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen (Sisäiset tarkastajat ry 2017). Tehtävänä on muun muassa tarkastaa ohjauksessa olevien virastojen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa (vrt. Valtiovarainministeriö 2017). Ministeriön ja OPH:n nykyiset sisäisen tarkastuksen resurssit ovat riittämättömät edellä mainitun tehtävän ja muun muassa hallinnonalan rahoituksen laajuuden ja merkittävyyden kannalta. Hankkeen aikana OPH:ssa on yksi sisäinen tarkastaja ja ministeriössä yksi sisäinen tarkastaja, jonka työstä huomattava osa menee rahoituksen väärinkäyttöksiä käsitteleviin oikeusprosesseihin ministeriön edustajana. Sisäisen tarkastuksen tehokkuutta lisäisi hallinnonalan yhteisen sisäisen tarkastuksen yksikön perustaminen OKM:n ylimmän johdon alaisuuteen, koska tällöin työ olisi kohdennettavissa aiempaa suunnitelmallisemmin.

Johtopäätökset

Tapaustutkimuksessa OKM:n valtionapujen valvonnan ja tarkastuksen organisointiin ja toteuttamistapoihin löydettiin useita kehittämisehdotuksia, jotka kietoutuivat luottamuksen ja valvonnan käsitteiden ympärille. Haastatteluissa ja dokumenttiaineiston analyysissä todettiin, että johdonmukainen ja kustannustehokas sisäinen valvonta sekä tarkastustoiminta edellyttävät riskiperusteisen tarkastusresurssien kohdentamisen edelleen kehittämistä. Selvityksessä todettiin, että hallinnonalalle perustettavalla

integroidulla valvontayksiköllä koordinoitun strategisen ja riskiperusteisen suunnittelun edellytykset paranisivat. Havainnoista voidaan päätellä, että valvontatoiminnan ja organisaation ydintoiminnan kiinteällä yhteydellä voidaan havaita olevan valvonnan tuloksellisuuteen positiivisia vaikutuksia. Toisaalta integroitu valvontayksikkö saattaisi vaikuttaa positiivisesti rahoituksen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointiin. Selvityksessä tarkoituksenmukaisimpana organisointivaihtoehtona nähtiin valtionosuuksien valvonnan ja valtionavustustarkastusten yhdistämistä hallinnonalan integroituun valvontayksikköön. Valvontayksikön olisi mahdollista kohdistaa riskiperusteisesti tarkastuksia rahoitusta saaviin yksiköihin. Tarkastus voisi kohdistua kaikkiin relevantteihin näkökulmiin (toiminta, talous, vaatimustenmukaisuus, raportointi). Tarkastuksessa käytäisiin tällöin lähtökohtaisesti läpi rahoituksen saajan kaikki hallinnonalalta myönnettyt rahoitukset.

Jälkikäteisvalvonnan uudelleenorganisoinnin ohella valvontatoiminnan kokonaisvaltaisessa kehittämisessä on syytä kiinnittää huomiota myös ohjeistuksen selkeyteen, eheään tiedonkulkuun sekä tarkastuskohteiden tukemiseen jo rahoituksen haku- ja käyttövaiheissa. Tapaustutkimuksessa todettiin, että hallinnonalan valtionavustusten ehtoihin, rajoituksiin ja valvontaan olisi tarkoituksenmukaista lisätä yhdenmukaisia sääntöjä ja menettelyjä. Tämä auttaisi valvontayksikön valvontaa, ja se voitaisiin toteuttaa ministeriön ja OPH:n omilla määräyksillä, ohjeilla ja päätöksillä. Havainto on linjassa kansainvälisten sisäisen valvonnan viitekehysten määritelmiin sisäisestä valvonnasta, sillä myös ne tunnistavat informaation ja tiedonkulun kiinteänä osana sisäistä valvontaa (ks. COSO 2013).

Kun valtionapujen saajaorganisaatio saa sekä valtionosuuksia että valtionavustuksia, tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella harkinnanvaraisten valtionavustusten valvontatyötä tekevillä tulisi olla pääsy siihen järjestelmään, johon valtionosuuksista on kerätty raportointitietoa. Tämä takaisi osaltaan yhtenäisen tietovarannon rahoituksen valvonnassa. Rahoituksen kokonaistarkastelu saajakohtaisesti edesauttaisi sitä, että niukat valvontaresurssit saadaan optimaalisesti hyödynnettyä. Tarkastustoiminnan kustannustehokkuusnäkökulma nousi siten myös tässä tapaustutkimuksessa havaintojen keskiöön.

Sisäisen valvonnan keskeisiin kohdealueisiin erityisesti julkisen sektorin organisaatioissa voidaan lukea erilaisten esteellisyyskysymysten hallinta. Tapaustutkimuksessa havaittiin, että myös OKM:n kohdalla rahoituksen myöntämisessä tunnistetun läheisyyskysymyksen hallintaa tulisi kehittää. Tämä voitaisiin toteuttaa esimerkiksi siten, että otetaan käyttöön valtionavustusten *esittelijöiden rotaatio* tietyin väliajoin. Näin varmistettaisiin se, että yksittäinen valmistelija ei voi liian pitkään valmistella samojen saajien hakemuksia ja tarkistaa valtionavustusten selvityksiä. Kontrollinäkökulmasta menettelytapa voidaan luokitella ennaltaehkäiseväksi kontrolliksi, sisäistä valvontaa vahvistavaksi mekanismiksi sekä keinoksi vähentää vääränlaista luottamusta.

Robottiikka-automaation ja tekoälyn kustannushyödyt ja toteutusmahdollisuudet rahoituksen seurannassa ja ennaltaehkäisevässä monitoroinnissa olisivat ilmeisiä. Robottiikka-automaatiolla voitaisiin lisätä ja kohdentaa uudelleen valvontaan käytettävää resurssia. Tapaustutkimuksessa suositeltiin ensivaiheessa ohjelmistorobotiikan käyttöönottoa erityisesti valtionavustuksissa ja tätä varten robottiautomaation pilotointia. Automatisoitujen valvontamekanismien kehittyessä robottiautomaation rooli saattaa tulevaisuudessa kasvaa varsin merkittävään rooliin organisaatioiden sisäisessä ja ajantasaisessa valvonnassa.

Tässä tutkimuksessa esiin nostetuista keskitettyä valvontaa puoltavista näkökulmista huolimatta pelkästään keskitetyn valvonnan varaan rakentaminen ei myöskään tämän tutkimuksen kohdeorganisaation näkökulmasta ole optimaalista. Rahoituksen saajien omavalvonnan kehittäminen merkitsisi jälkikäteisen valvonnan ylikorostumisen vähentämistä. Rahoituksen saajia voidaan aktiivista ohjata ja velvoittaa kehittämään sekä ylläpitämään tarkoituksenmukaista omaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa ministeriön ja OPH:n omilla määräyksillä, ohjeilla ja päätöksillä. Tällaisilla mekanismeilla kohdeorganisaatioissa olisi mahdollista varmistua valvontamenettelyiden kattavuudesta läpi organisaatioiden eri tasojen ja toimintojen. Tämä olisi omiaan tukemaan laadukkaan sisäisen valvontajärjestelmän rakentumista. Tutkimusten valossa juuri valvonnan ja riskienhallinnan menettelyiden toimeenpanon ja jalkauttamisen (ks. mm. Oulasvirta & Anttiroiko 2017 ja siinä mainittu kirjallisuus) onnistuminen liittyy läheisesti paitsi organisaation piirteisiin myös sen sovittamiseen laajempaan ympäristöön, OKM:n tapauksessa ministeriön oman organisaation lisäksi rahoituksen saajaorganisaatioiden oman valvonnan tilaan ja kehittämiseen.

Myös ulkoiselle tarkastustoiminnalle annettiin tässäkin tutkimuksessa keskeinen rooli toimivan kokonaisvalvontajärjestelmän muotoutumisessa. Selvityksessä päädyttiin suosittelemaan tietyn avustusmäärän ylittävien päätösten yhteyteen vaatimusta auktorisoidun tilintarkastajan raportista ennen maksatusta. Tällä voitaisiin saada merkittäviä hyötyjä valvonnan kokonaisuuden tehostamiseksi. Näiden ulkoisten tarkastajien laatimien varmennusraporttien perusteella OKM:n hallinnonalan keskitetty valvontayksikkö voisi kohdentaa omia tarkastuksiaan ja mahdollisia kenttäkäyntejään riskiperusteisesti saajaorganisaatioihin.

Tapaustutkimuksen yhtenä arviointikohteena on sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäisen tarkastuksen osalta selvityksessä päädyttiin esittämään hallinnonalan yhteisen sisäisen tarkastuksen yksikön perustamista OKM:n ylimmän johdon alaisuuteen. Tällainen organisointitapa on nähty myös aiemmissa tutkimuksissa sisäisen tarkastuksen tuloksellista järjestämistä tukeväksi mekanismiksi (ks. Rönkkö 2019). Keskitetyllä yhteisellä sisäisen tarkastuksen yksiköllä voitaisiin yhtenäistää ja kohdistaa entistä paremmin hallinnonalan sisäisen tarkastuksen voimavarat. Ottaen huomioon riippumattoman sisäisen tarkastuksen tuoman lisäarvon hallinnonalan sisäisessä valvonnassa ja EU-varojen valvonnassa, selvityksessä päädyttiin ehdottamaan sisäi-

sen tarkastuksen henkilöstövoimavarojen lisäämistä. Suositus on linjassa hyvän hallinnon suositusten kanssa (ks. esim. Arvopaperimarkkinayhdistys 2020).

Kokonaisuutena tapaustutkimus nosti esiin lukuisia valvonnan ja tarkastuksen organisointiin ja käytännön menettelytapoihin liittyviä kehitysehdotuksia ja havaintoja. Valvonnan ja luottamuksen käsitteiden yhteydestä artikkeli esitti, että luottamus rakentuu erilaisten valvontamekanismien tuottaman informaation myötä. Luottamus tulee siten ansaita, eikä sitä tapaustutkimuksessa tehtyjen havaintojen pohjalta voida nähdä valvonta- ja tarkastusmenettelyitä poissulkevana elementtinä. Valvonnan ja luottamuksen suhde on moniulotteinen. Käsitteiden välisten yhteyksien tapauskohtainen järjestely edellyttää kontingenssiteoreettista soveltamistapaa, jossa tasapainoiltaan tapauskohtaisesti luottamuksen ja valvonnan laajuudella toimivan kombinaation löytämiseksi.

Lähteet

- Aaltola, P. 2018. Investing in strategic development Management control of business model and managerial innovations. *Qualitative Research in Accounting & Management* 15(2), 206–230.
- Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020. Listayhtiöiden hallinnointikoodi. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2019/11/hallinnointikoodi-2020.pdf>
- Chalmers, K., Hay, D. & Khlif, H. 2019. Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature* 42, 80–103.
- COSO 2017. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2017. Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance Executive Summary. <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> (12.4.2021)
- COSO 2013. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013. Internal Control – Integrated Framework Executive Summary. <https://dair.nps.edu/handle/123456789/2964>
- Goold, M. & Quinn, J. J. 1990. The Paradox of Strategic Controls. *Strategic Management Journal* 11(1), 43–57.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. & Tseng, C-Y. 2009. Enterprise risk management and Firm Performance: A Contingency Perspective. *Journal of Accounting and Public Policy* 28, 301–327.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2006. Internal Controls – A Review of Current Developments. Information Paper, August 2006.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2017. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016–2017 ja Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016, Osa II. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- JHTT-yhdistys. 2016. Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta. <https://tilintarkastajat.fi/suosituks/suositus-valtionosuuksien-tarkastamisesta/>
- JHTT-yhdistys. 2017. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. <https://tilintarkastajat.fi/jasenyys/suomen-tilintarkastajat-ryn-suositukset-ja-mallit/julkishallinnon-tilintarkastuksen-suositukset/>
- Jokipii, A. 2010. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theorybased analysis. *Journal of Management & Governance* 14(2), 115–144.
- Lilja, M. 2016. *Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan*. Acta Universitatis Tamperensis 2242. Tampere: Tampere University Press.
- Länsiluoto, A., Jokipii, A. & Eklund, T. 2016. Internal control effectiveness – a clustering approach. *Managerial Auditing Journal* 31(1), 5–34.
- Mikes, A. & Kaplan, R. 2013. Managing Risks: Towards a Contingency Theory of Enterprise Risk Management. Working Paper 13-061, January 16. Harvard Business School, USA.
- OKM 2017. Opetus- ja kulttuuriministeriö 2017. Valtionavustusten digitalisoinnin esiselvitys. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2017:46. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-263-525-9>
- Oulasvirta, L. & Anttiroiko, A.-V. 2017. Adoption of comprehensive risk management in local government. *Local Government Studies* 43(3), 451–474.
- Oulasvirta, L., Paananen, M., Kiviaho, M. & Sandström, J. 2014. Kokonaisvaltaisen riskienhallinnan käsite ja nykytila kunnissa ja kuntayhtymissä. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 3/14.

- Paape, L. & Speklé, R. F. 2012. The Adoption and Design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study. *European Accounting Review* 21(3), 533–564.
- Peterson, A. N. 2018. Differences in internal control weaknesses among varying municipal election policies. *Journal of Accounting and Public Policy* 37, 191–206.
- Rönkkö, J. 2019. *Sisäinen tarkastus. Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?* Tampere: Tampereen yliopisto. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-1143-8>
- Simons, R. 1994. Strategy, control, and the CFO. *CFO the magazine for chief financial officers* 10(12), 12.
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2017. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2020a. Sisäinen valvonta ja riskien hallinta. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/>
- Sisäiset tarkastajat ry (IIA Finland) 2020b. Sisäisen tarkastuksen määritelmä. <https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>
- SITA 2017. Sisäisen tarkastuksen muistio (24.10.2017) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen nykytilasta. Saatua 25.10.2017 tutkimuksen käyttöön.
- Suomen Standardisoimisliitto SFS ry 2017. https://www.sfs.fi/julkaisut_ja_palvelut/tuotteet_valokeilassa/iso_31000_riskienhallinta
- Valtiovarainministeriö 2017. Valtiovarain controller-toiminnon suositus valtionhallinnon riskienhallintapolitiikkamallista 3.5.2017.
- Woods, M. 2009. A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System Within Birmingham City Council. *Management Accounting Research* 20, 69–81.
- Yin, R. K. 1994. *Case Study Research Design and Methods: Applied Social Research and Methods Series*. Second ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.

Säädökset

Asetus valtion talousarviosta 1243/1992

Kuntalaki 410/2015

Laki valtion talousarviosta 423/1988

Laki vapaasta sivistystyöstä 632/1998

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslaki 1705/2009/1705

Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus opetus- ja kulttuuriministeriön työjärjestyksestä 30.4.2014/359

Tilintarkastuslaki 2015/1141

Valtionavustuslaki 688/2001

Valtioneuvoston asetus opetus- ja kulttuuriministeriöstä 30.4.2010/310

Lain esityöt

HE 15/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle maakuntien perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.

