

TAMPEREEN YLIOPISTO

Taloustieteiden laitos

**KIRKKOHALLITUKSEN OHJEET SEURAKUNTIEN
SISÄISEEN VALVONTAAN JA RISKIENHALLINTAAN
-vertailu COSO-viitekehikoihin**

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2008

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Johanna Kurppa

SISÄLLYSLUETTELO

1 Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset	1
1.3 Tutkimusote ja menetelmät	2
1.4 Tutkimuksen rakenne	3
2 Sisäisen valvonnan yleiset viitekehikot	4
2.1 Corporate governance	4
2.2 Corporate governance Suomessa	5
2.3 Sisäinen valvonta	7
2.3.1 COSO-viitekehikko	8
2.3.2 CoCo-malli	12
2.3.3 INTOSAI-standardi	13
2.4 Sisäinen tarkastus	14
2.5 Riskienhallinta	16
2.5.1 Kokonaisvaltainen riskienhallinta	18
2.5.2 COSO_ERM	18
2.5.3 ECAR-malli	21
2.6 Sisäinen valvonta julkishallinnossa	23
2.6.1 Sisäinen valvonta ja valtionhallinto	24
2.6.2 Sisäinen valvonta ja kunnallishallinto	26
2.6.3 Seurakunnat ja sisäinen valvonta	28
3 Seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet	30
3.1 Seurakuntahallinnon kehittyminen ja sisäinen valvonta	30
3.2 Sisäinen valvonta seurakunnissa	33
3.3 Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan tietopaketti	35
3.3.1 Sisäisen valvonnan menetelmät	39
3.3.2 Sisäisen valvonnan kohteet	40
4 Kyselytutkimus	45
5 Yhteenveto ja johtopäätökset	62
6 Lähdeluettelo	66
LIITTEET	70
LIITE 1 Kyselylomake	70
LIITE 2 Kyselyvastaukset	74
Kuvio 1 Johtamis- ja hallintotapa	5
Kuvio 2 COSO-mallin osatekijät	10
Kuvio 3 COSO-ERM-malli	21
Kuvio 4 ECAR-malli	22
Kuvio 5 Coso-malli	35

TIIVISTELMÄ

Tampereen Yliopisto Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi

Tekijä: JOHANNA KURPPA
Tutkielman nimi: Kirkkohallituksen ohjeet seurakuntien sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan - vertailu COSO-viitekehikoihin
Pro gradu -tutkielma: 69 sivua, 15 liitesivua
Aika: Huhtikuu 2008
Avainsanat: corporate governance, hyvä johtamis- ja hallintotapa, sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus, riskienhallinta, kokonaisvaltainen riskienhallinta, COSO, COSO-ERM

Seurakunnissa sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan on alettu kiinnittää enemmän huomiota vasta aivan viime vuosina. Kirkkolaisissa ei ole erikseen mainintaa sisäisestä valvonnasta eikä riskienhallinnasta. Kirkkojärjestyksen mukaan tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti muun muassa, onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Kirkkohallituksen täysistunto on vuonna 2004 hyväksynyt lähinnä pienille ja keskisuurille seurakunnille tarkoitetun Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketin. Kirkkoneuvosto vastaa seurakunnan hallinnosta, talouden hoidosta ja sisäisen valvonnan järjestämisestä seurakunnassa. Kirkkoneuvosto huolehtii valvonnan järjestämisen lisäksi siitä, että järjestelmä toimii käytännössä annettujen sääntöjen ja ohjeiden mukaan.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistusta ja toteutusta koskeva rajattu kyselytutkimus toteutettiin elokuussa 2007 kahteenkymmeneen keskisuureen seurakuntaan, jotka sijaitsivat eri hiippakuntien alueella. Tutkimus osoitettiin erikseen seurakuntien kirkkoherroille ja talouspäälliköille. Saatujen tulosten perusteella on analysoitu kirkkohallituksen laatimien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden toimivuutta seurakuntien näkökulmasta.

Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta mm., että seurakunnissa ei ole aivan selvää kuvaa siitä, kenen vastuulla on seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen ja ohjeiden laatiminen. Tutkimuksesta saadut tulokset selittävät osaltaan sitä, miksi seurakunnissa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinta ja toteutus vielä alkutekijöissään. Toisaalta asiaan voi vaikuttaa myös kyselyssä esiin tullut johtavien viranhaltijoiden ajan puute. Koska sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen ei ole seurakunnissa selkeästi hahmottunut, tulisi siitä saada seurakunnille vielä lisää ohjeistusta.

Kuntakentässä tapahtuneiden ja tapahtuvien muutosten vuoksi myös seurakuntahallinto on muutosten keskellä. Verorahoitteisessa toiminnassa, kuten seurakuntahallinto on, sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus tulevat olemaan entistä tärkeämpiä kokonaisvaltaisen riskienhallinnan osia.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Seurakunnissa sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan on alettu kiinnittää enemmän huomiota vasta aivan viime vuosina. Kirkkolaki ja -järjestys säätelevät seurakuntien toimintaa. Kirkkolaissa (17.3.1995/365) ei ole erikseen mainintaa sisäisestä valvonnasta eikä riskienhallinnasta. Kirkkojärjestyksen (8.11.1991/1055 v. 1993) 15:nneen luvun mukaan tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti muun muassa, onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Kirkkohallituksen hyväksymän seurakuntien talous-sääntömallin mukaan seurakunnan hallinnon ja talouden valvonta tulee järjestää niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän. (EVL 2004a)

Ennakolta riskeihin varautuminen on kaikkien etu. Parhaimmillaan sisäisen valvonnan korostetaan olevan osa normaaleja työrutiineja. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden tarkoituksena on turvata organisaation asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutuminen niin lyhyellä kuin pitkälläkin aikavälillä.

Kirkkohallituksen täysistunto on 26.10.2004 hyväksynyt lähinnä pienille ja keskisuurille seurakunnille tarkoitettun Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittämisen seurakunnassa -tietopaketin (KH 2004). Tietopaketti on tarkoitettu ensisijaisesti esimiestehtävissä oleville ja luottamushenkilöille. Kirkkoneuvosto vastaa seurakunnan hallinnosta, talouden hoidosta ja sisäisen valvonnan järjestämisestä seurakunnassa. Kirkkoneuvosto huolehtii valvonnan järjestämisen lisäksi siitä, että järjestelmä toimii käytännössä annettujen sääntöjen ja ohjeiden mukaan (KH 2004,11).

1.2 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelma ja rajaukset

Tutkimus koskee vain seurakuntahallintoa, ei muita julkisyhteisöjä eikä yksityisiä yrityksiä. Tutkimuksen kohteena ovat kirkkohallituksen seurakunnille antamat sisäisen valvonnan ja

riskienhallinnan ohjeet ja keskisuurten seurakuntien mahdollisuudet niiden avulla laatia omat kattavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeensa sekä toteuttaa sisäistä valvontaa ja hallita riskejä.

Seurakuntahallinnossa ei ole erikseen määritelty mikä on pienen, keskisuuren tai suuren seurakunnan jäsenmäärä. Rajattu kyselytutkimus tehtiin kahteenkymmeneen 4 000- 18 000 jäsenen seurakuntaan eri hiippakuntien alueella. Tutkimuksesta rajattiin pois pienimmät eli alle 4 000 jäsenen seurakunnat ja suurimmat eli yli 20 000 jäsenen seurakunnat. Aineistoa voi sitten pitää otoksena keskisuurista seurakunnista. Tutkimuksen perusteella voi kuitenkin tehdä päätelmiä myös pienten seurakuntien vastaavasta tilanteesta.

1.3 Tutkimusote ja menetelmät

Tutkimusmenetelmänä on arviointitutkimus. Tutkimusmetodina on tiedon soveltaminen ja vertailu. Tiedonhankintamenetelminä ovat dokumenttianalyysit, teemahaastattelu sekä suunnattu kyselytutkimus. Kirkkolainsäädännön, kirkkohallituksen ohjeiden, teemahaastattelun ja kyselytutkimuksen avulla tutkitaan keskisuuren seurakunnan mahdollisuuksia laatia omia kattavia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeitaan ja toteuttaa niiden avulla seurakuntansa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käsitteistöä selvitetään uusimman kirjallisuuden ja muiden ajankohtaisten julkaisujen avulla. Vertailututkimuksessa tuodaan esille sisäiselle valvonnalle määriteltyjä erilaisia teorioita ja viitekehyksiä. Erityisesti verrataan COSO-ERM-viitekehystä kirkkohallituksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeissa esittämään COSO-viitekehikkoon.

Elokuussa 2007 postitettiin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistusta ja toteutusta koskeva kysely yhteensä kahteenkymmeneen keskisuureen seurakuntaan, jotka sijaittivat eri hiippakuntien alueella. Kyselytutkimus osoitettiin erikseen seurakuntien kirkkoherroille ja talouspäälliköille. Tutkimuksen ulkopuolelle jäi ainoastaan Porvoon hiippakunta eli Suomen ruotsinkieliset seurakunnat. Vastauksia tuli viidestätoista seurakunnasta eli seurakuntatasolla

vastausprosentti oli 75. Viranhaltijoiden vastausprosentti oli 55, kun 40:stä kyselyn saaneesta siihen vastasi 22.

Tutkimus on myös laadullinen tutkimus, koska suoritetussa seurakuntakyselyssä oli osa avoimia kysymyksiä, joihin annettujen vastausten perusteella on tehtävissä myös päätelmiä kirkkohallituksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksen toimivuudesta keskisuuren seurakuntien näkökulmasta. Tutkimukseen haastateltiin myös kirkkohallituksen hallinto-osaston taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakangasta, joka on ollut valmistelussa kirkkohallituksen antamaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tietopakettia (KH 2004). Tutkimuksen näkökulma on keskisuuren seurakunnan näkökulma riskien hallitsemiseen.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen teoriaosuudessa luvussa 2, selostetaan yleisesti hyvää hallintotapaa sekä sisäisen valvonnan eri viitekehyksiä ja riskienhallinnan määritelmiä. Luvussa käsitellään myös julkishallinnon sisäistä valvontaa ja vielä erikseen seurakuntahallintoa. Luvussa 3 selostetaan kirkkohallituksen julkaisemaa hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittämistä koskevaa tietopakettia. Tietopaketin avulla selvitetään seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistukseen liittyviä käsitteitä ja menetelmiä.

Suoritetun kyselytutkimuksen tuloksia selostetaan luvussa 4. Tuloksia selvitetään jokaisen kysymyksen osalta erikseen. Kyselytulosten yhteenvetotiedot on koottu liitteeseen 2 ryhmiteltyinä seurakuntakoon ja vastaajien aseman mukaan.

Tutkimuksen loppuyhteenvedossa arvioidaan kyselytutkimuksesta saatujen tulosten ja teema-haastattelun avulla seurakuntien nykyisiä mahdollisuuksia laatia omat kattavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeensa riskien tunnistamiseksi, ehkäisemiseksi ja hallitsemiseksi. Lopussa pohditaan myös seurakuntakentässä tapahtuvien ja jo tapahtuneiden muutosten vaikutuksia seurakuntien sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan.

2 SISÄISEN VALVONNAN YLEISET VIITEKEHIKOT

2.1 Corporate governance

Corporate governancen määrittely ei ole helppoa. Osin tämä johtunee siitä, että käsitteen voidaan katsoa olevan eräällä tavalla juridiikan ja talouden välimaastossa. Lyhyesti määriteltynä corporate governancella tarkoitetaan yrityksen johdon toimien valvontaa. Yksinkertaisimmillaan se tarkoittaa kaikkia niitä toimia, joiden avulla omistajat pyrkivät varmistumaan siitä, että he saavat sijoitukselleen parhaan mahdollisen tuoton. Kysymys on siitä, miten yrityksen johto saadaan toimimaan omistajien parhaaksi. (Leppämäki 1998, 1)

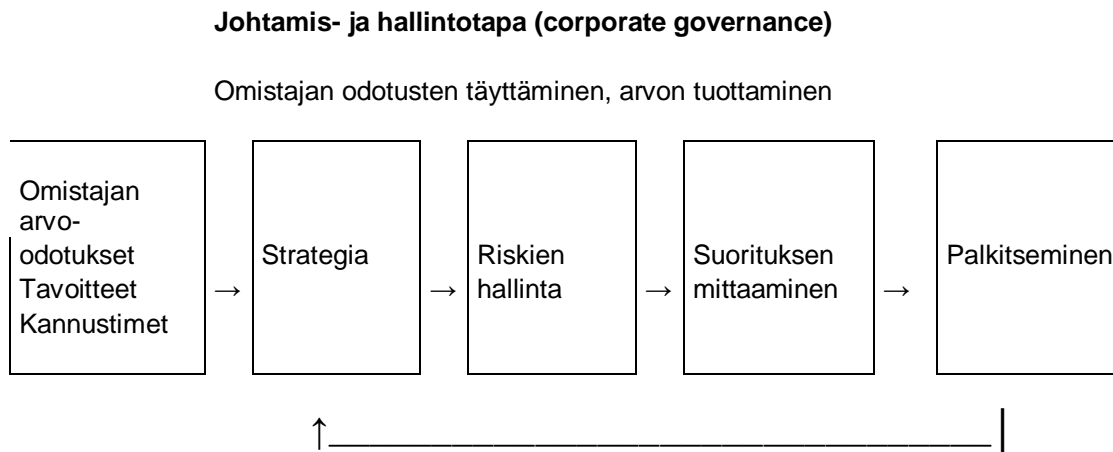
Corporate governancella ei ole vakiintunutta yleisesti käytettyä suomenkielistä käännöstä mutta useimmiten puhutaan hyvästä johtamis- ja hallintotavasta tai hyvästä johtamis- ja hallintojärjestelmästä. Corporate governance -termistä käytetään myös ilmaisua hallinnointi- ja ohjausjärjestelmä tai johtamis- ja hallintokulttuuri.

OECD (Organisation for economic co-operation and development) julkaisi vuonna 1999 OECD Principles of Corporate Governance -asiakirjan. Julkaisu uudistettiin vuonna 2004 ja siinä organisaation johtamis- ja hallintotapa on määritelty omistajien, hallituksen (tai sitä vastaavan elimen), johdon ja muiden intressiryhmien välisten suhteiden verkostoksi. Johtamis- ja hallintotapa antaa kehikon, jonka avulla organisaation tavoitteet ja keinot tavoitteiden saavuttamiseksi ja toiminnan seuraamiseksi asetetaan. (OECD 2004)

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) määrittelee hyvän johtamis- ja hallintotavan varmistavan sen, että se, joka päättää organisaation tavoitteista, välittää ne myös eri osapuolille. Hyvää johtamis- ja hallintotapaa soveltamalla on lisäksi mahdollista huolehtia siitä, että organisaation toiminta suunnataan tavoitteiden toteuttamiseksi. Hyvän johtamis- ja hallintotavan määrittelyssä painotetaan nykyisin organisaation eettisen ilmapiirin ensisijaista tärkeyttä organisaation toiminnassa. (ECIIA 2005)

The Institute of Internal Auditors (IIA) on määritellyt corporate governance -termin seuraavasti: Prosessien ja rakenteiden yhdistelmä, jota hallitus (tai vastaava) käyttää informoidakseen organisaatiota ja johtaakseen, toimeenpannakseen ja seuratakseen organisaation toimin-

toja tavoitteiden saavuttamiseksi (Holopainen ym., 23). Yleiskielisesti voidaan sanoa, että kysymys on ohjauksesta ja vallankäytöstä, jossa tarkoituksena on omistajan odotusten täyttäminen ja arvon tuottaminen (Kuvio 1).



Kuvio 1 Johtamis- ja hallintotapa (Holopainen ym. 2006, 23)

2.2 Corporate governance Suomessa

Suomen lainsäädännössä hyvää johtamis- ja hallintotapaa käsittelevää säännöstöä sisältyy mm. osakeyhtiö-, tilintarkastus- ja arvopaperimarkkinalakeihin, lakiin luottolaitostoiminnasta sekä liikepankki- ja vakuutusyhtiölakeihin. Suomalaisten listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmiä sekä tiedottamista koskevat perussäännökset sisältyvät yhtiö-, kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalainsäädäntöön sekä Helsingin Pörssin sääntöihin.

Suomen ensimmäinen Corporate Governance -suositus annettiin vuonna 1997 Keskuskauppakamarin ja Työnantajain Keskusliiton (nyk. Elinkeinoelämän keskusliitto EK) toimesta. Suositusta uudistamaan asetettiin vuonna 2003 työryhmä, jonka työn tuloksena HEX Oyj (nyk. OMX Nordic Exchange Group Oy), Keskuskauppakamari ja Teollisuuden ja Työnantajain keskusliitto (nyk. Elinkeinoelämän keskusliitto EK) julkaisivat joulukuussa 2003 Suosituksen listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä (Corporate Governance).

Suosituksen tavoitteena on yhtenäistää listayhtiöiden toimintatapoja, lisätä toiminnan läpinäkyvyyttä, yhtenäistää sijoittajille ja osakkeenomistajille annettavaa tietoa sekä tehostaa

tiedonkulkua. Suositus on tarkoitettu Helsingin Pörssissä listattujen yhtiöiden käyttöön, ja se on liitetty osaksi Helsingin Pörssin sääntöjä. Ohjeistuksen olennaisimpia asioita ovat muun muassa se, että yhtiön on selostettava periaatteet, joiden mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta on järjestetty sekä, että yhtiön on selostettava, miten se on järjestänyt sisäisen tarkastuksen toimintonsa, ja mitä keskeisiä periaatteita tarkastustyössä noudatetaan. Suositusta tulee noudattaa ”comply or explain” -periaatteella eli listayhtiön on noudatettava suositusta kokonaisuudessaan tai perustellusti selvittää poikkeamisen syy. (HEX 2003, 4)

Keskuskaupakamari on tammikuussa 2006 julkaissut Listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittäminen Corporate Governance -asialistan. Asialista on laadittu hallinnoinnin kehittämiseksi niille listaamattomille yhtiöille, joiden ei ole katsottu voivan soveltaa suoraan suositusta listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä, mutta jotka haluavat aktiivisesti kehittää toimintonsa hyvän hallinnointitavan mukaisesti. Asialistan noudattaminen on vapaaehtoista. (KK 2006)

Kauppa- ja teollisuusministeriö (1.1.2008 alkaen työ- ja elinkeinoministeriö) on antanut Suosituksen Corporate governance -kysymysten käsittelystä valtionyhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä (KTM 2000). Valtion markkinaehtoisten yhtiöiden omistajanohjauksen keskitettiin valtioneuvoston kansliaan perustettuun omistajajohtausyksikköön 1.5.2007. Valtio pitää lähtökohtana sitä, että Suositusta listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä (Corporate Governance) noudatetaan vähimmäisstandardina kaikissa pörssinoteeratuissa valtionyhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä. (Arvopaperimarkkinayhdistys 2007)

Kuntalaki ei tunne corporate governance -säännöstöä. Kunnallisia liikelaitoksia ja konserniohjausta corporate governance -suositukset voisivat luonteensa vuoksi koskea, mutta niistä ei ole olemassa erikseen mitään säädöksiä. Myöskään seurakuntahallinnossa kirkkolaki tai kirkkojärjestys ei tunne corporate governancea, joskin käsitteistö voisi olla luonnostaan, ilman säädöksiäkin, osa seurakuntien hyvää hallintokulttuuria. Kirkkohallituksen vuonna 2004 laatimassa Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketissa käsitellään hyvää hallintotapaa seurakunnan toiminnassa (KH 2004).

2.3 Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta määritellään prosessiksi, jonka saavat aikaan organisaation hallitus, johto ja muu henkilöstö ja joka on rakennettu kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi pyrittäessä tavoitteisiin, jotka on ryhmitelty seuraaviin kolmeen ryhmään:

- 1) toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus
- 2) taloudellisen raportoinnin luotettavuus
- 3) organisaatioon sovellettavien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta.

Organisaatioiden kaikki tavoitteet on ajateltu voitavan sisällyttää näihin kolmeen ryhmään. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat yksikön perustoiminnan (liiketoiminnan) tavoitteet, mukaan lukien suoritus- ja tulostavoitteet, ja niin henkisten kuin aineellistenkin voimavarojen turvaaminen. Toiseen ryhmään kuuluvat tavoitteet, jotka toteutuessaan varmistavat julkaistavien taloudellisten laskelmien luotettavuuden. Kolmanteen ryhmään kuuluvat tavoitteet, jotka tukevat organisaatiota koskevien lakien sisältämien määräysten noudattamista ja organisaation omien ohjeiden ja sääntöjen noudattamista. (Holopainen ym. 2006, 45)

Tehokas sisäinen valvonta on corporate governancen perustavanlaatuinen osatekijä. Se on johtamis- ja hallintojärjestelmän se osa, jonka avulla johto saa organisaation toimimaan halumallaan tavalla ja joka tuottaa johdolle riittävästi tietoa organisaation tilasta ja aikaansaannoksista. Sisäisen valvonnan tehokkuus riippuu siitä, kuinka hyvin eri henkilöt organisaatiossa tietävät ja ymmärtävät tehtävänsä ja tavoitteensa sekä valvovat niiden saavuttamista. Sisäisen valvonnan prosessin tulee kulloinkin olla suunniteltu siten, ettei sen noudattaminen haittaa varsinaista liiketoimintaa. (Blumme ym. 2005, 33).

Sisäinen valvonta prosessina tarkoittaa vaiheittaisten toimenpiteiden sarjaa, ei yksittäistä olosuhdetta tai toimenpidettä. Valvonnassa käytetään sellaisia keinoja, joilla pyritään ensisijaisesti varmistamaan organisaation tavoitteiden toteutuminen. Toiseksi valvonnalla varmistetaan se, että yksittäiset toimet palvelevat tarkoituksenmukaisesti tavoitteiden saavuttamista ja ettei virheitä ja väärinkäytöksiä pääse syntymään, koska ne heikentävät tavoitteiden saavutettavuutta. Valvontaprosessi tulee myös suunnitella niin, ettei se haittaa varsinaista toimintaa.

Kun valvonnan suorittavat ihmiset, on se yhtä vähän täydellistä kuin muukaan ihmisen toiminta. Organisaation johdolle sisäisen valvonnan voidaan odottaa pystyvän antamaan parhaimmillaankin vain kohtuullisen varmuuden tavoitteiden saavuttamisesta. Sisäisen valvonnan yhteys organisaation tavoitteelliseen toimintaan ilmenee siinä, että valvonnan tehtävänä on seurata, saavutetaanko organisaation tavoitteet ja miten ne saavutetaan. Sisäiselle valvonalle työsuorituksena tulee asettaa myös taloudellisuuden vaatimukset, sillä se ei ole itsetarkoitus.

2.3.1 COSO-viitekehikko

Erilaiset ammatilliset järjestöt ovat julkaisseet sisäisen valvonnan määritelmiä ja arviointimenetelmiä Yhdysvalloissa 1940-luvulta lähtien. Vuonna 1985 perustettiin The Treadway Commission, jonka tehtävänä oli selvittää tekijät, jotka johtavat vilpilliseen taloudelliseen raportointiin, ja antaa suositukset, joilla tätä vähennetään. Useat komitean suositukset kohdistuivat suoraan sisäiseen valvontaan. Komitea ehdotti valituille järjestöille (American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives Institute, The Institute of Internal Auditors ja Institute of Management Accountants) yhteistoimintaa erilaisten sisäisen valvonnan määritelmien ja käsitteiden yhdenmukaistamiseksi. Näin syntyi The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), jonka työn tuloksena ensimmäinen COSO-raportti julkaistiin vuonna 1992.

COSO-malli sisältää sisäisen valvonnan olennaisimmat perusrakenteet ja arviointimenetelmät. COSO-raportissa (Internal Control - Integrated Framework) sisäinen valvonta määritellään prosessiksi, johon osallistuvat organisaation hallitus, johto ja muu henkilöstö. Sisäisen valvonnan avulla organisaatio pyrkii saamaan kohtuullisen varmuuden siitä, että asetetut tavoitteet saavutetaan toimintojen tehokkuudessa, taloudellisen tiedon ja raportoinnin luotettavuudessa sekä lakien ja säännösten noudattamisessa. (COSO 1992)

COSO-raportti lähtee siitä, että jokaisella yhteisöllä on missio, tehtävä, jonka täyttämiseksi se asettaa tavoitteita ja luo strategioita. COSO-raportissa tavoitteet jaetaan kolmeen ryhmään:

1) Toiminnalliset tavoitteet. Tavoitteet, jotka liittyvät organisaation voimavarojen tarkoituksenmukaiseen ja tehokkaaseen käyttöön. Tavoite toteutuu, kun se saavutetaan voimavaroja tarkoituksenmukaisesti ja tehokkaasti käyttäen.

2) Taloudellinen raportointi. Tavoitteet, jotka liittyvät julkaistavien taloudellisten raporttien luotettavuuteen. Tavoite toteutuu, kun organisaation ylimmällä johdolla ja muulla johdolla on päätöksenteossa käytettävissään luotettavaa tietoa oikeaan aikaan ja kun ulkoiset sidosryhmät voivat luottaa annettuun taloudelliseen informaatioon.

3) Lakien ja sääntöjen mukaisuus. Tavoitteet, jotka liittyvät toimimiseen yritystä koskevien lakien ja sääntöjen mukaan. Tavoite toteutuu, kun organisaation toiminnassa noudatetaan lakeja ja organisaation itselleen luomia sääntöjä ja toimintatapoja.

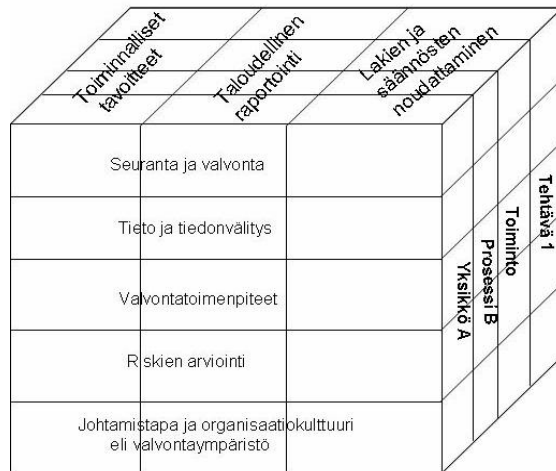
Ryhmittely tuo esiin sisäisen valvonnan eri puolet. Sisäisen valvonnan keskeinen tehtävä on tuottaa oikeaa ja riittävää tietoa toiminnan kehittymisestä tavoitteita kohti ja siten edistää organisaation tavoitteiden ja päämäärien saavuttamista. Kun johdolla on käytettävissään tiedot toiminnan kehityksestä, toimintaa uhkaavista riskeistä ja mahdolliset suositukset valvonnan parantamiseksi, ovat toiminnan järkevän ohjauksen edellytykset olemassa ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyys kasvaa. (Holopainen ym. 2006, 47–48)

COSO-mallin mukaan sisäinen valvonta koostuu viidestä toisiinsa vaikuttavasta ja johtamisprosessiin niveltävästä osatekijästä

- 1) johtamistapa ja organisaatiokulttuuri eli valvontaympäristö (control environment)
- 2) riskien arviointi (risk assessment)
- 3) valvontatoimenpiteet (control activities)
- 4) tieto ja tiedonvälitys (information and communication)
- 5) seuranta ja valvonta (monitoring).

Sisäisen valvonnan monensuuntaisessa prosessissa mikä tahansa näistä osatekijöistä voi vaikuttaa mihin tahansa toiseen osatekijään. Johtamistapa ja organisaatiokulttuuri eli valvontaympäristö on sisäisen valvonnan perusta ja se antaa sille suunnan vaikuttamalla organisaatiossa toimivien ihmisten valvontatietoisuuteen. Organisaation tavoitteiden ja sisäisen val-

vonnan välistä yhteyttä on kuvattu kuution muotoisella kappaleella, jossa kuution kolme kylkeä ovat näkyvissä samanaikaisesti (Kuvio 2).



Kuvio 2 COSO-mallin osatekijät (Blumme ym. 2005, 35 mukaellen)

Kuviossa kuution etusivulla on esitetty sisäisen valvonnan osatekijät, jokainen omalla rivillään. Kuution ylhäällä olevalla sivulla on esitetty organisaation kolme päätavoitetta (toimintojen tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus eli toiminnalliset tavoitteet; taloudellisen raportoinnin luotettavuus; sääntöjenmukainen toiminta eli lakien ja säännösten noudattaminen). Kuution oikealla sivulla on pystysuunnassa esitetty ne organisaation osat ja toiminnot, joihin sisäinen valvonta kohdistuu. Kuvio osoittaa sen, miten sisäinen valvonta kohdistuu yhtä aikaa sekä koko organisaatioon että myös erikseen sen jokaiseen osaan.

COSO-mallissa valvontaympäristöllä eli johtamistavalla ja organisaatiokulttuurilla tarkoitetaan organisaatiossa vallitsevaa valvontakulttuuria, joka puolestaan vaikuttaa henkilöstön asennoitumiseen valvontaa kohtaan. Valvontaympäristö sisältää rehellisyyden periaatteen, eettiset arvot sekä henkilöstön osaamisen ja suorituskyvyn. Siihen kuuluvat myös johtamisfilosofia ja -tyyli, johdon vallan ja vastuun delegointitapa, henkilöstön organisointi ja kehittäminen sekä hallituksen jakama huomio ja ohjaus. (Blumme ym. 2005, 36)

Riskien arviointi sisältää organisaatioon niin ulkoa kuin sisältäkin mahdollisesti kohdistuvia riskejä. Riskien arvioinnin lähtökohtana on se, että organisaatio on vahvistanut toiminnalleen tavoitteet, jotka on nivelletty toiminnan eri tasoille ja jotka ovat keskenään johdonmukaiset.

Riskien arviointi on tavoitteiden saavuttamiseen liittyvien olennaisten riskien tunnistamista ja analysointia. Samalla riskien arviointi muodostaa perustan riskien käsittelyä koskevalle päätöksenteolle eli riskienhallinnalle.

Valvontatoimenpiteet ovat niitä toimintatapoja ja -periaatteita, jotka auttavat varmistamaan organisaation toiminnan olevan johdon toimintaohjeiden mukaista. Valvontatoimenpiteet auttavat varmistamaan, että organisaatiossa tehdään tarvittavat toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseen liittyvien riskien hallitsemiseksi. Valvontatoimenpiteitä suoritetaan kaikkialla organisaatiossa, kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa.

Asiaankuuluva tieto tulee olla tunnistettavissa, saatavissa ja välitettävissä sellaisessa muodossa ja aikataulussa, että organisaatiossa toimivat ihmiset voivat sen avulla selviytyä velvollisuuksistaan. Informaatiojärjestelmät tuottavat toiminnallista, taloudellista ja sääntöjen noudattamiseen liittyvää tietoa sisältäviä raportteja, jotka mahdollistavat toiminnan johtamisen ja valvonnan. Ollakseen tehokasta tiedonvälityksen tulee tapahtua laajasti organisaatiossa, ylhäältä alas, poikki organisaation ja alhaalta ylös. Koko henkilökunnan on saatava korkeimmalta johdolta selvä viesti, että valvontavelvollisuudet on otettava vakavasti. Henkilöstön tulee ymmärtää oma asemansa sisäisessä valvonnassa, ja myös se, miten yksittäiset tehtävät vaikuttavat toisten työhön.

Sisäiset valvontajärjestelmät tarvitsevat seuranta- ja prosessia, joka arvioi järjestelmän tehokkuutta ja laatua koko ajan. Tämä toteutuu jatkuvilla seurantatoimenpiteillä, erillisillä arvioinneilla tai näiden yhdistelmillä. Jatkuva seuranta tapahtuu toiminnan yhteydessä. Siihen kuuluvat säännölliset johtamis- ja valvontatoimet ja henkilökunnan tekemät muut toimenpiteet heidän suorittaessaan tehtäviään. Jatkuvat seurantatoimet tulisi sisällyttää organisaation normaaleihin toistuviin toimintarutiineihin. Erillisten arviointien laajuus ja lukumäärä riippuvat yleensä riskiarviointien tuloksista ja jatkuvan seurannan tehokkuudesta. Sisäisen valvonnan puutteista tulee raportoida organisaatiossa ylöspäin, ja vakavista puutteista tulee raportoida ylimmälle johdolle ja hallitukselle. (Blumme ym. 2005, 37)

2.3.2 CoCo-malli

The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) julkaisi Kanadassa vuonna 1994 Guidance on Criteria of Control (CoCo) -julkaisun, josta tehtiin lopullinen versio vuonna 1995 nimellä Guidance on Control. CoCo-malli perustuu COSO-käsitteistöön, mutta sen lähestymistapa on enemmän johdolle suuntautunut. CoCo-viitekehys sopii kaikenlaisiin organisaatioihin, myös julkishallintoon.

CoCo-mallissa valvonta ymmärretään laajasti siten, että valvonta käsittää toimintojen koordinoimien tavoitteiden saavuttamiseksi, tiedossa olevien riskien tunnistamisen ja vähentämisen, mahdollisuuksien havaitsemisen ja hyödyntämisen sekä kyvyn hallita muutoksia tai sopeutua niihin. Valvonnalla voidaan edistää

- 1) toimintojen tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta
- 2) liiketaloudellisen informaation ja johdon informaation luotettavuutta
- 3) lakien, sääntöjen ja sisäisten toimintaperiaatteiden noudattamista.

Ylimmän johdon suhtautuminen ja kiinnostus sisäiseen valvontaan vaikuttaa esimerkkinä siihen, miten muu organisaatio valvontaan suhtautuu. Kun johto vastaa valvonnasta, se joutuu kattavasti arvioimaan sisäisen valvonnan toimivuutta. CoCo-valvontakehikko muodostuu seuraavista osa-alueista: valvontaympäristö, tavoitteet ja riskit, valvontatoimet, seuranta ja muutokset.

Osa-alueet sisältävät yhteensä 23 valvontakriteeriä, joiden avulla voidaan ymmärtää valvonta-ajattelun ydinasiat ja arvioida yrityksen valvontaprosessien tehokkuutta. Jotta kriteereitä voitaisiin soveltaa laajasti, ne on ilmaistu yleisellä tasolla. Vaikka CoCo-malli perustuu COSO-viitekehukseen, eroavat mallit joissakin suhteissa toisistaan. Sisäiset tarkastajat ry:n ammatillisten asioiden toimikunnan laatimassa muistiossa on eroja määritelty seuraavasti (Sisäiset tarkastajat 1999):

- CoCo-mallin valvonnan määritelmä sisältää taloudellisen ja johdon raportoinnin luotettavuuden sekä lakien, säännösten ja sisäisten toimintaperiaatteiden noudattamisen. COSO-

määritelmä ei puolestaan sisällä johdon raportoinnin luotettavuutta eikä sisäisten toimintaperiaatteiden noudattamista.

- CoCo:ssa valvontakehikkoon sisältyvät tavoitteet ja riskienhallinta kun taas COSO:ssa niitä pidetään valvonnan edellytyksinä (riskien arviointi tosin sisältyy COSO:oon).
- CoCo:ssa informaatio- ja tiedonkulkunäkökohtiin viitataan eri yhteyksissä läpi koko dokumentin, kun taas COSO-malli käsittelee niitä omana komponenttinaan.
- CoCo:n seurantakäsite sisältää organisaation liiketoimintojen seurannan. COSO-mallissa seurannan voidaan tulkita kohdistuvan erityisten valvontatoimenpiteiden seurantaan.

2.3.3 INTOSAI-standardi

Kansainvälinen tilintarkastusyhteisöjen organisaatio INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) eli valtiontalouden tarkastusvirastojen kansainvälinen yhteiselin (Yhdistyneiden Kansakuntien tai sen erityisjärjestöihin kuuluvien maiden ylimpien tarkastuselimien järjestö) on määritellyt sisäisen valvonnan prosessiksi, jonka avulla organisaatio hallinnoi erilaisia toimintojaan suorittaakseen tehtävänsä tehokkaasti ja vaikuttavasti (INTOSAI 2001). INTOSAI-standardia sovelletaan julkisen talouden tarkastukseen. Sisäinen valvonta on INTOSAI:n standardien mukaan laadukasta silloin, kun (Rolig 2001)

- 1) valvonta on riskeihin nähden järkevästi mitoitettu
- 2) organisaatiossa on sisäiselle valvonnalle suotuisa ilmapiiri
- 3) organisaatiossa on riittävästi ammattimaista ja ammattieettistä osaamista
- 4) valvonnalle on asetettu tavoitteet, ja kun
- 5) valvontaa seurataan systemaattisesti.

INTOSAI:n mukaan organisaation sisäisen valvonnan menettelyjen tulee tukea tuloksellisuuden elementtejä eli organisaation toimintaa taloudellisesti, tuottavasti ja vaikuttavasti. Myös laskentatietojen tarkkuus ja täydellisyys varmistetaan sisäisellä valvonnalla, ja tämä taas mahdollistaa organisaation toiminnan tuloksellisuuden seurannan ja raportoinnin. (Blumme ym. 2005, 58)

2.4 Sisäinen tarkastus

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuden ja toimivuuden keskeinen arvioija eri organisaatioissa on sisäinen tarkastus. Toimiva ja osaava sisäinen tarkastus on samalla itsinkin tärkeä osa sisäistä valvontaa. (Blumme ym. 2005, 70)

Mitä suuremmiksi ja monimutkaisemmiksi organisaatiot, niin yksityiset kuin julkisetkin, ovat tulleet, sitä vaikeampaa on niiden hallitusten tai vastaavien toimielimien sekä toimivan johdon itse seurata kaikkia niitä toimintoja, joista ne ovat vastuussa. Johtamiseen kuuluu valvonta yhdistyneenä suunnitteluun, päätöksentekoon, toimeenpanoon ja organisointiin. Sisäinen tarkastus arvioi ja varmistaa, että organisaatiolla on hallituksen tai vastaavan tahon sekä johdon tarkoittamat ohjaus- ja valvontajärjestelmät, ja että toiminnan valvonta toteutetaan tehokkaasti asetettujen tavoitteiden saavuttamisen varmistamiseksi, ja yhteiskunnan sekä oman organisaation sääntöjä noudattaen. (Holopainen ym. 2006, 65)

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaan 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 tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. (Sisäiset tarkastajat ry 2004) Sisäisellä tarkastuksella on merkittävä asema organisaation riskienhallinnan, johtamisen ja hallinnon sekä valvonnan arvioinnissa ja kehittämisessä. Sisäinen valvonta on organisaation johtamisen ydinelementti samoin kuin sitä arvioiva sisäinen tarkastus. (Holopainen ym. 2006, 78)

Sisäinen tarkastus on organisaation perustoiminto siinä mielessä, että kaikissa organisaatioissa suoritetaan jossakin muodossa sisäistä tarkastusta, vaikka erillistä henkilökuntaa sisäiselle tarkastukselle ei olisikaan palkattu. Sisäisen tarkastuksen erillisyyksikön perustamisessa onkin usein kysymys siitä, koetaanko organisaatio niin laajaksi tai monimutkaiseksi, että sillä tulisi olla hallituksen tai vastaavan elimen apuna oma tai ostopalveluilla toimiva sisäisen tarkastuksen toiminto.

Sisäinen tarkastus on periaatteessa lain tai valvojan viranomaisen ohjeiden perusteella pakollinen mm. pankeissa ja vakuutuslaitoksissa. Myös valtion liikelaitoksissa voitaneen sisäistä tarkastusta pitää jollain muotoa pakollisena, koska uuden liikelaitoslain säännöksen mukaan tilintarkastajien on annettava sekä sisäisen valvonnan että sisäisen tarkastuksen asianmukaisesta toiminnasta lausunto tilintarkastuskertomuksessa. Hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevan pörssin suosituksen perusteella pörssiyhtiön on selostettava, miten sisäinen tarkastus yhtiössä on järjestetty. Jos sisäistä tarkastusta ei ole, on selitettävä perustamatta jättämisen syy. (Holopainen ym. 2006, 79)

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (11.12.1992/1243) 70 §:ssä todetaan, että viraston tai laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta 69 ja 69 a §:issä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta viraston ja laitoksen organisaatiossa annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa. Valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaosto on laatinut mallin viraston ja laitoksen sisäisen tarkastuksen ohjesäännöksi.

Kunnan johto voi valvontavelvollisuutensa toteuttamisessa käyttää apunaan sisäistä tarkastusta. Yhä selkeämmin sisäinen tarkastus voidaan kunnissa nähdä osana toiminnan arviointi- ja varmistustoimintaa sekä johdon apuna toimivana asiantuntijatoimintana. Sisäinen tarkastus on systemaattista nimetyn henkilön tai henkilöiden suorittamaa tarkastusta. Kuntalaissa ei ole säännöksiä sisäisestä tarkastuksesta, mutta se toimii normaalisti suoraan kunnanhallituksen tai kunnanjohtajan alaisuudessa. Sisäinen tarkastus voi suorittaa sekä laillisuusvalvontaa että tarkoituksenmukaisuuskysymysten selvittämistä. (Porokka-Maunuksela 2004, 52)

Sisäinen tarkastus on olennainen osa organisaation hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää eli johtamiskulttuuria. Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän mukaan hallitukselta edellytetään aktiivisuutta valvontajärjestelmän toimivuuden arvioinnissa ja puolueettoman sekä objektiivisen informaation saannin varmistamista itselleen ja organisaation sidosryhmille (Holopainen ym., 66). Organisaation hallituksen tulee määritellä sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta ja vastuut sekä asema organisaatiossa. Sisäisen tarkastuksen tulee olla organisaation hallituk-

sen tai sitä vastaavan ylimmän toimielimen alaisuudessa toimiva riippumaton organisaatioyksikkö (Holopainen ym. 2006, 82).

Sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa ammattia koskevien eettisten sääntöjen mukaan. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit julkaistiin vuonna 1978. Sisäisen tarkastuksen tehtäväksi oli määritelty organisaation eri toimintojen tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Pääpaino oli sisäisen valvontajärjestelmän arvioinnissa. (Holopainen ym. 2006, 168) Sisäisten tarkastajien kansainvälinen pääjärjestö, The Institute of Internal Auditors (IIA), on vahvistanut voimassa olevat eettiset säännöt vuonna 2000 (IIA 2000) Uusimmat lisäykset ja muutokset ammattistandardeihin ovat olleet voimassa vuoden 2004 alusta alkaen.

2.5 Riskienhallinta

Riskienhallinnalla tarkoitetaan organisaation toiminnasta aiheutuvien ja siihen olennaisesti liittyvien riskien tunnistamista, arviointia, rajoittamista ja valvontaa. Riskienhallinnan tavoitteet määritellään riskienhallintastrategiassa. Riskienhallintastrategia määrittelee organisaation riskienhallintatoimintojen tavoitteet sekä luo perustan ja rajat riskienhallinnan yksityiskohtaisemmalle suunnittelulle. (Blumme ym. 2005, 79)

Riskienhallinta on eräs organisaatioiden johtamisen perustehtävä. Johdon tehtävänä on ohjata toimintaa niin, että liialliset riskit vältetään, mahdollisuudet käytetään hyväksi ja tavoitteet saavutetaan. Organisaation riskienhallintajärjestelmän tulee kattaa kaikki toiminnot. Itse asiassa riskienhallinta on prosessi, johon osallistuu organisaation koko henkilöstö. (Holopainen ym. 2006, 34)

Riskien hallitsemisen toteuttamistapa on jokaisen organisaation oma ratkaisu. Riskienhallinta on pitänyt toteuttaa aina jollakin tavalla. Sitä ei ole voitu eikä voida kaavamaisesti vain yhteen malliin. Riskienhallinnassa on aina kysymys siitä, että halutaan päästä sellaiseen tilanteeseen, jossa tietyn halutun tavoitteen saavuttamisriski on hallinnassa tai tietyn riskin sisältämä mahdollisuus käytetään hyväksi. Puhutaan hyväksyttävästä jäännösriskistä eli riskihalukkuudesta koko organisaation tasolla yhteensä (appetite) ja yksittäisten tavoitteiden hyväksyttävästä vaihteluvälistä (tolerance). (Holopainen ym.2006, 35)

Toimiva riskienhallinta edellyttää tietoa tavoitteista, organisaation toimintaan vaikuttavista tapahtumista, niiden aiheuttamista mahdollisuuksista, riskeistä, riskien vakavuudesta ja todennäköisyydestä sekä riskienhallintamenetelmien ja toimenpiteiden kurinalaisesta toteuttamisesta. (Holopainen ym. 2006, 36) Organisaation arvot sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä määrittelevät sen, millainen riskienhallinnan tosiasiallinen taso organisaatiossa vallitsee.

Riskejä tunnistetaan ja arvioidaan systemaattisissa riskikartoituksissa. Yleisesti käytetty kartoitusmenetelmä on riskien itsearviointi, joka voidaan toteuttaa erilaisin kyselylomakkein, haastatteluin tai aivoriihimäisenä workshop-työskentelyinä. Kartoituksen tavoitteena on löytää ja yksilöidä uhkia, jotka voivat vaarantaa tai haitata kartoituksen kohteelle asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Riski voidaan määritellä epävarmuudeksi tapahtumasta, jolla voi olla vaikutusta organisaation tai sen osan tavoitteiden saavuttamiseen. Riskiä mitataan yleisimmin tapahtuman todennäköisyyden ja vaikutuksen suuruuden avulla. (Blumme ym. 2005, 80)

Perinteisesti riskeinä on pidetty vain menetyksiä. Varsinkin yrityssectorilla kiristynyt kilpailutilanne ja yleisesti tiukentuneet viranomaismääräykset sekä toisaalta myös julkishallinnossa tavoitteiden asettamisen merkityksen korostuminen on lisännyt riskin liittämistä käsitteenä kaikkeen siihen uhkaan, joka voi vaikuttaa toiminnan tavoitteiden saavuttamiseen. Riski on sekä uhka että mahdollisuus. Vaikka kaikilta riskeiltä ei ole milloinkaan mahdollista suojautua kokonaan, voi myös liiallinen riskien karttaminen johtaa ei-toivottuun lopputulokseen lähinnä hyödyntämättöminä mahdollisuuksina. Sisäisen valvonnan kannalta on olennaista, että toimintaan liittyvät riskit on arvioitu ja ymmärretty. (Porokka-Maunuksela 2004, 50)

Riskienhallinnan vastuiden ja riskien omistajuuden yksityiskohtainen määrittely on haasteellinen prosessi, jolle systemaattinen riskikartoitus luo perustan. Hyvä ohje on, että kukin yksikkö ja vastuualue seuraa riskejä, joista se parhaiten tietää ja jotka luonnollisesti kuuluvat sen vastuulle. (Blumme ym. 2005, 83) Riskin suuruutta arvioitaessa määritellään ensin ns. bruttoriski eli riskin todennäköisyys ja vaikutus ilman hallintakeinoja. Tästä edetään riskin hallintakeinon tunnistamisen ja vaikutuksen arvioinnin kautta netto- eli jäännösriskin määrittämiseen. Yrityksen riskinottohalusta ja riskinottokyvystä riippuen jäännösriski on joko hyväksyttävissä tai sitten hallintakeinoa pitää tehostaa. (Blumme ym.2005, 81)

Riskienhallinnan toimivuuden arviointi kuuluu organisaation sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen ammattistandardin 2110 mukaan sisäisen tarkastustoi-

minnan tulee tukea organisaatiota tunnistamalla ja arvioimalla merkittäviä riskiasemia sekä edistää riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien kehittämistä. (Sisäiset tarkastajat 2004a)

2.5.1 Kokonaisvaltainen riskienhallinta

Kokonaisvaltaisessa riskienhallinnassa (Enterprise Risk Management, ERM) riskienhallinta kytketään yrityksen tai toimijaorganisaation strategiaan, toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. Samalla riskien tarkastelukulma kääntyy yksittäisistä toiminnoista ja niihin liittyvistä riskeistä koko organisaation tasolle ja riskienhallinnan keskeiseksi päämääräksi muodostuu organisaation taloudellisen ja toiminnallisen kokonaishyödyn maksimointi riskienhallinnan keinoin. (Blumme ym. 2005, 84)

Yhdysvalloissa yritysskandaalit johtivat Sarbanes–Oxley-lain säätämiseen vuonna 2002. Laki laajentaa julkisten yhtiöiden velvollisuutta toteuttaa sisäistä valvontaa ja se edellyttää, että organisaation johto sertifioi ja riippumaton tarkastaja vahvistaa käytettävien järjestelmien toimivuuden.

Riskienhallintastrategia liitetään osaksi yrityksen tavoitteita ja strategioita. Organisaatio tukee riskienhallintastrategiaa ja määrittelee riskienhallinnan vastuut. Riskienhallinnalle määritellään mittarit sekä jatkuva toiminnan mittaamisen ja parantamisen prosessi. Riskien tunnistamiseen, arviointiin ja luokitteluun määritellään prosessi, joka kattaa yrityksen koko organisaation ja kaikki toiminnot. Riskien ja mahdollisuuksien välinen suhde optimoidaan ja tasapainotetaan yrityksen riskinottohalukkuuden ja riskinottokyvyn puitteissa (riskiportfolioajattelu). (Blumme ym. 2005, 86)

2.5.2 COSO-ERM

Vuonna 2004 Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) julkaisi kokonaisvaltaisen ajatusmallin organisaation riskienhallinnasta Enterprise Risk Management–Integrated Framework. COSO-ERM-mallin pohjana on sisäisen valvonnan COSO- viitekehys, josta käsin käsitellään kattavasti sisäistä valvontaa kytkemällä sisäinen valvonta osaksi riskienhallintaa.

Enterprise Risk Management–Integrated Framework -julkaisun mukaan organisaatioiden riskienhallinnassa lähdetään siitä, että jokaisen organisaation tarkoituksena on tuottaa sidosryhmilleen arvoa. Organisaation riskienhallinta on

- riskinottohalukkuuden ja strategian yhdenmukaistamista
- tehokkaampaa riskeihin vastaamista
- toiminnallisten yllätysten ja tappioiden vähentämistä
- monitahoisten ja koko organisaatiota koskevien riskien tunnistamista ja hallintaa
- tilaisuuksiin tarttumista
- entistä tehokkaampaa pääoman käyttöä.

COSO-ERM-malli määrittelee riskienhallinnan prosessiksi, jota yrityksen hallitus, johto ja henkilöstö toteuttavat strategian mukaisesti kaikkialla yrityksessä ja jonka tarkoituksena on tunnistaa mahdolliset yritykseen haitallisesti vaikuttavat tapahtumat sekä hallita ja rajata riskit riskinottohalun puitteisiin, jotta yrityksen tavoitteiden toteutuminen voidaan riittävästi varmistaa (Blumme ym. 2005, 85). Mallin perusajatuksena on luoda yhteys organisaation tavoitteiden, toiminnallisen rakenteen ja riskienhallinnan välille.

COSO-ERM-määritelmän mukaisesti

- riskienhallinta on koko organisaation kattava jatkuva prosessi
- riskienhallintaa toteutetaan organisaation kaikilla tasoilla
- riskienhallintaa sovelletaan strategian laadinnassa
- riskienhallintaa sovelletaan koko organisaatiossa, kaikilla tasoilla ja kaikissa yksiköissä ja siinä organisaatiota tarkastellaan kokonaisuutena
- riskienhallinnan tarkoituksena on tunnistaa potentiaalisia tapahtumia, jotka toteutuessaan vaikuttavat organisaatioon, ja hallita riskiä organisaation riskinottohalukkuuden mukaisesti
- riskienhallinnan avulla johto ja hallitus voivat saavuttaa kohtuullisen varmuuden organisaation tavoitteiden toteutumisesta
- riskienhallinta on kehitetty toteuttamaan tavoitteita, jotka on ryhmitelty erillisiin, mutta osittain päällekkäisiin luokkiin.

COSO-ERM-kehikossa riskienhallinnan, sisäisen valvonnan ja hyvän johtamisen tavoitealueet ovat seuraavat:

- 1) strategiset tavoitteet, mission toteuttaminen
- 2) operatiiviset tavoitteet, tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus
- 3) raportoinnin luotettavuus, koko raportointi
- 4) lakien ja ohjeiden noudattaminen.

Tavoitealueet kattavat samat alueet kuin sisäisen tarkastuksen standardit eli koko organisaation toiminnan. Sisäinen tarkastus voi erinomaisesti esimerkiksi toimintaohjeessaan määrittellä tavoitealueensa myös COSO-ERM-kehikon mukaisesti. (Holopainen ym. 2006, 69)

COSO-ERM-mallissa riskienhallinta koostuu kahdeksasta toisiinsa liittyvästä osa-alueesta. Ne ovat kiinteä osa johtamisprosessia ja ne perustuvat siihen, kuinka organisaatiota johdetaan. Osa-alueet ovat

- sisäinen ympäristö (johtamistapa ja valvontaympäristö)
- tavoitteenasettelu (riskinottohalu, riskinsietokyky)
- tapahtumien tunnistaminen (riskit ja mahdollisuudet)
- riskien arviointi (todennäköisyys ja vaikutus, syy- seuraussuhteet)
- riskeihin vastaaminen = riskienhallinta (välttä, vähennä, jaa tai hyväksy)
- valvontatoimenpiteet (päivittäisvalvonta ja tehtävien eriyttäminen)
- tieto ja viestintä
- seuranta (erillinen arviointi ja jatkuvat arvioinnit).

Riskienhallinta on monisuuntainen ja toistuva prosessi, jossa lähes kaikki osa-alueet vaikuttavat tai ainakin voivat vaikuttaa toisiinsa. Tavoitteet ja organisaation riskienhallinnan osa-alueet ovat suorassa suhteessa toisiinsa. Suhdetta kuvataan kolmiulotteisena kuutiona, jossa neljä tavoitetta (strategia, toiminta, raportointi ja vaatimuksenmukaisuus) on kuvattu pylväinä, kahdeksan osa-alueetta vaakariveinä ja organisaation yksiköt kolmantena ulottuvuutena (Kuvio 3). Malli kuvaa organisaation valmiutta keskittyä riskienhallinnan kokonaisuuteen tai sen kykyä tarkastella sitä yksittäisten tavoiteluokkien, osa-alueiden, yksiköiden tai niiden osien pohjalta.



Kuvio 3 COSO-ERM-malli (Sisäiset tarkastajat 2004b)

Enterprise Risk Management–Integrated Framework -julkaisun mukaan organisaatioiden riskienhallinnan tehokkuuden määrittely perustuu edellä esitettyyn kahdeksan osa-alueen käytettävyyden ja toimivuuden arviointiin. Jokainen työntekijä on jossain määrin vastuussa organisaation riskienhallinnasta. Ylin vastuu on toimitusjohtajalla, jonka tulisi olla myös riskienhallinnan omistaja. Muut johtajat tukevat organisaation riskienhallintafilosofiaa, kannustavat riskinottohalukkuudessa pitäytymiseen ja hallitsevat riskejä omilla vastuu-alueillaan riskisietokyvyn mukaisesti. Organisaation muun henkilökunnan vastuulla on riskienhallinnan toteuttaminen ohjeiden ja sääntöjen mukaisesti. Hallitus valvoo riskienhallintaa sekä tietää ja hyväksyy organisaation riskinottohalukkuuden. (Sisäiset tarkastajat 2004b)

2.5.3 ECAR-malli

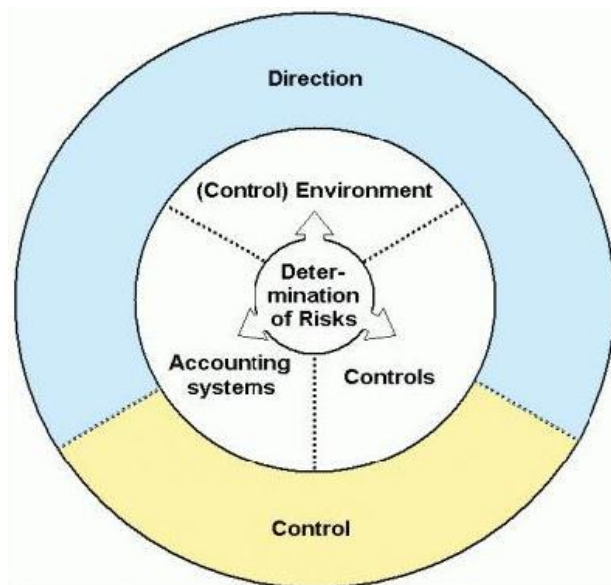
ECAR-malli on valvontamalli, joka varmistaa hallinnollisessa mielessä toimintaprosessiin sisään rakennettuna sen suunnitelman täyttymistä, joka on kullakin tavoitteellisella toimintaprosessilla. Mallin on kehittänyt KTM, CIA, CISA Matti Mattila vuonna 2002 alkaneen prosessin tuloksena. (Mattila 2007)

ECAR-mallin mukaan sisäisen valvonnan tavoitteena on kohtuullinen varmuus siitä, että tavoitteet saavutetaan ja mahdollisuudet hyödynnetään, sääntöjä noudatetaan ja saadaan oikeaa tietoa toiminnasta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Sisäiselle valvonnalle luodaan pysyväisluonteinen rakenne ohjauksen, suunnittelun ja organisoinnin avulla

- 1) vaalimalla valvontaympäristöä
- 2) luomalla odotuksia
- 3) luomalla odotusten toteutumista varmistavat kontrollit

Lisäksi sisäisessä valvonnassa määritellään eli tunnistetaan, analysoidaan ja arvioidaan jatkuvaluonteisesti riskejä, joita liittyy valvontaympäristöön, kontrollien toimivuuteen ja kattavuuteen ja laskentajärjestelmiin. Osa tästä valvonnasta kuuluu johtamiseen luontaisesti. Sisäisen valvonnan riskeihin reagoidaan tilanteen mukaisin valvontatoimenpitein ja tarvittaessa muokauttamalla valvontaa. (Mattila Tilintarkastus 3/2006, 58)

Sisäisen valvonnan ainesosia ovat edellä esitetyn perusteella valvontaympäristö (Control Environment), kontrollit (Controls), laskentajärjestelmät (Accounting systems) ja riskien määrittely (Determination of Risk). Ne esitetään ECAR-valvontamallin ainesosina ja osana organisaation varsinaista toimintaa ja sen johtamista (Kuvio 4).



Kuvio 4 ECAR-malli (Mattila 2007)

Kuviossa ohjaus (direction) sisältää valvontaympäristön ja osia kontrolleista ja osia laskentajärjestelmistä. Valvontaan (control) kuuluu osia kontrolleista ja osia laskentajärjestelmistä. Riskien määrittely kohdistuu sisäisen valvonnan ainesosiin eli valvontaympäristöön, kontrolleihin ja laskentajärjestelmiin. Tätä kuvataan nuolilla. Katkoviivoilla on kuvattu väljyyttä, jo-

ka on rajoilla yhtäältä ohjauksen ja valvonnan välillä ja toisaalta valvontaympäristön, kontrollien ja laskentajärjestelmien välillä. (Mattila 2007)

ECAR-mallia sovelletaan luotaessa, tarkistettaessa tai arvioitaessa sisäistä valvontaa. Hyvän sisäisen valvonnan aikaansaamiseksi tarvitaan riittävät tiedot kohteena olevasta toiminnasta ja sen riskeistä. Eroavuudet COSO- ja ECAR-mallin välillä syntyvät määrittelyjen tiukkuuseroista. ECAR-mallissa on pyritty täsmällisyyteen määrittelyissä ja painottamaan enemmän tarkoituksia, sen sijasta ”mitä on”. Toinen merkittävä ero on suhtautuminen tietotekniikkaan. COSO-mallissa tietotekniikkaa käsitellään tiedonhallinnan ja kommunikoinnin alla, korostaen kaikenlaista tietoa valvonnan mahdollistajana. ECAR-mallissa korostetaan taas ensisijaisesti tietotekniikkaa ja sitä kautta aivan tietynlaista tietoa valvonnan mahdollistajana. (Mattila Tilintarkastus 3/2006, 59) Tietojärjestelmien ja niihin liittyvien teknisten valvontaja suojausratkaisujen merkitys tulee kasvamaan sähköisen asioinnin ja kaupankäynnin yleistyessä. Myös valvonnassa samalla kertaa huomioon otettavien asioiden määrä lisääntyy. Perinteiset manuaaliset kontrollit soveltuvat yhä vaikeammin käytettäviksi. Tekniikka itsessään on sisäisen valvonnan mahdollistaja siinä missä sen avulla tuotettu tietokin. (Mattila Tilintarkastus 3/2006, 62)

2.6 Sisäinen valvonta julkishallinnossa

Suomessa sisäisen valvonnan menetelmistä on olemassa tiettyjä aloja koskevia määräyksiä ja ohjeita (mm. Rahoitustarkastus, Vakuutusvalvontavirasto, Työ- ja elinkeinoministeriö). Yleisiä ja yhteisiä ohjeita ja suosituksia pörssiyhtiöille on määritelty kansallisessa corporate governance 2003 -suosituksessa. Rahoitustarkastus (Rata), joka on rahoitusmarkkinoita valvova viranomainen, määrittelee riittävälle riskienhallinnalle ja muulle sisäiselle valvonnalle asetettavat vähimmäisvaatimukset standardissaan 4.1 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen (Rata 2003).

Julkisessa hallinnossa sisäisen valvonnan lähtökohtana voidaan pitää perustuslain (11.6.1999/731) 2 §:n 3 momentin säännöstä, jonka mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava lakia. Tätä kautta kaikkien

julkisyhteisöjen hallintotoimintaan sisältyy velvollisuus järjestää myös sellaiset tarpeelliset sisäiset menettelyt ja järjestelyt, jotka osaltaan varmistavat lain noudattamisen.

2.6.1 Sisäinen valvonta ja valtionhallinto

Valtiontalouden valvontajärjestelmä on kokonaisuus, jossa jokaisella toimijalla on oma selkeä roolinsa. Valtioneuvosto vastaa valtiontalouden ja sen hoidon sisäisestä valvonnasta ja on siitä vastuussa eduskunnalle. Valtioneuvoston yleisistunto hyväksyy sisäistä valvontaa koskevat valtioneuvoston asetukset ja määräykset. Kukin ministeriö valtioneuvoston osana vastaa perustuslain 68 §:n mukaisesti asioiden valmistelusta ja hallinnon asianmukaisesta toiminnasta toimialallaan. Ministeri on toimialallaan parlamentarisessa vastuussa sisäisestä valvonnasta ja johtaa sen järjestämistä. Ministeriön kansliapäällikkö vastaa ministeriön virkamiesjohdossa sisäisen valvonnan järjestämisestä ministeriön hallinnonalalla. Valtioneuvoston apuna sisäisen valvonnan ohjaamisessa, yhteensovittamisessa ja kehittämisessä on valtioneuvoston controllerin johtama valtiovarain controller-toiminto. Toiminto on valtioneuvoston ja ministeriöiden ylimmän johdon neuvonantaja ja riippumaton ohjauksen laatua varmistava valvontaviranomainen. (VM 2005)

Kukin ministeriö sekä muut valtion virastot, laitokset sekä liikelaitokset ja rahastot huolehtivat sisäisestä valvonnasta omassa toiminnassaan. Valtion virastojen ja laitosten sisäistä valvontaa säätelevät talousarviolaki ja -asetus. Talousarviolain (13.5.1988) 24 b §:ssä sisäisen valvonnan järjestäminen on säädetty viraston ja laitoksen ylimmän johdon tehtäväksi. Tarkemmin valtion virastojen sisäistä valvontaa ohjataan talousarvioasetuksessa (11.12.1992). Asetuksen 69 §:ssä todetaan, että viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen, sisältöön ja niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisia menettelyjä (sisäinen valvonta), jotka varmistavat

- 1) viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden
- 2) viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen
- 3) viraston ja laitoksen johtamisen sekä 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. Talousarvioasetuksen 69 a § toteaa, että sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat viraston ja laitoksen toimintaan kohdistuvat vaikutukset. Lisäksi on otettava huomioon sisäistä valvontaa koskevat yleiset standardit ja suositukset. Talousarvioasetuksen 65.7 §:n mukaan valtion tilivirastojen tilinpäätökseen sisältyvän 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).

Valtiovarainministeriöön vuonna 2004 perustetun valtiovarain controller-toiminnon yhteydessä toimii sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta, jolla on merkittävä sisäisen valvonnan kehittäjän rooli. Kehittämistyön yhtenä tuloksena on syntynyt valtionhallinnon sisäisen valvonnan arviointikehikko, joka on tarkoitettu työvälineeksi tukemaan virastoja, laitoksia ja rahastoja niiden arvioidessa ja kehittäessä omaa sisäistä valvontaansa ja riskienhallintaa. (VM 2005) Kehikko perustuu COSO-ERM-viitekehykseen ja siinä on käsitelty käytännönläheisesti viitekehyksen eri kohtia nimenomaan valtionhallinnon kannalta. Arviointikehikko on kuitenkin vain esimerkki eikä virastojen ole pakko sitä käyttää vaan ne voivat soveltaa muitakin yleisesti hyväksytyjä menetelmiä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioimiseksi.

Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman tavoitteena on

- 1) lisätä viraston johdon ja henkilöstön tietoisuutta sisäisen valvonnan merkityksestä
- 2) tukea systemaattista ja jatkuvaa sisäisen valvonnan ohjausta ja kehittämistä osana toiminnan johtamista ja toteutusta
- 3) antaa virastoa ohjaavalle taholle käsitys sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämiskohteista
- 4) korostaa johdon vastuuta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisessä
- 5) lisätä yleistä luottamusta viraston toimintaan.

2.6.2 Sisäinen valvonta ja kunnallishallinto

Kuntien tarkastusjärjestelmä uudistui vuonna 1997 kuntalain (17.3.1995/365) muutosten myötä. Laissa on erillinen luku kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta, joka on osa kunnan valvontakokonaisuutta. Kunnan talouden valvonta voidaan jakaa sisäiseen valvontaan (tarkkailu, tarkastus ja luottamushenkilöseuranta) ja ulkoiseen valvontaan (tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja). (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 34) Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty sisäisen valvonnan järjestämisestä. Kuitenkin lain 73 §:n mukaan tilintarkastajan yhtenä tehtävänä on tarkastaa, onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Kuntalain 75 §:n perusteella tilintarkastajien on kultakin tilikaudelta annettava valtuustolle kertomus tarkastuksen tuloksista. Kunnan tilintarkastajan tehtävät ja vastuut on siten määritelty pitkälti samoin periaattein kuin yksityisenkin sektorin tilintarkastajien työ.

Kuntalain 23 §:n mukaan kunnanhallitus vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä valtuuston päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta. Vaikka kuntalaissa ei ole määritelty yksiselitteisesti sisäistä valvontaa ja sen järjestämisvastuuta, on sen edellä esitetyn perusteella katsottu merkitsevän sitä, että kunnan sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on kunnanhallituksella ja toteuttamis- ja valvontavastuu kunnanjohtajalla. Tilintarkastus ei voi korvata sisäistä valvontaa, mutta tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa, onko sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. (Holopainen ym. 2006, 142)

Kuntalain 50 §:n mukaan kunnanvaltuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset myös kunnan talouden hoidosta sekä hallinnon ja talouden tarkastuksesta. Kuntien sisäisen valvonnan perusteet määritellään yksityiskohtaisemmin kunnanvaltuuston hyväksymissä johtosäännöissä sekä hallituksen tai toimivan johdon antamissa toimintasäännöissä. Hallinnon ja talouden tarkastuksesta voi olla tarkoituksenmukaista määrätä erillisessä tarkastussäännössä, vaikka kuntalaki ei sitä edellytäkään. Suurimmissa kaupungeissa on lisäksi hyväksytty erillinen sisäisen valvonnan ohje, jossa on määritelty sisäisen valvonnan organisointi, valvontatoimenpiteet ja valvontavastuun periaatteet. Kaupunkien laatima, useimmiten Suomen kuntaliiton mallisäännön mukainen taloussääntö toteaa sisäisestä valvonnasta, että kaupungin toiminnot on järjestettävä ja toimintaa johdettava niin, että kaikilla organisaation tasoilla ja kaikissa toiminnoissa on riittävä sisäinen valvonta. Johtamansa toiminnan si-

säisestä valvonnasta vastaa toimielin ja sen alainen johtava viranhaltija. (Holopainen ym. 2006, 143)

Sisäinen valvonta on johtamis- ja hallintojärjestelmän se osa, jonka avulla johto saa organisaation toimimaan haluamallaan tavalla ja joka tuottaa johdolle riittävästi tietoa organisaation tilasta ja aikaansaannoksista. Sisäisen valvonnan avulla pyritään varmistamaan oikean ja riittävän tiedon tuottaminen toiminnan kehityksestä kohti tavoitteita ja siten edesauttamaan kunnan tavoitteiden ja päämäärien saavuttamista. Kun johdolla on käytettävissään tiedot toiminnan kehityksestä, toimintaa uhkaavista riskeistä ja mahdolliset suositukset sisäisten kontrollien parantamisesta, ovat toiminnan järkevän ohjauksen edellytykset olemassa ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyys kasvaa. (Porokka-Maunuksela ym.2004, 47)

Sisäinen valvonta ei ole lakisäätteistä vaan organisaation jokapäiväiseen toimintaan liittyviä toiminnan ja toimintaketjujen sovittuja menettelytapoja. Sisäinen valvonta koostuu kolmesta osatekijästä: päivittäisestä valvonnasta, jota esimiehet suorittavat osana jokapäiväistä toimintaa, luottamushenkilöiden ja johdon suorittamasta valvonnasta sekä sisäisen tarkastuksen suorittamasta valvonnasta ja arvioinnista. (Lappalainen 2006; ks. myös Holopainen ym. 2006, 144). Sisäisen valvonnan tehokkuus riippuu siitä, kuinka hyvin eri henkilöt organisaatiossa tietävät ja ymmärtävät tehtävänsä ja tavoitteensa sekä valvovat niiden saavuttamista. Kunnan toimielin (kuntalain 17 §:n mukaan toimieliimiä ovat valtuuston lisäksi kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat, niiden jaostot sekä toimikunnat) vastaa johtamastaan toiminnasta ja tavoitteiden saavuttamisesta. Hyvän hallintotavan mukaan toimielimet kokoontuvat säännöllisesti, käsittelevät niille määrätyt asiat, tekevät päätökset vaihtoehtojen arvioinnin jälkeen sekä järjestävät riittävän seurannan päätösten toimeenpanolle. (Lappalainen 2006; ks. myös Holopainen ym. 2006, 143)

Johtavan viranhaltijan on järjestettävä vastuullaan oleva toiminta tehokkaaksi, päämäärätietoiseksi ja tavoitteet saavuttavaksi. Päätöksentekijöillä on oltava olennainen, ajantasainen ja tarpeellinen tieto. Toimialojen ja toimintayksikköjen omista ohjeissa vastuutetaan prosessikuvausten laatiminen, raportoinnin kehittäminen, palvelujen tuotteistaminen sekä toiminnan säännöllinen parantaminen parhaista käytännöistä oppimisen kautta. Esimiehillä on oltava ajantasainen tieto yksikön olennaisten asioiden tilasta. Jokainen yksikkö harkitsee kokonsa ja toimintansa perusteella, miten se toteuttaa valvontaa käytännössä. (Lappalainen 2006; ks. myös Holopainen ym. 2006, 144)

Osana sisäisen valvonnan kehittämistä kunnissa on laadittu sisäisen valvonnan ohjeita. Ohjeilla yhdenmukaistetaan hyvää hallinto- ja johtamistapaa ja hyväksyttäviä menettelytapoja. Sisäisen valvonnan päätavoite on toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien hallinta. Sisäinen valvonta luodaan muun muassa tehtävien, valtuuksien ja vastuun jakamisella, rekisteritietojen ja ohjelmistojen suojaamisella sekä kulunvalvonnalla ja ulkopuolisen tiedon käyttämisellä osana tarkkailujärjestelmää. Keskeisenä osana sisäisen valvonnan järjestämistä ovat kunnan johtosäännöt ja niiden nojalla määritellyt toimivaltasuhteet. Kunnan hallintorakenne tulisi järjestää siten, että se mahdollistaa toimivan sisäisen valvonnan järjestämisen. Toisaalta sisäisen valvonnan toiminnot tulee järjestää siten, että sisäinen valvonta toimii kustannustehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 48) Kunnissa ei ole aina helppoa jakaa ja koordinoita normienmukaisuus- ja tuloksellisuustarkastusta eri tarkastusinstituutioille. Eräs ajatus on, että kunta perustaisi erityisen tilintarkastusvaliokunnan, joka koordinoisi kaikkea tarkastusta kunnassa. (Meklin ym. 2006, 11)

2.6.3 Seurakunnat ja sisäinen valvonta

Suomen evankelis-luterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta säädetään kirkkolaissa (26.11.1993/1054). Lain 2:1:n mukaan kirkon hallinnosta säädetään tarkemmin kirkkojärjestyksessä, jossa annetaan määräyksiä myös kirkon toiminnasta. Kirkkojärjestyksen antaa kirkolliskokous.

Kirkkolaissa ei ole sisäistä valvontaa koskevia säädöksiä. Kirkkojärjestyksen (18.11.1991/1055 v. 1993) 15:11:ssä todetaan, että tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on 15:11.3:n mukaan tarkastettava myös onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajien on ilmoitettava viipymättä kirkkoneuvostolle.

Kirkkojärjestyksen 15:8:n mukaan seurakunnalla tulee olla taloussääntö, joka sisältää määräykset seurakunnan taloudenhoidosta kuten rahatoimesta, tilinpidosta, talousarviosta, omaisuuden hoidosta ja tilintarkastuksesta. Kirkkohallituksen virastokollegio on 29.4.2004 vahvistanut seurakunnan taloussääntömallin, jonka 28 §:ssä todetaan sisäisestä valvonnasta seuraavaa (EVL 2004a):

Seurakunnan hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen valvonta (tilintarkastus) ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän. Sisäinen valvonta on suunnittelun ja johtamisen apuväline. Kirkkoneuvosto vastaa sisäisen valvonnan järjestämisestä.

Taloussääntömallin 18.2 §:n mukaan kirjanpitoa järjestettäessä tulee ottaa huomioon sisäisen valvonnan periaatteet. Kirjanpidon on oltava tileihin ja sisäisen laskennan tarvitsemiin tunnusmerkeisiin niin eritelty, että siitä saadaan toiminnassa sekä sen johtamisessa, valvonnassa ja analysoinnissa tarvittavat tiedot.

Kirkkohallituksen täysistunto on hyväksynyt 26.10.2004 Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketin. (KH 2004) Tietopaketissa kuvataan lähinnä pienen ja keskisuuren seurakunnan johtamisjärjestelmää ja siihen kuuluvaa hyvää johtamis- ja hallintotapaa sekä sisäisen valvonnan tärkeimpiä kohteita. Sisäisen valvonnan ohje on tarkoitettu ensisijaisesti esimiestehtävissä oleville ja luottamushenkilöille ja ohjeen tarkoituksena on auttaa ymmärtämään johtamista, hyvää hallintotapaa ja sisäistä valvontaa sekä sitä, miten nämä asiat liittyvät heidän tehtäviinsä. Lähtökohtana on, että seurakunnan työntekijät ja luottamushenkilöt toimivat oikein ja sääntöjä noudattaen. (KH 2004, 5)

Tietopaketissa kerrotaan sisäisen valvonnan tehtävänä olevan varmistaa kohtuullisella varmuudella, että seurakunnan toiminta ja hallinto on hoidettu asiallisesti, laadukkaasti ja lainmukaisesti. Sisäisen valvonnan todetaan olevan osa seurakunnan operatiivista johtamista. Seurakunnan johtaminen, sisäinen valvonta ja riskien hallinta ovat toisistaan riippuvaisia ja osittain limittäisiä toimintoja. Sisäinen valvonta tarkoittaa tehtävien, valtuuksien ja vastuiden jakamista, päätöksien tekemistä valvonta- ja raportointitavoista, tietojen ja tietojärjestelmien suojaamista, omaisuuden turvaamista ja se sisältää mm. julkisuusperiaatteen, seurakuntalaisten muutoksenhakuoikeuden ja lain yksityisyyden suojasta. Valvonta ulottuu koko organisaatioon. (KH 2004, 5)

3 SEURAKUNTIEN SISÄISEN VALVONNAN JA RISKIENHALLINNAN OHJEET

3.1 Seurakuntahallinnon kehittyminen ja sisäinen valvonta

Ruotsi-Suomessa 1520 -luvulla alkanut uskonpuhdistusprosessi merkitsi olennaista uskonto- ja kirkkopoliittista muutosta koko valtakunnassa. Yhteys paavinistuimeen katkesi ja katolisen kirkkoprovinsin sijalle syntyi kansalliskirkko. Vaikka reformaatio saattoi teologisesti merkittä kirkon uskon puhdistamista, oli siinä valtapoliittisesti ja hallinnollisesti kysymys kirkon ja valtion välisten suhteiden uudesta järjestämisestä. Kirkko oli vähitellen alkanut esiintyä valtiona valtiossa, yhteiskunnasta selkeästi erotettuna yhdyskuntana, jolle syntyi myös oma oikeusjärjestyksensä, kanoninen oikeus. Kirkolla katsottiin olevan oikeuksia maallisissakin asioissa (Leino 2002, 118)

Kustaa Vaasan toteuttaman reformaation tärkeänä päämääränä oli kirkon taloudellisen vallan sekä piispoille syntyneen valta-aseman murtaminen. Hengellinen hallitusvalta ei reformaation mukaan saanut tehtävänsä hoitaessaan käyttää ulkonaisia pakotteita eikä sen itse sopinut tukea asemaansa poliittisilla keinoilla. Kirkkoa koskevan lainsäädännön osalta tämä merkitsi kanonisen oikeuden korvaamista uusilla kirkollisilla säännöksillä ja yhteiskunnallisilla laeilla. (Leino 2002, 120) Protestanttisen kirkon lainsäädännön haltijoiksi tulivat kuningas, kirkolliskokous ja valtiopäivät, jotka toimivat yhdessä kunkin toimivallan rajojen ollessa suhteessa toiseen jotenkin epämääräiset. Paavin tilalle kirkon pääksi tuli kuningas. (Leino 2002, 117)

Kuningas peruutti kruunulle valtaosan kirkollisesta maaomaisuudesta ja osan kirkon verotuloista. Kirkollinen veronkanto-organisaatio pantiin palvelemaan myös kruununkymmenysten kokoamista (tältä osin tilanne on kääntynyt toiseksi – nykyisin yhteiskunnan veronkanto-organisaatio kerää kirkolle sen verotulot). Kirkon hallintorakenne kuitenkin säilyi pääosin, mutta keskiaikainen tuomiokapitulilaitos hajosi, sen toimivalta kapeni ja kokoonpano muuttui. (Leino 2002, 119)

Uuden kirkkoa koskevan säädöksen, kirkkojärjestyksen, säätäminen kesti kuitenkin vuoteen 1571. Upsalan kirkolliskokous (1593) hyväksyi Augsburgin tunnustuksen mukaisen evanke-

lisen opin ja evankelis-luterilaisen kirkon oppi sai valtiouskonnon aseman. Vuonna 1686 hyväksytty uusi kirkkolaki pohjautui kirkon valtiokirkkoasemaan. (Leino 2002, 120–121)

Kysymys valtakunnan lainsäädännön suhteesta kirkon oikeuteen on ollut keskeinen koko Suomen historian ajan. Hallitsijan vaikutusvalta kirkon organisaatioon on ollut valtiosääntöoikeudellinen kysymys, joka on vaikuttanut myös kirkon sisäiseen hallinto-organisaatioon. Kirkolle lainsäädännöllä annettu itsehallinnollinen asema on pitkän historiallisen kehityslinjan tulosta. Vuoden 1686 kirkkolaissa evankelisluterilainen kirkko esiintyy valtion laitoksena. Vasta vuoden 1869 kirkkolain kautta tehtiin evankelis-luterilainen kirkko Suomessa itsehallinnolla varustetuksi yhdyskunnaksi. Kirkkoa on pidettävä sen jälkeen julkisoikeudellisena yhdyskuntana, jolla on perussääntönsä kirkkolaissa, oikeus harjoittaa valtaa omissa asioissaan, oma lainsäätävä eduskunta, kirkolliskokous, ja paikallista kirkollishallintoa varten omat toimielimensä. (Leino 2002, 121)

Kirkkolaista tuli valtion piirissä toimivan julkisyhteisön toimintaa sääntelevä laki. Kulloinkin voimassa oleva kirkkolaki on säädetty vuoden 1869 kirkkolaissa luodun kirkkolakijärjestelmän mukaisesti. Kirkolla on vuoden 1993 kirkkolain mukaan edelleenkin alkuperäisen järjestelmän mukaisesti yksinoikeus ehdottaa kirkkolakia kaikesta, mikä koskee ainoastaan kirkon omia asioita, sekä kirkkolain muuttamista ja kumoamista. Kirkon ehdotuksen tekee kirkolliskokous. Kirkolliskokouksen ehdotuksen tutkiminen ja vahvistaminen on eduskunnan ja tasavallan presidentin tehtävä. (Leino 2002, 157–158)

Perustuslain (1999) 76 §:n mukaan kirkkolaissa on säädettävä evankelis-luterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta. Kirkkolakiin kuuluvat perussäännökset kirkon ja valtion välisistä suhteista. Samoin säännökset kirkon ja seurakuntien viranomaisista ja niiden tehtävistä, kirkon jäsenyydestä, jäsenten oikeuksista ja velvollisuuksista sekä taloudellisesti itsehallinnollisten seurakuntien keskinäisistä suhteista ja asemasta hiippakunnassa ja kokonaiskirkossa, kuuluvat kirkkolakiin. (Leino 2002, 169)

Kirkkolain (1993) 1:2:n mukaan kirkko tunnustuksensa mukaisesti julistaa Jumalan sanaa ja jakaa sakramenteja sekä toimii muutenkin kristillisen sanoman levittämiseksi ja lähimmäisenrakkauden toteuttamiseksi. Vastaavaa säännöstä ei ollut vuoden 1964 kirkkolaissa. Koska valtio hyväksyy kirkolle julkisoikeudellisen aseman, ja kirkolla myös on oikeus kantaa veroja jäseniltään, on asiallista, että laissa luetellaan ne tehtäväalueet, joilla kirkko toimii yh-

teiskunnassa. Kirkkolain uudistamiskomitea totesi, että kysymys on niistä tunnustukseen perustuvista tai siitä johdetuista tehtävistä, joita kaikissa olosuhteissa voidaan pitää keskeisinä ja joista kirkko ei voi luopua. (Halttunen ym. 2004, 20)

Kirkkojärjestyksessä, jossa annetaan määräyksiä myös kirkon toiminnasta, on kysymys koko kirkkoa ja sen kaikkia seurakuntayksiköitä koskevasta normistosta (hallintoa koskevista tarkemmista määräyksistä ja kirkon toiminnasta). Seurakunta organisaationa poikkeaa uskonnollisen luonteensa, teologisten lähtökohtiensa ja näiden mukaisten tehtäviensä johdosta muista organisaatioista, ja kirkkolain mukaisesti Jumalan pyhä sana on ainoa ohje, jonka mukaan kaikkea oppia ja toimintaa on kirkossa tarkasteltava. Seurakuntaorganisaatio on olemukseltaan enemmän ja luonteeltaan enemmän kuin inhimillinen organisaatio tai jäsentensä muodostama yhteisö. (Palmu 1990, 27)

Yleiseen lainsäädäntöön sisältyy lukuisia lakeja tai muita säädöksiä taikka muita oikeusnormeja, joita sovelletaan kirkon hallinnossa, joko kirkkolaissa olevasta viittaussäännöksestä johtuen tai muuten. Kirkon hallinnon ollessa osa julkishallintoa on luonnollisena lähtökohtana voimassa olevien säädösten noudattaminen myös tässä hallinnossa, ellei soveltamista ole erikseen tiettyjen säädösten osalta rajattu tältä osin ulkopuolelle. (Leino 2002, 192)

Kirkkolakijärjestelmän kannalta on merkittävää havaita, miten järjestelmää luotaessa päädyttiin kirkollisveron suorittamisen perusteita koskevien säännösten jättämiseen kirkkolain alan ulkopuolelle. Kirkkolakiin on kylläkin otettu yleisiä säännöksiä kirkollisverosta, mutta kirkollisen verotusoikeuden perusteet jäivät yksinomaan valtion säätämästä laista riippuviksi. Kirkon itsenäisyyden kannalta tätä on pidettävä ongelmallisena. Se merkitsee käytännössä riippuvuutta valtion lainsäädäntömonopolista eli kirkon kannalta keskeisestä tulonmuodotukseen vaikuttavasta tekijästä. Kirkko ei tee kirkkolakijärjestelmän mukaisesti ehdotusta sitä koskevien verolakien sisällöstä. (Leino 2002, 212) Kirkkolain 20:7.2:n 6:n kohdan mukaan kirkolliskokouksen asiana on antaa lausuntoja, tehdä esityksiä ja lausua toivomuksia valtioneuvostolle lainkohdassa erikseen luetelluista kysymyksistä, jotka voivat koskea muun muassa kirkon suhdetta valtioon ja kirkollisverotuksen perusteita.

Kirkkolain 7:1:n mukaan seurakunta hoitaa itse asioitaan ja omaisuuttaan tämän lain ja kirkkojärjestyksen sekä kirkon taloudesta erikseen annettujen säädösten mukaan. Seurakunnat voivat hoitaa asioitaan ja omaisuuttaan myös seurakuntayhtymänä. Lain 7:2:n mukaan seura-

kunnan hallintoa hoitavat kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto tai seurakuntaneuvosto, johtokunnat, kappeli- ja piirineuvostot sekä seurakunnan viranhaltijat. Julkisin varoin rahoitetun toiminnan tulee olla päätöksenteossaan avointa ja luotettavaa ja päätöksentekomenettelyn pitää olla lainsäädännössä dokumentoitu. Varojen käytössä avoimuus ja läpinäkyvyys ovat perusarvoja. Demokratian periaattein järjestetty päätöksenteko edellyttää välttämättä melko laajaa toimijoiden joukkoa päätöksenteossa. (EVL 1998)

Kirkkolain 15:1:n mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saadaan käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen. Seurakunta huolehtii kirkkolain 4:1:n mukaisesti jumalanpalvelusten pitämisestä, kasteen ja ehtoollisen toimittamisesta sekä muista kirkollisista toimituksista, kristillisestä kasvatuksesta ja opetuksesta, sielunhoidosta, diakoniasta ja lähetystyöstä sekä muista kristilliseen sanomaan perustuvista julistus- ja palvelutehtävistä. Seurakunnan tehtävien määritelmä perustuu kirkkolain 1:2:ssä olevaan säännökseen. Tehtäviä ei ole lueteltu tyhjentävästi, joten säännös antaa mahdollisuuden seurakunnan toiminnan jatkuvalla kehittämiselle. (Halttunen ym. 2004, 35)

3.2 Sisäinen valvonta seurakunnissa

Seurakunnissa tapahtuva valvonta voidaan jakaa kahteen pääryhmään, sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan. Sisäinen valvonta jaetaan sisäiseen tarkkailuun sekä tarkastukseen ja sen tehtävänä on tukea seurakunnan johtamista. (Pohjanpiiri & Vainio-Kaila 1992, 9)

Pohjanpiirin ja Vainio-Kailan (1992) mukaan seurakuntien sisäinen valvonta on toimintaa, joka on ollut vaikea määrittää ja jota on ollut myös vaikea konkretisoida käytännön tarkastustyössä. Sisäiseksi valvonnaksi onkin nähtävä se osa toiminnasta ja toiminnan johtamisesta, jolla tunnistetaan, ennalta ehkäistään taikka hallitaan toimintaan liittyviä riskejä. Sisäisen valvonnan tehtävänä on toiminnan tukeminen suunnitelluilla, järjestelmällisillä työskentelytavoilla. Tilintarkastajien tehtävänä on osaltaan varmistua, että organisaation eri osilla tiedotetaan riskit. Valvontaa kehitettäessä voidaan tavoitteet asettaa siten, että ne palvelevat mm. seuraavia osatekijöitä (Pohjanpiiri & Vainio-Kaila 1992, 33):

- tukevat toiminnan taloudellisuuden ylläpitämistä, edelleen kehittämistä ja parantamista
- varmistavat kirjanpidon, muun laskentatoimen ja tietojärjestelmien luotettavuuden
- ehkäisevät ennakolta väärinkäytöksiä, virheitä ja inhimillisiä ja muita virheitä
- varmistavat, että varoja hoidetaan huolellisesti ja niiden taloudellinen arvo turvataan.

Tilintarkastajan tulee tarkastustyössään selvittää, miten kirkkoherra on paneutunut sisäisen valvonnan järjestämiseen ja millaiset käytännön järjestelmät hän on katsonut tarpeelliseksi. Tämän lisäksi tilintarkastajien on selvitettävä taloudesta vastaavan, talouspäällikön tai vastaavan, toimenpiteet taloushallinnon sisäisen valvonnan järjestämisessä. (Pohjanpiiri & Vainio-Kaila 1992, 34)

Kirkkohallituksen täysistunto valitsee kahdeksi vuodeksi kerrallaan kirkon kirjanpitoasiain neuvottelukunnan, jossa on kolme ammattitilintarkastajaa ja kolme seurakuntien edustajaa. Neuvottelukunta käsittelee seurakunnille annettavat ohjeet, jotka kirkkohallituksen taloussuunnittelupäällikkö valmistelee. Kirkkohallituksessa toimii lisäksi laskentatoimen kehittämissyöryhmä, johon nimetään seurakuntien edustajat kahdeksi vuodeksi kerrallaan. Kehittämissyöryhmässä on kuusi seurakuntien edustajaa ja yksi ammattitilintarkastaja. Kehittämissyöryhmä antaa esityksensä kirjanpitoasiain neuvottelukunnalle ja se edelleen kirkkohallituksen virastokollegiolle, joka vahvistaa ohjeet seurakuntien käyttöön. Mikäli asian katsotaan olevan suurimerkityksinen, se viedään kirkkohallituksen täysistunnon hyväksyttäväksi. (Hietakangas 2007)

Kirjanpitoasiain neuvottelukunta hyväksyi Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketin 24.9.2004 esiteltäväksi kirkkohallituksen päättäjille. Kirkkohallituksen virastokollegio päätti 30.9.2004 siirtää päätösvallan kirkkohallituksen täysistunnolle, joka hyväksyi tietopaketin 26.10.2004. (Hietakangas 2007) Tietopaketti on tarkoitettu lähinnä pienille ja keskisuurille seurakunnille.

Kirkkohallituksen hallinto-osaston taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakankaan (21.2.2007) mukaan kirkkohallitus ei tule antamaan erikseen sisäisen valvonnan ohjeita suurille seurakunnille. Perusteluna on se, että suurilla seurakunnilla on yleensä erikoiskoulutettua henkilökuntaa (esim. lakimies), jolloin näillä seurakunnilla on myös paremmat edellytykset laatia ja toteuttaa omia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita. Kaikki seurakunnat voivat tuki käyttää kirkkohallituksen laatimia ohjeita. (Hietakangas 2007)

3.3 Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan tietopaketti

Kirkkohallitus on käyttänyt 26.10.2004 hyväksymässään Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketissa COSO-viitekehikkoa kuvattessaan sisäisen valvonnan osatekijöitä (Kuvio 5). Tietopaketti perustuu mm. kirkkolakiin ja -järjestykseen, kirkkoneuvoston ohjesääntömalliin, taloussääntömalliin, kirkkohallituksen aikaisemmin seurakunnille antamiin ohjeisiin, arkistosääntömalliin ja hallintolakiin (EVL 2004b).



Kuvio 5 Coso-malli (KH 2004, 8)

Tietopaketin mukaan johtamistapa ja valvontaympäristö ovat sisäisen valvonnan perusta. Ne luovat organisaatioon hengen ja vaikuttavat siinä toimivien ihmisten valvontatietoisuuteen. Selkeä vallan ja vastuun jako on tehokkaan sisäisen valvonnan perusta (KH 2004, 8)

Hyviin johtamis- ja hallintotapoihin kuuluu tietopaketin mukaan riskien tunnistaminen ja niiden arviointi esim. toiminta- ja taloussuunnitelman laatimisen yhteydessä. Seurakuntien keskeinen riski on se, että seurakunnan jäsenyyden varsinainen merkitys ohenee. Riskien arvioinnissa tulisi tunnistaa muuttuvat olosuhteet ja niiden johdosta on ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin. (KH 2004, 9)

Valvontatoimenpiteillä varmistetaan hallintoelinten ja johtavien viranhaltijoiden päätösten ja määräysten toteuttaminen. Raportoinnin ja tiedonvälityksen tulee antaa oikeat ja riittävät tie-

dot sellaisessa aikataulussa, joka palvelee oikeaa päätöksentekoa ja riittävää valvontaa. Seuranta varmistaa sisäisen valvonnan toimivuuden erilaisten seurantatoimenpiteiden ja arviointien avulla. Vastuu seurannasta kuuluu hallintoelimille ja johtaville viranhaltijoille. (KH 2004, 10) Oman toiminnan lisäksi tietopaketin mukaan on syytä seurata, mitä ympäristössä tapahtuu, mitä ihmiset odottavat kirkolta, mitä seurakunnan toimintaan vaikuttavia lakeja säädetään, miten paikallinen ja alueellinen yhteiskuntarakente tulee muuttumaan ja miten taloudelliset mahdollisuudet tulevat mahdollisesti muuttumaan. Sisäisen valvonnan osatekijöiden arviointi määräajoin koko seurakunnan ja eri tehtäväalueiden kannalta auttaa tilivelvollisia saamaan selville, miten hyvin sisäinen valvonta toimii ja mitä asioita seurakunnassa/tehtäväalueella tulisi korjata sujuvan toiminnan varmistamiseksi. Toiminnan sujumisesta seuraa, että aikaa jää entistä enemmän seurakunnan perustehtävän hoitamiseen. (KH 2004, 11)

Tietopaketissa todetaan, että kirkkoneuvosto huolehtii valvonnan järjestämisen lisäksi siitä, että järjestelmä toimii käytännössä annettujen sääntöjen ja ohjeiden mukaan. Kirkkoherralla todetaan olevan keskeinen asema erityisesti seurakunnan toiminnan sisäisessä valvonnassa ja talouspäälliköllä seurakunnan taloudenhoidon sekä hautaus- ja kiinteistötoimen sisäisessä valvonnassa. Oppaassa luetellaan seurakunnan sisäisen valvonnan kohteita ja annetaan ohjeita miten seuraavat osa-alueet tulisi hoitaa:

- päätöksenteko
- toiminta
- toiminnan ja talouden suunnittelu
- kirjanpito ja maksuliikenne
- henkilöstöasiat
- omaisuuden hallinnointi
- tietohallinto ja tietoturva
- avustukset, sopimukset ja projektit
- omistajuuteen ja määräämisvaltaan perustuva toiminta.

Lopuksi todetaan, että jokaisen seurakunnan tulee suunnitella omat sisäisen valvonnan käytäntönsä omista lähtökohdistaan ja omasta tilanteesta käsin. Ohjeistuksella luodaan seurakuntakohtaiset pelisäännöt, jotka varmistavat ja edesauttavat hyvän hallinnon toteutumista seura-

kunnassa. Kirkkoneuvosto hyväksyy sisäisen valvonnan ohjeet, minkä jälkeen asia viedään kirkkovaltuustoon tiedoksi. (KH 2004, 29)

Kirkkohallituksen hallinto-osaston taloussuunnittelupäällikkö Maija- Liisa Hietakankaan haastattelussa 21.2.2007 tuli esiin, että kirkkohallituksessa ei ole elintä, joka keskitetysti antaisi seurakunnille sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaa ohjeistusta. Kirkkohallitus on jakautunut osastoihin, joista jokainen antaa omalta tehtävälaltaan ohjeita seurakunnille. Hallinto-osasto esimerkiksi on antanut seurakunnille nyt esillä olevan tietopaketin (KH 2004) sekä valmiussuunnitteluohjeet (EVL 2005) ja kirkkorakennusten suojeleohjeet (EVL 2006b). Toiminnallinen osasto on puolestaan antanut mm. seurakuntien retki- ja leiritoiminnan turvallisuusohjeet (EVL 2006a). Myös seurakuntatoiminnasta kirkkohallituksen virastokollegio on hyväksynyt uudet turvallisuusohjeet vuonna 2007 (EVL 2007c).

Kirkkohallituksella on oikeus antaa ohjeita ja kouluttaa seurakuntia, mutta sillä ei ole oikeutta tarkastaa seurakuntia tai valvoa antamiensa ohjeiden noudattamista. Kirkkohallitus voi tarkastaa ainoastaan toiminta-avustuksia saavia seurakuntia, kun ne toimittavat kirkkohallitukselle tilitykset saamistaan avustuksista. (Hietakangas 2007)

Seurakunnilla on itsellään vastuu sisäisen valvonnan toimivuudesta. Jos siinä tulee ongelmia, tulee taloussuunnittelupäällikkö Hietakankaan (21.2.2007) mukaan ottaa yhteyttä oman hiippakunnan tuomiokapituliin. Myös kirkkohallitukselta kysytään neuvoja, kun valvonta on pettänyt ja seurakunnalla on jo ongelmia. Kirkon intranet -sivuilla on malleja sisäisen valvonnan toiminnoista ja sisäisestä valvonnasta on hiippakunnittain järjestetty myös koulutustilaisuuksia. Kirkkohallitus ei näillä näkymin ole uusimassa, päivittämässä tai tarkentamassa antamiensa ohjeita. Myöskään erillistä sisäisen valvonnan ohjesääntömallia ei olla laatimassa. (Hietakangas 2007)

Taloussuunnittelupäällikkö Maija- Liisa Hietakankaan (21.2.2007) mukaan kirkkohallituksen taholta koetaan riskiksi se, että seurakunnan toiminta ja säännöt eivät kohtaa. Seurakunnan paikallinen toimintakulttuuri on itse kunkin viranhaltijan päätettävissä ja valvonta on kokonaan seurakunnalla. Esimerkiksi kirkkoneuvostolla, kirkkoherralla, talouspäälliköllä tai johtavalla diakoniatyöntekijällä ei välttämättä ole tietoa kaikista päätöksentekoon vaikuttavista seikoista ja kuitenkin asia päätetään. Vaikka on olemassa kirkkoneuvoston ohjesääntö, taloussääntö, kirkkolaki, kirkkojärjestys ja lukuisia maallisia lakeja, mutta seurakunnassa ei ol-

la tietoisia niiden määräyksistä tai ei ymmärretä ottaa asioista selvää, saattaa tehdystä päätöksestä syntyä seurakunnalle taloudellista tai toiminnallista vahinkoa. Eli kun toiminta ja säännöt eivät kohtaa, tarvittaisiin enemmän panostusta itsensä ohjaamiseen ja valvontaan. (Hietakangas 2007)

Taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakankaan (21.2.2007) näkemyksen mukaan seurakuntien suurin riski on kuitenkin seurakuntalaisten eroaminen kirkosta. Kirkon ja valtion välinen suhde on Suomessa erikoinen, sillä on maailmanlaajuisesti harvinaista, että valtio kerää verotuksen avulla kirkolle varoja. Muualla tämäntyyppistä kansankirkkoa, valtiokirkkoa, ei ole, vaan esim. Ruotsissa, Norjassa ja Virossa kirkon jäsenet maksavat kustannukset itse (Hietakangas 2007)

Seurakunnissa sisäisen valvonnan järjestäminen on vielä alkutekijöissään. Suomen seurakuntahallinto on kooltaan 1/30:s osa kunnallishallinnosta. Taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakankaan (21.2.2007) mukaan seurakuntakentässä ei ole siinä mielessä yhtään suurta talousyksikköä. Tästä näkökulmasta seurakuntiin ei olla myöskään esittämässä erillisiä sisäisen tarkastuksen yksiköitä. Suurimmissa seurakunnissa on sisäinen tarkastaja jo tälläkin hetkellä. Näitä seurakuntia ovat mm. Helsingin, Vantaan ja Turun seurakuntayhtymät. (Hietakangas 2007)

Kirkkohallitus on pyytänyt kaikkia seurakuntia päivittämään strategiatavoitteensa vuoteen 2015 asti (Hietakangas 2007, ks. myös EVL 2007b). Kuntarakenteessa tapahtuu kunnallishallinnon muutosten myötä paljon kuntien yhdistymisiä, jotka vaikuttavat kirkkolain 3:3:n mukaan myös seurakuntajaon muutoksiin. Seurakuntien yhdistymisten määrä ei kuitenkaan kulje tasatahtisesti kuntaliitosten määrän kanssa. Erot johtuvat kuntien ja seurakuntien erilaisista tehtävistä. Kuntien ja seurakuntien lukumäärien ero on ollut parin vuosikymmenen ajan noin 140:n suuruusluokkaa. Tämä kehitys todennäköisesti jatkuu samansuuntaisena, kun kuntaliitosten seurauksena syntyy myös joitakin seurakuntayhtymiä. Lukumäärien ero asettunee sadan tuntumaan. (EVL 2007a, 14)

Seurakuntien väestötietojärjestelmää ollaan kehittämässä vuoteen 2012 mennessä sellaiseksi, että seurakuntakentässä on jatkossa vain yksi atk-rekisteri. Tähän rekisteriin jokainen seurakunta vie omat esim. kastetietonsa, mutta koko järjestelmää ylläpidetään keskitetysti vain yhdestä paikasta. Tällä hetkellä ollaan myös selvittämässä mahdollisuuksia ja tarpeita keskittää

taloushallinnon toimintoja suurempiin yksiköihin. Hiippakunta tai rovastikunta esimerkiksi voisi jatkossa muodostaa yhden tilitoimiston tai talousyksikön, jossa mm. kirjanpito ja palkanlaskenta hoidettaisiin eli taloushallinnon asiantuntijat olisivat siellä. Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa on tällä hetkellä palkkalistoilla yhteensä n. 20 000 työntekijää eli keskisuuren kunnan asukasmäärän verran. (Hietakangas 2007)

3.3.1 Sisäisen valvonnan menetelmät

Kirkkohallituksen laatimassa tietopaketissa sisäinen valvonta jaetaan kolmeen osaan: sisäiseen tarkkailuun, sisäiseen tarkastukseen ja luottamushenkilöiden suorittamaan valvontaan. Sisäinen tarkkailu tarkoittaa jatkuvaa suunnittelun, delegoinnin, päätöksenteon, toimeenpanon ja seurannan tarkkailua (KH 2004, 6)

Kirkkohallituksen tietopaketissa sisäisen tarkkailun todetaan olevan nimenomaan johdon ja esimiesten tehtävä. Tarkkailun avulla voidaan varmistua siitä, että tehtävät hoidetaan oikeaan aikaan sovitulla tavalla ja tehokkaasti myönnettyjen voimavarojen puitteissa. Sisäisellä tarkkailulla varmistetaan mm., että ohje- ja johtosäännöt ovat ajan tasalla, tehtäväkuvat ovat järkeviä, vaarallisia työketjuja ei ole tai ne on tiedostettu.

Sisäinen tarkastus on kirkkohallituksen tietopaketin mukaan tarkastustarkoituksessa tehtyä valvontaa. Tavanomaisesti sisäistä tarkastusta hoitavat johtavat viranhaltijat ja esim. kirkkoneuvoston varapuheenjohtaja (KH 2004, 6) Vain suurimmissa seurakuntayhtymissä on sisäistä tarkastusta varten erikseen palkattua henkilökuntaa. Sisäiseen tarkastukseen kuuluvat mm. rahavarojen, arvopapereiden ja muun omaisuuden tarkastukset, hautausmaan katselmukset sekä kirkkovaltuuston päättämien tavoitteiden toteutumisen seuranta. Myös päätökset sopimusten allekirjoitusoikeuksista, tositteiden hyväksymisoikeuksista, täsmäytykset sekä atk-järjestelmien ja niiden käytön valvonta ovat osa sisäistä tarkastusta. Eri kohteiden turvallisuustarkastukset ovat myös sisäistä tarkastusta. (KH 2004, 7)

Kirkkohallituksen tietopaketin mukaan luottamushenkilöiden suorittama seuranta tarkoittaa sitä, että he tarkkailevat ja arvioivat seurakunnan toimintoja sekä johtamis- ja hallinnointitapoja, ottavat kantaa heille esitettyihin tietoihin seurakunnan toiminnasta ja taloudesta sekä hoitavat omalta osaltaan tiedonkulkua seurakuntalaisten ja seurakunnan välillä.

3.3.2 Sisäisen valvonnan kohteet

Kirkkohallituksen laatimassa tietopaketissa seurakuntien sisäisen valvonnan kohteet on jaettu ryhmiin seuraavasti:

- päätöksenteon sisäinen valvonta
- toiminnan sisäinen valvonta
- toiminnan ja talouden suunnittelun sisäinen valvonta
- kirjanpidon ja maksuliikenteen sisäinen valvonta
- henkilöstöasioiden sisäinen valvonta
- omaisuuden hallinnoinnin sisäinen valvonta
- tietohallinnon ja tietoturvan sisäinen valvonta
- avustusten, sopimusten ja projektien sisäinen valvonta
- omistajuuteen ja määräämisvaltaan perustuva sisäinen valvonta

Kirkkovaltuusto päättää seurakunnan visioista ja sen toteuttamiseen tarvittavista strategioista. Strategiat tarkistetaan esim. valtuustokausittain tai toimintaympäristössä tapahtuvien oleellisten muutosten vuoksi. Strategioiden toteuttamiseen tarvittavat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet määritellään vuosittain toiminta- ja taloussuunnitelmassa. Kirkkoneuvosto tarkistaa, että eri tehtäväalueiden tavoitteet tukevat kirkkovaltuuston päättämiä koko seurakunnan strategioita ja niiden toteuttamiseen tarvittavia tavoitteita. Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet eivät saa olla keskenään ristiriidassa. (KH 2004, 13)

Hallintoelimet vastaavat johtamastaan toiminnasta ja työalansa toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamisesta. Hallintoelinten tulee myös seurata tekemiensä päätösten toimeenpanoa. Mikäli hallintoelin on delegoinut päätösvaltaa alaiselleen toimielimelle tai viranhaltijalle, on toimivaltaa siirtäneellä viranomaisella vastuu tehdystä delegointipäätöksestä. Toimivaltaa siirtävän viranomaisen tulee varmistua siitä, että viranomainen, jolle toimivaltaa siirretään, osaa käyttää valtaansa asianmukaisesti. Delegointipäätöksen tehneeltä hallintoelimeltä ei poistu vastuu senkään jälkeen, kun päätösvaltaa on siirretty. (KH 2004, 13)

Seurakunnan päätöksenteko perustuu hyvän johtamis- ja hallintotavan mukaan julkisuusperiaatteeseen ja avoimuuteen. Päätöksentekoa ohjaa kirkkolaki ja -järjestys, muu seurakuntia

koskeva lainsäädäntö sekä muut seurakuntia koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet. Seurakunnan kannattaa tehdä päätöksentekoprosessista toimintokuvaus, mikä auttaa tunnistamaan päätöksenteon eri vaiheisiin sisältyvät riskit ja ohjaamaan valvontatoimenpiteitä riskien hallitsemiseksi. (KH 2004, 14)

Toiminnan sisäisellä valvonnalla on tehtävänä varmistaa kaikilla tasoilla, että toiminta ja talous on järjestetty palvelemaan tarkoituksenmukaisesti seurakunnan perustehtävää ja strategiaa sekä seurakuntalaisten tarpeita. Kirkkohallituksen tietopakettissa esitellään toiminnan seurannan ja analysoinnin tueksi sisäiseen valvontaan joitakin apuvälineitä, joiden avulla voidaan tutkia oman organisaation toimintaa, löytää kehittämismahdollisuuksia ja välttää toimintaan liittyviä riskejä. Samalla kuitenkin todetaan, että näiden työvälineiden käyttöönotto edellyttää runsaasti perehtymistä, aikaa ja sitoutumista sekä mahdollisesti ulkopuolisen asiantuntijan käyttöä.

Sisäisen valvonnan apuvälineiksi esitetään mm. seuraavia seikkoja (KH 2004, 17):

- prosessijohtaminen, johon kuuluu toimintaprosessien kuvaaminen seurakuntalaisten näkökulmasta ja sen avulla tekemällä toimintoketjut näkyviksi, voidaan löytää prosessien ongelmakohdat
- SWOT-analyysi, jossa kirjataan omat vahvuudet, heikkoudet, mahdollisuudet ja uhat
- laatujohtaminen, ns. Demingin ympyrä, jossa tulee esiin jatkuva kehittämisen ja oppimisen periaate ja joka jatkuvasti toistettuna parantaa toiminnan laatua
- itsearviointi, jossa jokainen arviointikohta pisteytetään ja arvioinnin jälkeen määritellään kehittämiskohteet, tarvittavat toimenpiteet, kehittämissvastuut ja toteutusaikataulut
- seurakuntalaisten kokemusten selvittäminen palveluprosessien toimivuudesta haastatteluilta, kyselylomakkeilla yms.
- parhaista käytännöistä oppiminen (benchmarking), jolloin jonkun muun järjestämä erinomainen toiminta nopeuttaa uuden oppimista ja auttaa havaitsemaan oman toiminnan puutteita ja tehottomuutta
- syy-seuraus-ketjujen arviointi miksi-kysymyksillä, jolloin kysymyksiä ketjuttamalla voidaan löytää ongelmien perimmäinen syy ja tehdä korjaukset ongelman ytimeen
- tasapainotettu tulokortti (balanced scorecard), jossa kytketään toisiinsa pitkän ajan suunnittelu ja lyhyen ajan toiminnalliset tavoitteet arviointikohtinaan taloudellinen suorituskyky,

asiakastulokset, sisäisten prosessien tehokkuus sekä organisaation oppimisen näkökulma ja jossa näille arviointikohdille etsitään selkeät mittarit, joilla toiminnan kehittymistä seurataan

Koska seurakuntien kaikesta toiminnasta vain pienehkö osa on lakisääteistä, seurakunnalla on mahdollisuuksia valita toiminnan painopistealueita. Priorisoinnin kautta toiminta sopeutetaan tulojen edellyttämälle tasolle. Toiminnan tavoitteet ja määrärahat eivät saa olla keskenään ristiriidassa. Toiminta- ja taloussuunnitelman laatimisen yhteydessä tehdään aina valintoja tulojen, menojen ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumiseen liittyvien epävarmuustekijöiden kesken. Talousarvion valmistelun yhteydessä pienennetään riskejä noudattamalla varovaisuuden periaatetta ja talousarvion toteutumiseen liittyviä riskejä vähennetään säännöllisen ja riittävän kattavan seurantajärjestelmän avulla. (KH 2004, 18) Ennen investointiesityksen tekoa selvitetään myös vaihtoehtoisten toimintatapojen mahdollisuudet ja tutkitaan investointeihin liittyvät riskit.

Seuraavan vuoden talousarviosta sekä toiminta- ja taloussuunnitelmasta tiedotetaan seurakuntalaisille. Toiminnallisten tavoitteiden ja talousarvion toteutumisesta raportoidaan johtokunnille, kirkkoneuvostolle ja -valtuustolle taloussäännössä määritellyn aikataulun ja tapojen mukaan. Raporttien analysointi ja nopea puuttuminen suunnitelmista poikkeaviin toteutumiin on osa toimivaa sisäistä valvontaa. Esimiesasemassa olevat viranhaltijat vastaavat raporttien laadinnasta. Kirkkoneuvoston/seurakuntaneuvoston/ kappelineuvoston sekä johto- ja toimikuntien on seurattava toimintasuunnitelman ja talousarvion toteutumista. Seuranta järjestetään niin reaaliaikaiseksi, että korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä mahdollisimman nopeasti. (KH 2004, 20)

Kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa on noudatettava kirkkolakia ja -järjestystä, soveltuvin osin kirjanpitolakia (30.12.1997/1336) sekä kirkkohallituksen ja kirjanpitoasioiden neuvottelukunnan antamia ohjeita ja muuta lainsäädäntöä sekä seurakunnan taloussääntöä ja muita omia ohjeita. Tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista. Kirjanpidon on tuotettava myös talousarvion toteutumisen seurannan sekä kirkkohallituksen ja muiden viranomaisten edellyttämät tiedot.

Kirjanpidon ja maksuliikenteen järjestämisessä ja hoitamisessa noudatetaan taloussäännön määräyksiä ja kirkkoneuvoston antamia ohjeita. Kirkkoneuvosto huolehtii siitä, että seurakunnalla on käytettävissään kirjanpidon ja maksuliikenteen hoitamista varten riittävästi ammattitaitoa. (KH 2004, 20) Kirkkoneuvosto vastaa siitä, että seurakunnan kirjanpitoa ja maksuliikennettä ohjaavat säännökset ja ohjeet ovat ajan tasalla ja että niitä hoitavalla henkilöstöllä on riittävä koulutus tehtävien hoitamiseen. Kirjanpidon, maksuliikenteen ja palkanmaksun tehtäviä tulee eriyttää niin, että vaarallisia työketjuja ei synny. Vaarallisilla työketjuilla tarkoitetaan sitä, että esim. sama henkilö tilaa tavaran taikka palvelun, vastaanottaa ja hyväksyy siitä tulleen laskun ja laittaa laskun maksettavaksi. (KH 2004, 21)

Henkilöstöasioiden hyvä hoito edellyttää voimassa olevien lakien ja asetusten, virka- ja työehtosopimusten sekä muiden henkilöstöasioita koskevien määräysten, päätösten ja ohjeiden noudattamista. Kirkkoherra ja talouspäällikkö vastaavat henkilöstöasioiden asianmukaisesta hoidosta, mikäli seurakunnassa ei ole siirretty tätä valtaa ja vastuuta jollekin toiselle viranhaltijalle. Palkka-asiamies valvoo virka- ja työehtosopimusten noudattamista. Työkyvyn seuraaminen ja arviointi ovat tärkeä osa työyhteisön kehittämistä. Henkilöriskejä arvioitaessa on huomattava, että henkilöstöresurssit ovat seurakuntien keskeisin voimavara. (KH 2004, 22) Henkilöstöriskejä voidaan ehkäistä henkilöstövalinnoilla, töiden oikealla jakamisella sekä päivittäisellä valvonnalla. Uuden henkilön palkkaaminen on merkittävä investointi seurakunnalle. Ennen hakuprosessin aloittamista selvitetään muut tarkoituksenmukaiset vaihtoehdot hoitaa työvoimavaje (palvelun ostaminen, määräaikaisten tehtävät, verkostoituminen, yhteistyö naapuriseurakuntien kanssa jne.). (KH 2004, 23)

Omistaminen on väline toiminnan järjestämiseksi ja palveluiden tuottamiseksi. Seurakunnan omaisuuden on oltava seurakunnan toimintaa tukevaa taikka tuloa tuottavaa ja sen on oltava tarkoituksenmukaisessa käytössä. Kirkkoneuvosto antaa ohjeet sijoitustoiminnan hoitamiseen. Kirkkohallituksen täysistunto on hyväksynyt sijoitustoiminnan eettiset periaatteet 18.8.1999.(KH 2004, 24) Kirkkohallitus on antanut uudet vastuullisen sijoittamisen ohjeet vuonna 2007.

Seurakunta vakuuttaa omaisuutensa ottaen huomioon oman riskinsietokykynsä. Riskien kartoittaminen, mahdollisten vahinkojen ennalta ehkäiseminen sekä vahinkojen systemaattinen seuranta ja valvonta vähentävät riskejä ja alentavat vakuutusmaksuja. Hyvä valmiussuunnitelu varmistaa, että seurakunta pystyy jatkamaan toimintojaan mahdollisimman pienin mene-

tyksin, vaikka sen toiminta häiriintyisi jonkin sisäisen tai ulkoisen tapahtuman takia. Omaisuus, johon liittyy suojeluvelvollisuus, on hoidettava ja säilytettävä annettujen suojelu- ym. ohjeiden mukaisesti. Seurakunnan hankinnat tulee tehdä hyvän hallintotavan mukaisesti ja noudattaen lakia julkisista hankinnoista. (KH 2004, 24)

Tietohallinnon tavoitteena on järjestää ja turvata tietoresurssit seurakunnan toiminnan suunnittelutyössä, johtamisessa, toteuttamisessa ja valvonnassa. Tietoturvan päämääränä on turvata asiakirjoissa olevien tietojen käyttö, tietoverkkojen ja tietojärjestelmien keskeytymätön toiminta ja estää niiden käyttö ilman valtuuksia. Sen lisäksi varmistetaan tietojen ja tietojärjestelmien luotettavuus ja käytettävyys. Lähtökohtana on, että kaikki seurakunnan tietoverkkoja ja tietojärjestelmiä käyttävät huolehtivat omalta osaltaan tietoturvallisuudesta. Seurakunnan tulee arvioida, mitkä uhkatekijät luovat sille merkittäviä tietoturvariskejä. Riskienhallinnan tulee kattaa sen toiminnan kannalta olennaiset tietoriskit. Viranomaistehtävät, seurakuntalaisille järjestettävät palvelut ja pysyvästi säilytettävät tiedot edellyttävät tietojen ja tietojärjestelmien suojausta ja käytettävyttä. Jokaisella järjestelmällä on pääkäyttäjä, joka huolehtii ohjeiden noudattamisesta ja jokaisella pääkäyttäjällä on varahenkilö, jolla on riittävät tiedot ja taidot asian hoitamiseen. Riskienhallinnan tavoitteena on toiminnan jatkuvuuden varmistaminen. Riskienhallinnassa varaudutaan erilaisiin tietojen käsittelyyn ja tietoturvaan liittyviin poikkeustilanteisiin. Poikkeustilanteiden varalle suunnitellaan palautussuunnitelmat normaaliin käytäntöön siirtymiseksi. Palautussuunnittelun lähtökohtana ovat eri työmuotojen edustajien arviot tietojärjestelmien toiminnan välttämättömydestä ja sitä kautta tuleville vaatimuksille järjestelmien palauttamisajoista. Toiminnan jatkuvuuden turvaaminen edellyttää toimitilojen fyysistä turvallisuutta, poikkeustilanteisiin varautumista ja muun varmistuksen jatkuvaa toteuttamista sekä varasuunnitelmien tekemistä. (KH 2004, 25)

Kirkkolain mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saa käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien hoitamiseen. Sen vuoksi avustuksia myönnettäessä tulee aina harkita, mikä on seurakunnan tehtävä ja tukeeko avustuksen hakijan toiminta seurakunnan toimintaa ja päämääriä (KL 15:1). Sopimukset laaditaan seurakunnan edut turvaten ja niiden on noudatettava po. alan yleisiä sopimusehtoja. Sopimuksien valvonnassa kiinnitetään huomiota niiden laadintaan, täytäntöönpanoon ja noudattamiseen. Sopimusten valvontavastuu on sopimuksen hyväksyjällä tai sen/hänen määräämällä henkilöllä. Jokaiselle sopimukselle tai sopimusryhmälle nimitään valvontavastuussa oleva henkilö. Alkuperäiset sopimukset arkistoidaan ja työkappaleina käytetään jäljennöksiä. Seurakunnan omina projekteina toteutettavista hankkeista, kehittä-

miskohteista ja tutkimuksista laaditaan yksityiskohtaiset projektisuunnitelmat aikatauluineen, kustannusarvioineen ja projektiin osallistuvine henkilöineen. Projektista on toimitettava projektin asettaneelle hallintoelimelle loppuraportti, jossa selvitetään projektisuunnitelman toiminnallinen ja taloudellinen toteutuminen sekä mahdolliset jatkotoimenpiteet. (KH 2004, 27)

Omistajaohjauksella tarkoitetaan niitä tavoitteita ja menettelytapoja, joita seurakunta omistajana ja/tai määräämisvallan omaavana kohdistaa tytär- tai osakkuusyhteisöihin. Jokaiselle tytäryhteisölle asetetaan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, joiden toteutumista seurataan vuosittain. Tytäryhteisöiltä edellytetään hyvää johtamis- ja hallinnointitapaa. Kirkkoneuvosto nimeää ehdokkaansa yhteisöjen hallitukseen. Seurakuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen toimintaan ja talouteen liittyviä riskejä arvioidaan säännöllisesti. Kirkkoneuvosto valvoo omistajaohjauksella ja määrittelee omistajaohjauksen pysyvät strategiset tavoitteet. (KH 2004, 28)

Edellä luetellut seikat ovat niitä, jotka ilmenevät kirkkohallituksen laatimasta Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketista. Näin kirkkohallitus on ohjeistanut pieniä ja keskisuuria seurakuntia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa.

4 KYSELYTUTKIMUS

Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskeva postikysely toteutettiin elokuussa 2007 kahteenkymmeneen seurakuntaan. Kysely lähetettiin kahteen/kolmeen 4 000-18 000 jäsenen seurakuntaan, jotka sijaitsivat eri hiippakuntien alueilla. Tutkimuksen ulkopuolelle jäi ainoastaan Porvoon hiippakunta eli Suomen ruotsinkieliset seurakunnat. Tutkimuksen voidaan katsoa olevan otos keskisuurista seurakunnista vaikka kirkon piirissä ei ole erikseen määritelty, mikä on pienen, keskisuuren tai suuren seurakunnan jäsenmäärää.

Kysely osoitettiin sekä seurakuntien kirkkoherroille että talouspäälliköille. Viidestätoista seurakunnasta vastattiin kyselyyn eli seurakuntatasolla vastausprosentti oli 75. Kun kyselylomakkeita lähetettiin yhteensä 40 kappaletta ja vastauksia tuli 22 kappaletta, oli vastauspro-

sentti 55 kaikkien kyselyn saaneiden osalta. Vastaajista kirkkoherroja ja talouspäälliköitä oli molempia 9 sekä 4 vastaajaa, jotka eivät ilmoittaneet virkanimikettään. Seitsemästä seurakunnasta (47 %) kyselyyn vastasivat sekä kirkkoherra että talouspäällikkö. Kyselylomake on liitteenä 1.

Kyselyn tulokset on koottu liitteeseen 2 seurakuntakoon ja vastaajien ammattiryhmien mukaan. Seurakunnat jakautuivat asukasluvun perusteella tasan kolmeen ryhmään, jolloin jokaiseen tuli viisi seurakuntaa. Seurakuntaryhmät ovat 4 000-9 000 jäsenen seurakunnat, 9 001-14 000 jäsenen seurakunnat ja 14 001-18 000 jäsenen seurakunnat. Eniten vastauksia (8) tuli keskiryhmän eli 9 001-14 000 jäsenen seurakunnista, siis varsin keskikokoisista seurakunnista. Seuraavassa analysoidaan kyselyn päätuloksia kysymysjärjestyksessä. Vastausjakaumia on selostettu tarkemmin myös liitteessä 2.

1 Onko seurakunnassanne laadittu **ohjeet** sisäiselle valvonnalle ja riskienhallinnalle?

Sisäisen valvonnan ohjeita on vastaajaseurakunnissa laadittu melko hyvin. Kaikista 22:sta kyselyyn vastanneesta 32 % ilmoitti, että seurakunnassa on laadittu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet ja 36 % ilmoitti, että ohjeet on laadittu osittain. Osa seurakuntien ohjeista on laadittu jo ennen kirkkohallituksen vuonna 2004 julkaisemaa sisäisen valvonnan tietopakettia. Kirkkohallitus on myös vuonna 1999 antanut seurakunnille ohjeita sisäisen valvonnan järjestämisestä (EVL 1999).

2 Onko seurakunnassanne **toteutettu** sisäinen valvonta ja riskienhallinta seurakunnan laatimien ohjeiden avulla?

Sisäinen valvonta ja riskienhallinta on toteutunut seurakuntien laatimien ohjeiden avulla yhdeksän (41%) vastaajan mielestä ja osittain kuuden (27 %) vastaajan mielestä. Parhaiten sisäinen valvonta näyttää toteutuneen niissä seurakunnissa, joissa ohjeet on laadittu jo ennen kirkkohallituksen vuonna 2004 antamaa tietopakettia. Sisäisen valvonnan toteuttaminen laadittujen ohjeiden avulla näyttää enemmänkin olevan vasta tekeillä seurakunnissa.

Vuonna 2001 eli ennen kirkkohallituksen tietopaketin julkaisemista sisäisen valvonnan ohjeet vahvistaneista kahdesta seurakunnasta vastattiin avoimeen kysymykseen

MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA

”laadinnassa otettiin huomioon ohjeet ja kokemukset kunnan puolella”

- kirkkoherra, 14 001-18 000 jäsenen seurakunta

”ohjeemme koskevat lähinnä taloudellisten asioiden sisäistä valvontaa”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta

Vuonna 1999 seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet laatineesta seurakunnasta vastattiin sisäisen valvonnan toteutuneen vain osittain. Avoimeen kysymykseen seurakunnasta todettiin

”ohjeiden soveltamiseen käytäntöön tulisi kiinnittää huomiota”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta

Seurakunnasta, missä kirkkoneuvosto on vahvistanut sisäisen valvonnan yksittäisiä asioita eikä varsinaista ohjenippua ole koottu yhteen mutta, jossa sisäinen valvonta on toteutettu, vastattiin

”ohje- ja johtosäännöt vahvistettu v. 2006, sisäisen valvonnan perusasiat kunnossa, joissain yksittäisissä asioissa parantamisen varaa”

- taluspäällikkö, 14 001-18 000 jäsenen seurakunta

3 Kirkkohallitus on vuonna 2004 laatinut **HYVIEN JOHTAMIS- JA HALLINTOTAPOJEN SEKÄ SISÄISEN VALVONNAN KEHITTÄMINEN SEURAKUNNASSA** - tietopaketin. Onko tietopaketti Teille tuttu?

Tietopaketti tunnettiin seurakunnissa hyvin. Vain yksi 22:sta vastaajasta ilmoitti, ettei tunne tietopakettia. Vastaaja oli kirkkoherra 14 001-18 000 jäsenen seurakunnasta, missä sisäisen valvonnan ohjeet on vahvistettu vuonna 2001 ja seurakunnassa on myös toteutettu ohjeiden avulla sisäinen valvonta ja riskienhallinta.

4 Soveltuuko ko. tietopaketti seurakuntanne tarpeisiin

Kymmenen (45 %) vastaajaa piti tietopakettia soveltuvana seurakuntansa tarpeisiin ja 11 (50 %) osittain soveltuvana. Pienemmät seurakunnat kokivat kirkkohallituksen tietopaketin liian laajaksi eikä sellaisenaan käytännön työhön soveltuvaksi.

Niistä seitsemästä seurakunnasta, mistä kyselyyn vastasivat sekä kirkkoherra että taluspäällikkö, ainoastaan yhdessä seurakunnassa molemmat viranhaltijat pitivät tietopakettia täysin soveltuvana seurakuntansa tarpeisiin (4 000-9 000 jäsenen, 23 työntekijän seurakunta, jossa sisäisen valvonnan ohjeet ovat tekeillä).

Lisäkysymykseen, MIKSI SOVELTUU VAIN OSITTAIN/EI LAINKAAN, vastattiin seuraavasti:

”pienemmissä seurakunnissa päästään hallinnollisesti kevyemmällä toimilla riittävään valvontaan”

- taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää

”seurakuntamme on liian pieni ja henkilökunta liian vähälukuinen noin suureen organisaation ja ohjeistuksen toteuttamiseen”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 19 työntekijää

”ohjeet aivan liian suureen yksikköön, meiltä ei aina löydy erillisiä hyväksyjä ja maksumääräyksenantajia. Porukkaa ei yksinkertaisesti riitä ja ihan vain siihen ei kannata palkatakaan”

- kirkkoherra, sama 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 19 työntekijää

Seurakunnasta missä sisäisen valvonnan ohjeet on vahvistettu vuonna 2005, vastattiin

”ohje voisi olla yksityiskohtaisempi, tosin olemme tehneet täällä siitä sellaisen”

- taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 29 työntekijää

Seurakunnasta, jossa sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu, vastattiin

”pieneen seurakuntaan soveltuu kevyempi malli”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 13 työntekijää

5 Mikä merkitys ko. tietopaketilla on/on ollut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **ohjeiden laadintatyössä**?

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadintatyössä tietopaketilla näyttää vastausten perusteella olevan vähäisempi merkitys 9 001-14 000 jäsenen seurakunnissa. Muiden ryhmien osalta vastaukset menivät tasan suuren ja vähäisen merkityksen välillä. Ainostaan yhdessä seurakunnassa (14 001-18 000 jäsentä) sekä kirkkoherra että taluspäällikkö katsoivat tietopaketilla olevan suuren merkityksen ohjeiden laadintatyössä. Tässä seurakunnassa oli osittain myös jo laadittu ohjeita seurakunnan sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan.

6 Pystytekö mielestänne ko. tietopaketin avulla **laatimaan** seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **ohjeet**?

Kyselyyn vastanneista 64 % (14) ilmoitti pystyvänsä tietopaketin avulla laatimaan oman seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet. Pienemmät seurakunnat valittivat muun muassa ajan puutetta ohjeiden laatimiseen.

Tietopaketin avulla sisäisen valvonnan ohjeet laatimaan pystyvistä vastasi viisi seuraavasti lisäkysymykseeni MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA:

”täytyy pitää järki päässä, olemme pieni seurakunta”

- kirkkoherra, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 19 työntekijää, oman seurakunnan ohjeita ei ole laadittu

”yksittäisistä asioista on päätökset, ohjeistusta ei ole koottu yhtenäiseksi ohjeeksi”

- taluspäällikkö, 14 001-18 000 jäsenen seurakunta, 52 työntekijää, oman seurakunnan ohjeita vahvistettu osittain

”laatiminen on lähes yksinomaan talousjohtajan vastuulla; aika ei tahdo riittää kaiken tekemiseen”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää, oman seurakunnan ohjeet vahvistettu vuonna 1999

”kunhan olisi aikaa laatia uudet ohjeet !!!”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 22 työntekijää, oman seurakunnan ohjeet vahvistettu v. 2001

”Jämyä johtamiseen”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 23 työntekijää, oman seurakunnan ohjeet tekeillä

7 Mikä merkitys ko. tietopaketilla on/on ollut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **toteuttamisessa**?

Tietopaketin merkityksen seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa koki vähäiseksi puolet vastaajista. Varsinkin 4 000-14 000 jäsenen seurakunnissa tietopaketin merkitys koettiin vähäiseksi. Ainoa seurakunta, josta sekä kirkkoherra että taluspäällikkö vastasivat, että kirkkohallituksen tietopaketilla ei ole mitään merkitystä oman seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa, ei myöskään ole laatinut seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita (4 000-9 000 jäsenen, 19 työntekijän seurakunta).

8 Pystytekö mielestänne ko. tietopaketin avulla toteuttamaan seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan?

Puolet vastaajista ilmoitti pystyvänsä toteuttamaan seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kirkkohallituksen julkaiseman tietopaketin avulla. Varsinkin tutkimuksen suurimmista eli 14 001-18 000 jäsenen seurakunnista vastattiin näin. Ajan puutetta valittivat etenkin alle 14 000 jäsenen seurakunnat.

Lisäkysymykseen, MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA, on kolme niistä yhdestätoista vastaajasta, jotka ovat ilmoittaneet pystyvänsä toteuttamaan sisäisen valvonnan ko. tietopaketin avulla, halunnut lisätä seuraavaa:

”ajan puutteen vuoksi ei ole ehditty laatia kirjallista ohjetta. Sisäinen valvonta toteutuu käytännössä. Sisäisen valvonnan ohjeet tulisi laatia myös seurakuntakohtaisesti. Kirkkohallituksen ohjeistus hyvä”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen, 23 työntekijän seurakunta,
sisäisen valvonnan ohjeet ovat tekeillä

”edelleen tarvittaisiin enemmän aikaa !!!”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen, 22 työntekijän seurakunta,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

”käytännön toteutuksena kehittämistä ja motivoimista”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen, 38 työntekijän seurakunta,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 1999

Lisäksi kirkkoherra 4 000- 9000 jäsenen seurakunnasta vastasi lisäkysymykseen

”en ole perehtynyt, taluspäällikkö hoitaa”

9 Onko ko. tietopaketti mielestänne riittävän kattava?

Riittävän kattavana tietopakettia piti 77 % (17) vastaajista. Tutkimuksen suurimmat seurakunnat pitivät kirkkohallituksen laatimaa tietopakettia riittävän kattavana kun taas alle 9 000 jäsenen seurakunnista vastattiin päinvastoin.

10 Onko ko. tietopaketti mielestänne riittävän selkeä?

Riittävän selkeänä tietopakettia piti myös 77 % (17) vastaajista. Tietopakettia pidettiin riittävän selkeänä varsinkin suurimmissa kyselyyn vastanneissa seurakunnissa eli 9 001-18 000 jäsenen seurakunnissa.

11 Mitä mahdollisia puutteita näette tietopaketissa?

Kysymykseen tuli viisi vastausta seuraavasti:

”käsittelee enemmän isojen seurakuntien ongelmia. Muuten se kattaa tosi paljon”

- kirkkoherra, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 19 työntekijää, oman seurakunnan sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu

”tarkoitettu isojen seurakuntien tarpeisiin”

- taluspäällikkö, sama seurakunta;
- molemmat seurakunnan vastaajat pitivät tietopakettia riittävän selkeänä, mutta ei riittävän kattavana

”ohje on laaja ja kattava; tämänkin kokoinen seurakunta joutuu laatimaan oman sovellutuksen”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää, oman seurakunnan sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 1999; vastaaja piti tietopakettia sekä riittävän kattavana että selkeänä

”liian muodollinen”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 13 työntekijää, oman seurakunnan sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu; vastaaja piti tietopakettia riittävän kattavana mutta ei riittävän selkeänä

”en ole perehtynyt, taluspäällikkö hoitaa”

- kirkkoherra, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta

Vastausten perusteella voidaan todeta, että pienille ja keskisuurille seurakunnille tarkoitettu kirkkohallituksen tietopaketti on onnistunut parhaiten auttamaan suurempien seurakuntien tarpeissa. Tietopaketti ei palvele laajuutensa ja sisältönsä osalta yhtä hyvin pienempiä seurakuntia.

12 Mikä merkitys seurakunnallenne on kirkkohallituksen muulla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksella?

Puolet vastaajista ilmoitti, että kirkkohallituksen muulla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksella on vähäinen merkitys. Näin vastattiin varsinkin 9 001-14 000 jäsenen seurakunnista. Muissa ryhmissä vastaukset menivät melko tasan suuren ja vähäisen merkityksen välillä. Kukaan vastaajista ei ilmoittanut, että muulla ohjeistuksella ei olisi merkitystä.

Kun kysyin edelliseen kysymykseen liittyen, MILLÄ OHJEISTUKSELLA ON OLLUT MERKITYSTÄ/MILLÄ TAVOIN, sain kolme seuraavaa vastausta niiltä, jotka olivat vastanneet, että kirkkohallituksen muulla ohjeistuksella on suuri merkitys:

”ohjeilla kiinnitetään huomiota riskien valvonnan tarpeisiin. Ohjeet ovat yleistasoisia ja edellyttävät paikallista soveltamista, koska seurakunnat ovat erikokoisia”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen, 38 työntekijän seurakunta, sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 1999

”mahdollisuuksiemme (= voimavarojemme) mukaan suhtaudumme kirkkohallituksen antamaan ohjeistukseen vakavasti”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen, 22 työntekijän seurakunta, sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

”ohjeet tuli laadittua”

- kirkkoherra, 14 001-18 000 jäsenen, 57 työntekijän seurakunta, sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

13 Oletteko osallistunut kirkkohallituksen järjestämään sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen?

Kirkkohallituksen koulutukseen osallistumisella tai osallistumattomuudella ei näyttäisi olevan merkitystä siihen, millä aikataululla seurakunnissa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita laadittu. Kaikista vastaajista vain kuusi (27 %) on osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen. Neljä taluspäällikköä (44 %) ilmoitti osallistuneensa koulutukseen. Eniten koulutukseen on osallistuttu 9 001-14 000 jäsenen seurakunnista.

14 Onko kirkkohallituksen järjestämä koulutus auttanut seurakuntaanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinnassa?

Kirkkohallituksen järjestämä koulutus ei vastaajien (36 %) mielestä ole auttanut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinnassa. Saman verran (36 %) jätti vastaamatta kysymykseen, koska koulutukseen oli osallistunut kaikista vastaajista vain kuusi. Näistä kuudesta kaksi katsoi koulutuksen auttaneen ohjeiden laadintatyössä ja neljä katsoi sen auttaneen osittain.

Lisäkysymykseen MILTÄ OSIN KOULUTUS ON AUTTANUT , yksi koulutukseen osallistunut vastasi

”muistuttanut mitä on tekemättä”

- 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, ohjeet vahvistettu vuonna 1999

15 Entä seurakuntanne **sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa?**

Kirkkohallituksen järjestämä koulutus ei vastaajien (41 %) mielestä ole auttanut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa. Kirkkohallituksen koulutukseen osallistuneiden mielestä koulutuksella on ollut vain osittain merkitystä seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa. Ainoastaan yksi koulutukseen osallistuneista, talouspäällikkö, vastasi koulutuksen auttaneen oman seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa (14 001-18 000 jäsenen seurakunta). Seurakunnassa on vahvistettu sisäisen valvonnan ohjeita osittain kirkkoneuvostossa vuonna 2007.

Lisäkysymykseen MILTÄ OSIN KOULUTUS ON AUTTANUT, vastattiin

”kehittämään riskit paljastavia toimintaketjuja”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää,
seurakunnassa oli vahvistettu sisäisen valvonnan ohjeet jo vuonna 1999

16 Onko kirkkohallituksen antama ohjeistus ja koulutus seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseksi ja ohjeiden laatimiseksi ollut mielestänne riittävää?

Suurin osa, 59 %, vastaajista katsoi, että kirkkohallituksen antama ohjeistus ja järjestämä koulutus on ollut riittävää seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseksi ja ohjeiden laatimiseksi. Näin vastanneet olivat yli 9 000 jäsenen seurakunnista.

Koulutusta riittävänä pitänyt ja kirkkohallituksen koulutukseen osallistunut seurakunta, jossa oli vahvistettu sisäisen valvonnan ohjeet vuonna 1999 vastasi kysymykseen MINKÄLAISTA OHJEISTUSTA/KOULUTUSTA TOIVOISITTE LISÄÄ

”käytännön sovelluksia ja hyviä käytäntöjä, hengellisen johdon kouluttamista; asia ei ole tuttu”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 9 001-14 000 jäsenen, 38 työntekijän seurakunta

Seurakunnasta, joka ei pitänyt kirkkohallituksen ohjeistusta riittävänä ja josta taluspäällikkö oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen, mutta seurakunnassa ei ole laadittu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita, vastattiin lisäkysymykseen MINKÄLAISTA OHJEISTUSTA/KOULUTUSTA TOIVOISITTE LISÄÄ

” pieniä seurakuntia ei ole huomioitu”

- taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen, 19 työntekijän seurakunta

”koulutus tulee ilmoittaa jo koulutussuunnitelmaa tehtäessä, kirkkohallituksesta tulee tietoa yleensä n. 1 ½ kk etukäteen.

Missä sisäinen valvonta???”

- kirkkoherra, sama 4 000-9 000 jäsenen seurakunta 19 työntekijää

Taluspäällikkö 14 001-18 000 jäsenen, 52 työntekijän seurakunnasta, toivoi ”mallisääntöä”.

Tämä seurakunnan taluspäällikkö ei ole osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen. Seurakunnassa kirkkoneuvosto on osittain vahvistanut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita.

17 Oletteko osallistunut jonkun muun järjestän sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen?

Jonkun muun kuin kirkkohallituksen järjestämään sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen ei seurakunnista juurikaan ole osallistuttu. Ainoastaan kaksi vastaajaa oli osallistunut joko vakuutusyhtiön tai turva-alan yrityksen järjestämään koulutukseen ja kolme vastaajaa kirkon koulutuskeskuksen antamaan koulutukseen osana suurempaa koulutuskokonaisuutta. Näistä viidestä vastaajasta neljä oli osallistunut myös kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen.

18 Mikä merkitys tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla on seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa ja ohjeiden laatimisessa?

Vastaukset hajaantuivat tasan suuren ja vähäisen merkityksen välillä. Vastaajien mielestä tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla on suuri merkitys 4 000-9 000 jäsenen ja 14 001-18 000 jäsenen seurakunnissa. Vähäinen merkitys tuomiokapitulin ohjeilla oli varsinkin 9 001-14 000 jäsenen seurakunnissa.

Tähän kohtaan liittyneeseen erilliseen kysymykseen: MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA, tuli vastaus seurakunnasta, joka katsoi tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla olevan suuren merkityksen

”suhtaudumme vakavasti myös kapitulista tulevaan ohjeistukseen”

- kirkkoherra/taluspäällikkö 4 000-9 000 jäsenen, 22 työntekijän seurakunta,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

19 Mikä merkitys seurakunnallenne on kunnallishallinnon vastaavista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeista?

Kunnallishallinnon sisäisen valvonnan ohjeilla on ollut merkitystä varsinkin yli 14 000 jäsenen seurakunnissa. Sen sijaan 9 001-14 000 jäsenen seurakuntien vastaajista puolet katsoi, et-

tä kunnallishallinnon ohjeilla on ollut suuri merkitys seurakunnalle ja puolet, että ohjeilla ei ole ollut merkitystä.

Kysymykseen, MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA, vastattiin seuraavasti:

”v. 2001 oli hyvin vähän kirkollista ohjeistusta, joten apua etsittiin kunnalliselta taholta”

- kirkkoherra/taluspäällikkö, 4 000-9 000 jäsenen, 22 työntekijän seurakunta, sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001; ei ole osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen, vaan ilmoitti saaneensa tietoa muun koulutuksen yhteydessä

”hyödynnetty kokemuksia kunnan puolelta”.

- kirkkoherra, 14 001-18 000 jäsenen, 57 työntekijän seurakunta, sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001; ei ole osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen

20 Kenen vastuulla mielestänne seurakunnassa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatiminen?

Kysymykseen vastattiin hyvin eri tavoin. Vastausten perusteella näyttää siltä, että seurakunnissa ei ole itsestään selvää, kenen vastuulla seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatiminen on. Kirkkolain ja kirkkohallituksen tietopaketin mukaan vastuu on kirkkoneuvoston. Puolet vastaajista eli 11 on ilmoittanut kirkkoneuvoston jossain muodossa vastauksissaan. Näistä neljä on vastannut pelkästään kirkkoneuvosto ja loput seitsemän vastausta ovat erilaisia muunnelmia kirkkoneuvoston, kirkkoherran ja taluspäällikön/taloushallinnon välillä. Kaikista vastaajista neljä (18 %) katsoi ohjeiden laatimisen olevan kirkkoherran ja taluspäällikön vastuulla ja neljä (18 %) pelkästään taluspäällikön/henkilöstöhallinnon vastuulla.

Vastausten hajaantuminen ja monet erilaiset vastausyhdistelmät kertovat osaltaan siitä, että seurakuntien organisaatorakenne ei ole riittävän selkeä sisäisen valvonnan ja riskienhallin-

nan järjestämiselle. Kun organisaatorakenteessa on epäselvyyttä, on sitä sen jälkeen myös ohjeiden laadintatyössä ja niiden soveltamisessa.

Seurakunnille annettavissa ohjeissa ja säännöissä tulisi selvästi mainita kumman johtavan vi-
ranhaltijan, kirkkoherran vai taluspäällikön, vastuulla seurakunnan sisäisen valvonnan ja
riskienhallinnan hoitaminen ja järjestäminen on. Nykymuotoinen maininta, kirkkoneuvosto,
ei riitä, ellei asiaa tule siten automaattisesti ymmärtää kirkkoneuvoston puheenjohtajana kirk-
koherran vastuulla olevaksi (KL 10:2). Olisi luonnollista, että nykyistä selvemmän säännön
puuttuessa, vastuu on kirkkoherralla kirkkoneuvoston puheenjohtajana. Kirkkoneuvoston pu-
heenjohtaja voi tosin kirkkojärjestyksen 9:1.3:n mukaan olla kirkkoherran ja kirkkoneuvoston
yhteisellä päätöksellä myös kirkkoneuvoston varapuheenjohtaja eli luottamushenkilö.

Kirkkoneuvosto vastauksen antaneet vastaajat olivat kaikki joko alle 9 000 jäsenen seura-
kunnista tai yli 14 000 jäsenen seurakunnista. Yksi 14 001-18 000 jäsenen seurakunnan ta-
luspäällikkö vastasi kysymykseen kirkkoneuvosto, kun saman seurakunnan kirkkoherra vas-
tasi **kirkkoneuvosto/taloushallinto**.

Kirkkoherra, taluspäällikkö, kirkkoneuvosto vastauksen antaneet olivat kaikki 9 001-
14 000 jäsenen seurakunnista. **Kirkkoherra, taluspäällikkö** vastasivat pääasiassa alle 9 000
jäsenen seurakunnat. **Taluspäällikkö/henkilöstöhallinto** vastasi kaksi alle 9 000 jäsenen
seurakuntaa ja kaksi 9 001-14 000 jäsenen seurakuntaa.

Kaksi vastaajaa 14 001-18 000 jäsenen seurakunnista vastasi sisäisen valvonnan ja riskienhal-
linnan ohjeiden laatimisen olevan **kaikkien esimiesten, erityisesti kirkkoherran ja talous-
päällikön** vastuulla. Yksi 14 001-18 000 jäsenen seurakunnan taluspäällikkö katsoi sisäisen
valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimisen olevan **koko henkilöstön ja luottamus-
henkilöiden** vastuulla.

21 Entä seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **toteuttamisesta huolehtiminen?**

Vastaukset hajaantuivat jälleen hyvin paljon. Seurakunnissa ei siis näytä myöskään olevan selvää kuvaa siitä, kenen vastuulla seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisesta huolehtiminen on.

Kahdessa vastauksessa pyydettiin katsomaan kirkkolakia ja todettiin sisäisen valvonnan toteutusvastuun olevan kirkkoherralla, taluspäälliköllä, kirkkoneuvostolla, ihan tilivelvollisilla. Kirkkolaki määrittelee vastuun kirkkoneuvostolle, mutta vastauksista päätellen seurakunnissa kaivattaisiin tarkempia, käytännönläheisempiä ohjeita. Olisi tärkeätä todeta kenellä seurakunnassa on kokonaisvastuu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisesta huolehtimisesta sen lisäksi, että jokainen toimija huolehtii oman tehtävänsä osalta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteutumisesta.

22 Miten hyvin pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistus ja opastus on kokonaisuudessaan kirkkohallituksen toimesta mielestänne järjestetty?

Vastaaajien mielestä (54,5 %) kirkkohallituksen antama pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistus ja opastus on järjestetty kokonaisuudessaan keskinkertaisesti.

Vastaukseen pyydettyjä mahdollisia perusteluja tuli kaksi niiltä, jotka vastasivat kirkkohallituksen ohjeistuksen ja opastuksen olevan keskinkertaisesti järjestetyn

”opaskirja on melko kattava ja antaa suuntaa ohjeiden luomiselle”

- taluspäällikkö, 14 001-18 000 jäsenen seurakunta, 52 työntekijää,
kirkkoneuvosto vahvistanut yksittäisiä sisäisen valvonnan ohjeita

”nimenomaan pienten ja keskisuurten ohjeistuksen yksinkertaistaminen ja selkeytys olisi tarpeen”

- 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää,

kirkkoneuvosto vahvistanut vuonna 1999 sisäisen valvonnan ohjeet;
osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen

23 Toivotteko pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimiseen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen vielä enemmän opastusta kirkkohallitukselta, tuomiokapitulilta vai keneltä?

Yli puolet vastaajista (54,5 %) toivoi kirkkohallitukselta vielä enemmän opastusta seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimiseen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen. Vastaavasti tuomiokapitulilta ei toivota lisää ohjeistusta eikä opastusta. Yksi vastaaja, joka toivoi kirkkohallitukselta lisäohjeistusta, toivoi sitä myös tilintarkastusorganisaatiolta.

Opastusta koskeneeseen lisäkysymykseen, MITÄ MUUTA HALUATTE SANOA, tuli neljä vastausta

”meillä on tosi upeat ja ammattitaitoiset tilintarkastajat. Heiltä on saanut hyvin tietoa”

- kirkkoherra, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 19 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu; on osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen

”jonkin verran herättelyä sisäisen valvonnan ohjeiden uusimisessa voisi olla tarpeen”

- 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 22 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

”toivottavasti ei tule ohjeita lisää!”

- taluspäällikkö 4 000-9000 jäsenen seurakunta, 13 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu

”selkeä koulutus + määräaika, jolloin ohjeet oltava”

- kirkkoherra, 4 000-9 000 jäsenen seurakunta,
sisäisen valvonnan ohjeet tekeillä

24 Mitä muuta haluatte sanoa kirkkohallituksen pienille ja keskisuurille seurakunnille antamasta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisen ohjeistuksesta, koulutuksesta ja muusta opastuksesta?

Kyselylomakkeen viimeiseen kysymykseen tuli seuraavat neljä vastausta:

”taloudenhoitajan tehtäväkenttä on niin laaja, että kaikkeen aika ja asiantuntemus ei riitä; ohjeisiin ja vaatimuksiin, asiallisiinkin, hukkuu; suorittavaa työtä on runsaasti; mistä aika kehittämiseen ja paikallisen soveltamisen laatimiseen”

- 9 001-14 000 jäsenen seurakunta, 38 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 1999;
on osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen

”kunhan vuorokaudessa, viikossa jne. olisi enemmän tunteja ja kirkkoherra ja talouspäällikkö olisivat kuin koneita”

- 4 000-9 000 jäsenen seurakunta, 22 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu vuonna 2001

”sisäinen valvonta ja riskienhallinta on tärkeää. Käytännössä ohje sinällään ei takaa toteuttamista. Tärkeää valvoa työmenetelmien ja -yhdistelmien kautta”

- 14 001-18 000 jäsenen seurakunta, 42 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu

”tyhjistä on vaikea sanoa mitään”

taluspäällikkö, 4 000-9000 jäsenen seurakunta, 13 työntekijää,
sisäisen valvonnan ohjeita ei ole laadittu

Vastauksista on pääteltävissä, että seurakunnissa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinta koetaan tärkeäksi, mutta ajanpuute on monesti esteenä työn käynnistämiseksi. Vastaavien viranhaltijoiden ajan puute on seurakuntien sisäisestä valvonnasta huolehtimisen kannalta hälyttävä tieto. Se kertoo osaltaan myös seurakuntahallinnon rakenteellisista ongelmista. Työvoimaresurssit eivät ole riittävät tai oikein kohdistuneet kaikkien seurakunnilta vaadittavien tehtävien ja palvelujen toteuttamiseksi.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Sisäisen valvonnan ohjeita on kyselyyn vastanneissa seurakunnissa laadittu melko hyvin, kun kaikista vastaajista 68 % ilmoitti ohjeita laaditun joko kokonaan tai osittain. Samoin 68 % totesi, että oman seurakunnan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa on toteutettu seurakunnan laatimien ohjeiden avulla. Osa ohjeista on laadittu jo ennen vuonna 2004 julkaistua tietopakettia eli kirkkohallituksen aikaisemman antamien ohjeiden perusteella.

Kirkkohallituksen julkaisema Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa -tietopaketti tunnettiin tutkimuksen kohdeseurakunnissa hyvin. Vain yksi vastaaja ei tuntenut tietopakettia. Puolet vastaajista piti tietopakettia osittain soveltuvana keskisuuren seurakunnan tarpeisiin ja vajaa puolet täysin soveltuvana.

Puolet vastaajista katsoi, että kirkkohallituksen tietopaketilla on/on ollut vähäinen merkitys sekä oman seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadintatyössä että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa. Vastaajista 64 %:ia ilmoitti pystyvänsä tietopaketin avulla laatimaan seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet ja puolet ilmoitti pystyvänsä tietopaketin avulla toteuttamaan seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan.

Tietopakettia piti riittävän kattavana ja selkeänä 77 % vastaajista. Tietopaketin katsottiin soveltuvan paremmin suurempien seurakuntien tarpeisiin ja sitä pidettiin pienemmille seurakunnille liian muodollisena. Pienet ja keskisuuret seurakunnat tarvitsisivat omat, käytännölliset ohjeensa. Ohjeen olisi toivottu olevan myös yksityiskohtaisempi. Kirkkohallituksen muulla ohjeistuksella katsoi puolet vastaajista olevan vähäisen merkityksen.

Vain viidestä seurakunnasta (33 %) oli osallistuttu kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen. Varsinkaan kirkkoherrat eivät olleet osallistuneet koulutukseen. Vastaajista 59 %:ia piti kirkkohallituksen antamaa ohjeistusta ja koulutusta riittävänä. Käytännön sovelluksia ja hengellisen johdon kouluttamista toivottiin lisää, sillä sisäinen valvonta ei ole seurakunnissa tuttu. Osassa vastauksia todettiin, että pienten seurakuntien tarpeita ei ole huomioitu.

Tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa ja ohjeiden laatimisessa katsoi 41 % olevan suuren merkityksen. Vastaajista 36 % katsoi myös kunnallishallinnon vastaavilla ohjeilla olevan suuren merkityksen.

Vastaajille ei näyttänyt olevan täysin selvää, kenen vastuulla on seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatiminen. Vastaukset hajaantuivat moniksi eri vaihtoehtoiksi. Vastaukset hajaantuivat myös paljon, kun kysyttiin kenen vastuulla on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisesta huolehtiminen. Monien erilaisten vastausten perusteella voi päätellä, että seurakunnissa ei ole selvää kuvaa siitä, kenen vastuulla seurakunnassa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen. Vastaukset selittävät osaltaan myös sitä miksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinta ja toteutus on seurakunnissa vielä alkutekijöissään. Toisaalta asiaan vaikuttanee myös kyselyssä esiin tullut johtavien viranhaltijoiden ajan puute. Varsinkin pienissä ja keskisuurissa seurakunnissa kahden johtavan viranhaltijan, kirkkoherran ja talouspäällikön, työmäärä on suuri ja tehtäväkenttä laaja.

Koska kyselyn perusteella voidaan todeta, että vastuu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ei ole seurakunnissa selkeästi hahmottunut, olisi kirkkohallituksen tai piispojen taholta hyvä antaa seurakunnille vielä lisäohjeita siitä, mikä on kirkkoherran tehtävä ja kokonaisvastuu kirkkoneuvoston puheenjohtajana seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisessä. Koska sisäinen valvonta ja riskienhallinta koskee kaikkea seurakunnassa tehtävää toimintaa, tulisi sen järjestämisen ja siitä huolehtimisen olla myös käytännössä koko toimintaa valvovalla ja siitä vastaavalla kirkkoneuvoston puheenjohtajalla.

Yli puolet vastaajista totesi, että kirkkohallitus on kokonaisuudessaan järjestänyt seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksen ja opastuksen keskinkertaisesti. Yli puolet vastaajista toivoi myös kirkkohallitukselta vielä enemmän opastusta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimiseen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen. Tuomiokapituleilta ei toivottu enempää opastusta.

Osa vastaajista totesi, että taloudenhoitajan tehtäväkenttä on niin laaja, että kaikkeen aika ja asiantuntemus ei riitä. Todettiin, että ohjeisiin ja vaatimuksiin, asiallisiinkin, hukkuu ja, että mistä otetaan aika kehittämiseen ja paikalliseen soveltamiseen, kun suorittavaa työtä on runsaasti. Kirkkoherran ja talouspäällikön pitäisi olla koneita. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta

todettiin tärkeäksi, mutta käytännössä ohje ei sinällään takaa niiden toteutumista. Riskejä on tärkeää valvoa työmenetelmien ja -yhdistelmien kautta.

Seurakuntien käyttöön olisikin hyvä saada valtionhallinnossa käytössä olevaa, COSO-ERM-viitekehykseen perustuvaa, arviointikehikkoa vastaava malli. Samantyyppinen arviointikehikko antaisi seurakunnille kokonaisvaltaisen ja käytännöllisen lähestymistavan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen. Arviointikehikko toimisi perustana seurakuntien kartoittaessa riskejä ja laatiessa kattavia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeita.

Seurakunnan tilintarkastusorganisaatio valvoo, että sisäinen valvonta on seurakunnassa järjestetty asianmukaisesti. Tällöin tilintarkastajien tulisi olla suoraan yhteydessä kirkkoneuvoston puheenjohtajaan eli kirkkoherraan, koska sisäisen valvonnan järjestäminen on seurakunnassa kirkkoneuvoston (KH 2004) vastuulla. Kirkkohallituksen taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakankaan haastattelussa 21.2.2007 tuli myös esille, että kirjanpitoasioiden neuvottelukunta on vuonna 2006 valmistellut esitystä seurakuntien tilintarkastus- ja arviointikäytäntöjen muuttamiseksi. Malli olisi periaatteiltaan samanlainen, mikä on jo käytössä kunnallishallinnossa. Esityksessä varsinaisen tilintarkastuksen hoitaisi auktorisoitu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ja kirkkovaltuusto nimeäisi luottamushenkilöistä erillisen arviointijohtokunnan. Tilintarkastussäädösten mahdolliset muutokset toteutuvat valmisteilla olevan kirkkolainsäädännön kokonaisuudistuksen yhteydessä. Perusteluna esitykselle tilintarkastussäädöksen muuttamisesta on ollut mm. se, että osassa seurakuntia ja seurakuntayhtymiä on ongelmana kirjanpitolain ja -asetuksen heikohko tuntemus. Monissa seurakunnissa on myös luottamushenkilötilintarkastajia, joilla ei ole riittäviä tietoja tilinpäätöksen tarkastamiseen.

Mikäli seurakuntien ulkoista tilintarkastusta ollaan uudistamassa, tulisi samalla parantaa myös seurakuntien sisäisen valvonnan tasoa perustamalla esim. sisäisen tarkastajan virkoja tai keskistetyksi toimivia sisäisen tarkastuksen yksiköitä. Kun kuntakentässä tapahtuvien muutosten vuoksi seurakuntia tulee yhdistymään ja niiden lukumäärä vähenee, mutta jäsenmäärä kasvaa, tulee entistä tärkeämmäksi myös seurakuntahallinnon sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen toimivuus ja taso.

Toisaalta kirkon piirissä tutkitaan mahdollisuutta keskittää seurakuntien taloushallinnon asiantuntijatehtäviä suurempiin yksiköihin, esimerkiksi hiippakuntatasolla tehtäviksi. Myöskään tämä malli ei vähennä seurakuntien sisäisen tarkastuksen ja valvonnan tärkeyttä. Ver-

rahoitteisessa julkisessa toiminnassa, kuten seurakuntahallinto on, sisäisen tarkastuksen ja valvonnan tulisi olla tärkeä osa seurakunnan jokapäiväistä hallintoa. Erilliset sisäisen tarkastuksen yksiköt tukisivat omalta osaltaan riskienhallintaa ja helpottaisivat myös ulkoisen tilintarkastuksen työtä.

Seurakuntakenttä on suurten muutosten keskellä, niin kunnallishallinnosta johtuvien, kuin kirkon omasta piiristä tulevien uudistusten vuoksi. Silloin kokonaisvaltaisen riskienhallinnan merkitys tulee entistä tärkeämmäksi. Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe olisikin seurakuntien yhdistymisten vaikutukset seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen.

6 LÄHDELUETTELO

Arvopaperimarkkinalaki 26.5.1989/495.

Arvopaperimarkkinayhdistys 2007: Corporate Governance, mitä se on? <<http://www.cgfinland.fi/content/blogcategory/15/42/lang,fi/>> 12.1.2008.

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243.

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

COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 1992: Internal Control- Integrated Framework. Executive Summary, <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm> 13.1.2008.

ECIIA European Confederation of Institutes of Internal Auditing 2005: Position Paper on Internal Auditing in Europe. February 2005, <http://www.eciia.org/images/stories/dwn_pub/dp_05/2005_02_ECIIA_PosPap_Intl_Auditing_in_Europe.pdf> 12.1.2008.

EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 1998. *Seurakuntahallinnon kehittäminen*. Kirkkohallituksen asettaman seurakuntahallinnon kehittämisen johtoryhmän mietintö. Suomen evankelis-luterilaisen kirkon keskushallinto Sarja C 1998:2. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 1999: *Kirkkohallituksen yleiskirje 29.1.1999 Nro 5/1999*. 1 Verotilykset, 2 Taloussääntömalli, 3 Sisäinen valvonta, 4 Aloittavan taseen muodostaminen, 5 Lomapalkkavelan kirjaus, 6 Talous- ja henkilöstöhallinnon teemapäivät talouspäälliköille ja kirkkoherroille. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2004a: *Kirkkohallituksen yleiskirje 30.4.2004 Nro 18/2004*. Seurakunnan taloussääntömalli. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2004b: *Kirkkohallituksen yleiskirje 5.11.2004 Nro 30/2004*. Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen-evankelisluterilainen kirkko 2006a: *Kirkkohallituksen yleiskirje 17.3.2006 Nro 12/2006*. Seurakunnan retki- ja leiritoiminnan turvallisuusohjeet. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen-evankelisluterilainen kirkko 2006b: *Kirkkohallituksen yleiskirje 7.6.2006 Nro 20/2006*. Kirkkorakennusten suojelusta. Helsinki: Kirkkohallitus.

EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2007a: *Läsnäolon yhteisö*. Kirkkohallituksen asettaman Seurakuntarakennetyöryhmän väliraportti, tammikuu 2007. Suomen evankelis-luterilaisen kirkon keskushallinto Sarja C 2007:1. Helsinki: Kirkkohallitus.

- EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2007b: *Kirkkohallituksen yleiskirje 31.1.2007 Nro 6/2007*. Seurakunta 2015. Helsinki: Kirkkohallitus.
- EVL Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2007c: *Seurakuntatoiminnan turvallisuusohjeet 2007*. Hyväksytty kirkkohallituksen virastokollegiossa 14.6.2007. Suomen Ev.-lut. kirkon keskushallinto Sarja C 2007:6. Helsinki: Kirkkohallitus.
- EVL Suomen evankelis-luterilaisen kirkon kirkkohallitus 2005. *Kirkon valmiussuunnittelun yleiset perusteet*. Helsinki: Kirkkohallitus.
- Hallintolaki 6.6.2003/434.
- Halttunen, Matti, Pihlaja, Pirjo & Voipio, Risto 2004. *Kirkkolainsäädäntö 2004. Kirkkolain, kirkkojärjestyksen ja kirkon vaalijärjestyksen kommentaari*. Jyväskylä: Kirjapaja Oy.
- HEX Oyj, Keskuskauppakamari & Teollisuus ja Työnantajat 2003: *Suositus listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä (Corporate Governance), joulukuu 2003*, <http://www.cgfinland.fi/images/stories/pdf/cg_suositus_suomi2003.pdf> 12.1.2008.
- Hietakangas, Maija-Liisa 2007: Haastattelu 21.2.2007 Helsinki: Kirkkohallitus.
- Holopainen, Atte, Koivu, Eila, Kuuluvainen, Antero, Lappalainen, Keijo, Leppiniemi, Jarmo, Mikola, Matti & Vehmas, Keijo 2006. *Sisäinen tarkastus*. Tallinna: Tietosanoma Oy.
- IIA The Institute of Internal Auditors 2000: Code of Ethics 17.6.2000, <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/code-of-ethics/code-of-ethics---english/>> 13.1.2008.
- INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions 2001: Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government, <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1brochleitfe.pdf>> 18.1.2008.
- KH Kirkkohallitus 2004. *Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa*. Helsinki: Kirkkohallitus.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kirkkojärjestys 8.11.1991/1055 v. 1993.
- Kirkkolaki 26.11.1993/1054.
- KK Keskuskauppakamari 2006: Listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittäminen Corporate Governance Tammikuu 2006, <http://www.cgfinland.fi/images/stories/pdf/asialuettelosuomi_2006.pdf> 12.1.2008.
- KTM Kauppa- ja teollisuusministeriö 2000: Omistajapolitiikan yksikkö, Suositus 13.11.2000 Corporate Governance- kysymysten käsittely valtionyhtiöissä ja valtion osakkuusyrityksissä, <http://www.valtionomistus.fi/documents/Asiakirjat/Hallituksen_linjaukset/suomi/CG_suosit.pdf> 12.1.2008.

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Laki liikepankeista ja muista osakeyhtiömuotoisista luottolaitoksista 28.12.2001/1501.

Laki luottolaitostoiminnasta 9.2.2007/121.

Lappalainen, Keijo 2006. *Sisäinen tarkastus kunnan tarkastusjärjestelmässä*. Luento 24.11.2006. Kuntien tilintarkastus ja arviointi -opintojakso. Tampereen Yliopisto: Taloustieteiden laitos.

Leino, Pekka 2002. *Kirkkolaki vai laki kirkosta*. Vammala: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Leppämäki, Mikko 1998. *Johdatus Corporate Governance- teemaan*. Raportti Sitran Corporate Governance- seminaareista syyskuussa 1998. Helsinki: Suomen itsenäisyyden juhlarahasto.

Mattila, Matti 2006. ECAR-uusi valvontamalli. *Tilintarkastus* 3/2006, 58-62.

Mattila, Matti 2007: The ECAR Model, <<http://www.saunalahti.fi/mmla/tevat/123/7403/ecar.pdf>> 23.2.2008.

Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2005. *Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla*. Versio 14.9.2005 KTA nro x/2005. Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen roolin muutos julkisen sektorin uudistuksessa 31.10.2006. Kuntien tilintarkastus ja arviointi -opintojakso, syyslukukausi 2006. Tampereen Yliopisto: Taloustieteiden laitos.

OECD Organisation for economic co- operation and development 2004: OECD Principles of Corporate Governance, <<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>> 12.1.2008.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Palmu, Harri 1990. Avoin vai suljettu yhteisö - johtaminen seurakunnassa. *Kirkon tutkimuskeskus Sarja B Nro 64*. Pieksämäki: Sisälähetysseuran kirjapaino Raamattutalo.

Pohjanpiiri, Risto & Vainio-Kaila, Raimo 1992. *Tilintarkastus seurakunnassa*. Helsinki: Kaupunkiliiton Painatuskeskus.

Porokka-Maunuksela, Raija, Huuskonen, Juha, Koskinen, Outi & Säilä, Esko 2004. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Rata Rahoitustarkastus 2003: Standardi 4.1. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen, Määräykset ja ohjeet, antopäivä 27.5.2003, <<http://64.233.183.104/search?q=cache:Hsp8PgaHlyUJ:www.rahoitustarkastus.fi/NR/rdonlyres/B6922C40-FA1C-407F-9419-2217F8A44AD1/0/41std1.pdf+Sis%C3%A4isen+valvonnan+ja+riskienhallinnan+j%C3%A4rjest%C3%A4minen&hl=fi&ct=clnk&cd=1&gl=fi&client=firefox-a>> 14.1.2008.

Rolig, Päivi 2001: ”Taloussäännöt remonttiin–johdon vastuu korostuu.” *Valtiokonttorin Hallinnon ohjaus -yksikön asiakaslehti*. Marraskuu 2001, 1-2, <<http://www.statskontoret.fi/public/default.aspx?nodeid=15920&templatetype=-1>> 18.1.2008.

Sisäiset tarkastajat ry 1999: Ammatillisten asioiden toimikunta, Cocomalli_14_4_99. pdf, <<http://www.theia.fi/new/?sc=5299&sc2=5370>> 13.1.2008.

Sisäiset tarkastajat ry 2004a: Ammatillisten asioiden toimikunta, Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit- International standards for the professional practice of internal auditing, Standardien käännös 30.4.2004, <[http://www.theia.fi/new/?sc=5299&sc2=5374, std_2004_FIN_2_uudempi.pdf](http://www.theia.fi/new/?sc=5299&sc2=5374,std_2004_FIN_2_uudempi.pdf)> 14.1.2008.

Sisäiset tarkastajat ry 2004b: Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Kokonaisvaltainen ajatusmalli organisaation riskienhallintaan). Tiivistelmä syyskuu 2004. Executive Summaryn virallinen suomennos, <[http://www.theia.fi/?sc=5299&sc2=6319, COSO_ERM_suomennos-1.pdf](http://www.theia.fi/?sc=5299&sc2=6319,COSO_ERM_suomennos-1.pdf)> 14.1.2008.

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.

Vakuutusyhtiölaki 28.12.1979/1062.

Valtion talousarviosta annettu laki 13.5.1988/423.

VM Valtiovarainministeriö: Ohjaus ja kehittäminen. Sisäinen valvonta valtion toiminnan ja valtiontalouden valvontajärjestelmässä, <http://www.vm.fi/09_valtiontalous/045_tuloksellisuus/03_sisainen_valvonta_ja_riskienhall/01_ohjaus_ja_kehittaminen/index.jsp> 19.1.2008.

VM Valtiovarainministeriö 2005: Valtiovarain controller: Arviointikehikko 23.12.2005. Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta, <http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/hakutulos.jsp> 19.1.2008.

VM Valtiovarainministeriö 2007: Valtiovarain controller: Viraston sisäisen tarkastuksen malliohjesääntö 23.3.2007, VM042:01/2004, <<http://www.vm.fi/hakutulos.jsp?query=sis%C3%A4isen+tarkastuksen+malliohjes%C3%A4%C3%A4nt%C3%B6&perushaku=1&hae=Hae>> 11.1.2008.

LIITE 1 KYSELYLOMAKE

SEURAKUNNAN SISÄISEN VALVONNAN JA RISKIENHALLINNAN OHJEET

Vastaaja: **kirkkoherra/talouspäällikkö** (tarpeeton ylivivataan)

Seurakuntanne jäsenmäärä 31.12.2006 _____

Vakinaisen henkilökunnan määrä 31.12.2006 _____

Hiippakunta _____

1. Onko seurakunnassanne laadittu **ohjeet** sisäiselle valvonnalle ja riskienhallinnalle?

1 KYLLÄ 2 EI 3 OSITTAIN 4 TEKEILLÄ

Milloin ohjeet on laadittu ja mikä toimielin ne on vahvistanut?

2. Onko seurakunnassanne **toteutettu** sisäinen valvonta ja riskienhallinta seurakunnan laatimien ohjeiden avulla?

1 KYLLÄ 2 EI 3 OSITTAIN 4 TEKEILLÄ

Mitä muuta haluatte sanoa:

3. Kirkkohallitus on vuonna 2004 laatinut **HYVIEN JOHTAMIS- JA HALLINTOTAPOJEN SEKÄ SISÄISEN VALVONNAN KEHITTÄMINEN SEURAKUNNASSA - tietopaketti**. Onko tietopaketti Teille tuttu?

1 KYLLÄ 2 EI

4. Soveltuuko ko. tietopaketti seurakuntanne tarpeisiin

1 KOKONAISUUDESSAAN 2 EI LAINKAAN 3 OSITTAIN

Miksi soveltuu vain osittain/ei lainkaan:

5. Mikä merkitys ko. tietopaketilla on / on ollut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **ohjeiden laadintatyössä?**

1 SUURI MERKITYS 2 EI MERKITYSTÄ 3 VÄHÄINEN MERKITYS

jatkuu

14. Onko kirkkohallituksen järjestämä koulutus auttanut seurakuntaanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **ohjeiden laadinnassa**?

1 KYLLÄ

2 EI

3 OSITTAIN

Miltä osin on auttanut:

15. Entä seurakuntanne **sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa**?

1 KYLLÄ

2 EI

3 OSITTAIN

Miltä osin on auttanut:

16. Onko kirkkohallituksen antama ohjeistus ja koulutus seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseksi ja ohjeiden laatimiseksi ollut mielestänne riittävää?

1 KYLLÄ

2 EI

Minkälaista ohjeistusta /koulutusta toivoisitte lisää:

17. Oletteko osallistunut jonkun muun järjestäjän sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen?

1 KYLLÄ

2 EI

Kenen järjestämään koulutukseen olette osallistunut:

18. Mikä merkitys tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla on seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa ja ohjeiden laatimisessa?

1 SUURI MERKITYS

2 EI MERKITYSTÄ

3 VÄHÄINEN MERKITYS

Mitä muuta haluatte sanoa:

jatkuu

19. Mikä merkitys seurakunnallenne on kunnallishallinnon vastaavista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeista?

1 SUURI MERKITYS 2 EI MERKITYSTÄ 3 VÄHÄINEN MERKITYS

Mitä muuta haluatte sanoa:

20. Kenen vastuulla mielestänne seurakunnassa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **ohjeiden laatiminen**:

21. Entä seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan **toteuttamisesta huolehtiminen**:

22. Miten hyvin pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistus ja opastus on kokonaisuudessaan kirkkohallituksen toimesta mielestänne järjestetty?

1 ERITTÄIN HYVIN 2 MELKO HYVIN 3 KESKINKERTAISESTI
4 MELKO HUONOSTI 5 ERITTÄIN HUONOSTI

Mahdolliset perustelut:

23. Toivotteko pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimiseen sekä sisäiseen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen vielä enemmän opastusta kirkkohallitukselta, tuomiokapitulilta vai keneltä?

Kirkkohallitus	1 KYLLÄ	2 EI
Tuomiokapituli	1 KYLLÄ	2 EI
_____	1 KYLLÄ	2 EI

Mitä muuta haluatte sanoa:

24. Mitä muuta haluatte sanoa kirkkohallituksen pienille ja keskisuurille seurakunnille antamasta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisen ohjeistuksesta, koulutuksesta ja muusta opastuksesta?

Seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet

Seurakuntia 15, vastaajia 22, 9 kirkkoherraa, 9 talouspäällikköä, 4 kirkkoherra/talouspäällikkö

Sr:n	Sr:ien lkm	Vastaajat		Yht
		Khra	Tp	
4000-9000	5	3	3	7
9001-14000	5	4	3	8
14001-18000	5	2	3	7
Yhteensä	15	9	9	22

Sr:n	Sr:t vast.	1 Kyllä					2 Ei					3 Osittain					4 Tekeillä					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	
4000-9000	5	1	1			1	2	3	1	2	1	1	1			1	2	1	1		7	
9001-14000	6	3	4	2	1	1					2	3	2	1		1	1		1		8	
14001-18000	5	1	2	1	1		1	1		1	3	4	1	2	1						7	
Yhteensä	16	5	7	3	2	2	3	4	1	2	6	8	4	3	1	2	3	1	2	14	22	
			32 %					18 %				36 %					14 %				100 %	

7 vastaajaa (32 %) ilmoitti, että srk on laatinut sisäisen valvonnan ohjeet. Näistä kolmessa srk:ssa kirkkoneuvosto on vahvistanut ohjeet jo 1999 ja 2001 eli ennen kirkkohallituksen v. 2004 julkaisemaa tietopakettia. 8 vastaajaa (36 %) ilmoitti, että ohjeita on laadittu osittain, 3 (14 %) vastasi, että ohjeet ovat tekillä ja 4 (18%), että ohjeita ei ole laadittu.

Kysymys 2

Onko seurakunnassanne toteutettu sisäinen valvonta ja riskienhallinta seurakunnan laatimien ohjeiden avulla?

Sr:n	Sr:t vast	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Vastaus 3 Osittain					Vastaus 4 Tekeillä					Ei vastattu			Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra / Tp	Sr:t	Yht	Tp	
4000-9000	5	1	1			1	2	1	1		1	1	1			2	3	1	2						7
9001-14000	7	3	4	3	1						3	3	1	1	1	1	1		1						8
14001-18000	5	3	4	2	2						2	2		1	1					1	1	1			7
Yhteensä	17	7	9	5	3	1	1	2	1	1	6	6	2	2	2	3	4	1	3	1	1	1	5	22	
			41 %					9 %				27 %					18 %					5 %		100 %	

9 vastaajaa eli 41 % vastaajista ilmoitti toteuttaneensa sis.valvonnan laatimiensa ohjeiden avulla. Yhden 14 001-18 000 jäsenen srk:n khra katsoi sis. valvonnan toteutuneen srk:ssa kun tp katsoi sen toteutuneen vain osittain. Niissä kuudessa seurakunnassa, missä sisäisen valvonnan ohjeet oli laadittu vain osittain, oli sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa myös toteutettu kolmessa seurakunnassa.

		Kysymys 3						Onko Kirkkohallituksen laatima tietopaketti teille tuttu?			
Srk:n	Srk:t	Vastaus					Vastaus			Kaikki	
	vast	1 Kyllä					2 Ei			yhhteensä	
jäsenmäärä	yht.	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Srk:t	Yht	Khra		
4000-9000	5	5	7	3	3	1				7	
9001-14000	5	5	8	4	3	1				8	
14001-18000	6	5	6	1	3	2	1	1	1	7	
Yhteensä	16	15	21	8	9	4	1	1	1		
		95 %					5 %			100 %	

		Kysymys 4																										
		Vastaus						Vastaus						Vastaus						Ei		Kaikki						
		1 Kokonaisuudessaan						2 Ei lainkaan						3 Osittain						vastattu		Kaikki						
Srk:n	Srk:t	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	Khra/TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Khra/TP	Yht	Yht	Khra	TP	TP	Yhteensä
jäsenmäärä	yht.																											
4000-9000	5	2	3	1	1	1		0				3	4	2	2			0	0	0				0	0	0		7
9001-14000	7	3	3	1	1	1		0				4	5	3	2			0		0				0		0		8
14001-18000	7	4	4		3	1		0				2	2	1		1	1	1	1				1	1	1		7	
Yhteensä	19	9	10	2	5	3		0				9	11	6	4	1	1	1	1	1	0	0		1	1	1	0	22
		45 %												50 %						5 %		100 %						

Kirkkohallituksen laatiman tietopaketin tunteneista vastaajista 45 % piti sitä kokonaisuudessaan soveltuvana seurakuntansa tarpeisiin ja 50 % osittain soveltuvana. Kukaan tietopaketin tunteneista ei pitänyt sitä kokonaan soveltumattomana seurakuntansa tarpeisiin. Kirkkoherroista 75 % piti tietopakettia vain osittain soveltuvana kun taas talouspäälliköistä 56 % piti sitä kokonaisuudessaan soveltuvana seurakuntansa tarpeisiin.

Kysymys 5 Mikä merkitys tietopaketilla on/ on ollut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadintatyössä?

		Vastaus						Vastaus						Vastaus						Ei		Kaikki						
		1 Suuri merkitys						2 Ei merkitystä						3 Vähäinen merkitys						vastattu		Kaikki						
Srk:n	Srk:t	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	Khra/TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Srk:t	Yht	Khra	TP	TP	Khra/TP	Yht	Yht	Khra	TP	TP	Yhteensä
jäsenmäärä	yht.																											
4000-9000	6	3	3	1	1	1		0	0	0	0	3	4	2	2			0	0	0				0	0	0		7
9001-14000	7	3	3		2	1		0	0	0	0	4	5	4	1			0		0				0		0		8
14001-18000	6	2	3	1	1	1	1	1		1	0	2	2		1	1	1	1	1				1	1	1		7	
Yhteensä	19	8	9	2	4	3	1	1	0	1	0	9	11	6	4	1	1	1	1	1	0	0		1	1	1	0	22
		41 %						4,5%						50 %						4,5%		100 %						

Vastaajista seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadintatyössä tietopaketin merkitystä piti vähäisenä 50 % ja suurena 41 %.

Kirkkoherroista 75 % piti tietopaketin merkitystä ohjeiden laadintatyössä vähäisenä, kun talouspäälliköiden vastaukset hajaantuivat tasan suuren merkityksen ja vähäisen merkityksen välille.

Kaikista niistä vastaajista, jotka katsoivat tietopaketin soveltuvan vain osittain seurakuntansa tarpeisiin, piti 73 % (8) tietopaketin merkitystä myös ohjeiden laadintatyössä vähäisenä.

Suuren merkityksen katsoi ohjeiden laadintatyössä tietopaketilla olevan 60 % (6) niistä vastaajista, jotka olivat pitäneet tietopakettia kokonaisuudessaan soveltuvana seurakuntansa tarpeisiin. Näistä tosin kaksi seurakuntaa on vahvistanut sisäisen valvonnan ohjeensa jo ennen tietopaketin ilmestymistä eli 1999 ja 2001.

		Kysymys 6					Pystytekö tietopaketin avulla laatimaan seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet?															
		Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Vastaus 3 Osittain					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
Srk:n	Srk:t vast.	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	
jäsenmäärä	yht.																					
4000-9000	6	3	4	1	2	1		0	0	0	0	2	2	1	1		1	1	1	0		7
9001-14000	5	3	5	2	2	1		0	0	0	0	2	3	2	1			0		0		8
14001-18000	7	5	5		3	2		0		0	0	1	1	1			1	1	1			7
Yhteensä	18	11	14	3	7	4		0	0	0	0	5	6	4	2	0	2	2	2	0	0	22
			64 %										27 %					9 %				100 %

14 eli 64 % vastaajista katsoi pystyvänsä tietopaketin avulla laatimaan seurakuntansa ohjeet. Näistä kolmessa srk:ssa khra ja tp vastasivat samalla tavalla eli 43 %:ssa niistä seurakunnista, joista molemmat viranhaltijat olivat vastanneet kyselyyn. Kuusi vastaajaa eli 27 % kaikista vastaajista ilmoitti pystyvänsä osittain laatimaan tietopaketin avulla seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeet. Näin samalla tavalla vastasivat kirkkoherra ja talouspäällikkö vain yhdestä seurakunnasta (9 000- 14 000 jäsenen seurakunta).

		Kysymys 7					Mikä merkitys tietopaketilla on / on ollut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa?															
		1 Suuri merkitys					2 Ei merkitystä					3 Vähäinen merkitys					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
Srk:n	Srk:t vast.	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Tp	
jäsenmäärä	yht.																					
4000-9000	6	1	1		1		1	2	1	1	0	4	4	2	1	1			0	0	0	7
9001-14000	7	3	3		2	1		0	0	0	0	4	5	4	1				0		0	8
14001-18000	6	3	4	1	2	1		0		0	0	2	2		1	1	1	1	1	1		7
Yhteensä	19	7	8	1	5	2	1	2	1	1	0	10	11	6	3	2	1	1	1	1	0	22
			36 %					9 %					50 %					5 %				100 %

Vastaajista 11 eli puolet vastasi tietopaketilla olevan vähäisen merkityksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa. Samalla tavalla vastasivat sekä kirkkoherra että talouspäällikkö vain yhdessä seurakunnassa (9 000- 14 000 jäsenen seurakunta), jossa oman seurakunnan ohjeet osittain vahvistettu.

Suuren merkityksen ilmoitti 8 vastaajaa eli 36 % ko. tietopaketilla olevan sisäisen valvonnan toteuttamisessa. Heistä vain yhden seurakunnan kirkkoherra ja talouspäällikkö vastasivat samalla tavalla. Tämän n. 17 000 asukkaan srk:n omat sisäisen valvonnan ohjeet on osittain vahvistettu vuonna 2007. Kolmen seurakunnan kirkkoherrat ilmoittivat tietopaketilla olevan vähäisen merkityksen, kun taas samojen seurakuntien talouspäälliköt vastasivat sillä olevan suuren merkityksen

		Kysymys 8					Pystytekö tietopaketin avulla toteuttamaan seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan?															
Srkt:n jäsenmäärä	Srkt: vast. yht.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Vastaus 3 Osittain					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp		Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	6	2	2		1	1		0	0	0	0	4	5	3	2	0		0	0	0		7
9001-14000	7	3	3	1	1	1		0	0	0	0	4	5	3	2			0		0		8
14001-18000	6	5	6	1	3	2		0		0	0		0		0	0	1	1	1			7
Yhteensä	19	10	11	2	5	4		0	0	0	0	8	10	6	4	0	1	1	1	0	0	22
			50 %										45,5%					4,5%				100 %

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan pystyy kirkkohallituksen tietopaketin avulla toteuttamaan 11 vastaajaa eli 50 %. Osittain pystyy toteuttamaan 10 vastaajaa eli 45,5 %.

Niistä seitsemästä seurakunnasta, joista sekä kirkkoherra että talouspäällikkö palauttivat kyselyn, ainoastaan yhden seurakunnan (14 001-18 000 jäsenen) molemmat viranhaltijat olivat sitä mieltä, että he pystyvät ko. tietopaketin avulla toteuttamaan seurakuntansa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan. Tässä seurakunnassa ohjeita oli myös osittain vahvistettu kirkkoneuvostossa vuonna 2007.

		Kysymys 9					Onko tietopaketti mielestänne riittävän kattava?															
Srkt:n jäsenmäärä	Srkt: vast. yht.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu					Kaikki yhteensä					
		Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srkt:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp						
4000-9000	6	3	3		2	1	2	3	2	1	0	1	1	1	0	0						7
9001-14000	5	5	8	4	3	1		0	0	0	0		0	0	0							8
14001-18000	6	5	6	1	3	2		0		0	0	1	1	1	0	0						7
Yhteensä	17	13	17	5	8	4	2	3	2	1	0	2	2	2	0	0						22
			77 %					14 %					9 %									100 %

Tietopakettia piti riittävän kattavana 17 vastaajaa eli 77 %. Ainoastaan kolme vastaajaa (14 %) ei pitänyt tietopakettia riittävän kattavana. Nämä olivat kirkkoherra ja talouspäällikkö seurakunnasta, jossa ei ole laadittu seurakunnan omia sisäisen valvonnan ohjeita (4 000-9 000 jäsenen, 19 työntekijän seurakunta) sekä kirkkoherra seurakunnasta, jossa omat sisäisen valvonnan ohjeet olivat tekeillä kun taas saman seurakunnan talouspäällikkö piti tietopakettia riittävän kattavana (4 000-9 000 jäsenen, 23 työntekijän seurakunta).

Kysymys 10

Onko tietopaketti mielestänne riittävän selkeä?

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
jäsenmäärä	yht.																
4000-9000	6	3	4	1	2	1	2	2	1	1	0	1	1	1	0	0	7
9001-14000	6	5	7	4	2	1	1	1		1	0		0	0	0		8
14001-18000	6	5	6	1	3	2		0		0	0	1	1	1	0	0	7
Yhteensä	18	13	17	6	7	4	3	3	1	2	0	2	2	2	0	0	22
			77 %					14 %					9 %				100 %

Riittävän selkeänä tietopakettia piti 17 vastaajaa eli 77 % kaikista vastaajista. Kolme vastaajaa ei pitänyt tietopakettia riittävän selkeänä. Näistä ainoastaan yhden vastaajan mielestä tietopaketti ei ollut riittävän selkeä eikä kattava (kirkkoherra 4 000-9 000 jäsenen seurakunnasta, jossa sisäisen valvonnan ohjeet ovat tekeillä), kun saman seurakunnan talouspäällikkö piti tietopakettia sekä riittävän selkeänä että kattavana.

Kysymys 12

Mikä merkitys seurakunnallenne on kirkkohallituksen muulla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksella?

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus 1 Suuri merkitys					Vastaus 2 Ei merkitystä					Vastaus 3 Vähäinen merkitys					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
jäsenmäärä	yht.																					
4000-9000	5	2	3	1	1	1	0	0	0	0	0	2	3	1	2	0	1	1	1	0		7
9001-14000	7	3	3	1	1	1	0	0	0	0	0	4	5	3	2			0		0		8
14001-18000	6	3	4	2	1	1	0	0		0	0	3	3		2	1		0	0			7
Yhteensä	18	8	10	4	3	3	0	0	0	0	0	9	11	4	6	1	1	1	1	0	0	22
			45 %										50 %					5 %				100 %

10 vastaajaa (45 %) ilmoitti kirkkohallituksen muulla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistuksella olevan suuren merkityksen seurakunnalleen. Puolet vastaajista (50%) ilmoitti niillä olevan vähäisen merkityksen.

		Kysymys 13					Oletteko osallistunut kirkkohallituksen järjestämään sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen?										
		Vastaus					Vastaus					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		1 Kyllä					2 Ei										
Srk:n jäsenmäärä	Srk:t vast. yht.	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	6	1	1		1		5	6	3	2	1	0	0	0	0	0	7
9001-14000	5	2	3	1	1	1	3	5	3	2	0	0	0	0	0	0	8
14001-18000	7	2	2		2		5	5	2	1	2	0	0	0	0	0	7
Yhteensä	18	5	6	1	4	1	13	16	8	5	3	0	0	0	0	0	22
		27 %					73 %										100 %

Koulutukseen oli osallistunut vain 27 % kaikista vastaajista eli kuusi viranhaltijaa, joista ainoastaan yksi oli kirkkoherra. Koulutukseen oli osallistuttu viidestä seurakunnasta eli 33 % kaikista vastanneista seurakunnista. Vain yhdestä seurakunnasta sekä kirkkoherra että talouspäällikkö olivat osallistuneet kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen (9 001-14 000 jäsenen seurakunta, jossa kirkkoneuvosto osittain vahvistanut sisäisen valvonnan ohjeita). Kolmesta seurakunnasta kumpikaan viranhaltijoista ei ollut osallistunut koulutukseen.

Näistä yhdessä sisäisen valvonnan ohjeet oli laadittu v. 2005 ja kahdessa ohjeet olivat tekeillä.

		Kysymys 14					Onko kirkkohallituksen järjestämä koulutus auttanut seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinnassa?															
		Vastaus					Vastaus					Vastaus					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		1 Kyllä					2 Ei					3 Osittain										
Srk:n jäsenmäärä	Srk:t vast. yht.	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	7		0		0		2	2	1	1	0	1	1		1	0	4	4	2	1	1	7
9001-14000	6		0		0		2	2	2	0	0	2	3	1	1	1	2	3	1	2		8
14001-18000	7	2	2		2		4	4	2	1	1		0		0	0	1	1	0		1	7
Yhteensä	20	2	2	0	2	0	8	8	5	2	1	3	4	1	2	1	7	8	3	3	2	22
		9 %					36,4%					18,2%					36,4%					100 %

Ainoastaan kaksi (9%) koulutukseen osallistunutta 14 000-18 000 jäsenen seurakunnan talouspäällikköä ilmoitti, että koulutus on auttanut ohjeiden laadinnassa. Neljä muuta vastasi koulutuksen osittain auttaneen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laadinnassa.

Sr:n	Sr:t vast.	Kysymys 15					Entä seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseen?										Kaikki yhteensä					
		Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Vastaus 3 Osittain						Ei vastattu				
jäsenmäärä	yht.	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	6		0		0		2	2	1	1	0	1	2	1	1	0	3	3	1	1	1	7
9001-14000	6		0		0		2	2	2	0	0	2	3	1	1	1	2	3	1	2		8
14001-18000	7	1	1		1		5	5	1	2	2		0		0	0	1	1	1			7
Yhteensä	19	1	1	0	1	0	9	9	4	3	2	3	5	2	2	1	6	7	3	3	1	22
			4,5%					41 %					22,7%					31,8%				100 %

Yhdeksän eli 41 % ilmoitti, että kirkkohallituksen järjestämä koulutus ei ole auttanut seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa. Näistä vain yksi talouspäällikkö oli osallistunut koulutukseen (14 001- 18 000) asukkaana seurakunta) ja seurakunnan sisäisen valvonnan ohjeet on vahvistettu jo vuonna 2001 eli ennen tietopaketin julkaisemista.

Viisi vastaajaa (22,7 %) ilmoitti kirkkohallituksen järjestämän koulutuksen osittain auttaneen seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa ja vastaajat olivat kaikki osallistuneet koulutukseen. Ainoastaan yksi vastaaja ilmoitti koulutuksen auttaneen sisäisen valvonnan toteuttamisessa.

Onko kirkkohallituksen antama ohjeistus ja koulutus seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamiseksi ja ohjeiden laatimiseksi ollut mielestänne riittävää?

Kysymys 16

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	5	1	1		1		2	3	2	1		2	3	1	1	1	7
9001-14000	6	5	7	4	2	1	1	1		1	0		0	0	0		8
14001-18000	6	4	5	2	1	2	2	2		2			0	0	0	0	7
Yhteensä	17	10	13	6	4	3	5	6	2	4	0	2	3	1	1	1	22
			59 %					27 %					14 %				100 %

Riittävänä ohjeistusta ja koulutusta piti 13 eli 59 % vastaajista edustaan kymmentä seurakuntaa (67 %). Näistä kolmessa sisäisen valvonnan ohjeet on laadittu ja vastanneista vain neljä oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen.

Kuusi vastaajaa (27 %) ei pitänyt kirkkohallituksen ohjeistusta ja koulutusta riittävänä. Näistä kaksi, talouspäällikköä, oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen.

Oletteko osallistunut jonkun muun järjestäjän sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen?

Kysymys 17

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
4000-9000	5	1	1			1	4	6	3	3			0				7
9001-14000	7	3	3	1	1	1	4	5	3	2	0		0	0	0		8
14001-18000	5	1	1			1	4	6	2	3	1		0	0	0	0	7
Yhteensä	17	5	5	1	1	3	12	17	8	8	1		0	0	0	0	22

Seitsemäntoista vastaajaa eli 77 % kaikista vastaajista ilmoitti, että ei ole osallistunut minkään muun tahon järjestämään koulutukseen. Koulutukseen osallistuneesta viidestä vastaajasta oli neljä myös kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen.

Kysymys 18 Mikä merkitys tuomiokapitulin ohjeistuksella/ muulla toiminnalla on seurakuntanne sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisessa ja ohjeiden laadinnassa?

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus					Vastaus					Vastaus					Ei vastattu		Kaikki yhteensä
		1 Suuri merkitys					2 Ei merkitystä					3 Vähäinen merki- tys					Yhteensä		
jäsenmäärä	yht.	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	
4000-9000	5	3	4	2	1	1	1	1		1	0	1	2	1	1	0		0	7
9001-14000	7	1	1		1		2	2	1	1	0	4	5	3	1	1		0	8
14001-18000	5	3	4	1	1	2	1	1		1		1	2	1	1	0		0	7
Yhteensä	17	7	9	3	3	3	4	4	1	3	0	6	9	5	3	1		0	22
			41 %					18 %					41 %						100 %

Yhdeksän vastaajaa eli 41 % ilmoitti tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla olevan suuren merkityksen. Heistä ainoastaan yksi oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevaan koulutukseen. 9 vastaajaa katsoi tuomiokapitulin ohjeistuksella/muulla toiminnalla olevan vähäisen merkityksen. Näistä neljä oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen. Neljän vastaajan (18 %) mielestä tuomiokapitulin toiminnalla ei ollut merkitystä.

Kysymys 19 Mikä merkitys seurakunnallenne on kunnallishallinnon vastaavista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeista?

Sr:n	Sr:t vast.	Vastaus					Vastaus					Vastaus					Ei vastattu		Kaikki yhteensä	
		1 Suuri merkitys					2 Ei merkitystä					3 Vähäinen merki- tys					Yhteensä			
jäsenmäärä	yht.	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	
00-9000	5	1	2	1	1		1	1		1	0	2	3	1	1	1	1	1	1	7
9001-14000	8	3	3	1	1	1	4	4	3	1	0	1	1		1			0		8
14001-18000	7	3	3		2	1		0					3	1	1	1	1	1	1	7
Yhteensä	20	7	8	2	4	2	5	5	3	2	0	6	7	2	3	2	2	2	2	22
			36 %					23 %					32 %					9 %		100 %

Kahdeksan vastaajaa eli 36 % ilmoitti ohjeilla olevan suuren merkityksen seurakunnalleen. Näistä seurakunnista oli kolmesta osallistuttu myös kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen

ja kahdessa niistä sisäisen valvonnan ohjeet oli vahvistettu jo vuonna 1999. Seitsemän vastaajaa eli 32 % ilmoitti kunnallishallinnon sisäisen valvonnan ohjeilla olevan vähäisen merkityksen seurakunnalleen. Viiden vastaajan eli 23 %:n mielestä kunnallishallinnon vastaavilla ohjeilla ei ollut lainkaan merkitystä seurakunnalle.

Kysymys 20

Kenen vastuulla mielestänne seurakunnassa on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatiminen?

Sr:n jäsenmäärä	Kirkkoneuvosto					Khra,tp, kneuvosto					Khra,tp					Tp/Hlöstöhallinto				
	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp
4000-9000	1	2	1	1			0				2	3	1	1	1	2	2	1	1	
9001-14000		0				3	4	2	1	1		0				2	2	1	1	
14001-18000	2	2	1	1			0				1	1			1		0			
Yhteensä	3	4	2	2	0	3	4	2	1	1	3	4	1	1	2	4	4	2	2	0
		18 %					18 %					18 %					18 %			

Neljä erilaista vastausmuotoa sai saman verran vastaajia eli 4 jokainen, jolloin ne yhdessä muodostivat 72 % kaikista vastauksista.

Sr:n jäsenmäärä	Sr:n vast. yht.	Kneuvosto/tal.hall.					Kaikki esimiehet, khra, tp					Koko hlöstö+ luotta- mushlöt					Khra/kirkkoneuvosto					Kaikki yhteensä
		Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	
4000-9000	5		0					0				0					0					7
9001-14000	7	1	1		1			0				0				1	1	1				8
14001-18000	7	1	1	1		2	2		1	1	1	1		1			0					7
Yhteensä	19	2	2	1	1	0	2	2	0	1	1	1	1	0	1	1	1	0	0			22
			9 %					9 %				5 %					5 %					100 %

Kysymys 21

Entä seurakunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisesta huolehtiminen?

Kysymys 21

Entä

Sr:n jäsenmäärä	Talosp.					Khra,tp					Khra,tp,kneuvosto					Johtav.vh.,esim.,työalat					Luot.hlöt.,joht.viranh. esimiehet,työnt..		
	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Srk:t	Yht	Tp
4000-9000	1	1		1		3	3	1	1	1	2	2	1	1			0						0
9001-14000	2	3	2	1			0					0				2	3	1	1	1			0
14001-18000		0					0					0				2	2	1		1	2	2	2
Yhteensä	3	4	2	2	0	3	3	1	1	1	2	2	1	1	0	4	5	2	1	2	2	2	2
		18 %					14 %				9 %					23 %							9 %

Neljä vastaajaa (18 %) katsoi toteuttamisesta huolehtimisen olevan **talouspäällikön** vast. Kolme vastaa jaa (14 %) katsoi sisäisen valvonnan toteutuksesta huolehtimisen olevan **kirkkoherran ja talouspäällikön** vastuulla. Viisi vastaajaa (23 %) katsoi, että **johtavien viranhaltijoiden, esimiesten ja työalojen** tulee huolehtia toteuttamisesta.

Sr:n	Sr:n vast.	Kirkkoneuvosto					Khra/kneuvosto					Khra,Tp,Kn,tilivelv.					Hlöstöh./tal.j.,lask.hyv.esim., tiimivast.					Kaikki yhteensä	
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp		
jäsenmäärä	yht.																						
4000-9000	6		0					0				1	1	1				0				1	7
9001-14000	6		0				1	1	1				0				1	1		1		1	8
14001-18000	7	1	1		1			0				1	1			1	1	1	1		1	1	7
Yhteensä	19	1	1	0	1	0	1	1	1	0	0	2	2	1	0	1	2	2	1	1		2	22
			4,5%					4,5%					9%					9%					100%

Kysymys 22 Miten hyvin pienten ja keskisuurten seurakuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeistus ja opastus on kokonaisuudessaan kirkkohallituksen toimesta mielestänne järjestetty?

Sr:n	Sr:n vast.	Vastaus					Vastaus					Vastaus					Vastaus			Ei vastattu						
		1 Erittäin hyvin					2 Melko hyvin					3 Keskekkertaisesti					4 Melko huonosti					5 Erittäin huonosti				
jäsenmäärä	yht.	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/ Tp	Sr:t	Yht	Tp	Khra	
4000-9000	5		0				1	1			1	1	2	1	1	0	1	2	1	1		1	1	1	1	1
9001-14000	7		0				2	2	1	1	0	4	5	3	1	1	1	1		1			0			
14001-18000	6	1	1		1		1	1	1	0	0	4	5	1	3	1		0	0				0	0		
Yhteensä	18	1	1	1	0	0	4	4	2	1	1	9	12	5	5	2	2	3	1	2	0	1	1	1	1	1
			4,5%					18%					54,5%					14%					4,5%			4,5%

Keskekkertaisesti vastasi 12 eli 54,5 % kaikista vastaajista. Näistä vastaajista viisi oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen ja kolmessa oli laadittu ohjeet sisäiselle valvonnalle.

Melko hyvin ohjeistuksen ilmoitti järjestetyksi 4 vastaajaa (18 %). Kukaan näistä ei ollut osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen, mutta yhdessä oli sisäisen valvonnan ohjeet vahvistettu.

Melko huonosti järjestetyksi vastasi 3 (14 %). Yksi näistä oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen eikä missään näin vastanneista ole laadittu sisäisen valvonnan ohjeita.

Kysymys 23 a

Toivotteko sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeiden laatimiseen sekä sisäiseen valvontaan ja riskienhallinnan toteuttamiseen vielä enemmän opastusta kirkkohallitukselta?

Sr:n	Sr:n vast.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu					Kaikki yhteensä
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	
jäsenmäärä	yht.																
4000-9000	5	3	5	2	2	1	1	1		1		1	1	1			7
9001-14000	7	3	3		2	1	4	5	4	1	0						8
14001-18000	6	3	4	1	3		3	3	1	0	2						7
Yhteensä	18	9	12	3	7	2	8	9	5	2	2	1	1	1			22
			54,5%					41 %					4,5%				100 %

12 vastaajaa (54,5 %) toivoi vielä enemmän opastusta kirkkohallitukselta. Näistä neljä oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen. 9 vastaajaa (41 %) ei toivo kirkkohallitukselta lisäopastusta. Kaksi näistä vastaajista oli osallistunut kirkkohallituksen järjestämään koulutukseen.

Kysymys 23 b

tuomiokapitulilta?

Sr:n	Sr:n vast.	Vastaus 1 Kyllä					Vastaus 2 Ei					Ei vastattu		Kaikki yhteensä	
		Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht	Khra	Tp	Khra/Tp	Sr:t	Yht		Khra
jäsenmäärä	yht.														
4000-9000	5	3	5	2	2	1	1	1		1		1	1	1	7
9001-14000	7	2	2		2		5	6	4	1	1				8
14001-18000	7	2	2	1	1		5	5	1	2	2				7
Yhteensä	19	7	9	3	5	1	11	12	5	4	3	1	1	1	22
			41 %					54,5%					4,5%		100 %

Tuomiokapitulilta toivoi enemmän opastusta 9 vastaajaa (41 %) ja 12 (54,5 %) ei toivonut enempää opastusta.

Kysymys 23 c

keneltä muulta?

Sr:n	Sr:n vast.	Vastaus 1 Kyllä		Khra	Tp	Khra/Tp
		Sr:t	Yht			
jäsenmäärä	yht.					
4000-9000			0			
9001-14000	1	1	1			1
14001-18000			0			
Yhteensä	1	1	1	0	0	1
			5 %			

Yksi vastaaja toivoi enemmän opastusta tilintarkastusorganisaatiolta

